

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2014

78. Ausgabe | 16. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

77 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

- 78 Joecks **Erschleichung von Steuervorteilen und Bezifferungsgebot**
- 83 Dornbusch **Die Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers – Neue Entscheidungen des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung**
- 90 Dikmen **Die steuerliche Absetzbarkeit von Gebühren für verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) – Ein Appell an die Streitlust**
- 92 von Brocke **Wesentliche Bereiche der EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten**
- 95 Hildebrand **Steuerliche Berücksichtigung der Kosten des Finanzgerichtsstreits**
- 102 Wagner **Neue Entwicklungen im schweizerischen Steuerrecht**
- 106 **Veranstaltungen**
- 110 **LiteraTour**
- 112 **Termine**

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

## I.

„Sind die Mittel jedoch vorhanden, so können sich diese komplexen Strukturen verschiedener Rechtsordnungen bedienen. Die Nutzniesser dieser Systeme entgehen somit der Beschränkung auf das eigene Land, die für normal Sterbliche gilt, und können die Grauzonen des internationalen Rechts zugunsten einer ausgeklügelten regulatorischen Arbitrage ausnützen.“

Wie immer mit Schaum vor dem Mund: *Myret Zaki*, Das Bankgeheimnis ist tot – Es lebe die Steuerflucht.

## II.

Wer Beleidigungen zum Ausdruck bringt, die langweilig, nicht originell oder durch zu häufiges Verwenden derart abgenutzt sind, daß sie ihre Wirkung bei der zu beleidigenden Person verfehlen, wird höchstens mit Verachtung bestraft. Oder: Nicht einmal ignoriert.

## III.

Die neu eingeführte Rechtsform der GmbH stieß im 19. Jahrhundert zunächst auf Mißtrauen. So galt sie manchem als Inbegriff der Unseriosität, als „bequeme Kulisse für schwindelhafte Ausbeutung“. Die Abkürzung GmbH selbst wurde Ziel spöttischer Umschreibung: Von „Gesellschaften mit beschränkter Hochachtung, mit besonderen Hintergedanken, mit bedrückter Hoffnung, mit bedeutenden Hintertüren, mit bedenklichem Hintergrund, mit betrügerischen Hintergedanken“ war die Rede.

*Stelzer*, Beschränkte Haftung und unternehmerische Verantwortung, S. 32 m.w.N.

## IV.

Freundschaft – ein überflüssiges Ideal? Ist der Freund das Tor zur Welt? Schließt Freundschaft Liebe aus? Ist Freundschaft der Kitt der Gesellschaft? Wahre Freundschaft – eine Utopie? Verändert das Internet Freundschaften? Ist der Freund das andere Ich?

Fragen über Fragen – nicht bei Facebook, sondern im Journal für Philosophie „Der Blaue Reiter“, Ausgabe 32.

*Einen schönen Sommer 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@dikmen-dinkgraeve.de*

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

Die 79. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15.08.2014.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Wolfgang Joecks*, Professor in Greifswald; *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Jennifer Dikmen*, Rechtsanwältin in Bonn; *Christina Hildebrand*, Rechtsanwältin in Bonn; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

### Impressum

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

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 123,- EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610

## Erschleichung von Steuervorteilen und Bezifferungsgebot

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs hatte mehrfach<sup>1</sup> die Frage zu entscheiden, ob das Erwirken eines unrichtigen Feststellungsbescheids als Erschleichen eines Steuervorteils eingeordnet werden kann. Der BGH hat diese Frage bejaht und sich in der letzten Entscheidung<sup>2</sup> mit der Frage auseinandergesetzt, inwiefern die jüngere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts es gebietet, den erschlichenen Steuervorteil auch zu beziffern. Der BGH meint, ein Bezifferungsgebot wie bei Betrug und Untreue gebe es für diese Fälle nicht. Im folgenden Beitrag soll aufgezeigt werden, daß dies – im Ergebnis – nicht richtig ist.

### I. Einführung

Eine Steuerhinterziehung begeht nicht nur, wer Steuern verkürzt, sondern auch, wer nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Teilweise wird die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile der Sache nach als ein Unterfall der Steuerverkürzung begriffen.<sup>3</sup>

Was genau den Steuervorteil ausmacht, ist zweifelhaft und umstritten.<sup>4</sup> Die Geschichte der Diskussion ist eine bewegte. So hatte der BGH angenommen, bei Erschleichung von Vorsteuererstattungen durch ein nichtexistentes Unternehmen sei keine Steuerhinterziehung gegeben, sondern ein Betrug.<sup>5</sup> Erst 1994 hat die Rechtsprechung einen entsprechenden Wandel vollzogen und § 370 AO für einschlägig gehalten.<sup>6</sup>

Ebenfalls lange Zeit war umstritten, ob ein unrichtiger Feststellungsbescheid für den Tatbestand des § 370 AO relevant ist.<sup>7</sup> Der Streit ist zumindest für die Praxis der Strafgerichte beendet.

### II. Die Rechtsprechung des BGH zum Feststellungsverfahren

1. Die erste einschlägige Entscheidung des BGH<sup>8</sup> betraf einen Fall, in dem es die Strafkammer offenbar versäumt hatte, genauere Feststellungen zu den Steuerverkürzungen zu treffen, die wegen unrichtiger Feststellungsbescheide bei Kommanditisten eines Film-Fonds eingetreten waren. Das tatrichterliche Urteil beschränkte sich auf die Höhe

unrichtiger Verlustfeststellungen. Damit fehlten Feststellungen zu den bei den Gesellschaftern eingetretenen Steuerverkürzungen; dennoch "hielt" der BGH das Urteil: Der in der Feststellung unrichtiger Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung liegende Vorteil sei ein Vorteil spezifisch steuerlicher Art, der auf dem Tätigwerden der Finanzbehörde beruhe und damit einen Steuervorteil darstelle.<sup>9</sup>

Daß ein solcher Bescheid erst die Grundlage für die Berechnung der Steuerschuld beim einzelnen Beteiligten bilde und regelmäßig noch keine abschließende Auskunft gebe, in welcher konkreten Höhe der Steueranspruch auch tatsächlich beeinträchtigt worden sei, stehe der Annahme eines Steuervorteils nicht entgegen. Dem mag man folgen können, wenngleich es in der Literatur einige Kritik gab.<sup>10</sup> So meinte *Wulf*,<sup>11</sup> die Gefährdung bestehender Steueransprüche sei qualitativ etwas anderes als die abstrakte Möglichkeit, wonach sich aus einer bestimmten Situation in ferner und unbestimmter Zukunft vielleicht einmal negative Auswirkungen auf erst noch entstehende Steueransprüche ergeben könnten. Die Feststellung überhöhter und vor-

1 BGH v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08, NSTz 2011, 294; BGH v. 02.11.2010 – 1 StR 544/09, BGHSt 53, 99 = wistra 2009, 114; BGH v. 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 109.

2 BGH v. 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 109 oder 199.

3 So *Hardtke*, AO-StB 2002, 94.

4 Franzen/Gast/Joecks, 7. Aufl. 2009, § 370 Rn. 83 ff.

5 BGH v. 11.04.1972 – 1 StR 45/72, NJW 1972, 1287.

6 BGH v. 23.03.1994 – 5 StR 91/94, BGHSt 40, 109 = wistra 1994, 194; siehe auch BGH v. 01.02.1989 – 3 StR 179/88, BGHSt 36, 100 = wistra 1989, 226; BGH v. 03.11.1989 – 3 StR 245/89, wistra 1990, 58.

7 Dafür etwa Franzen/Gast/Joecks § 376 Rn. 21; *Hardtke*, AO-StB 2002, 92, 93; a.A. *Beckemper*, NSTz 2002, 518, 520; *Sorgenfrei*, wistra 2006, 370.

8 BGH v. 10.12.2008 – 1 StR 322/08, BGHSt 53, 99 = wistra 2009, 114.

9 A.a.O. Rn. 22.

10 Vgl. *Geuenich* BB 2013, 1127; *Jope*, DSTz 2009, 247; *Rübenstahl*, HRRS 2009, 93; *Brüning* in FS für Erich Samson 2010, 537; *Rolletschke/Jope*, Stbg 2009, 213; *Blesinger*, wistra 2009, 294; *Weidemann*, wistra 2009, 354.

11 *Wulf*, Stbg 2011, 418.

tragsfähiger Verluste zur Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer oder Einkommensteuer stellten keinen Taterfolg i.S.d § 370 Abs. 4 AO dar.

In der Praxis gab es Irritationen insbesondere bei den Strafsachenstellen, die sich daran gewöhnt hatten, bei Anträgen auf Erlaß eines Strafbefehls (schematisch) auf Strafmaßstabellen zurückzugreifen, die ihrerseits primär an die Höhe der verkürzten Steuern anknüpften; hier fehlte eine Zahl.

2. Die zweite Entscheidung<sup>12</sup> betraf einen Fall, in dem ein Gewerbesteuerpflichtiger unrichtige Angaben gemacht hatte und ein zu hoher vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wurde. Der BGH bejahte wiederum die Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils; eine Besserstellung des Steuerpflichtigen werde nicht erst durch die tatsächliche Durchführung des Verlustabzugs, sondern bereits durch die Feststellung des (vortragsfähigen) Verlustes bewirkt.<sup>13</sup> Auch in dieser Entscheidung gewinnt man den Eindruck, man habe sich bemüht, ein defizitäres Urteil "zu halten".

3. Nach diesen beiden Entscheidungen hatte sich das Bundesverfassungsgericht gleich mehrfach mit der sog. "schadensgleichen Vermögensgefährdung" bei Betrug und Untreue zu befassen.

a) In einem ersten Beschluß<sup>14</sup> beanstandete das Bundesverfassungsgericht zwar die Untreue nicht dem Grunde nach, man hielt den Tatbestand des § 266 StGB im Sinne des Art. 103 Abs. 2 GG für hinreichend bestimmt. Es forderte aber für Fälle des Gefährdungsschadens eine konkrete Feststellung der Schadenshöhe nach anerkannten Bewertungsmaßstäben.<sup>15</sup> Werde auf die nachvollziehbare, in der Regel zahlenmäßig zu belegende Ermittlung und Benennung des ("Gefährdungs")Schadens verzichtet, bestehe die Gefahr einer allgemeinen und undifferenzierten Gleichsetzung von (zukünftiger) Verlustgefahr und (gegenwärtigem) Schaden.<sup>16</sup> Insbesondere dürfe aus der Pflichtwidrigkeit nicht schon auf den Vermögensnachteil geschlossen werden ("Verschleifungsverbot").<sup>17</sup> Die Rechtsprechung sei gehalten, "verbleibende Unklarheiten über den Anwendungsbereich einer Norm durch Präzisierung und Konkretisierung im Wege der Auslegung nach Möglichkeit auszuräumen."<sup>18</sup>

b) Im Al Quaida-Fall<sup>19</sup> ging es (auch) um die Frage des Eintritts eines Vermögensschadens bei geplanter Vortäuschung eines Versicherungsfalls. Das Bundesverfassungsgericht anerkennt die Möglichkeit einer schlüssigen Täuschung und die Figur des Eingehungsbetruges. Es widerspreche nicht dem Bestimmtheitsgrundsatz, einen gegenwärtigen Vermögensschaden bereits bei der konkreten Gefahr eines künftigen Verlustes anzunehmen. Jedoch genüge noch nicht die bloße Möglichkeit eines solchen Schadens. Vielmehr müsse der Vermögensschaden grundsätzlich der Höhe nach beziffert und wirtschaftlich nachvollziehbar dargelegt werden.<sup>20</sup> Damit kassierte das Bundesverfassungsgericht die vorhergehende Entscheidung des 3. Strafsenats.<sup>21</sup>

4. Vor dem Hintergrund des so statuierten Bezifferungsgebots hatte der 1. Strafsenat in seiner dritten Entscheidung<sup>22</sup> zu der Problematik zu bedenken, ob die vom Bundesverfassungsgericht für Untreue und Betrug aufgestellten Grundsätze auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung übertragbar sind. In der Regel erfolgt eine Bezifferung der verkürzten Steuern. Wo im Zusammenhang mit unrichtigen Angaben Gelder fließen, ist keine Not. Wer mit einem erdichteten Unternehmen die Erstattung von Vorsteuern erreicht bzw. erschleicht, bewirkt einen quantifizierbaren Schaden.

Probleme entstehen aber, wenn ein Taterfolg in der Gestalt eines erschlichenen Steuervorteils "Feststellungsbescheid" im Raum steht. Überdies wurde die AO zwischenzeitlich geändert: Es wurde für die strafbefreiende Selbstanzeige ein neuer Sperrgrund geschaffen, wonach bei Steuerverkürzungen/erschlichenen Steuervorteilen über 50.000 Euro eine Selbstanzeige nicht mehr wirksam ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO).<sup>23</sup> Dies legt es nahe, auch in diesen Fällen eine Bezifferung zu verlangen.

a) Das Landgericht hatte wegen Steuerhinterziehung in insgesamt 20 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und sechs Monaten bzw. wegen Beihilfe zu Steuerhinterziehung in elf Fällen verurteilt. Die Verurteilungen betrafen zum Teil auch die Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile zugunsten von rechtlich unterschiedlich organisierten Unternehmen. Mit der Revision war unter Berufung auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beanstandet worden, es fehle an der Bestimmung der Höhe der Beeinträchtigung des staatlichen Steueranspruchs. Durch diesen Verzicht gebe das Tatgericht die strafbarkeitsbegrenzende Funktion des Merkmals "Steuervorteil" auf.

Das vom Bundesverfassungsgericht gleichermaßen bemühte "Verschleifungsverbot" sieht der 1. Strafsenat jedoch nicht berührt. Das Erlangen eines nicht gerechtfertig-

12 BGH v. 02.11.2010 – 1 StR 544/09, NSTz 2011, 294.

13 A.a.O. Rn. 94; vgl. auch FG München v. 23.02.2010 – 13 K 1694/07, EFG 2010, 1924, bestätigt durch BFH v. 11.10.2013 – VIII R 26/10, wistra 2014, 151.

14 BVerfG v. 23.06.2010 – 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170 = wistra 2010, 380.

15 A.a.O. Rn. 146 ff.

16 A.a.O. Rn. 149.

17 A.a.O. Rn. 112.

18 A.a.O. Rn. 80; siehe auch *Saliger*, NJW 2010, 3195, der von einem allgemeinen "Rechtsunsicherheitsminimierungsgebot" spricht.

19 BVerfG v. 07.12.2011 – 2 BvR 2500/09, 2 BvR 1857/10, BVerfGE 130, 1 = NJW 2012, 907.

20 A.a.O. Rn. 176. Dabei verweist das Bundesverfassungsgericht wiederholt darauf, die Bestimmung der Höhe des Schadens könne mithilfe der Methode der Betriebswirtschaftslehre bzw. des Bilanzrechts erfolgen, was tatsächlich kaum je möglich ist.

21 BGH v. 14.08.2009 – 3 StR 552/08, BGHSt 54, 69 = wistra 2010, 62 u. Anm. *Joecks*, wistra 2010, 179.

22 BGH v. 22.11.2012 – 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 = wistra 2013, 109.

23 Siehe dazu *Joecks*, steueranwaltsmagazin 2012, 26.

ten Steuervorteils stelle einen von den Tathandlungen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 – 3 AO klar abgrenzbaren tatbestandsmäßigen Erfolg der Steuerhinterziehung dar. Aus der Vornahme der Tathandlung folge nicht per se das Vorliegen eines solchen Steuervorteils.<sup>24</sup>

In der Tat ist die Situation eine andere als bei der Untreue, bei der die Gefahr besteht, daß aus der Pflichtwidrigkeit schon auf die Existenz eines Nachteils geschlossen wird, weil etwa bei ungetreuer Kreditvergabe ein Factorer beim Ankauf der Forderung einen Abschlag einfordern würde.

b) Art. 103 Abs. 2 GG erfordere auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei der Auslegung von § 370 Abs. 1 AO in der Variante des in einem "nicht gerechtfertigten Steuervorteil" liegenden tatbestandsmäßigen Erfolgs nicht, die Vollendung der Tat davon abhängig zu machen, auf der Grundlage des bezifferten Steuervorteils die (zukünftigen) Auswirkungen auf den Steueranspruch des Staates zu berechnen.<sup>25</sup> Der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfordere gerade keine tatsächlich eingetretene Beeinträchtigung des tatbestandlich geschützten Rechtsguts, dem öffentlichen Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart.<sup>26</sup> Dementsprechend sei es für den Eintritt der Vollendung des Delikts auch nicht von Bedeutung, ob der Steuerschuldner über ausreichende finanzielle Mittel zur Begleichung der Steuerschuld verfügt habe, während es für die Annahme der Vollendung einer Betrugstat durchaus auf die Liquidität des Täters ankommen könne. Dementsprechend sei auch für den Taterfolg "nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt" eine entsprechende Gefährdung ausreichend. Das Bundesverfassungsgericht habe aus dem Bestimmtheitsgrundsatz Grenzen für die Auslegung eines Rechtsgutsverletzungserfolgs (Vermögensschaden bzw. Vermögensnachteil) abgeleitet. Darum gehe es bei § 370 AO nicht. Auch das Verfassungsgebot schuldangemessenen Strafers gebiete nicht die Bezifferung der sich aus Steuervorteilen in unrichtigen Feststellungsbescheiden ergebenden Auswirkungen auf die Besteuerung der begünstigten Steuerpflichtigen als Grundlage der Strafzumessung. Der Feststellung und Bezifferung der Auswirkung eines Steuervorteils in der vorliegenden Konstellation bedürfe es auch im Hinblick auf die Anwendung des Regelbeispiels nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO nicht.<sup>27</sup>

c) Daß mittlerweile die Selbstanzeige einen konkreten Betrag nennt, jenseits dessen eine Selbstanzeige unwirksam und nur noch eine Einstellung gegen Zuschlag möglich ist, wird vom BGH in seiner Entscheidung nicht erwähnt.

### III. Kritik

Der Entscheidung des BGH ist insofern zuzustimmen, als die vom Bundesverfassungsgericht für Untreue und Betrug angeführten Gründe nicht greifen, wenn man – wie

der BGH – die Steuerhinterziehung nicht als Verletzungserfolgsdelikt definiert. Der BGH mag auch noch auf dem richtigen Weg sein, wenn er eine konkrete Bezifferung im Hinblick auf das Regelbeispiel des großen Ausmaßes (§ 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO) "verweigert". Er blendet aber zwei andere Problemfelder aus, bei denen er eigentlich Farbe bekennen müßte.

1. Zum einen hat das große Ausmaß Konsequenzen für die Dauer der Strafverfolgungsverjährung. "In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 – 5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre" (§ 376 Abs. 1 AO). Damit wird das "große Ausmaß" in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO mittelbar zum Merkmal, mit dem die Verfolgungsverjährung von fünf auf zehn Jahre verlängert wird.<sup>28</sup> Die Problematik mag sich entschärfen, wenn Pläne realisiert werden, die Verfolgungsverjährung bei Steuerhinterziehung generell auf zehn Jahre zu verlängern. In allen Fällen, deren Vollendung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung bereits fünf Jahre zurück lag, bleibt es aber bei der Problematik der Bezifferung.

Man mag sich mit der Erkenntnis behelfen, daß Jahre später immerhin feststehen wird, in welchem Maße sich der unrichtige Feststellungsbescheid ausgewirkt hat. In der Lesart des BGH müßte aber eine Vollendung der Erschleichung eines Steuervorteils selbst für den Fall bejaht werden, daß der unrichtige Gewerbeverlustrfeststellungsbescheid wegen Aufgabe des Gewerbebetriebs niemals Auswirkungen hatte.<sup>29</sup>

2. Noch bedeutsamer ist die Bezifferung aber für die Selbstanzeige. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO ist diese unwirksam, wenn "die nach § 370 Abs. 1 verkürzte Steuer oder der für sich oder einen anderen im Lande nicht gerechtfertigte Steuervorteil einen Betrag von 50.000 Euro je Tat übersteigt"; es bleibt dann allein die Möglichkeit eines Absehens von Verfolgung nach § 398 a AO (Nachentrichtung der hinterzogenen Steuern und Zahlung eines Geldbetrags in Höhe von fünf Prozent der hinterzogenen Steuer). Sollten Pläne aus dem Bereich der Finanzministerkonferenz umgesetzt werden, wird der Zuschlag gestaffelt. Nach einem Bericht des Handelsblatts vom 30.04.2014 soll ab einer hinterzogenen Summe von 25.000 Euro künftig ein Zuschlag von zehn Prozent fällig werden, ab 100.000 Euro 15 Prozent und ab einem Hinterziehungsbetrag von einer Million Euro 20 Prozent. Wenn für die einfache Steuerhinter-

24 Rn. 8.

25 Ablehnend *Wittig*, ZIS 2011, 660, 668, die die Rechtsprechung für verfassungswidrig hält.

26 A.a.O. Rn. 16.

27 A.a.O. Rn. 22. Allerdings läßt der BGH offen, ab welcher Wertgrenze ein "großes Ausmaß" bei erlangten Steuervorteilen anzunehmen sei.

28 Siehe auch *Wulf*, *steueranwaltsmagazin* 2013, 132, 136.

29 Vgl. auch *Blesinger*, *wistra* 2009, 294, 298 zu Verlustvorträgen.

ziehung ebenfalls ein zehnjähriger Verjährungszeitraum gilt, mag sich das Problem für den § 376 Abs. 1 AO über die Zeit von selbst erledigen. Es bleibt aber bei der Selbstanzeige dennoch das Problem, ob der Täter den entsprechenden Schwellenwert pro Tat erreicht hat.

#### Beispiel 1:

T bewirkt, daß ein Verlust in Höhe von 120.000 Euro für das erste Jahr seiner Berufstätigkeit/seines Unternehmens zu Unrecht festgestellt wird. Tatsächlich beträgt sein Einkommen für das Jahr Null. Nach Ergehen des unrichtigen Feststellungsbescheids reut den Täter sein Tun. Er erwägt die Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige und fragt, ob er wirklich Straffreiheit erlangen kann oder wegen § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, § 398a Nr. 2 AO einen Zuschlag von 5 Prozent auf die Steuerschuld (?) zahlen muß.

#### Beispiel 2:

T bewirkt, daß der Feststellungsbescheid für die von ihm beherrschte KG um 120.000 Euro zu niedrig ergeht. Bevor eine Umsetzung bei allen vier Kommanditisten erfolgt ist, korrigiert er die Feststellungserklärung.

In beiden Fällen stellt sich die Frage, ob ein Steuervorteil von 120.000 Euro den Schwellenwert des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO überschreitet. Dabei ist die Konsequenz (scheinbar) absurd: Sollte der Schwellenwert überschritten sein, weil etwa im Beispiel 2 alle vier Kommanditisten den Spitzensteuersatz oder gar den Steuersatz für "Reiche" zu zahlen haben, scheitert die Wirksamkeit der Selbstanzeige an § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO.<sup>30</sup> § 398a AO greift aber ebenfalls nicht ein, denn er regelt nur solche Fälle, in denen zur Wirksamkeit der Selbstanzeige eine Nachzahlung nötig ist, und statuiert für diese Fälle den Strafzuschlag von zur Zeit 5 Prozent der hinterzogenen Steuer. Da weder bei der Erwirkung eines zu hohen Verlustfeststellungsbescheids (Beispiel 1) noch beim Erwirken eines zu niedrigen Feststellungsbescheids (Beispiel 2) Steuern "geflossen" oder zurückgehalten worden sind, greift schon die Nachzahlungspflicht nach § 371 Abs. 3 AO, § 398 a Nr. 1 AO nicht ein.

3. Der Verfasser hatte vor einigen Jahren die Auffassung vertreten, angesichts der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids liege bereits ein Erschleichen eines Steuervorteils vor.<sup>31</sup> Vor dem Hintergrund der Regelung in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO wird diese Auffassung zweifelhaft.

Die Problemlage ist zwar eine andere als die, die den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu Untreue und Betrug zugrunde lag. Dort ging es um die Verschleierung von Tatbestandsmerkmalen, also den Umstand, daß aus der Täuschung bzw. der Pflichtwidrigkeit (bei der Untreue) nach wirtschaftlichen Grundsätzen ein Vermögensschaden bzw. Vermögensnachteil bereits "gefühl" wurde.<sup>32</sup> Hier hingegen geht es um die Frage, wann ein Steuervorteil die Wirksamkeit der Selbstanzeige hindert und wann die Erschleichung des Steuervorteils verjährt.

Die Rechtsprechung ist gehalten, "verbleibende Un-

klarheiten über den Anwendungsbereich einer Norm durch Präzisierung und Konkretisierung im Wege der Auslegung nach Möglichkeit auszuräumen."<sup>33</sup> Mit der Entscheidung des 1. Strafsenats wird das Gegenteil bewirkt.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund gibt es verschiedene Wege, um das Dilemma aufzulösen.

a) Eine erste Möglichkeit bestünde darin, den Feststellungsbescheid nicht mehr als Steuervorteil zu begreifen. Konsequenz wäre zunächst nur, daß derjenige, der einen unrichtigen Feststellungsbescheid zugunsten seiner Kommanditisten erwirkt, allenfalls versucht, als mittelbarer Täter (§ 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB) für seine Anteilseigner Gutes zu tun.<sup>34</sup> Diffiziler wird es im Hinblick auf einen unrichtigen Verlustfeststellungsbescheid, bei dem ja noch nicht ausgemacht ist, wann und in welcher Höhe er sich wirklich auf Zahllasten auswirkt.

b) Eine zweite Möglichkeit bestünde darin, § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO im Kontext mit § 398 a AO so zu verstehen, daß Steuervorteile dort nur solche sind, bei denen auch eine Nachzahlungspflicht im Raum stehen kann. Dies ist bei einem Feststellungsbescheid, der (noch) keine bezifferbaren Auswirkungen hatte, eben gerade nicht der Fall.

Hiergegen ließe sich einwenden, daß § 371 Abs. 2 AO immerhin Sperrwirkungen aufstelle und erst in Absatz 3 die Nachzahlung für den Fall verlange, daß Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile bereits erlangt seien. Immerhin bleibt das Problem, daß der Steuervorteile Erschleichende keine wirksame Selbstanzeige mehr erstatten kann, wenn die erschlichenen Steuervorteile mehr als 50.000 Euro betragen, andererseits kommt er in § 398 a AO nicht vor, da dort an keiner Stelle von der Rückzahlung erlangter Steuervorteile die Rede ist.<sup>35</sup> Nun mag man sich damit behelfen, daß § 398 a AO Verfahrensrecht ist und insofern einer analogen Anwendung jedenfalls insofern nichts entgegensteht, als man von einer Strafverfolgung absehen kann, wenn jemand die erschlichenen Steuervorteile zurückzahlt. Ob die Analogie sich auch auf die Zahlung des Zuschlags von 5 Prozent beziehen darf, sei hier dahingestellt.

30 Anders wäre es, wenn man die Kommanditisten einzeln betrachtete.

31 Vgl. nur Franzen/Gast/Joecks, 4. Aufl. 1996, § 376 Rn. 21.

32 Vgl. Joecks FS für Samson 2010, S. 355 ff.

33 BVerfG v. 23.06.2010 – 2 BvR 2559/08 u.a., BVerfGE 126, 170 = wistra 2010, 380 Rn. 80.

34 Ob man in der Einreichung einer unrichtigen Freistellungserklärung schon einen Versuch der Steuerhinterziehung zu Gunsten der Kommanditisten sehen kann, ist schwierig zu beantworten. Es geht um einen Fall mittelbarer Täterschaft und dort ist der Beginn des Versuchs höchst umstritten. Da in der Person des die Feststellungserklärung Einreichenden schon alles getan ist, um unrichtige Steuerbescheide der Kommanditisten herbeizuführen, liegt es nahe, in seiner Person einen beendeten Versuch anzunehmen.

35 Vgl. zu weiteren Problemen des § 398 a AO Joecks, steueranwaltsmagazin 2012, 128.

#### IV. Ergebnis

Zwar mag es von Verfassungen wegen nicht Gründe wie bei Betrug und Untreue geben, in Fällen der Erschleichung eines Steuervorteils den "Steuernachteil" des Staates auch zu beziffern. Zwei andere Gründe erzwingen dies aber: Zum einen knüpft die Verjährungsregelung in § 376 Abs. 1 AO an das "große Ausmaß" des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO an. Daß durch eine Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfrist für alle Fälle der Steuerhinterziehung dieses Problem obsolet werden könnte, ändert nichts daran, daß für Fälle, deren Vollendung bis zum Inkrafttreten der Neuregelung bereits fünf Jahre zurücklag, das große Ausmaß über die Verfolgbarkeit der Tat entscheidet.

Nicht anders ist es im Hinblick auf die Grenzen der wirksamen Selbstanzeige. Will man an dem Steuervorteil "Grundlagenbescheid" festhalten, spricht viel dafür, die Regelung des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO dahingehend teleologisch zu reduzieren, daß sie nur greift, wo konkrete Beträge geflossen oder aber nicht geflossen sind. Unbezifferbare Auswirkungen von Grundlagenbescheiden können eine Sperrwirkung nicht herbeiführen.

Gesetzbuch24.de

www.gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch  
nach meinen Wünschen!«



- Sie wählen online Vorschriften aus
- Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

 BOORBERG

## Die Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers – Neue Entscheidungen des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Meyer-Köring, Bonn

*Die Pensionszusage für den geschäftsführenden Gesellschafter einer GmbH ist ein ständiges Streitobjekt in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung. Einerseits stehen bilanzsteuerrechtlich die Voraussetzungen des § 6a EStG im Fokus, andererseits befaßt sich die Rechtsprechung in regelmäßigen – und zumeist kurzen – Abständen mit der Frage, ob eine Pensionszusage für den Gesellschafter-Geschäftsführer sich als verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Der BFH hat sich in einigen neueren Urteilen<sup>1</sup> insbesondere mit Fragen zur verdeckten Gewinnausschüttung befaßt. Diese Urteile sollen nachfolgend dargestellt werden.*

### 1. Einleitung

Die steuerrechtliche Behandlung bzw. Prüfung von Pensionszusagen an geschäftsführende Gesellschafter einer GmbH erfolgt in zwei Prüfungsschritten.<sup>2</sup> In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine Rückstellung gebildet werden darf. Die Voraussetzungen hierfür enthält § 6a EStG. Ist die Pensionsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach zutreffend bilanziert, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und inwieweit die Pensionsverpflichtung auf einer verdeckten Gewinnausschüttung beruht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bekanntermaßen eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht. Wird die Pensionszusage einem beherrschenden Gesellschafter erteilt, ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.<sup>3</sup>

In der Rechtsprechung des BFH haben sich im Hinblick auf die Prüfung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, folgende Anforderungen herausgebildet:

#### a) Probezeit

Die Pensionszusage darf nicht vor Ablauf einer gewissen Warte- bzw. Probezeit erteilt werden.<sup>4</sup> Die Erteilung der

Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer unmittelbar nach der Einstellung und ohne die unter Fremden übliche Erprobung ist in der Regel nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. Regelmäßig wird für die steuerliche Beurteilung einer Pensionszusage eine Probezeit von zwei bis drei Jahren als ausreichend angesehen. Bei neu gegründeten Kapitalgesellschaften kommt neben der Erprobung des Geschäftsführers ein weiterer Aspekt, nämlich die Prognose der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung und der künftigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft hinzu. Für die zuverlässige Abschätzung bedarf es in der Regel eines Zeitraums von wenigstens fünf Jahren.

#### b) Ernsthaftigkeit der Zusage

Die Pensionszusage muß zum einen rechtsverbindlich vereinbart worden sein. Zum anderen ist für das Merkmal der Ernsthaftigkeit die Angemessenheit des Pensionsalters entscheidend. Bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kommt es auf den Fremdvergleich an. Die Untergrenze ist bei einem Pensionsalter von 60 Jahren zu ziehen.<sup>5</sup>

Restriktiver war die Rechtsprechung bisher bei der Bewertung der Ernsthaftigkeit der einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Pensionszusage. Grundsätzlich war mindestens ein Pensionierungsalter von 65 Jahren anzusetzen.<sup>6</sup> Eine Unterschreitung dieser Altersgrenze soll nur möglich sein, wenn besondere Umstände nachgewiesen werden, die ein niedrigeres Pensionsalter rechtfertigen, was beispielsweise bei anerkannten Schwerbehinderten angenommen wurde. Für die Berechnung der

1 BFH, Urt. v. 11.09.2013 – I ZR 72/13, DStR 2014, 633; BFH, Urt. v. 11.09.2013 – I ZR 28/13, DStR 2014, 635; BFH, Urt. v. 23.10.2013 – I ZR 89/13, DStR 2014, 637; BFH, Urt. v. 23.10.2013 – I ZR 60/13, DStR 2014, 641.

2 R 38 KStR 2004; vgl. Jäger/Lang, Körperschaftsteuer, 18. Auflage 2009, S. 276.

3 R 36 KStR 2004.

4 Vgl. BFH, Urt. v. 28.04.2010 – I ZR 78/08, BStBl II S. 41, DStRE 2010, 976; BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 – S 2742/10/10001, BStBl 2013 I S. 58, DStR 2012, 2603.

5 R 38 KStR 2004.

6 Vgl. BFH, Urt. v. 28.04.1982, I R 51/76, BStBl 1982 II S. 612; Urt. v. 23.01.1991 – I R 113/88, BStBl. 1991 II S. 379.

Pensionsrückstellung nach § 6a EStG war nach R 6a Abs. 8 EStR 2008/2012 mittlerweile auf das (angehobene) gesetzliche Renteneinstiegalter abzustellen. Auch bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann eine vertragliche Vorziehung der Altersgrenze nur dann anerkannt werden, wenn besondere Umstände die Ausnahme rechtfertigen.

### c) Finanzierbarkeit

Die Pensionszusage muß für die Gesellschaft wirtschaftlich tragbar sein.<sup>7</sup> Dabei ist auf den Zeitpunkt der Zusageerteilung bzw. auf den Zeitpunkt von wesentlichen Zusageänderungen abzustellen. Ist die Gesellschaft zu diesen Zeitpunkten wirtschaftlich nicht in der Lage, bei Eintritt des Versorgungsfalls und insbesondere auch bei vorzeitigen Versorgungsfällen die Zusage zu erfüllen, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Finanzierbarkeit ist insbesondere nicht gegeben, wenn die Pensionszusage zu einer Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne führt; hierzu ist eine fiktive Überschuldungsbilanz nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen aufzustellen.

### d) Erdienbarkeit

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann insbesondere anzunehmen sein, wenn die Pensionszusage für den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht erdient werden kann.<sup>8</sup> Die Erdienbarkeit ist sowohl beim beherrschenden als auch beim nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu prüfen. Dabei sind das Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage und die Dauer der Tätigkeit maßgeblich. Die Rechtsprechung sieht die Voraussetzung der Erdienbarkeit nicht als gegeben an, wenn der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Pensionszusage 60 Jahre oder älter ist. Die Pension kann dann nicht mehr erdient werden, die Pensionszusage selbst ist wegen gesellschaftsrechtlicher Veranlassung als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten. Auf der anderen Seite muß die Zusage mindestens zehn Jahre vor Eintritt des Versorgungsfalls und vor Vollendung des 60. Lebensjahres erteilt werden. Beide Voraussetzungen greifen insofern ineinander. Die Voraussetzung der Erdienbarkeit ist auch dann nicht erfüllt, wenn zwar der 10-Jahres-Zeitraum berücksichtigt ist, der Gesellschafter-Geschäftsführer aber älter als 60 Jahre ist. Beim nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist die Pension erdienbar, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre beträgt oder wenn dieser Zeitraum mindestens drei Jahre beträgt und der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb seit mindestens zwölf Jahren angehört.<sup>9</sup>

### e) Angemessenheit der Zusage

Die Pensionszusage muß dem Grunde und der Höhe nach angemessen sein. Beurteilungskriterien hierfür sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des

Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehaltes zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Eigenkapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütung, die im selben Betrieb gezahlt werden oder in gleichartigen Betrieben an Geschäftsführer für entsprechende Leistungen gewährt werden.<sup>10</sup> Bei der Angemessenheit dem Grunde nach ist insbesondere die oben bereits angesprochene Probezeit zu berücksichtigen. Bei der Angemessenheit der Höhe nach ist als grundsätzlicher Maßstab von Bedeutung, daß Pensionszusagen nur steuerlich anerkannt werden können, wenn sie 75 % der letzten Aktivbezüge nicht übersteigen.<sup>11</sup>

Nach diesen Vorgaben prüft der BFH die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Das Nichtvorliegen einer der vorstehend geschilderten Voraussetzungen kann bereits dazu führen, daß die Pensionszusage als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt angesehen und insofern als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird.

## 2. Neue BFH-Urteile

Die Rahmenbedingungen für die Prüfung, ob in einer Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen ist, sind grundsätzlich abgesteckt. Auch zahlreiche Detailfragen sind vom BFH geklärt worden. Die Reihe der BFH-Entscheidungen, die sich mit dem Thema befassen, reißt allerdings nicht ab. Nachfolgend sollen vier Entscheidungen aus dem Jahre 2013 angesprochen werden, mit denen weitere Detailfragen geklärt werden konnten.

### a) Verdeckte Gewinnausschüttung durch Kapitalabfindung der Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – BFH, Urteil vom 11.09.2013, I R 28/13

Die Klägerin des Streitfalls,<sup>12</sup> eine GmbH, erteilte dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer in seinem Geschäftsführervertrag aus dem Jahre 1990 eine Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenversorgung, die in Form laufender Leistungen gezahlt werden sollte. Voraussetzung der Versorgungszusage war die dauernde Arbeitsunfähigkeit bzw. die Beendigung des Geschäftsführervertrages mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahres. Im Jahr 2006 wurde

7 Vgl. BMF v. 06.09.2005 – IV B 7 – S 2742 – 69/05, BStBl. 2005 I S. 875, DStR 2005, 1691.

8 Vgl. BFH, Ur. v. 19.11.2008 – I B 108/08, BFH/NV 2009, 608.

9 Vgl. BFH, Ur. v. 24.01.1996 – I R 41/95, BStBl. 1997 II S. 440.

10 Vgl. BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 – S 2742 – 62/02, BStBl. 2002 I S. 972.

11 Vgl. BFH, Ur. v. 27.03.2012 – I R 56/11, BStBl. 2012 II S. 665, DStR 2012, 1072; BMF v. 03.11.2004 – IV B 2 – S 2176 – 13/04, BStBl. 2004 I S. 1045.

12 BFH, Ur. v. 11.09.2013 – I ZR 28/13, DStR 2014, 635.

in einem Nachtrag zum Anstellungsvertrag ein sofortiger Verzicht auf die Pensionszusage sowie eine einmalige Kapitalabfindung vereinbart, die auch sofort ausbezahlt und als Betriebsaufwand verbucht wurde. Die Pensionsrückstellung wurde gewinnwirksam aufgelöst. Der Geschäftsführer setzte seine Tätigkeit für die Klägerin fort und verkaufte seine Beteiligung rund drei Monate später an seinen Sohn.

Das beklagte Finanzamt behandelte die Abfindungszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung. Die Klage der GmbH gegen den entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid war erfolgreich. Die Revision zum BFH ebenfalls. Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts, wonach die Kapitalabfindung als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei.

Der BFH wiederholt eingangs der Entscheidung noch einmal seine ständige Spruchpraxis zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung:

“Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.“

Ausgehend hiervon kommt der BFH direkt auf die – für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer geltenden – Voraussetzung einer klaren, im voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung zu sprechen. Eine solche fehle im Streitfall. Im ursprünglichen Geschäftsführervertrag sei die Kapitalabfindung nicht vorgesehen. Das Ruhegehalt sei von bestimmten Voraussetzungen (dauernde Arbeitsunfähigkeit bzw. Beendigung des Geschäftsführervertrages mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahres) abhängig, die allerdings nicht erfüllt gewesen seien. Dabei spiele es auch keine Rolle, daß der Geschäftsführer einen rechnerischen Teil der Anwartschaft bereits “erdient“ habe und daß dieser rechnerische Teil nach den Feststellungen des FG durch die Abfindungszahlung nicht überschritten worden war. Ausschlaggebend sei allein, daß auch ein Anspruch auf den bereits erdienten Teil der Anwartschaft dem Geschäftsführer im

Zahlungszeitpunkt nicht zustand.

An dem Ergebnis ändere auch der Umstand nichts, daß Gesellschaft und Geschäftsführer sich “ad hoc“ kurz vor der beabsichtigten Abfindung der Versorgungsanwartschaft auf einen Nachtrag zu der Pensionszusage verständigt hätten, durch die die besagten aufschiebenden und auflösenden Bedingungen gegen die Abfindung und insofern sozusagen gegen “Generalquittung“ aufgehoben worden seien.

Entgegen der Auffassung des FG ändere an diesem Ergebnis auch der Umstand nichts, daß die Abfindung für die Klägerin im Ergebnis womöglich vorteilhaft gewesen sei, weil sie dadurch von dem sogenannten future service entlastet würde. Vorzunehmen sei der sogenannte doppelte Fremdvergleich, wonach – aus der Perspektive des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters – nicht nur die Interessen der Gesellschaft, sondern ebenso die Interessen des objektiven und gedachten Vertragspartners zu berücksichtigen seien. Ein fremder Dritter hätte eine solche Vereinbarung über eine Abfindung nur der bereits erdienten Versorgungsanwartschaft und zudem in einer Höhe, die nach den Feststellungen des FG unterhalb des Anwartschaftsbarwerts lag, kaum abgeschlossen.

Die für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderliche Vermögensminderung sei ebenfalls gegeben, sie liege in der Hingabe des Kapitalbetrages und in dem entsprechenden Vermögensabgang. Daran ändere auch die parallele Auflösung der Pensionsrückstellung durch die Klägerin nichts. Die Auszahlung der Kapitalabfindung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt und habe körperschaftsteuerrechtlich die außerbilanzielle Hinzurechnung des Vermögensabgangs als verdeckte Gewinnausschüttung zur Konsequenz. Eine “Neutralisierung“ dieser Konsequenz infolge einer wechselseitigen Saldierung der jeweiligen Geschäftsvorfälle scheidet aus. Es gelte eine geschäftsvorfallbezogene, nicht aber handelsbilanzielle Betrachtungsweise.

#### **b) Verdeckte Gewinnausschüttung wegen vorzeitiger Kapitalabfindung einer Pensionszusage – BFH, Urteil vom 23. 10. 2013, I R 89/12**

Der Sachverhalt<sup>13</sup> ähnelt der oben unter lit. a) angesprochenen Entscheidung des BFH. Auch in diesem Fall ging es um die einmalige Kapitalabfindung einer Pensionszusage. Der hälftig beteiligte – allerdings aufgrund gleichgerichteter Interessen mit dem Mitgesellschafter als beherrschend angesehene – Geschäftsführer hatte eine Pensionszusage, die eine einmalige Kapitalzahlung vorsah, wenn der Geschäftsführer nach vollendetem 60. Lebensjahr aus den Diensten der Gesellschaft ausscheidet. Kurz nach Erreichen des 60. Lebensjahres zahlte die Gesellschaft die – zwischenzeitlich aufgrund eines Nachtrages aufgestockte – Kapitalzahlung

<sup>13</sup> BFH, Urt. v. 23. 10. 2013 – I ZR 89/13, DStR 2014, 637.

an den Geschäftsführer aus, der weiterhin als Geschäftsführer für die Gesellschaft tätig war. Die klagende GmbH buchte die erhaltene Versicherungsleistung gegen die bilanzierte Forderung (Rückdeckungsversicherung); den darüber hinausgehenden Betrag berücksichtigte sie gewinnerhöhend. Die Auszahlung des Pensionsbetrages buchte sie gegen die in der Bilanz vorhandene Pensionsrückstellung.

Der BFH wertete diesen Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung. Die Auszahlung sei erfolgt, obwohl die vertraglichen Voraussetzungen nicht vorlägen. Zwar habe der Geschäftsführer das 60. Lebensjahr erreicht, er sei allerdings nicht aus dem aktiven Dienst ausgeschieden. Diese Auszahlung sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt; einem fremden Dritten sei die Kapitalzahlung nicht ohne Beendigung der Tätigkeit für die Gesellschaft gewährt worden. Auch in diesem Fall scheiterte das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht an dem Fehlen einer hierfür erforderlichen Vermögensminderung. Abfindungszahlung und Auflösung der Pensionsrückstellung dürften nicht saldiert werden. Es gelte die geschäftsvorfallbezogene, nicht aber die handelsbilanzielle Betrachtungsweise.

**c) Verdeckte Gewinnausschüttung durch Rentenzahlung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nach Eintritt des Versorgungsfalles trotz Fortführung des Dienstverhältnisses – BFH, Urteil vom 23.10.2013, I R 60/12**

Im vorstehend unter lit. b) geschilderten Fall war die Fortführung des Dienstverhältnisses insofern von Relevanz, als die Beendigung des Dienstverhältnisses die – dort nicht erfüllte – Voraussetzung für die Leistungen aus der Pensionszusage war. In der Entscheidung vom 23.10.2013<sup>14</sup> gab es diese Voraussetzung in der Pensionszusage nicht. Die klagende GmbH hatte mit ihrem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage in Form eines Ruhegehaltes vereinbart, das ab der Vollendung des 67. Lebensjahres gezahlt werden sollte. Mit Erreichen dieses Pensionsalters zahlte die Klägerin an den Geschäftsführer die vereinbarte monatliche Pension aus. Gleichzeitig vereinbarten Gesellschaft und Geschäftsführer, daß der Geschäftsführer seine Tätigkeit in reduziertem Umfang von 20% fortführen und daß ihm hierfür ein reduziertes Gehalt gezahlt werden sollte. Das Finanzamt qualifizierte die Pensionszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung, weil keine Anrechnung des Gehaltes auf die Pension erfolgt sei. Die Klägerin hatte vor dem FG mit der Klage Erfolg. Der BFH gab allerdings der Revision des Finanzamts statt. Die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall mit Vollendung des 67. Lebensjahres des Geschäftsführers ziehe wegen der fortbestehenden entgeltlichen Tätigkeit als Geschäftsführer der Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung nach sich.

Zwar erfordere die Zusage einer Altersversorgung im Hinblick auf die versprochene Altersrente nicht unbedingt das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder die

Beendigung des Dienstverhältnisses. Es genüge, wenn für den Eintritt des Versorgungsfalles nur die Vollendung des vorgesehenen Lebensjahres vorgesehen sei. Allerdings vertrage sich die Fortführung des Dienstverhältnisses unter gleichzeitigem Bezug von Rente einerseits und laufendem Geschäftsführergehalt andererseits nur bedingt mit den Anforderungen, die für das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Kapitalgesellschaft maßgeblich seien. Ein solcher Geschäftsleiter hätte entweder verlangt, das Einkommen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistungen anzurechnen oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit – ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs – aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet habe. Beides parallel gezahlt hätte er jedoch nicht. Wenn die Altersrente Teil des Entgelts und als solche bereits erdient sei, so diene sie in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs, der bei Fortführung des Dienstverhältnisses nicht gegeben sei. Der BFH weist darauf hin, daß dieses Ergebnis – verdeckte Gewinnausschüttung – nicht der Möglichkeit widerspreche, daß der Geschäftsführer einer Gesellschaft neben seinem laufenden Gehalt durchaus Altersbezüge aus einem anderen Dienstverhältnis beziehen könne oder daß der „verrentete“ Geschäftsführer ggf. als Berater für die Gesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen könne. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei auch nicht gehindert, als Geschäftsführer weiter zu arbeiten. Er müsse allerdings, wenn er nicht die oben angesprochenen Wege – Anrechnung bzw. Verschiebung der Auszahlungszeitpunkte – wähle, den „Nachteil“ einer verdeckten Gewinnausschüttung tragen.

Die Feststellung des BFH, daß die Zusage einer Altersvorsorge nicht zwingend das Ausscheiden des Begünstigten aus dem Betrieb oder dem Beschäftigungsverhältnis zum Zeitpunkt des Versorgungsfalles erfordere, hat Bedeutung für die Formulierung der Pensionszusage. Das Ausscheiden aus dem Dienst muß insofern im Rahmen der Pensionszusage nicht zwingend vereinbart werden. Allerdings kann der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt des Versorgungsfalles die verdeckte Gewinnausschüttung nach Auffassung des BFH nur dann vermeiden, wenn er entweder das Einkommen aus seiner Tätigkeit auf die Versorgungsleistungen anrechnet oder aber den Versorgungseintritt bis zur Beendigung seiner Tätigkeit aufschiebt, ggf. unter Vereinbarung eines Barwertausgleichs bei den Versorgungsbezügen wegen des späteren Beginns der Versorgungsbezüge. Das Urteil enthält im übrigen die Klarstellung, daß eine Altersversorgung aus einem anderen Dienstverhältnis nicht im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung schädlich

14 BFH, Urt. v. 23.10.2013 – I ZR 60/12, DStR 2014, 641.

ist und daß auch nach Eintritt des Versorgungsfalles eine Tätigkeit für die Gesellschaft in anderer Funktion – etwa als Berater – ohne zwingende Auslösung einer verdeckten Gewinnausschüttung möglich ist.

**d) Kein (Mindest-)Pensionsalter bei Versorgungszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer – BFH, Urteil vom 11.09.2013, I R 72/12**

Die Klägerin<sup>15</sup>, eine Steuerberatungs-GmbH, erteilte ihrem am 22.04.1950 geborenen, zunächst mit 25% beteiligten und alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer am 15.01.1987 eine Pensionszusage mit einer Altersrente nach Vollendung des 60. Lebensjahres in Höhe von 60% seiner zuletzt gewährten Gesamtbezüge. Seit 2002 war der Geschäftsführer mit 60% an der Klägerin beteiligt. Die Klägerin veränderte die Grundlagen für die Bewertung der Pensionsrückstellung nicht und berechnete die jährliche Zuführung zur Pensionsrückstellung jeweils unter Ansatz des 60. Lebensjahres. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen beherrschenden Gesellschafterstellung des Geschäftsführers sei die Pensionsrückstellung auf das 65. Lebensjahr zu berechnen und daher teilweise einkommenserhöhend aufzulösen. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage teilweise statt und vertrat die Auffassung, daß die Rückstellung, soweit die Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig seien, neu zu berechnen sei, da bei beherrschenden Gesellschaftern eine Pensionszusage nur auf das 65. Lebensjahr steuerlich anerkannt werde.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts zurück. Eine Auflösung der Pensionsrückstellung und ein neuer Ansatz nach Maßgabe eines höheren Pensionsalters (65 Jahre) kämen nicht in Betracht. Die ursprüngliche, auf die Vollendung des 60. Lebensjahres erteilte Pensionszusage an den (damaligen) Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer habe den steuerrechtlichen Anforderungen sowohl im Hinblick auf die Maßgaben der betrieblichen Veranlassung als auch im Hinblick auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG standgehalten. Das FG habe hierzu zutreffend auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Zusageerteilung abgestellt. Der Statuswechsel des Gesellschafter-Geschäftsführers, der durch das Aufstocken seiner Beteiligung zum beherrschenden Gesellschafter geworden sei, berühre den Inhalt der ursprünglichen Versorgungszusage nicht; die Parteien hätten das ursprünglich vereinbarte Pensionsalter auch nicht verändert. Eine Korrektur der von der Klägerin angesetzten Pensionsrückstellung im Streitjahr (2005) komme ebenso wenig in Betracht wie eine Korrektur der Bilanzansätze der (bestandskräftigen) Jahre 2002 bis 2004 im Wege der Bilanzberichtigung in der ersten offenen Schlußbilanz. Sei eine Hinzurechnung als verdeckte Gewinnausschüttung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich, könnten die rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht mehr als verdeckte

Gewinnausschüttung berücksichtigt werden. Ein Mindestpensionsalter für einen versorgungsbegünstigten Gesellschafter-Geschäftsführer sei weder den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG zu entnehmen noch sei es Gegenstand der Teilwertberechnung des § 6a Abs. 3 EStG. Unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 6a EStG sei im Streitfall von dem Eintritt des Versorgungsfalles mit Vollendung des 60. Lebensjahres des Gesellschafter-Geschäftsführers auszugehen. Soweit die Finanzverwaltung eine Rückstellungsberechnung lediglich auf der Grundlage eines Pensionseintrittsalters von 65 Jahren (vgl. H 38 KStR 2008) bzw. bezogen auf das 67. Lebensjahr (vgl. R 38 S. 4 KStR 2004 mit Verweis auf R 41 Abs. 9 Satz 1 EStR 2001) fordere, könne dem nicht gefolgt werden. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG stelle ausschließlich auf den in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles ab. Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach der maßgebliche Eintritt des Versorgungsfalles durch die Regelaltersgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung markiert werde, finde im Gesetz keine Stütze.

Ob der Statuswechsel vom Minderheits- zum Mehrheitsgesellschafter unabhängig davon ggf. im Rahmen der Prüfung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, im Hinblick auf das Renteneintrittsalter von 60 Jahren schädlich sein könnte, ließ der BFH offen.<sup>16</sup> Beim Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer sei ein Renteneintrittsalter im 63. oder 65. Lebensjahr "üblich". Da diese Frage aufgrund der Revisionsanträge nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens sei, könne sie offenbleiben. Die Formulierung des Leitsatzes des Urteils spricht eher für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

### 3. Zusammenfassung

Mit den oben dargestellten Urteilen hat der BFH folgende Fragen im Zusammenhang mit der möglichen Bewertung einer dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährte Pensionszusage als verdeckte Gewinnausschüttung geklärt:

- Die Kapitalabfindung einer Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung einzuordnen, wenn die vertraglich vorgesehenen Versorgungsfälle nicht vorliegen.
- Sagt die GmbH dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer anstelle der monatlichen Rente "spontan" die Zahlung einer Kapitalabfindung zu, so ist die gezahlte Abfindung regelmäßig ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung.

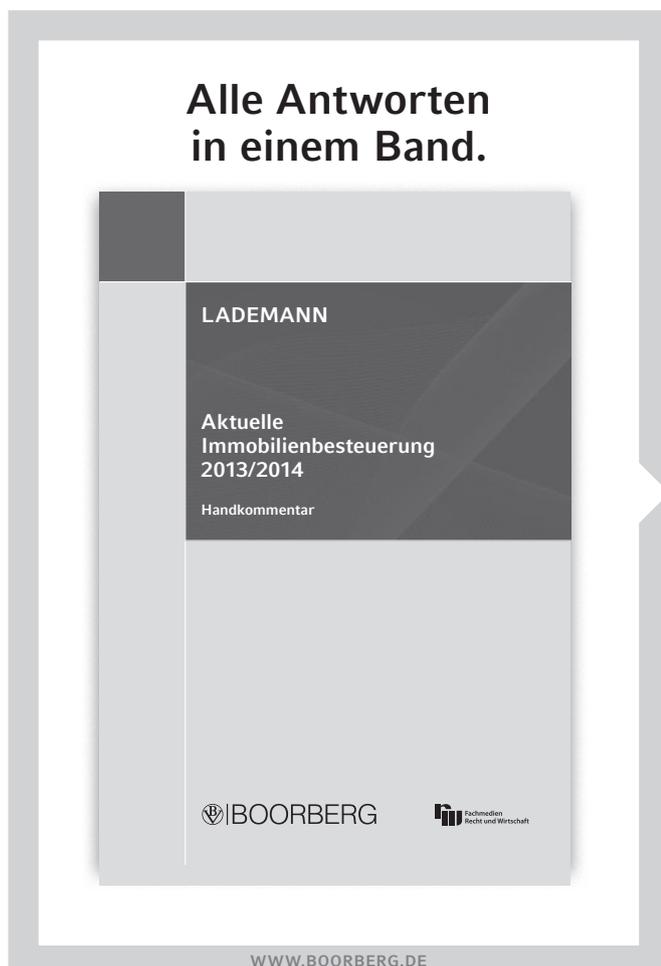
<sup>15</sup> BFH, Urt. v. 11.09.2013 – I ZR 72/13, DStR 2014, 633.

<sup>16</sup> ebenso in BFH, Urt. v. 23.10.2013 – I ZR 89/12, DStR 2014, 637.

- Die Kapitalabfindung führt bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn der Begünstigte zeitgleich auf seine Anwartschaftsrechte auf die Versorgung verzichtet und die bis dahin gebildete Pensionsrückstellung erfolgswirksam aufgelöst wird. Es gilt insofern eine geschäftsvorfallbezogene, nicht aber eine handelsbilanzielle Betrachtungsweise.
- Steuerrechtlich ist es nicht zu beanstanden, wenn die Zusage der Altersversorgung nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalles abhängig gemacht wird.
- Wird das Dienstverhältnis mit Eintritt des Versorgungsfalles fortgeführt, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vermieden werden, wenn das Einkommen aus

der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistungen angerechnet wird oder aber der vereinbarte Eintritt der Versorgungsfälligkeit aufgeschoben wird, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat.

- Nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG sind für die Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem das Dienstverhältnis begonnen hatte, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles rechnermäßig aufzubringen sind. Ein Mindestpensionsalter wird hiernach auch für die Zusage gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht vorausgesetzt.



LADEMANN

### **Aktuelle Immobilienbesteuerung 2013/2014** Handkommentar

von Heiderose Boeker, Richterin am Bundesfinanzhof i.R.,  
Professor Dr. Rüttger Claßen, Dr. Thomas Kaligin und  
Dr. Jan-Pieter Naujok

2013, 344 Seiten, € 129,-

Gemeinschaftsproduktion mit Deutscher Fachverlag –  
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05100-3

Der Handkommentar ist das optimale Arbeitsmittel für Investoren in der Immobilienbranche sowie für Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe.

Themen des aktuellen Praxiswerks sind insbesondere:

- Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG und § 7i EStG in Sanierungsgebieten bzw. für Denkmalschutzobjekte
- Anwendungsfragen zum gewerblichen Grundstückshandel
- Steuerliche Aspekte bei Immobilientransaktionen
- Anwendungsbereich der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Ein aktueller Rechtsprechungsüberblick ermöglicht es den Lesern, sich praxisbezogen über Anwendungsfälle und Streitfragen bei der Immobilienbesteuerung zu informieren.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20214

3 Monate kostenlos testen:

[www.estg-context.de](http://www.estg-context.de)



LADEMANN

## **EStG *context*** in Zusammenarbeit mit **Betriebs Berater**

Das finden Sie NUR hier:

- › **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- › **EStG kompakt:**  
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung –  
Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- › **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin  
Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- › **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- › **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**  
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes  
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über  
15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- › **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich  
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-

## Die steuerliche Absetzbarkeit von Gebühren für verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) – Ein Appell an die Streitlust

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

### I. Einleitung

Das Institut der verbindlichen Auskunft wurde im Jahr 2006 gesetzlich normiert. Mit dem JStG 2007<sup>1</sup> folgte die gesetzliche Regelung zur Gebührenpflicht in § 89 Abs. 3 ff. AO. Damals wurde die Frage nach der steuerlichen Absetzbarkeit von Gebühren iSd. § 89 AO als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in der Fachwelt weitläufig und kontrovers diskutiert. Erstaunlicherweise hat diese Diskussion bislang keine Klärung durch die Rechtsprechung erfahren. Es gibt – soweit ersichtlich – bislang weder Entscheidungen noch anhängige Verfahren der Finanzgerichte oder des BFH, die die Frage der steuerlichen Absetzbarkeit von Gebühren nach § 89 AO zum Gegenstand haben. Dabei handelt es sich aber nach wie vor um eine offene Rechtsfrage. Zwar hat die Finanzverwaltung bereits im Jahr 2008 – wenig überraschend – eine klare Stellung gegen die (generelle) Abzugsfähigkeit eingenommen.<sup>2</sup> Diese Rechtsauffassung ist jedoch keineswegs unangreifbar. Deshalb soll mit diesem Beitrag der Versuch unternommen werden, die Diskussion wieder neu aufleben zu lassen und die Lust für eine streitige Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung zu schüren.

### II. Die Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, daß Gebühren i. S. d. § 89 AO nur dann steuerlich abzugsfähig sind, wenn die zugrundeliegende Steuer abzugsfähig ist.<sup>3</sup> Das bedeutet, daß Gebühren für verbindliche Auskünfte, die z. B. die Körperschaft- oder Einkommensteuer betreffen, einem generellen Abzugsverbot unterliegen, während z. B. bei umsatzsteuerlichem Bezug eine Abzugsfähigkeit gegeben ist.

Ihre Rechtsauffassung begründet die Finanzverwaltung mit der Regelung des § 12 Nr. 3 EstG.<sup>4</sup> Nach dieser Vorschrift wird u. a. die Abzugsfähigkeit für Nebenleistungen, die auf nicht abzugsfähige Steuern entfallen, verneint. Dabei sollen nach Ansicht der Finanzverwaltung die Kosten nach § 89 AO als "Nebenleistungen" in Sinne dieser Vorschrift anzusehen sein, da durch das JStG 2007 die Kosten nach § 89 AO in den Katalog der steuerlichen Nebenleistungen gemäß § 3 Abs. 4 AO aufgenommen wurden.

### III. Gegenargumente

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht überzeugend. Mit der wohl herrschenden Meinung in der Literatur<sup>5</sup> ist ein generelles Abzugsverbot abzulehnen. Im einzelnen:

#### 1. Kein eindeutiger Gesetzeswortlaut

Bereits der Wortlaut der einschlägigen Normen §§ 10 Nr. 2 KStG, 12 Nr. 3 EStG und § 3 AO untermauert die Ansicht der Finanzverwaltung keineswegs so eindeutig wie diese meint. Tatsache ist zunächst, daß die §§ 10 Nr. 2 KStG, 12 Nr. 3 EStG kein ausdrückliches Abzugsverbot für Gebühren nach § 89 AO normieren. Ein Abzugsverbot kommt allein zustande, wenn die Gebühren unter den Begriff der Nebenleistungen iSd. §§ 10 Nr. 2 KStG, 12 Nr. 3 EStG gefaßt werden. Dies mag auf den ersten Blick als unproblematisch erscheinen, da in § 3 Abs. 4 AO die Kosten nach § 89 AO als steuerliche Nebenleistungen definiert sind. Allerdings übersieht dieser Rückschluß die genaue Terminologie der §§ 10 Nr. 2 KStG, 12 Nr. 3 EStG. Das dort normierte Abzugsverbot bezieht sich nur auf solche Nebenleistungen, die auf nichtabzugsfähige Steuern "entfallen". Diese Begrifflichkeit statuiert eine Akzessorietät zwischen nicht abzugsfähigen Steuern und Nebenleistungen, die bei Kosten für verbindliche Auskünfte gerade nicht gegeben ist. Sie unterscheiden sich von den anderen in § 3 Abs. 4 AO definierten Nebenleistungen dadurch, daß sie keinen steuerlichen "Anhang" zu Steuern darstellen wie z. B. Zinsen oder Säumniszuschläge. Es handelt sich vielmehr um Entgelt für einen Verwaltungsmehraufwand, der lediglich in sachlichem Zusammenhang mit evt. später entstehenden Steuern steht, nicht jedoch auf diese "entfällt".<sup>6</sup> Genau dieser Unterschied wird zwar nicht in § 3 Abs. 4 AO deutlich, jedoch in der engeren Formulierung der §§ 10 Nr. 2 KStG, 12 Nr. 3 EStG. Der Wortlaut der Vorschriften erlaubt damit also nicht eine uneingeschränkte Einbeziehung des Katalogs des § 3 Abs. 4 AO, sondern verlangt eine Differenzierung nach dem Kriterium der Akzessorietät. Dieses liegt bei Gebühren nicht vor.

\* Dikmen Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn, München.

1 BGBl. 2006 I, 2878.

2 BMF-Schreiben IV A 3-S 0224/08/1005 vom 27.6.2008, DStR 2008, 1883.

3 BMF-Schreiben, a. a. O.

4 Hinweis: § 10 Nr. 2 KStG ist insoweit wortgleich.

5 Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 Rz. 408 ff. (Nov. 2008), mwN; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rz. 76 (Januar 2012); Birk, NJW 2007, 1325; Drenseck in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 12 Rz. 50 sowie Loschelder in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, Rz. 45; Blömer, DStR 2008, 1867.

6 Birk, a. a. O.; Söhn, a. a. O.

Entgegen zum Teil anders lautender Ansichten<sup>7</sup> ergibt sich hinsichtlich des Verhältnisses zwischen § 12 Nr. EStG und § 3 Abs. 4 AO nichts anderes aus der Rechtsprechung des BFH. Dieser hat zwar in zwei Entscheidungen<sup>8</sup> deutlich gemacht, daß der Katalog der steuerlichen Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO auch im Rahmen des § 12 Nr. 3 EStG maßgeblich ist. Er hat dabei aber weder ausdrücklich deutlich gemacht, daß dies uneingeschränkt im Sinne eines Automatismus gilt, noch kann dies aus den Urteilen interpretiert werden. Beide Entscheidungen bezogen sich auf Nachzahlungszinsen iSd. § 233 a AO, die unzweifelhaft akzessorisch sind und damit – auch nach hiesiger Auffassung – dem steuerlichen Schicksal der zugrundeliegende Steuern folgen müssen. Einen Aussagewert für den hier betrachteten Fall der Gebühren nach § 89 AO haben die Urteile folglich aber nicht.

## 2. Gesetzeshistorie

Aus der Gesetzeshistorie des § 3 Abs. 4 AO läßt sich ebenfalls nicht ableiten, daß der Gesetzgeber durch die Aufnahme der Kosten nach § 89 AO in den Katalog der steuerlichen Nebenleistungen ein generelles Abzugsverbot normieren wollte. Die durch das JStG 2007 maßgebliche inhaltliche Änderung des § 3 AO betraf allein Absatz 5, wo der Gesetzgeber die fiskalische Verteilung der Gebührenaufkommens regeln wollte. Hingegen ist den Gesetzgebungsmaterialien zu entnehmen, daß Anlaß die Aufnahme von § 89 AO in den Katalog des § 3 Abs. 4 AO lediglich eine "redaktionelle Folgeänderung" war.<sup>9</sup> Dies macht deutlich, daß der Gesetzgeber gerade keine materiell-rechtliche Konsequenz im Sinne eines Abzugsverbots beabsichtigte.<sup>10</sup>

## 3. Teleologie des § 89 AO

Schließlich ergibt sich auch aus dem Sinn und Zweck der Gebühren nach § 89 AO, daß diese steuerlich viel eher den Beratungskosten gleichzustellen sind als den in § 3 Abs. 4 AO aufgeführten steuerlichen Nebenleistungen. Wie bereits erwähnt, wird die Aufnahme des § 89 AO in den Katalog des § 3 Abs. 4 AO als systematischer Bruch angesehen. Gebühren nach § 89 AO sind gerade keine Kosten, die sich zu einer Steuer akzessorisch verhalten. Sie sind vielmehr echtes Entgelt für eine individuelle Dienstleistung bzw. Mehraufwand der Finanzverwaltung.<sup>11</sup> In diesem Zweck wird sogar die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Gebühr gesehen.<sup>12</sup> Damit ist eine steuerliche Gleichbehandlung mit sonstigen Planungs- und Beratungskosten geboten, denn diese stellen gleichermaßen im Privatsektor Entgelt für individuelle Dienstleistungen dar. Beide Kostenarten sind letztendlich Bestandteile der steuerlichen Strukturierung und Gestaltungsberatung. Sie stehen im Zusammenhang mit den Überlegungen des Steuerpflichtigen, in welcher Form er seine einkunftserzielende Tätigkeit gestalten will.<sup>13</sup> Kommt es für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für privatwirtschaftliche Dienstleister ausschließlich auf den betrieblichen bzw. beruflichen Anlaß

an, kann für Entgelte an "öffentliche Dienstleister" nichts anderes gelten. Für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Gebühren für verbindliche Auskünfte kann es damit allein auf den Anlaß der Anfrage ankommen.

## IV. Fazit

Im Ergebnis ist eine Abzugsfähigkeit für Gebühren i. S. d. § 89 AO also zu bejahen. Betrifft die zugrundeliegende Anfrage des Steuerpflichtigen den Bereich der Einkünfteerzielung, liegen betrieblich/beruflich veranlaßte Aufwendungen vor, die wegen des geltenden Nettoprinzips als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten steuerlich abzugsfähig sind. Nur bei privater Veranlassung greift das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3 EStG. Im Unternehmensbereich ist eine solche Privatsphäre nicht vorstellbar. Liegt der Grund für eine verbindliche Auskunft also in der betrieblichen Sphäre, ist die Gebühr stets als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, so daß selbstverständlich auch Gebühren für Anträge in bezug auf die Körperschaftsteuerlichen Folgen betrieblicher Umstrukturierungen steuermindernde Wirkung haben müssen.<sup>14,15</sup> § 10 Nr. 2 KStG kommt insoweit nicht zur Anwendung.<sup>16</sup>

7 Vgl. *Fissinewert* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 12 EStG, Rz. 136 (Dez. 2012).

8 BFH IX B 199/02 vom 18.03.2003, BFH/NV 2003, 1326; BFH VIII R 2/07 vom 02.09.2008, BStBl. 2010 II, 25).

9 BT-Drucks. 16/3325 S. 51; BT-Drucks. 16/3368, S. 23 f.

10 So auch *Blömer*, a. a. O.

11 BT-Drucks. 16/3368 S. 24; vgl. dazu auch *Klein*, AO, 11. Aufl. 2011, § 3 Rz. 30.

12 BFH I R 61/10 vom 30.03.2011, BStBl. 2011 II, 536.

13 *Birk*, a. a. O.

14 Vgl. *Birk*, a. a. O.; *Seer* in Tipke/Kruse, a. a. O.

15 So auch die Rechtslage in Österreich. Dort wurde im Jahr 2011 die verbindliche Auskunft ("Advance Ruling") im Zusammenhang mit Umgründungen, Untenehmensgruppen und Verrechnungspreisen eingeführt. Die Kosten für die Auskunft sind nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung als Betriebsausgaben absetzbar (BMF 010203/0696-VI/6/2010).

16 Erstaunlicherweise erwähnt die Finanzverwaltung § 10 Nr. KStG in seinem BMF-Schreiben, a. a. O. auch nicht.

# Wesentliche Bereiche der EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Klaus von Brocke, EY, München

## I. Einordnung

Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind nicht nur alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Für eine Rechtfertigung genügt es nicht, daß ein Mitgliedstaat lediglich einen Rechtfertigungsgrund anführt. Vielmehr bedarf es deren substantiiertes Darlegung. Die Rechtsprechung zum Verständnis der Kapitalverkehrsfreiheit betrifft insbesondere Streubesitzbeteiligungen von Pensionsfonds sowie kollektive Investmentvehikel.<sup>1</sup> In ständiger unionsrechtlicher Rechtsprechung ist der freie Zugang von innerhalb des Unionsgebiets ansässigen kollektiven Investmentvehikeln zu den internationalen Finanzmärkten geschützt worden und hat so für den Abbau von diskriminierenden Beschränkungen gesorgt.

Aufgrund des Urteils des EuGH nahm der deutsche Gesetzgeber § 32 Abs. 5 KStG in das Gesetz auf.<sup>2</sup> Dadurch versuchte der Gesetzgeber, die Behandlung von Ausschüttungen an nicht in Deutschland ansässige Dividendengläubiger unionsrechtsfest zu machen. Allerdings zeigt die Praxis, daß insoweit das Ziel des § 32 Abs. 5 KStG nicht erreicht wird.<sup>3</sup> Insbesondere berücksichtigte der Gesetzgeber bereits während des Gesetzgebungsverfahrens ergangene neue Rechtsprechung des EuGH zur Erstattungsberechtigung von Pensionsfonds nicht.<sup>4</sup> Der Unionsrechtswidrigkeit der Behandlung von Dividendenausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Gläubiger sowie von in ihrem Ansässigkeitsstaat steuerbefreite Gläubiger hilft auch die neue Regelung nicht ab.<sup>5</sup> Vielmehr ist die Neuregelung als fehlgeschlagen zu werten, so daß auch weiterhin in Drittstaaten ansässige Dividendengläubiger auf EuGH-Rechtsprechung gestützte Anträge auf vollständige Rückerstattung stellen können.<sup>6</sup> Daneben verbleiben für Steuerpflichtige hohe Hürden zur Erbringung des Nachweises des Vorliegens der Erstattungsvoraussetzungen sowie hinsichtlich der Bestimmung der Zuständigkeit.<sup>7</sup>

## II. Wesentliche Aspekte

Grundsätzlich gilt, daß eine an einen unterschiedlichen Sitz der Dividendengläubiger anknüpfende unterschiedliche Besteuerung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.<sup>8</sup> Drei Bereiche stellten sich in den letzten Jahren als besonders bedeutsam dar.

### 1. Höhe der Beteiligung bzw. Eröffnung des Anwendungsbereichs

Ist die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar, gilt dies grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten.<sup>9</sup> Allerdings darf keine Substitution der Niederlassungsfreiheit durch die Kapitalverkehrsfreiheit erfolgen.<sup>10</sup> Wie die Auflösung dieses Konkurrenzverhältnisses zu erfolgen hat, ergibt sich nicht eindeutig aus dem AEUV. Die Rechtsprechung des EuGH unterscheidet diesbezüglich zum einen nationale Normen, die konkret an eine bestimmte Beteiligungsgrenze anknüpfen, zum anderen solche, die neutral ausgestaltet sind. Gleichzeitig wird in Direkt- und Portfolioinvestitionen unterschieden. Zur ersten Kategorie entschied der EuGH, daß von der Kapitalverkehrsfreiheit Beteiligungen, also mit Portfoliocharakter, erfaßt sind, die der Geldanlage dienen.<sup>11</sup> Zur Frage, bis zu welcher Beteiligungsschwelle dies gilt, äußerte sich der EuGH bislang nicht explizit.<sup>12</sup> Allerdings entschied der EuGH zum Bereich der Gesellschafterfremdfi-

1 Insb. EuGH, Urteil v. 08.11.2007, C-379/05, Amurta; EuGH, Urteil v. 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland; EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander; EuGH, Urteil v. 25.10.2012, C-387/11, Kommission/Belgien.

2 EuGH, Urteil v. 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland; BGBl. 2013 I, 561.

3 von Brocke/Aicher, IWB 2013, 711, 714 ff.

4 von Brocke, steueranwaltsmagazin 2013, 8.

5 von Brocke/Aicher, IWB 2013, 711, 714 ff.

6 Fortscher in Fortscher/Maas, KStG, § 32 Rz. 36, 53 (Stand: 10.07.2013).

7 von Brocke/Aicher, IWB 2013, 711, 714 ff. von Brocke/Auer, steueranwaltsmagazin 2012, 50, 51 ff. insbesondere zur Problematik der Zuständigkeit von BZSt und/oder lokalen Finanzämtern.

8 EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander, Rz. 17.

9 EuGH, Urteil v. 10.06.2012, C-338/11 – 347/11, FIM Santander, Rz. 16, 54; EuGH, Urteil v. 12.12.2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rz. 38, 165 f., 169.

10 EuGH, Urteil v. 13.11.2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation II, Rz. 100.

11 EuGH, Urteil v. 11.02.2011, verb. C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH und Österreichische Salinen AG, Rz. 35.

12 Der BFH stellt auf 10%-Schwelle ab, vgl. BFH, Urteil v. 29.08.2012, I R 7/12, Rz. 13.

nanzierung, daß auch bei einer Beteiligung von mehr als 10% nicht per se von einem sicheren Einfluß auf Unternehmensentscheidungen im Sinne einer Direktinvestition ausgegangen werden darf.<sup>13</sup> Knüpft hingegen die nationale Norm nicht an eine konkrete Beteiligungsgrenze an, prüfte der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit als Annexfolge der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.<sup>14</sup> Zwischenzeitlich entschied der EuGH, daß die Kapitalverkehrsfreiheit in Outbound-Situationen parallel zur Niederlassungsfreiheit sowohl auf Portfolio- als auch auf Direktinvestitionen Anwendung findet.<sup>15</sup> Hinsichtlich der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Inbound-Situationen scheint der EuGH hingegen einen restriktiveren Ansatz zu verfolgen.<sup>16</sup> Allerdings zeigt die bisherige Judikatur, daß zumindest im Fall von Portfolioinvestitionen die Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaaten anwendbar ist.<sup>17</sup> Ob und inwieweit das Urteil in der Rechtsache Kronos angesichts der dieser Rechtsache zugrundeliegenden Sondersituation einer doppelt-ansässigen Gesellschaft für Klärung sorgen wird, wird sich zeigen müssen.<sup>18</sup>

## 2. Kategorie der Rechtsträger

Als weiterer Problemkreis läßt sich die Rechtsform der beteiligten Unternehmensgesellschafter identifizieren. Diese lassen sich in fünf Kategorien einteilen: Kapitalgesellschaften, Pensionskassen und Pensionsfonds, Investmentfonds, gemeinnützige Rechtsträger sowie sonstige steuerbefreite Rechtsträger wie zum Beispiel Versorgungswerke oder spezifische Versicherungen.<sup>19</sup> Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit einer Inlands- mit einer Drittstaatsituation stellt der EuGH speziell für die Situation kollektiver Investmentvehikel auf die Ebene desselbigen ab, nicht auf deren dahinter stehende Investoren, d. h. Fondsbeteiligte.<sup>20</sup>

## 3. Rechtfertigung einer Beschränkung

Nach Ansicht des EuGH ist eine Ungleichbehandlung nicht durch die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt, da die von den gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden bereits bei den ausschüttenden Gesellschaften als von diesen erzielten Gewinne besteuert worden sind. Eine Verringerung der Steuereinnahmen kann zudem nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßende Maßnahme angeführt werden kann.<sup>21</sup> Wie der EuGH im übrigen feststellte, kann das Fehlen eines Abkommens über Informationsaustausch in Drittstaatsverhältnissen keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.<sup>22</sup> Zwar kann im Einzelfall zur steuerlichen Kontrolle der Besteuerung Gegenteiliges gelten; dies gilt jedoch ausschließlich unter der Prämisse, daß der sich hierauf berufende Mitgliedsstaat sein Vorbringen im Verfahrensfall in dieser Hinsicht ausreichend substantiiert. Eine Ungleichbehandlung ist auch nicht durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt. Insbesondere führt

eine steuerliche Belastung der Anteilseigner im Rahmen des deutschen Teileinkünfteverfahrens nicht zu einer Rechtfertigung der Quellenbesteuerung der ausländischen Anteilseigner. Im übrigen besteht zwischen der Quellenbesteuerung und der Besteuerung als Einkünfte der Anteilseigner kein unmittelbarer Zusammenhang.<sup>23</sup>

## III. EuGH, Urteil v. 10.04.2014, C-190/12, Emerging Markets

In dem zugrundeliegenden Sachverhalt erzielte ein in den USA ansässiger Fonds Portfoliodividenden. Nach dem polnischen Körperschaftsteuergesetz sind Dividenden- und Zinseinnahmen von in Polen ansässigen Investmentfonds steuerfrei. Ähnliches gilt für in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässige Investmentfonds. Dagegen unterliegen vorgenannte Einkünfte von in Drittstaaten ansässigen Investmentfonds der Besteuerung. Hiergegen richtete sich eine Klage eines in den USA ansässigen Investmentfonds.

Im wesentlichen entschied der EuGH, daß eine Dividende, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen Investmentfonds bezahlt wird, der in einem Drittstaat ansässig ist, nicht von einer Steuerbefreiung ausgenommen werden darf, falls zwischen beiden Staaten eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe besteht. Entgegen der Auffassung des Generalanwalts entschied der EuGH, daß eine Beschränkung nur gerechtfertigt sein kann, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedin-

13 EuGH, Urteil v. 03.10.2013, C-282/12, Itecar, Rz. 22; wohl i. d. S. auch GA Villalón, Schlußanträge v. 07.11.2013, C-47/12, Kronos, Rz. 66.

14 Vgl. z. B. EuGH, Urteil v. 18.06.2009, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, Rz. 34 ff.; EuGH, Urteil v. 21.10.2010, C-311/08, SGI, Rz. 35 ff.

15 EuGH, Urteil v. 13.11.2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rz. 99.

16 EuGH, Urteil v. 13.11.2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rz. 100.

17 EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander, Rz. 27, 39, 41.

18 Vgl. Generalanwalt Villalón, Schlußanträge v. 07.11.2013, C-47/12, Kronos.

19 Vgl. weiterführend von Brocke/Auer, *steueranwaltsmagazin* 2012, 50 m.w.N. zur Rspr.; von Brocke, IWB 2011, 826, 827 f. m.w.N. zur Rspr.

20 EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander, Rz. 39, 41.

21 EuGH, Urteil v. 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, Rz. 82.

22 EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander, Rz. 54.

23 EuGH, Urteil v. 10.05.2012, C-338/11 bis 347/11, FIM Santander, Rz. 30; EuGH, Urteil v. 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, Rz. 92.

gungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann, und es sich wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung als unmöglich erweist, die betreffenden Auskünfte von diesem Staat zu erhalten.<sup>24</sup>

Dagegen gibt es im Ausgangsverfahren einen von Polen und den Vereinigten Staaten geschaffenen Regelungsrahmen für die gegenseitige Amtshilfe zur Ermöglichung des Austausches von Informationen, die sich für die Anwendung der Steuervorschriften als erforderlich erweisen.<sup>25</sup> Gleichwohl ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob es die vertraglichen Verpflichtungen der Vertragsstaaten den polnischen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen können, die von den in den Vereinigten Staaten ansässigen Investmentfonds vorgelegten Informationen über ihre Gründung und Tätigkeit, gegebenenfalls zu prüfen, ob sie innerhalb eines Regelungsrahmens tätig sind, der dem der Union gleichwertig ist.<sup>26</sup>

Entgegen der Auffassung des Generalanwalts genügt der Umstand, daß gebietsfremde Investmentfonds nicht unter den einheitlichen Regelungsrahmen der Union fallen, der durch die mit dem polnischen Investmentfondsgesetz in nationales Recht umgesetzte OGAW-Richtlinie zur Regelung der Modalitäten für die Gründung und die Tätigkeit von Investmentfonds innerhalb der Union geschaffen wurde, als solcher nicht, um die Unterschiedlichkeit der Situationen der betreffenden Fonds zu begründen. In Anbetracht dessen, daß die OGAW-Richtlinie nicht für in Drittstaaten ansässige Investmentfonds gilt, weil sie sich außerhalb des Geltungsbereichs des Unionsrechts befinden, würde nämlich eine Anforderung, daß diese Fonds einer identischen Regelung unterliegen wie gebietsansässige Investmentfonds, der Kapitalverkehrsfreiheit jede praktische Wirksamkeit nehmen.<sup>27</sup>

#### IV. Bewertung

Die letztgenannte Entscheidung ist ein klares Bekenntnis des EuGH zu Kapitalverkehrsfreiheit und bestätigt einige seiner bisherigen Positionen. Außerdem können Drittstaaten-Fonds hinreichend mit den Fonds-Rechtsformen der Mitgliedstaaten vergleichbar sein. Ein solcher Vergleich muß durch die Rechtsordnung der Mitgliedstaaten anerkannt und zulässig sein. Insoweit kann eine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe mit Drittstaaten ausreichen, um den Finanzbehörden hinreichend Informationsmöglichkeiten zu vermitteln. Informationsmöglichkeiten, die zwischen den Unionsmitgliedern bestehen, aber nicht den Bereich des Steuerrechts betreffen, z. B. die OGAW-Richtlinie, dürfen insoweit nicht in eine Vergleichbarkeitsanalyse einbezogen werden. Das nun vorliegende Urteil kann eine wichtige Argumentationsgrundlage liefern. Im übrigen erscheint einmal mehr fraglich, ob § 32 Abs. 5 KStG unionsrechtlichen Anforderungen genügt. Derzeit anhängige Verfahren zeigen jedenfalls, daß das Verständnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu Drittstaaten durch den EuGH weiter geprägt werden wird.<sup>28</sup>

24 EuGH, Urteil v. 10. 04. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, Rz. 84.

25 EuGH, Urteil v. 10. 04. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, Rz. 85.

26 EuGH, Urteil v. 10. 04. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, Rz. 88.

27 EuGH, Urteil v. 10. 04. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, Rz. 67.

28 EuGH, C-10/14, J.B.G.T. Miljoen; C-14/14, X; C-17/14, Société Général.

## Steuerliche Berücksichtigung der Kosten des Finanzgerichtsstreits

Rechtsanwältin/Steuerberaterin/Fachanwältin für Steuerrecht Dr. Christina Hildebrand, Flick Gocke Schaumburg, Bonn\*

*Das Führen finanzgerichtlicher Prozesse kann nicht nur zeitaufwendig sein; bisweilen sind derartige Verfahren für den Steuerpflichtigen mit nennenswerten Kosten verbunden. Gerade wenn der Steuerpflichtige im Prozeß unterliegt, stellt sich die Frage, ob und inwieweit Verfahrenskosten und Rechtsanwaltsgebühren steuermindernd berücksichtigt werden können. Dieser Frage widmet sich der vorliegende Beitrag.*

### A. Einleitung

Prozeßkosten können steuerlich im wesentlichen als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung in Abzug gebracht werden. Alternativ kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Speziell bei der Behandlung von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung haben sich in den letzten drei Jahren erhebliche Änderungen ergeben. Den aktuellen Schlußpunkt bildet die erstmalige Aufnahme einer gesetzlichen Regelung im EStG zur Behandlung von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung durch das Amtshilfe-Richtlinien-Umsetzungsgesetz.<sup>1</sup> § 33 Abs. 2 EStG ist um einen neuen Satz 4 erweitert worden. Danach ist der „Abzug [von Prozeßkosten] ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.“ Selbst bei unbefangener Lektüre der neuen Vorschrift sticht ins Auge, daß der Abzug nur sehr eingeschränkt möglich sein wird. Wie kam es dazu?

Es entsprach der Jahrzehnte langen Rechtsprechung (vor allem des III. Senats) des BFH, daß Prozeßkosten nur im Ausnahmefall als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.<sup>2</sup> Der in der Folgezeit für Sonderausgaben zuständig gewordene VI. Senat des BFH vollzog mit seinem Urteil vom 12.05.2011<sup>3</sup> eine Rechtsprechungsänderung. Nur dann, wenn die Führung des Prozesses keine hinreichende Aussicht auf Erfolg versprache oder mutwillig erscheine, soll der Abzug danach ausgeschlossen sein. Die Finanzverwaltung reagierte auf das Urteil mit einem Nichtanwendungserlaß und kündigte in diesem bereits eine rückwirkende gesetzgeberische Regelung an, mit der die langjährige Rechtsprechung festgeschrieben werden sollte.<sup>4</sup> Dementsprechend reagierte der Gesetzgeber durch die Einführung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG und schränkte den Abzug wieder erheblich ein.

Aufgrund der eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung stellt sich für den Steuerpflichtigen vordringlich die Frage, ob er Prozeßkosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehen kann. Dieser Frage soll zunächst im folgenden nachgegangen werden (dazu unter B. bis D.), um im Anschluß daran die Fälle zu behandeln, in denen nur der Abzug der Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung verbleibt (dazu unter E.).

### B. Grundsätze zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Prozeßkosten

Nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung teilen die Prozeßkosten grundsätzlich die einkommensteuerliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren.<sup>5</sup> Rechtsverfolgungskosten teilen damit als Folgekosten das rechtliche Schicksal der Zahlung, um die gestritten wurde, sog. Grundsatz der Folgequalifikation. Diese Grundsätze gelten prinzipiell für die steuerliche Berücksichtigung von Prozeßkosten aller Gerichtszweige<sup>6</sup> und grundsätzlich unabhängig vom Ausgang des Verfahrens.<sup>7</sup>

Diese Rechtsprechungsgrundsätze sind für Kosten eines finanzgerichtlichen Verfahrens präzisiert worden: Betreffen die Rechtsverfolgungskosten reine Betriebssteuern, die

\* Dr. Christina Hildebrand, Rechtsanwältin/Steuerberaterin/Fachanwältin für Steuerrecht ist Mitarbeiterin der Partnerschaft FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.

- 1 Im folgenden: „Amtshilfe RLUMSG“, v. 26.06.2013, BGBl. 2013, 1819.
- 2 Vgl. nur: BFH, Urteil v. 18.03.2004 – III R 24/03, BStBl. II 2004, 726; BFH, Urteil v. 04.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382; BFH, Urteil v. 23.05.2001 – III R 33/99, BFH/NV 2001, 1391; BFH, Urteil v. 09.05.1996, III R 224/94, BStBl. II 1996, 596; BFH, Urteil v. 05.07.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499.
- 3 BFH, Urteil v. 12.05.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015.
- 4 BMF, Schreiben v. 20.12.2011, IV C 4-S 2284/07/0031:002, 2011/1025909, BStBl. I 2011, 1286.
- 5 Allgemeine Ansicht: Vgl. nur BFH, Urteil v. 13.04.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; BFH, Beschluß v. 01.08.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186; BFH, Urteil v. 01.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431.
- 6 Wird bspw. ein Handwerker wegen Mängelbeseitigung in Anspruch genommen und verliert er den Prozeß, sind die Kosten für die Mängelbeseitigung genauso wie die Prozeßkosten als Betriebsausgaben abzuziehen. Vgl. zur Übersicht Müller, DStZ 1999, 50 ff.
- 7 BFH, Urteil v. 22.05.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711.

steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, sind die Prozeßkosten ebenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig.<sup>8</sup> Daher sind Prozeßkosten eines Umsatzsteuerstreits grundsätzlich abziehbar.<sup>9</sup> Entsprechendes gilt für sonstige Steuern, die Betriebsausgaben sein können und im Einzelfall betrieblich veranlaßt sind. Als Beispiel mag die Kraftfahrzeugsteuer bei einem betrieblichen Fahrzeug dienen.<sup>10</sup>

Steuerprozeßkosten können hingegen nicht bei der Ermittlung der Einkünfte bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden, wenn es um reine Personensteuern geht (Erbschaftsteuer,<sup>11</sup> Kirchensteuer).<sup>12</sup> Hier kommt nur eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

Betraf der zugrundeliegende Finanzprozeß die Einkommensteuer, verbieten sich Pauschallösungen. Dies rührt daher, daß die Einkommensteuer selbst nicht abzugsfähig ist (§ 12 Nr. 3 EStG),<sup>13</sup> so daß im Sinne der Folgequalifikationsrechtsprechung argumentiert werden könnte, daß deshalb die Prozeßkosten, die einen Einkommensteuerstreit betreffen, generell nicht abgezogen werden können. Soweit geht die Rechtsprechung jedoch nicht und fragt danach, „worum“ im vorangegangenen Finanzprozeß gestritten worden ist. Die Bestimmung erfolgt nicht nach einem engen prozeßrechtlichen Verständnis i.S.d. betragsmäßigen Auswirkung des Prozesses auf die Einkommensteuerfestsetzung, sondern es wird untechnisch auf den materiellen Verfahrensgegenstand (bspw. Höhe der Werbungskosten bei Vermietungs- und Verpachtungseinkünften) abgestellt.

Damit wird eine differenzierende Lösung verfolgt: Es wird zwischen Prozeßkosten, die die Erwerbssphäre (Einkünfteermittlungsebene) im vorangegangenen Prozeß betroffen haben, und anderen Kosten unterschieden. Nur soweit die Einkünfteermittlungsebene betroffenen war, können die Kosten steuerlich grundsätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, in allen anderen Fällen kommt nur der Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Ob die Rechtsverfolgungskosten der Erwerbssphäre oder der Lebensführung i.S.v. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, ob Kosten nach den allgemeinen Kriterien als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) qualifiziert werden können. Die Aufwendungen sind dann als durch eine Einkunftsart veranlaßt anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgebend dafür ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments, zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.<sup>14</sup> Danach können Kosten einer Rechtsverfolgung Werbungskosten sein, wenn der Gegenstand des Prozesses mit der Einkunftsart zusammenhängt, in deren Rahmen die Aufwendungen geltend gemacht werden.<sup>15</sup> Der Zusammenhang mit der Einkunftsart richtet sich dabei nach objektiven Gesichtspunkten, nicht nach

den Vorstellungen des Steuerpflichtigen.<sup>16</sup>

Tragender Gesichtspunkt dieser Rechtsprechung ist der Gedanke, daß die zum Zweck der zutreffenden Ermittlung des Gewinns (bzw. der übrigen Einkünfte) aufgewendeten Rechtsverfolgungskosten der Erzielung von Einkünften dienen und damit betrieblich bzw. durch die Erzielung der Überschusseinkünfte veranlaßt sind.<sup>17</sup> Da die Kosten der Gewinn- bzw. der Überschussermittlung nicht zur privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG), also dem Bereich der Einkommensverwendung gehören, sind sie abzugsfähig.<sup>18</sup> Daß mit der steuerlichen Berücksichtigung der Prozeßkosten letztlich eine betragsmäßige Minderung bei der Festsetzung der Einkommensteuer einhergeht, wird für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit als irrelevant angesehen. Es handelt sich um eine zu vernachlässigende Nebenwirkung, die nicht zu den Rechtsfolgen des § 12 Nr. 3 EStG führt.<sup>19</sup>

## C. Leitlinien für die Abzugsfähigkeit von Prozeßkosten im Rahmen der Einkünfteermittlung

### I. Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte

Prozeßkosten sind steuerlich als Betriebsausgaben abziehbar, soweit der Gegenstand des Finanzprozesses die Gewinnermittlung betraf. Entsprechendes gilt für Prozeßkosten, die für einen Streit über das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses im Gewinnfeststellungsverfahren entstanden sind, weil die Frage, wem welche Einkünfte zuzurechnen

8 Vgl. *Söhn* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. E 1200 „Prozeßkosten“. In diesem Sinne auch *Heinicke* in Schmidt, 33. Auflage 2014, § 4 Rz. 520 „Prozess-/Rechtsverfolgungskosten“.

9 Vgl. *Söhn* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. E 1200 „Prozesskosten“.

10 Vgl. *Söhn* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. E 1200 „Prozeßkosten“.

11 Vgl. zur Abzugsfähigkeit der Einkommensteuer des Todesjahres als Nachlaßverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer: BFH, Urteil v. 04.07.2012 – II R 15/11, BStBl. II 2012, 790; *Stalleiken/Hildebrand*, *steueranwaltsmagazin* 2013, 14.

12 Vgl. *Stapperfend* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Rz. 863.

13 Die Verpflichtung zur Zahlung persönlicher Steuern wird der Privatsphäre zugeordnet. Hiermit geht einher, daß die Steuerberatungskosten für die Anfertigung der Einkommensteuererklärung weder als Betriebsausgabe noch als Werbungskosten abgezogen werden können. Dies gilt auch dann, wenn die Steuererklärungspflicht ausschließlich auf das Vorhandensein von bspw. Einkünften aus Gewerbebetrieb beruht (vgl. BFH, Beschluß v. 18.05.2011 – X B 124/10, BFH/NV 2011, 1838).

14 Vgl. nur BFH, Urteil v. 06.05.2010 – VI R 25/09, BStBl. II 2010, 851; BFH, Urteil v. 17.09.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198.

15 FG Niedersachsen, Urteil v. 24.07.2013 – 9 K 134/12, EFG 2013, 1834.

16 FG Niedersachsen, Urteil v. 24.07.2013 – 9 K 134/12, EFG 2013, 1834.

17 BFH, Urteil v. 22.05.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711.

18 A.a.O.

19 A.a.O.

sind, ebenfalls der Gewinnermittlung zugeordnet wird.<sup>20</sup>

Entsprechend dem Grundsatz der Folgequalifikation sind Prozeßkosten als (nachträgliche) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu qualifizieren, wenn es in dem zugrundeliegenden Prozeß bei den streitigen Aufwendungen um Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ging. Dann sind die Kosten nicht mehr sofort in voller Höhe steuermindernd zu berücksichtigen, sondern ggf. über die Regeln der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) bzw. erst zum Zeitpunkt des Verkaufs (bspw. § 15 EStG; § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zu einem späteren Zeitpunkt.<sup>21</sup> Ging es in dem zugrundeliegenden Finanzprozeß um die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bspw. i.S.d. §§ 16, 17 EStG, könnte überlegt werden, ob die Rechtsverfolgungskosten als Veräußerungskosten (§§ 16 Abs. 2 Satz 1, 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) steuerlich berücksichtigt werden können. Eine solche Qualifizierung scheidet jedoch aus, da der Begriff der Veräußerungskosten eine engere Veranlassung verlangt als für den Betriebsausgabenabzug. Erfasst werden hiervon nur Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehen,<sup>22</sup> was jedoch für die Prozeßkosten zu verneinen ist, da die Kosten nicht unmittelbar die Durchführung der Veräußerung betreffen.<sup>23</sup> In solchen Fällen ist zu prüfen, ob die Kosten dennoch nach den allgemeinen Kriterien als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.<sup>24</sup>

Die vorstehenden Grundsätze sind von der Rechtsprechung zu den Gewinneinkünften entwickelt worden. Sie gelten jedoch entsprechend für die Überschuß Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4. – 7. EStG).<sup>25</sup>

## II. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen

Waren Gegenstand des vorangegangenen finanzgerichtlichen Verfahrens Fragen der Abziehbarkeit von Sonderausgaben (§ 10f. EStG) oder außergewöhnlicher Belastungen (§ 33 ff. EStG), können die Prozeßkosten steuerlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden.<sup>26</sup> Diese Aspekte betreffen nicht mehr die Ermittlung der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG), sondern die Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4 EStG).

## III. Steuerfestsetzung: Veranlagungs- und Tariffragen etc.

Nach der Rechtsprechung des BFH scheidet der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug auch dann aus, wenn Gegenstand des früheren Prozesses Veranlagungs- bzw. Tariffragen bildeten.<sup>27</sup> Wurde in dem Finanzgerichtsverfahren also beispielsweise um die Frage gestritten, ob die Steuerpflichtigen zusammen zu veranlagern sind oder nicht (§§ 26f. EStG), scheidet ein Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug der Prozeßkosten aus. Praxisrelevant sollte dies insbesondere für Fälle sein, in denen es um die Abgrenzung zwischen der Abgeltungsteuer und der tariflichen Einkommensteuer (§ 32d EStG) oder um Fragen des Progressi-

onsvorbehalts (§ 32b EStG) geht.

Auch scheidet der Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben aus, wenn um die Verpflichtung zur Erstellung einer Einkommensteuererklärung oder Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften vor dem Finanzgericht gestritten wurde.<sup>28</sup>

## D. Ausgewählte Einzelfragen

### I. Finanzprozeß betreffend Abgrenzung zu steuerlich unbeachtlichen Tätigkeiten

Wie eingangs erwähnt, erfolgt die Qualifikation der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Prozeßkosten grundsätzlich unabhängig vom Ausgang des finanzgerichtlichen Verfahrens.<sup>29</sup> So steht bei einem Rechtsstreit, bei dem um die Höhe von Betriebsausgaben gestritten wird, zu Beginn des

20 Vgl. BFH, Urteil v. 13.01.1966 – IV 389/61, BStBl. III 1966, 196.

21 Vgl. BFH, Urteil v. 01.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 betreffend Zivilrechtsstreit gerichtet auf die Leistung eines Prozeßkostenvorschusses zur Mängelbeseitigung; BFH, Urteil v. 06.12.1983 – VIII R 102/79, BStBl. II 1984, 314; betreffend Zivilrechtsstreit zu Gebäudeherstellungskosten; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 08.12.1992 – 11 K 123/89, juris betreffend Finanzprozeß betreffend Rückzahlung von Vorsteuererstattungen als Herstellungskosten des Gebäudes. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid v. 13.08.2001 – 12 K 478/00, juris.

22 Vgl. nur BFH, Urteil v. 09.10.2013 – IX R 25/12, BStBl. II 2014, 102; BFH, Urteil v. 08.02.2011 – IX R 15/10, BStBl. II 2011, 684; BFH, Urteil v. 11.05.2010 – IX R 26/09, BFH/NV 2010, 2067.

23 Aufgrund des engen Veräußerungskostenbegriffs werden vom BFH (Urteil v. 09.10.2013 – IX R 25/12, BStBl. II 2014, 102) auch die Rechtsverfolgungskosten für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht als Veräußerungskosten anerkannt, wenn es um die Frage des Besteuerungsrechts des Veräußerungsgewinns geht, da das bilaterale Verfahren nicht der Durchführung der Veräußerung, sondern die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, betrifft. Vgl. dazu auch Bode, FR 2014, 192. Kritisch Gosch in Kirchhof, 13. Auflage 2014, EStG, § 17 Rz. 84. Vergleichbar hierzu hat das FG Baden-Württemberg (Urteil v. 05.02.2014 – 4 K 2523/09, BB 2014, 1110) die Rechtsverfolgungskosten, die die Höhe eines Entstrickungsgewinns i.S.d. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG betrafen, nicht als Veräußerungskosten qualifiziert.

24 Zu den hieraus sich ergebenden Problemen vgl. insb. Weber-Grellet, in Schmidt, 33. Auflage 2014, EStG, § 17 Rz. 150 und 132 m.w.N. Da eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben bei § 17 EStG ausscheidet, kann es im Ergebnis zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der Rechtsverfolgungskosten kommen, weshalb insbesondere von Weber-Grellet eine Gesetzesergänzende Lückenfüllung zum Abzug von Aufwendungen befürwortet wird.

25 BFH, Urteil v. 13.04.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2042 zu § 19 EStG; BFH, Urteil v. 22.05.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711.

26 BFH, Urteil v. 13.04.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2042.

27 BFH, Urteil v. 13.04.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2042. So auch Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. E 1200 "Prozeßkosten".

28 Die Aufwendungen für die (zutreffende) Gewinnermittlung sind insoweit von den Kosten für die Deklaration des ermittelten Gewinns zu unterscheiden, vgl. BFH, Beschluß v. 28.10.1998 – XI B 34/98, BFH/NV 1999, 610.

29 BFH, Urteil v. 22.05.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711.

Klageverfahrens fest, daß die Rechtsverfolgungskosten steuermindernd als Betriebsausgabe abgesetzt werden können.

Anders ist dies, wenn es im Finanzrechtsstreit um die Abgrenzung zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre geht. So hat der BFH in seinem Urteil vom 22.05.1987<sup>30</sup> zu Kosten eines Prozesses, der die Abgrenzung betraf, ob eine bestimmte Tätigkeit als gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG oder als einkommensteuerrechtlich unerheblich zu qualifizieren war, entschieden, daß es in diesem Fall ausnahmsweise auf den Ausgang des finanzgerichtlichen Verfahrens ankommt. Hält man diesen Ansatz für zutreffend, folgt hieraus: Werden die in Streit stehenden Verluste steuerlich anerkannt, sind auch die Prozeßkosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzusetzen. Qualifiziert das Gericht die zu beurteilenden Tätigkeiten als sog. Liebhaberei, bleibt nur der Abzug als außergewöhnliche Belastung.

Nichts anderes gilt, wenn Gegenstand des Prozesses die Frage bildete, ob streitige Einnahmen steuerbar sind oder nicht (bspw. erhaltene Schadensersatzleistung wegen Falschberatung durch Steuerberater). Stellt das Gericht fest, daß die Einnahmen nicht steuerbar sind, werden korrespondierend hierzu die Kosten des Prozesses<sup>31</sup> weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben berücksichtigt. Die Ebene der Einkünfteermittlung ist nicht betroffen.<sup>32</sup> Anders sollte die Beurteilung ausfallen, wenn die streitigen Einkünfte zwar als steuerbar, aber steuerbefreit (§ 3 EStG) qualifiziert werden, da dann die Ebene der Einkünfteermittlung betroffen ist. Ganz eindeutig ist dieses Ergebnis jedoch nicht: Stellt man strikt auf die allgemeine Folgequalifikationsrechtsprechung ab, könnte argumentiert werden, daß Gegenstand des Prozesses steuerbefreite Einnahmen bildeten, so daß korrespondierend dazu auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht steuerlich abgezogen werden können (§ 3c EStG).<sup>33</sup> Es bleibt die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten.

## II. Prozeßkosten bei unzulässigen Klagen

Fraglich erscheint, ob die Kosten für einen Prozeß auch dann als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten steuerlich abgezogen werden können, wenn es zwar materiell-rechtlich bei der Klage um Fragen der Einkünfteermittlung geht (bspw. Höhe des Betriebsausgabenabzugs), das Gericht die Klage aber durch Prozeßurteil, also als unzulässig, abweist. Auch in diesem Fall sollte im Ausgangspunkt von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgegangen werden, da es auf den Ausgang des Prozesses grundsätzlich nicht ankommt. Hiervon ist jedoch dann eine Ausnahme zu machen, wenn der Kläger "mutwillig" die Klage in die Unzulässigkeit führt. Dies ist bspw. der Fall, wenn der Kläger seine prozessualen Obliegenheiten verletzt. Das FG Nürnberg hat dies in einem Fall angenommen, in dem die Klage deshalb abgewiesen worden ist, weil der Kläger – ohne Angabe eines nachvollziehbaren Grundes – der Aufforderung zur Ergänzung des Klagebegehrens nicht nachgekommen ist.<sup>34</sup> Als

entscheidend sah das Gericht an, daß die Verletzung prozessualer Obliegenheiten selbst in einem die berufliche Tätigkeit betreffenden Prozeß die Vermutung privater Veranlassung in sich trage (§ 12 Nr. 3 EStG). Durch die fehlende Bezeichnung des Klagebegehrens habe der Kläger willentlich eine neue Kausalkette in Gang gesetzt, die einen im übrigen bestehenden Veranlassungszusammenhang zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten überlagere.<sup>35</sup>

## III. Besonderheiten bei anderer Beendigung des Klageverfahrens als durch Urteil

Die Grundsätze der Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Prozeßkosten sind auch dann anzuwenden, wenn das Klageverfahren anders als durch Urteil beendet wird. Sie gelten auch dann, wenn das Gericht bspw. nach Erledigung des Rechtsstreits über die Kosten durch Beschluß entscheidet (§ 138 FGO).

## IV. Erfassung des Prozeßkosten während und nach Abschluß des finanzgerichtlichen Klageverfahrens

Während des laufenden Prozesses sind die Rechtsverfolgungskosten (Prozeßkostenvorschuß, laufende Rechtsanwaltskosten) entsprechend dem Zusammenhang zur konkreten Einkunftsart als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu erfassen.<sup>36</sup> Obsiegt der Steuerpflichtige im Finanzprozeß, erhält er die geleisteten Gerichtsgebühren, sowie die nach dem RVG geschuldete Vergütung aufgrund eines Kostenerstattungsantrags (§ 149 FGO), der auf Grundlage der gerichtlichen Kostengrundsatzentscheidung (§ 143

30 BFH, Urteil v. 22.05.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711.

31 Da der Finanzrechtsstreit in dieser Konstellation durch den Steuerpflichtigen gewonnen worden ist, sollte dies vornehmlich Honorare betreffen, die den gesetzlichen Erstattungsanspruch übersteigen.

32 Vgl. FG München, Urteil v. 23.10.2007 – 6 K 3092/05, juris; FG München, Urteil v. 24.11.1992, 12 K 2299/90, juris jeweils betreffend Zivilprozeß betreffend Steuerberaterhaftung. So wohl auch *Desens*, in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 3c Rz. 85 "Prozeßkosten"

33 So *Erhard* in Blümich, EStG, § 3c Rz. 81 "Prozeßkosten"; v. *Beckert*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3c Rz. B 210 jeweils unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH, Urteil v. 22.01.1993 – VI R 95/89, BFH/NV 1993, 414. In diesem Urteil setzt sich der BFH ausschließlich mit der Abgrenzung zwischen dem Sonderausgaben- und dem Werbungskostenabzug auseinander. Mit Fragen des § 3c EStG setzt sich der BFH – im Gegensatz zur Vorinstanz – gerade nicht auseinander. A.A. auch *Boochs* in Lademann, EStG, § 3c Rz. 23 ohne Begründung.

34 Vgl. FG Nürnberg, Urteil v. 04.03.2010 – 4 K 1497/2008, EFG 2010, 1126. Zustimmend *Rosenke*, EFG 2010, 1125.

35 Vgl. FG Nürnberg, Urteil v. 04.03.2010 – 4 K 1497/2008, EFG 2010, 1126. Zustimmend *Rosenke*, EFG 2010, 1125.

36 Hier sind die tatsächlich entstandenen Rechtsanwaltsgebühren geltend zu machen. Im Gegensatz dazu können bei den außergewöhnlichen Belastungen lediglich die nach dem Gesetz erstattungsfähigen Kosten als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden und nicht die darüber hinausgehenden Kosten aufgrund einer Honorarvereinbarung. Vgl. *Bleschick*, FR 2013, 932.

FGO) von dem unterliegenden Beteiligten (§ 135 Abs. 1 FGO), so daß diese Rückerstattung als Einnahmen i.S.d. § 8 EStG (analog) im Jahr der Erstattung zu erfassen ist.<sup>37</sup> Die bisherige Behandlung der Prozeßkosten bleibt davon unberührt; die Erstattung führt nicht zum Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.<sup>38</sup> Ging es bei dem Prozeß um die Abgrenzung zwischen der steuerlich relevanten Sphäre und der Privatsphäre des Steuerpflichtigen und erfolgte zunächst eine steuerliche Berücksichtigung, nimmt das Gericht jedoch einen Fall der Liebhaberei an, wird die Steuerfestsetzung regelmäßig vorläufig i.S.d. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgt sein. Anderenfalls dürfte eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Betracht kommen.

## E. Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastungen i.S.d. § 33 EStG

Sind die Prozeßkosten im Einzelfall weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten steuerlich zu qualifizieren, ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob die Kosten als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend gemacht werden können. Wie bereits erwähnt, hat sich die Beurteilung dessen, ob Prozeßkosten zwangsläufige Aufwendungen i.S.d. § 33 Abs. 1 EStG darstellen, in den letzten Jahren gewandelt. Für die Beantwortung der Frage, ob außergewöhnliche Belastungen vorliegen, ist zwischen Prozeßkosten zu unterscheiden, die bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2012 angefallen sind, und solchen danach. Denn ab dem Veranlagungszeitraum 2013 gilt die gesetzliche Neuregelung.<sup>39</sup>

### I. Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012

Wie vorstehend erläutert, hat der BFH mit seinem Urteil vom 12.05.2011<sup>40</sup> seine ständige, jahrzehntealte Rechtsprechung zur Qualifikation von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastungen geändert. Nach den Urteilsgrundsätzen sind die Kosten eines Zivilprozesses unabhängig von seinem Gegenstand steuerlich als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigungsfähig, es sei denn, der Prozeß hat keine hinreichende Aussicht auf Erfolg oder erscheint als mutwillig, was das Finanzgericht im Wege einer summarischen Prüfung zu untersuchen hat. Die Begriffe sind dem Prozeßkostenhilferecht entlehnt (§ 142 FGO i.V.m. § 114 ZPO), so daß man auf die hierzu bekannten Grundsätze zurückgreifen kann.<sup>41</sup> Die Rechtsprechungsänderung beruhe auf der Überlegung, daß die Prozeßkosten dem Steuerpflichtigen unabhängig vom Streitgegenstand aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, da aufgrund des staatlichen Gewaltmonopols streitige Ansprüche nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren sind.<sup>42</sup> Obwohl dieses Urteil sich nur mit den Kosten des Zivilprozesses auseinandergesetzt hat, werden die Urteilsgrundsätze auch auf Kosten anderer Gerichtszweige angewandt.<sup>43</sup> Sie sind daher

auch auf die Finanzgerichtsbarkeit anzuwenden.<sup>44</sup> Vor der Rechtsprechungsänderung bestand nach der ganz herrschenden Meinung eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten. Prozeßkosten waren demnach nur dann zwangsläufig, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung bzw. den -anspruch adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig war.<sup>45</sup> Als zwangsläufige Aufwendungen erkannte die Rechtsprechung nur wenige Fallgruppen an.<sup>46</sup> Auch für die Rechtsverfolgungskosten eines Finanzgerichtsstreits galten diese Grundsätze sinngemäß.<sup>47</sup> Soweit ersichtlich, hatte kein Gericht Kosten eines Finanzrechtsstreits als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

37 Vgl. nur FG Hamburg, Beschluß v. 20.06.2013 – 3V 69/13, *SteuK* 2013,417; allg. zur Erstattung von Werbungskosten bei § 19 EStG; *Kreft*, in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 9 Rz. 85 ff.; *Loschelder*, in *Schmidt*, 33. Auflage 2014, EStG, § 9 Rz. 66 f.

38 Vgl. BFH, Urteil v. 04.05.2006 – VI R 33/03, *BStBl. II* 2006, 911; *Podewils*, *jurisPR-SteuerR* 33/2010 Anm. 5.

39 Nach der ganz herrschenden Meinung gilt die allgemeine Anwendungsregel des § 52 Abs. 1 EStG, so daß § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG erstmals für den VZ 2013 anzuwenden ist. So auch FG Köln, Urteil v. 26.06.2013 – 7 K 2700/12, *EF* 2013, 1665 [nrkr. Revision anhängig unter: VI R 56/13]; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 12.11.2013 – 3 K 1665/12, *EFG* 2014, 641 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 93/13]; *Nettersheim*, *EstB* 2014, 152; *Zumwinkel*, *Stbg* 2014, 72. A.A. FG Münster, Beschluß v. 27.11.2013 – 11 K 2519/12 E, *EFG* 2014, 357 unter Hinweis auf Art. 31 des Amtshilfe RLUmsG, wonach die Vorschrift erst seit dem Tag der Verkündung, d. h. seit dem 30.06.2013, in Kraft getreten ist.

40 BFH, Urteil v. 12.05.2011 – VI R 42/10, *BStBl. II* 2011, 1015.

41 Vgl. FG Niedersachsen, Urteil v. 15.05.2013 – 9 K 238/12, *EFG* 2013, 1337 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 31/13]. Ist ein Gericht in die Beweisaufnahme eingestiegen, zeigt dies, daß die Klage schlüssig ist. Die Mutwilligkeit ist dann ausgeschlossen; FG Münster, Beschluß v. 27.11.2013 – 11 K 2519/12 E, *EFG* 2014, 357; *Loschelder*, in *Schmidt*, 33. Auflage 2014, EStG § 33 Rz. 35; *Rosenke*, *EFG* 2013, 453; *Schmitz-Herscheidt*, *NWB* 2013, 112. A.A. *Heine*, *SteuK* 2012, 12.

42 BFH, Urteil v. 12.05.2011 – VI R 42/10, *BStBl. II* 2011, 1015.

43 Vgl. nur zur Verwaltungsgerichtsbarkeit FG Düsseldorf, Urteil v. 14.01.2013 – 11 K 1633/12 E, *EFG* 2013, 701 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 9/13 i.E. abschlägige Entscheidung aufgrund der Sperrwirkung des § 33 Abs. 4 EStG gegenüber § 33 Abs. 1 EStG für Prozeßkosten zur Erlangung eines Studienplatzes; FG Hamburg, Urteil v. 24.09.2012 – 1 K 195/11, *EFG* 2013, 41 [nrkr. Revision anhängig unter X R 34/12]; FG Münster, Beschluß v. 27.11.2013 – 11 K 2519/12 E, *EFG* 2014, 357. Das Urteil ist nicht auf die Kosten des Strafprozesses übertragbar, vgl. BFH, Urteil v. 16.04.2013 – IX R 5/12, *BStBl. II* 2013, 806.

44 So auch *Heine*, *SteuK* 2012, 27.

45 Die Rechtsprechung beruhte auf der Überlegung, daß es in der Regel der freien Entscheidung der (Vertrags-) Parteien überlassen ist, ob sie sich zur Durchsetzung oder Abwehr eines Anspruchs einem Prozeßkostenrisiko aussetzen. Vgl. exemplarisch: BFH, Urteil v. 27.08.2008 – III R 50/06, *BFH/NV* 2009, 553.

46 Dies betraf zum einen die Kosten für die Scheidung und den Versorgungsausgleich, nicht aber andere mit der Scheidung im Zusammenhang stehende Kosten, weil für diese die Möglichkeit einer außgerichtlichen Einigung bestand. Ferner war anerkannt, daß die Prozeßkosten für einen Vaterschaftsfeststellungsprozeß zwangsläufig sein konnten ebenso wie Kosten, die das Umgangsrecht des Vaters mit seinem nichtehelichen Kind betrafen, das ihm grundlos verweigert wurde. Vgl. dazu im Überblick *Bleschick*, *FR* 2013, 932 ff.

47 Vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 33. Auflage 2014, EStG, § 33 Rz. 35 "Prozeßkosten".

Scheidet der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug aus, sollten die Prozeßkosten bis einschließlich VZ 2012 regelmäßig als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein. Sofern die Veranlagung noch offen ist, beispielsweise durch ein anhängiges Einspruchsverfahren, sollte die Thematik "Prozeßkosten" dort platziert werden. Dies gilt insbesondere für diejenigen Fälle, in denen die Finanzverwaltung im Veranlagungsverfahren ursprünglich die Berücksichtigung noch unter dem alten Rechtsprechungsregime abgelehnt hatte. Ist die Veranlagung hingegen bereits bestandskräftig, aber noch nicht verjährt, sollte in Einzelfällen unter Berufung auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO die Berücksichtigung der Prozeßkosten beantragt werden können, wenn die Prozeßkosten bislang nicht bekannt waren. Dies sollte jedoch nur für solche Veranlagungszeiträume möglich sein, die nach Erlaß des rechtsprechungsändernden Urteils bearbeitet worden sind und wenn der Steuerpflichtige die Erklärung selbst ohne Mitwirkung eines Steuerberaters erstellt hat. Für die steuerliche Geltendmachung der Kosten reicht es aus, daß der Steuerpflichtige darlegt, daß die Ausgaben weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten qualifiziert werden können und seine Rechtsverfolgung oder -verteidigung weder von vornherein aussichtslos<sup>48</sup> noch mutwillig gewesen ist.<sup>49</sup> Da das rechtsprechungsändernde Urteil des VI. Senats mit einem Nichtanwendungserlaß<sup>50</sup> "belegt"<sup>51</sup> ist, wird die Finanzverwaltung die Berücksichtigung der Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung im Verwaltungsverfahren ablehnen. Es muß daher der Klageweg beschritten werden, um die steuerliche Berücksichtigung der Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung zu erreichen. Der Steuerpflichtige braucht selbst im Fall des erstinstanzlichen Obsiegens einen "langen Atem", da die beklagten Finanzämter in vergleichbaren Fällen aktuell auch das Revisionsverfahren betreiben.

Angesichts der Vielzahl der anhängigen Revisionen zum Themenkomplex<sup>52</sup> ist zu erwarten, daß die durch das Urteil vom 12.05.2011 eingeleitete Rechtsprechungsänderung präzisiert wird. Diese Präzisierungen sind notwendig, denn bereits innerhalb der verschiedenen Senate des BFH scheint keine Einigkeit über die Behandlung von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung zu bestehen. So hat der IX. Senat in seinem Urteil vom 19.03.2013<sup>53</sup> ausdrücklich klargestellt, daß aus dem die Rechtsprechungsgrundsätze ändernden Urteil des VI. Senats nicht folge, daß sämtliche Kosten von Verfahren, bei dem ein Gericht zu beteiligen sei, als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren seien. Der Senat verneinte die Abziehbarkeit von Prozeß- und Gerichtskosten als außergewöhnliche Belastung bei einer verfrühten, unabgestimmten und vermeidbaren Inanspruchnahme von Gerichten.<sup>54</sup> Es bleibt abzuwarten, ob zur Konkretisierung der Abzugsfähigkeit von Prozeßkosten zukünftig der Große Senat angerufen werden muß. Dies erscheint nicht unwahrscheinlich, da nicht alle zu diesem Thema anhängigen Revisionsverfahren bei dem für den Sonderausgabenabzug zuständigen VI. Senat des BFH anhängig sind.<sup>55</sup>

## II. Ab Veranlagungszeitraum 2013<sup>56</sup>

Sind die Prozeßkosten nach dem Veranlagungszeitraum 2012 entstanden (d.h. abgeflossen)<sup>57</sup>, wird es wesentlich schwieriger, die Kosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen, aufgrund des neu eingeführten § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG.<sup>58</sup> Es besteht daher wieder das ursprüngliche Regel-Ausnahme-Verhältnis. Grundsätzlich sind Prozeßkosten nicht abziehbar. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist zunächst eine Existenzgefährdung beim Steuerpflichtigen. Darüber hinaus<sup>59</sup> muß der Steuerpflichtige Gefahr laufen, seine Lebensbedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.<sup>60</sup> Unklar ist derzeit noch, ob damit die frühere BFH-Rechtsprechung vor der Rechtsprechungsänderung durch den VI.

- 48 Dies sollte durch den Rechtsanwalt bzw. Steuerberater, der den Finanzgerichtsprozeß betreut hat, schriftlich dargelegt werden.
- 49 FG Niedersachsen, Urteil v. 15.05.2013 – 9 K 238/12, EFG 2013, 1337 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 31/13].
- 50 BMF, Schreiben v. 20.12.2011, IV C 4-S 2284/07/0031:002, 2011/1025909, BStBl. I 2011, 1286.
- 51 Begründet wird der Nichtanwendungserlaß u.a. damit, daß der Finanzverwaltung keine ausreichenden Instrumente zur Verfügung stehen, um eindeutig und rechtssicher die Erfolgsaussichten eines (Zivil-)prozesses zu beurteilen.
- 52 Vgl. nur Übersicht bei FG Niedersachsen, Urteil v. 15.05.2013 – 9 K 238/12, EFG 2013, 1337 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 31/13].
- 53 BFH, Urteil v. 19.03.2014 – IX R 41/12, BStBl. II 2013, 536. Dem Urteilsfall lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem nach den nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen allein aus persönlichen Gründen das Gericht in Anspruch genommen war. Rechtlich gesehen war die Vorgehensweise des Klägers (Antrag auf Teilungsversteigerung) nicht zwingend, die Auseinandersetzung hätte auch im Scheidungsverfahren als Folgesache verlangen können, solange wollte der Kläger aber nicht waren.
- 54 Der Große Senat war nach Auffassung des IX. Senats nicht anzurufen mangels Entscheidungserheblichkeit. Auch ist mittlerweile geklärt, daß die Rechtsprechungsgrundsätze nicht für die Kosten des Strafprozesses gelten.
- 55 Vgl. exemplarisch FG Hamburg, Urteil v. 24.09.2012 – 1 K 195/11, EFG 2013, 41 [nrkr. Revision anhängig unter X R 34/12].
- 56 Ausführlich dazu auch *Bleschick*, FR 2013, 932 ff.; *Heim*, DStZ 2014, 165 ff.; *Kanzler*, FR 2014, 209 ff.
- 57 Außergewöhnliche Belastungen sind grundsätzlich im Veranlagungszeitraum des Abflusses (§ 11 Abs. 3 EStG) zu berücksichtigen, vgl. nur *Loschelder*, in Schmidt, 33. Auflage 2014, EStG, § 33 Rz. 5 m.w.N.
- 58 Mangels besonderer Anwendungsbestimmungen ist § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anwendbar, vgl. nur FG Düsseldorf, Urteil v. 08.08.2013 – 11 K 3540/12 E, EFG 2014, 199 [nrkr. Revision anhängig unter VI R 62/13]; ebenso *Mellinghoff*, in Kirchhof, EStG, 13. Auflage, § 33 Rz. 47b.
- 59 Diese Tatbestandsmerkmale müssen angesichts des Wortlauts "und" kumulativ erfüllt sein. So auch *Kanzler*, FR 2014, 209; *Zumwinkel*, Stbg 2014, 72. A.A. *Bleschick*, FR 2013, 932.
- 60 Offenbar geht der Gesetzgeber davon aus, daß ein Steuerpflichtiger seine Existenzgrundlage verlieren kann, ohne daß dies Einfluß auf die Befriedigung seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen haben müßte. Denkbar ist dies, wenn die Erwerbsgrundlage zwar verloren wird, die lebensnotwendigen Bedürfnisse aber weiter befriedigt werden können, weil bspw. Unterhaltsansprüche bestehen. Vgl. *Kanzler*, FR 2014, 209.

Senat gesetzlich festgeschrieben worden ist oder ob nach der neuen gesetzlichen Formulierung die Voraussetzungen für die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastungen noch enger gefaßt sind.<sup>61</sup> Zwar orientiert sich die in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG verwandte Formulierung an der früheren Rechtsprechung des BFH zu § 33 EStG. Unter Bezugnahme auf diese Formulierung hat der BFH bislang in zwei Fällen außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Bei dem einen Prozeß ging es um das Umgangsrecht eines Elternteils mit den eigenen Kindern, nachdem zuvor jeglicher Umgang grundlos verweigert wurde. Bei dem anderen ging es um die Kosten für die Erhebung einer Verfassungsbeschwerde in diesem Kontext, die zur Durchsetzung von Grundrechten erforderlich waren.<sup>62</sup> Die bislang anerkannten Fälle betrafen daher extreme Ausnahmefälle. Da zu dem aktuellen Gesetzestext keine Gesetzesbegründung existiert,<sup>63</sup> aus der man Rückschlüsse auf den historischen Willen des Gesetzgebers ziehen könnte, wird man für die Konkretisierung des Anwendungsbereichs die ersten finanzgerichtlichen Urteile abwarten müssen.

## F. Zusammenfassung

Die Frage, ob und wie die Kosten eines Finanzprozesses steuerlich berücksichtigt werden können, läßt sich nicht pauschal beantworten. Stehen die Kosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften, sind sie regelmäßig als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten steuerlich geltend zu machen. Scheidet ein solcher Abzug aus, kann unter Umständen noch eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen. Während die Chancen für letztgenannte steuerliche Berücksichtigung bis einschließlich VZ 2012 grundsätzlich als erfolgsversprechend angesehen werden können – wenn man die Durchführung eines weiteren finanzgerichtlichen Verfahrens in Kauf nimmt –, stehen die Chancen für spätere Veranlagungszeiträume wesentlich schlechter.

61 So auch die Einschätzung von *Loschelder* in Schmidt, 33. Auflage 2014, EStG, § 33 Rz. 35 "Prozeßkosten".

62 Vgl. BFH, Urteil v. 04.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382.

63 Hierauf weist auch *Heim*, DStZ 2014, 165 hin.

## Ratgeber für die Praxis.



WWW.BOORBERG.DE

## Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten

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

2014, 11., überarbeitete Auflage, 838 Seiten, € 82,-  
ISBN 978-3-415-05172-0

Die zahlreichen ertragsteuerlichen Sonderregelungen und naturbedingt Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft stellt der »Märkle/Hiller« praxisnah und in ihrer gesamten Bandbreite dar.

Klar und übersichtlich erläutern anerkannte Experten alle wichtigen Gesetze und Verwaltungsentscheidungen wie auch vor allem die höchstrichterliche Rechtsprechung. Von besonderer Bedeutung sind die Regeln zur Berücksichtigung von Altenteilsleistungen sowie die novellierten Steuervergünstigungen für die Forstwirtschaft nach § 34b EStG.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten anerkannte Fachleute auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts im Allgemeinen und bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Besonderen. Auch bei der 11. Auflage setzen sie ihr wissenschaftlich-theoretisches Fachwissen durch die Rückkoppelung mit Fällen aus der Praxis – und vertieft durch ihre jeweilige langjährige Referententätigkeit – um.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1009021](http://www.boorberg.de/alias/1009021)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20614

# Neue Entwicklungen im schweizerischen Steuerrecht

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

*Drinnen, draussen oder beides? Das ist die Haltung der politischen Schweiz zur EU. Absurdität mit Schweizer Präzision, was die vieldiskutierte "Masseneinwanderungs-Initiative" deutlich gezeigt hat. Die Schweiz scheint auf dem Rückzug zu sich selber. Die damit verbundene Unsicherheit spiegelt sich in den Entwicklungen des Wirtschafts- und Steuerrechts wider.*

## 1. Allgemeines

Die Arbeitslosigkeit in der Schweiz schwankt saisonal zwischen etwa 2,5 und 3,5%, was derzeit (April 2014: 3,3%) 142.900 Arbeitslosen entspricht. Für 2014 rechnet die Arbeitslosenversicherung mit einer Quote von durchschnittlich 3,1%; die Erholung werde sich voraussichtlich fortsetzen. Wie alles in der Schweiz ist auch die Arbeitslosenquote kantonsweise unterschiedlich: Während Genf, Neuenburg und Waadt bei über 5% verharren, liegen die Kantone Luzern bei 2%, Graubünden bei 1,6% und die Kleinkantone Obwalden und Nidwalden gar bei 1%. Der Haushaltssaldo liegt bei 49% des Bruttoinlandsprodukts (Deutschland: 78%, Euro-Zone 95%).

## 2. Wirtschaftsrecht

Die Wirtschaft wird nicht mehr ausschließlich vom Liberalismus, sondern zunehmend von antiliberalen Initiativen geprägt<sup>1</sup> – nach einer langen Debatte letztlich keine überraschende Entscheidung mehr: Die "Abzocker-Initiative" des Schaffhauser Ständerats *Minder* wurde am 03.03.2013 mit 68 Prozent deutlich gutgeheissen. Damit aber genug dem Lohndiktat: Mit 65 Prozent der Stimmen verwarf der Souverän die sog. "1:12-Initiative" zur Deckelung des höchsten Lohnes auf das Zwölfwache des niedrigsten Lohnes einer Firma. Ob der Mindestlohn von 4.000 CHF pro Monat, der am 18.05.2014 verworfen wurde, die Arbeitslosigkeit erhöht oder darauf keine Auswirkungen hätte, ist umstritten. Die Befürchtungen reichten bis zu einer Erhöhung um 0,3-1,3%.

Die Behörden-website bfs.abmin.ch des Bundesamtes für Statistik hat die Anzahl der Konkurse der vergangenen Jahre veröffentlicht.

## Übersicht :

### Anzahl der Konkurse in der Schweiz (2008–2013)

2008	11.312
2009	12.171
2010	13.411
2011	13.551
2012	14.556
2013	14.376

Die Löschungen gemäß Art. 731 b OR sind in diesen Zahlen bereits enthalten. Im Jahr 2012 stieg die Anzahl der Konkurse jedoch auf 14.556, während sie 2013 wieder auf 14.376 sank. Darin enthalten sind wieder 2.548 (2013: 1.898) amtlich verfügte Auflösungen.<sup>2</sup>

Wieder Anfang des Jahres (06.01.2014) wurde vom Eidgen. Amt für das Handelsregister die Anzahl der eingetragenen Gesellschaften pro Rechtsform und Kanton veröffentlicht:<sup>3</sup> Danach betrug die Summe aller Gesellschaften 572.560 (Vj. 559.828). An erster Stelle stehen wie immer die Aktiengesellschaft mit nun 202.183 (198.432), gefolgt von den Einzelgesellschaften mit 156.964 (156.644). Die GmbH stieg wieder stark von 140.895 auf 149.725. Das Feld der restlichen Rechtsformen ist vergleichsweise unbedeutend und wird von den Stiftungen mit 17.431 (17.647) angeführt, gefolgt von den Kollektivgesellschaften (12.230, Vj. 12.413) und Zweigniederlassungen (10.500, Vj. 10.169). 9.478 Genossenschaften (Vj. 9.688), 7.608 Vereine (7.352), 4.028 ausl. Zweigniederlassungen (4.090) und 1.979 Kommanditgesellschaften (2.081) komplettieren das Bild. Eine relativ starke Zunahme der Kapitalgesellschaften steht also

\* Jürgen Wagner, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich), ist Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und zudem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Er ist ständiger Mitarbeiter der RIW, in der Teile dieses Beitrags zusammen mit Dr. Adrian Plüss erscheinen, s. zuletzt RIW 2013, 196 ff.

1 Übersicht über das Gesellschaftsrecht und die Rechtsprechung s. *Seth/Andreotti*, Entwicklungen im Gesellschaftsrecht und im Wertpapierrecht, SJZ 109 (2013), 491 ff. NZZ vom 03.01.2014 („Was die Wirtschaft zusammenhält“).

2 Im Jahr 2008 waren es bei 11.312 Konkursen noch 402 Auflösungen; s. NZZ vom 20.07.2013.

3 Eidgen. Amt für das Handelsregister ([www.zefix.admin.ch/Statistiken](http://www.zefix.admin.ch/Statistiken)).

einer langsamen, aber stetigen Abnahme der Personengesellschaften gegenüber.

Der Beurkundungstourismus zwischen Deutschland und der Schweiz ist nach wie vor im Gange. Der deutsche Bundesgerichtshof (BGH) hatte bereits vor Jahren die Beurkundung in der Schweiz grundsätzlich anerkannt, wenn die Ausbildung der Notare in etwa als gleichwertig anzusehen ist. Der BGH hat in seiner Entscheidung vom 17. 12. 2013<sup>4</sup> nun entschieden, daß die geänderte Gesellschafterliste bei GmbHs nicht allein deshalb vom Registergericht zurückgewiesen werden darf, weil sie von einem Basler Notar eingereicht wird. Der ausländische Notar muß hierfür eine ähnliche Ausbildung und Stellung wie sein deutscher Kollege und ein in den Grundsätzen entsprechendes Verfahrensrecht zu beachten haben. Ob dies bei einem Notar aus Basel (weiterhin) erfüllt ist, hat der BGH allerdings nicht entschieden. Zumindest ist dies im Einzelfall anzuzweifeln, da es im Schweizer GmbH-Recht bei der Übertragung von GmbH-Anteilen keiner Beurkundung bedarf, außerdem die Urkunde nicht mehr vorgelesen werden muß. Nach wie vor besteht auf diesem Gebiet alles andere als Rechtssicherheit.

### 3. Steuerrecht

Die Schweiz hat sich nicht nur in den USA den Ruf eingehandelt, bei stärkerem Druck schnell einzuknicken, sondern auch in Europa. Der Ruf nach einem "Steuerfrieden"<sup>5</sup> – man solle dafür sorgen, daß die Schweiz künftig in Frieden gelassen werde – klingt nach Kapitulation, freilich ohne allzu große Bedingungen.

#### 3.1. Abgeltungssteuer

Während das Abkommen mit Deutschland bereits im Jahr 2012 ad acta gelegt wurde, gibt es Abgeltungssteuerabkommen mit Großbritannien und Österreich. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat nun zum ersten Mal die abgeltende Quellensteuer auf Erträge und Gewinne aus Vermögenswerten nach Großbritannien und Österreich überwiesen.<sup>6</sup> Nach Großbritannien flossen rund 85,6 Mio. CHF, nach Österreich wurden 31,4 Mio. CHF überwiesen. Die Abkommen gelten seit Anfang 2013. Bei der Quellensteuer geht es um die Abgeltungssteuer für die Zukunft. Besteuert werden die Kapitaleinkünfte mit Sätzen zwischen 27 und 48% (Großbritannien) und 25% (Österreich).

Das kann aber generell nicht darüber hinwegtäuschen, daß die Schweiz mit ihrer Idee der Abgeltungssteuer in Europa gescheitert ist.<sup>7</sup> Der nahende OECD-Standard zum Automatischen Informationsaustausch von Finanzdaten schafft aber Druck zur Legalisierung von Schwarzgeldern. Eine Alternative zur Abgeltungssteuer sind eben Selbstanzeigen. Für die Steuersünder kann dies billiger kommen. Der Preis dafür ist allerdings die Aufgabe der Anonymität. Die Legalisierung von Schwarzgeldern über eine Selbstanzeige ist in den Nachbarländern der Schweiz unterschied-

lich entwickelt, aber auf dem Vormarsch. Aufgrund von Bankenangaben ist zu vermuten, daß eine große Mehrheit der Kunden Schweizer Banken den Weg der Legalisierung schon gegangen ist oder bald gehen wird.

#### 3.2. Weißgeldstrategie und Automatischer Informationsaustausch

Nachdem der Bundesrat die Vorlage zu den steuerlichen Informationspflichten der Finanzinstitute bereits schon einmal verschoben hatte, legte er die Regelung im November 2013 wieder auf Eis, bis Klarheit über die Umsetzung des künftigen Globalstandards des automatischen Informationsaustauschs herrscht. Ungemach fängt schon beim Begriff der Weißgeldstrategie an, suggeriert er doch, in der Vergangenheit habe es das Gegenteil gegeben, was weder ganz richtig noch ganz falsch erscheint. Beim begründeten Verdacht auf Nichtversteuerung müßten Banken nicht nur Neugelder ablehnen, sondern auch generell Altgelder loswerden. Dies sah die bisherige Vorlage vor, die im Februar 2013 vorgelegt wurde. Da dies über die internationalen Standards hinausging, wurde der Widerstand dagegen immer größer.

Der Standard der Steuertransparenz der OECD scheint nun auf einen Automatischen Informationsaustausch hinauszulaufen, der bereits in den nächsten 1-2 Jahren umgesetzt werden könnte, zumal der Druck der EU nicht weniger wird: "Den Visionen zum Steuersystem müssen jetzt Taten folgen", so EU-Steuerkommissar *Semeta*.<sup>8</sup> Zumindest aus der Sicht der Steuerbehörden handelt es sich beim Inkrafttreten des Automatischen Informationsaustauschs AIA um das Ende des Bankgeheimnisses. Für die Schweiz, die den AIA-Standard in Gesetzen umsetzen muß, dürfte dies frühestens Ende 2015 der Fall sein, wahrscheinlicher ist 2016.

#### 3.3. Pauschalbesteuerung

Das System der Pauschalbesteuerung wird teilweise überdehnt und von den betroffenen Kantonen kaum kontrolliert. So wurde ein Betroffener, der in Nidwalden wohl nicht die Kriterien erfüllt hatte, in einem Strafverfahren nun freigesprochen – er hatte die Behörden nicht etwa getäuscht, diese hatten sich hingegen nie darum bemüht, Fakten in Erfahrung zu bringen.<sup>9</sup>

4 DB 2014, 292. Hierzu *Götze/Mörtel*, NZG 2014, 369 ff. Ob es sich nun wirklich, wie der BGH es ausdrückt, um die Fortführung des Beschlusses vom 16. 02. 1981, BGHZ 80, 76 handelt, scheint ebenfalls zweifelhaft, s. *Götze/Mörtel*, NZG 2014, 369 ff. m.w.N.

5 NZZ am Sonntag, 17. 03. 2013 ("EU soll Steuerfrieden garantieren").

6 NZZ vom 02. 04. 2014 ("Erstmals Quellensteuer überwiesen").

7 NZZ vom 29. 01. 2014 ("Brücken für Steuersünder").

8 NZZ vom 30. 11. 2013 ("Der Bundesrat vertagt die "Weißgeldstrategie"), NZZ am Sonntag vom 26. 01. 2014 ("Den Visionen zum Steuersystem müssen jetzt Taten folgen"), NZZ vom 14. 02. 2014 ("Die Steuertransparenz naht").

9 NZZ am Sonntag, 05. 01. 2014 ("Pauschalbesteuerung außer Kontrolle").

Anfang Dezember 2013 sagte der Ständerat ein deutliches Nein zur Abschaffung der Besteuerung nach dem Aufwand. Mit 30 zu 9 Stimmen hat die Länderkammer den ständigen verfassungsrechtlichen Spagat zwischen Steuerberechtigung und Standortattraktivität zugunsten letzterer entschieden und damit die Initiative "Schluß mit den Steuerprivilegien für Millionäre" deutlich abgelehnt. Zahlreiche Kantone haben die Pauschalbesteuerung abgeschafft, ebenso viele bestätigt und mit Hilfe des Bundes deren Voraussetzung bestätigt.<sup>10</sup> Als Aufwand, der anstelle des Einkommens besteuert wird, soll neu mindestens das Siebenfache (heute das Fünffache) der Wohnkosten gelten. Zudem wird eine minimale Bemessungsgrundlage von 400.000 CHF auf Bundesebene eingeführt. Im Jahr 2012 wurden 5.634 Personen pauschal besteuert, die meisten im Kanton Waadt (1.396), dem Wallis (1.300), dem Tessin (877), Genf (710), Graubünden (268) und Bern (211). Die Einnahmen betragen insgesamt 695 Mio. CHF.

### 3.4. Kirchensteuer

Die Kirchensteuerpflicht für Unternehmen ist ein jahrzehntelanger Anachronismus. Wie jede Steuer der Welt widersteht sie allen Abschaffungsversuchen.<sup>11</sup> Im Kanton Zürich muß basierend auf der Kirchensteuer jedes Unternehmen 1 Prozent des Gewinns an die Evangelisch-reformierte Landeskirche, die Römisch-katholische Kirche und an die Christkatholische Kirchgemeinde entrichten. Dazu kommen jeweils noch 1 Promille des Aufwands. Die jährlichen Einnahmen der Kirchensteuer im Kanton Zürich betragen momentan rund 107 Millionen Franken und damit 40% der gesamtgesellschaftlichen Leistungen der Kirchen. Das Geld fließt an die verschiedenen christlichen Kirchengemeinden in der Schweiz. Die Steuereinnahmen der Unternehmen dürfen ausschließlich für das soziale und kulturelle Engagement der Kirche eingesetzt werden. Jetzt kam wieder eine Abschaffungs-Initiative zur Abstimmung; entsprechend schlugen die Wellen in der öffentlichen Meinung wieder hoch.<sup>12</sup> Der Kantonsrat des Kanton Zürich hat die Initiative der Jungfreisinnigen abgelehnt. In der Abstimmung am 18.05.2014 wurde sie deutlich verworfen.

Für die Abschaffung spricht, daß der Staat sich in religiösen Angelegenheiten zurückhalten soll. Juristische Personen sind oft religiös ungebunden, nehmen nicht an religiösen Handlungen teil und bestimmen in den Kirchen nicht mit. Daher sollen sie auch nicht dafür bezahlen müssen. Nicht- oder andersgläubige Unternehmer haben keine Möglichkeit, sich gegen die Kirchensteuer zu wehren. Die Kirchensteuer benachteiligt außerdem gemeinnützige Organisationen, die auf Spenden angewiesen sind, gegenüber den Landeskirchen.

Hingegen ist die Kirchensteuer keine spürbare Belastung für die Unternehmen; durch die Kirchensteuer werden außerdem gemeinnützige Leistungen finanziert. Kann die Kirche ihr Angebot nicht mehr erbringen, muß der Staat einspringen. Die Kirche schafft damit Strukturen, die Frei-

willigenarbeit fördern. Bei einer Abschaffung der Kirchensteuer sind diese in Gefahr. Mit der Kirchensteuer leisten die Unternehmen schließlich ihren Beitrag zur Solidarität mit den Schwachen der Gesellschaft.

Letztlich geht es aber nicht um Geld, sondern um die Gretchenfrage des Verhältnisses des Staats zu den Kirchen. Es geht also darum, welche Stellung die Kirchen in der Gesellschaft haben sollen. Ob dies in einer Volksabstimmung zur Steuerentlastung des Gewerbes geklärt werden kann, ist zweifelhaft, auch wenn die Kirchen die Fragen, die dahinter stecken, ernst nehmen sollten.<sup>13</sup>

### 3.5. Steuern und Gemeinnützigkeit

Bekanntlich muß für eine Steuerbefreiung aufgrund von Gemeinnützigkeit die Tätigkeit einer Stiftung im Interesse der Allgemeinheit liegen und uneigennützig sein. Ist dies für das Anbieten von buddhistischen Meditationskursen zu bejahen? Diese Frage hatten die Gerichte vor dem Hintergrund einer Auseinandersetzung zwischen einer Stiftung, die ein buddhistisches Zentrum betrieb, und den bernischen Steuerbehörden zu beurteilen.<sup>14</sup> Die Behörden hatten die Steuerbefreiung des Zentrums widerrufen, nachdem dieses von den Teilnehmern/innen buddhistischer Meditationskurse Kursbeiträge erhoben hatte. Da Meditationskurse "geeignet sind, einen Beitrag zur Lebensbewältigung zu leisten und damit die öffentliche Wohlfahrt zu fördern", wurde das Allgemeininteresse vorliegend anerkannt. Das Kriterium der Uneigennützigkeit blieb hingegen bis vor das Bundesgericht strittig, da das Meditationszentrum mit der Erhebung von Kurskosten einen Jahresumsatz von knapp 400.000 CHF (bei einem Gesamtumsatz von rund 500.000 CHF) erzielt hatte.

Gemäß Bundesgericht ist im Rahmen der Uneigennützigkeit eine Erwerbstätigkeit nur in engen Grenzen zulässig und darf nicht den eigentlichen Zweck einer Institution darstellen. Das Gericht erwog, daß die Stiftung vorliegend zwar zur Hauptsache ein Meditationszentrum betreibe. Dieses widme sich jedoch der "seelischen Befreiung und Selbstfindung" und müsse daher an einem abgeschiedenen Ort liegen. Infolgedessen müßten die Teilnehmenden zwingend im Zentrum selber verpflegt und untergebracht werden. Nachdem das Zentrum vorliegend nur die reinen Selbstkosten auf die Teilnehmer überwältzte, erachtete das Gericht dies nicht als gemeinnützigkeitsschädlich. Für die Gemeinnützigkeit spreche sodann der Umstand, daß die Kursleiter nur durch Spenden "entlohnt" worden waren.

10 Abgeschafft: ZH, SH, AR, BS, BL; bestätigt: TG, SG, LU, BE, NW. NZZ vom 06.12.2013 ("Klares Votum für die Pauschalbesteuerung").

11 Hierzu NZZ vom 04.02.2014 ("Angst um die Kirchensteuer") und 14.01.2014 ("Mühe mit der Gretchenfrage").

12 Meinung & Debatte, NZZ vom 30.04.2014.

13 NZZ vom 19.04.2014 ("Keine Trennung durch die Hintertür").

14 Urteil 2C\_251/2012 des BGer vom 17.08.2012.

Das Bundesgericht bestätigt daher die Steuerbefreiung der Stiftung. Außerdem hält es fest, daß das Gebot der Wettbewerbsneutralität nicht verletzt sei, da bei Uneigennützigkeit überhaupt "kein wettbewerbsrechtlich problematisches Konkurrenzverhältnis vorliegen" könne.<sup>15</sup>

#### 4. Schluß

Wie das Küchenmesser, gar das Internet oder Lagerstätten: Alles läßt sich für Gutes oder für Schlechtes verwenden. Die Eidgenössische Finanzkontrolle (ähnlich dem Bundesrechnungshof) warnt in ihrem neuesten Bericht, daß auch mit den Schweizer Zollfreilagern, in denen Milliarden schätze aus aller Welt in Form von Kunstgegenständen, Diamanten, Edelmetallen und vielem mehr ruhen, erhebliche Mißbrauchsgefahren drohen. Seit der Finanz- und Schuldenkrise 2008/2009 hat die Investorennachfrage nach vermeintlich sichereren Anlagegütern stark zugenommen; das Mantra der Steuertransparenz im Finanzsektor hat wohl Ausweichmanöver in Zollfreilager zusätzlich gefördert. Eines der führenden Zollfreilager befindet sich in Genf. Neue Lager sind geplant in Singapur, Luxemburg und Peking.<sup>16</sup>

Die Eidgenössische Finanzkontrolle schätzt die in Genf liegenden Werte auf weit über 100 Milliarden Franken. Sie fordert nicht nur strengere Kontrollen, sondern vom Bundesrat eine politische Strategie.

Ob man nun vom Ende des Bankgeheimnisses oder (nur) von dessen Durchlöcherung spricht, ist einerlei: Das Geheimnis als solches scheint ein bedrohtes Kulturerbe zu sein. Ob in Wissenschaft, Politik oder Wirtschaft – es gilt das Prinzip der Transparenz, der offenen Informationspolitik. Nun ist im Zeitalter von Facebook, NSA und Edward Snowden die Transparenz zum Selbstzweck verkommen, was gravierende Folgen für das Privatleben, für die Entwicklung von Unternehmen und für die Entfaltung der politischen Kultur hat. "Der Mangel an Geheimnissen generiert permanente Hektik, falsche Offenheit und Kommunikationspannen", so die NZZ.<sup>17</sup> Dies alles geht zu Lasten des gründlichen Nachdenkens hinter verschlossenen Türen. Denkt man nur noch an die Kommentare der Enthüllungspaparazzi – und dem will jeder Provinzjournalist nacheifern – wird der Transparenz ein schlechter Dienst erwiesen.

15 Stiftungsreport 2013, Hrsg. SwissFoundations, 2013. Zu anderen Aspekten der Rechtsprechung im Verhältnis zwischen Deutschland und der Schweiz siehe *Wilke*, D-CH-Wirtschaft 2013, 25 ff.

16 NZZ vom 15.04.2014 ("Verborgene Milliarden schätze" und "Milliardenschätze im Visier").

17 NZZ vom 27.06.2012 ("Das Geheimnis – ein bedrohtes Kulturerbe").



### 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. Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderer Service stehen sowohl der Leitfaden für die Kanzlei als auch der Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download** unter [www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung](http://www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung) für Sie bereit.

**IBOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1013

### AG Steuerrecht und AG Internationaler Rechtsverkehr im DAV Steueranwalt International 2014 am 2. und 3. Mai auf Mallorca

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

In diesem Jahr gestalteten die beiden Arbeitsgemeinschaften Steuerrecht und Internationaler Rechtsverkehr im DAV das Seminar "Steueranwalt International" erstmals gemeinsam "unter besonderer Berücksichtigung der Fragen des internationalen Rechtsverkehrs" im Hotel Punta Negra auf Mallorca.

Am 2. und 3. Mai 2014 erhielten die Teilnehmer in zehn Fortbildungsstunden aktuelle Informationen über die jüngste Entwicklung der Rechtsprechung und Gesetzgebung im europäischen und weiteren internationalen Steuerrecht sowie im grenzüberschreitenden Rechtsverkehr und internationalen Gesellschaftsrecht.

Zum Auftakt stellte *Professor Dr. Bert Kaminski, Helmut-Schmidt-Universität Hamburg*, "Die Grundstrukturen deutscher DBAs anhand der BMF Verhandlungsgrundlage vom 22.08.2013" dar. Im vergangenen Jahr wurde diese Verhandlungsgrundlage, die sich am OECD-Musterabkommen orientiert, erstmals vom BMF erarbeitet und im April 2013 veröffentlicht. Bereits bei der Veranstaltung Steueranwalt International Anfang Mai 2013 wurde sie vorgestellt. Die erste Änderung der Verhandlungsgrundlage erfolgte im Sommer 2013 mit dem Ergebnis, daß am 22.08.2013 die geänderte Fassung mit lediglich graduellen Unterschieden vorlag.

Zur Zeit laufen DBA-Verhandlungen auf Basis der "Verhandlungsgrundlage", jedoch wurde noch kein DBA auf dieser neuen Grundlage abgeschlossen. Wird keine Einigung erzielt, wird kein DBA abgeschlossen. Aus diesem Grunde gibt es gegenwärtig beispielsweise kein DBA Deutschland – Brasilien.

Die Verhandlungsgrundlage zeigt Grundtendenzen auf, die sich in allen DBAs finden. Kern der darin enthaltenen Bestimmungen ist die Mißbrauchsbekämpfung, wodurch der Charakter der DBAs grundsätzlich geändert wird. Angestrebt werden die Abschaffung sogenannter "weißer Einkünfte" und die Vermeidung der "doppelten Nichtbesteuerung". Die sich möglicherweise ergebende Doppelbesteuerung hat der betroffene Steuerpflichtige hinzunehmen. In dem Fall, daß im Ausland Steuerfreiheit besteht, ist zu prüfen, ob eine abkommensrechtliche oder innerstaatliche Rückfallklausel zu beachten ist, welche zur Besteuerung im Inland (Deutschland) führt.

Mit seinem zweiten Vortrag über "Aktuelles zum Internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung" zum Abschluß der Veranstaltung rundete *Prof. Kaminski* den inhaltlichen Rahmen ab. So vielfältig und abwechslungsreich die steuerliche Entwicklung ist, so vielfältig präsentierte *Prof. Kaminski* die aktuellen Themen aus den verschiedenen Bereichen des Steuerrechts: Die Zulässigkeit eines "Treaty Override" ist immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung und Gesetzgebung.

Die aktuellen Entwicklungen zum Anrechnungshöchstbetrag, u. a. bei der Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Einkommensteuer, stellte er anhand der Urteile des BFH vom 19.06.2013 (II R 10/12 – Verfassungsbeschwerde anhängig unter Az. 1 BVR 2488/13) und vom 18.12.2013 (I R 71/10 (1)), des EuGH vom 28.02.2013 (C-168/11 – Beker) sowie des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 vor.

Ferner wies er darauf hin, daß bei der Nutzung einer ausländischen Ferienimmobilie eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen kann, wie der BFH jüngst in einem deutsch-spanischen Fall entschied (Urt. v. 12.06.2013, BStBl. II 2013, S. 1024).

Die EU-Rechtskonformität der Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise nach § 90 Abs. 3 AO bestätigte der BFH im vergangenen Jahr (Urt. v. 10.04.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, S. 771).

Nach einer neuen Entscheidung des EuGH (v. 17.10.2013, C-181/12; Rs. Yvon Welte (1)) kann auch in Drittstaatenfällen die fiktiv unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 3 ErbStG beantragt werden, um den höheren Freibetrag nach § 16 Abs. 1 ErbStG zu erhalten.

Wie der BFH zu § 37b EStG entschied, ist für betrieblich veranlaßte Zuwendungen an ausländische Arbeitnehmer, die nicht im Inland steuerpflichtig sind, keine Lohnsteuer einzubehalten (Urt. v. 16.10.2013, VI R 57/11, BFH/NV 2014, S. 399).

Die neuesten Entwicklungen bei der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Inland erläuterte *Prof. Kaminski* insbesondere anhand von EU-Auslandsspenden (BFH v. 17.09.2013, I R 16/12), EU-Geldbußen (BFH v. 07.11.2013, IV R 4/12), der Benennung von Zahlungsempfängern (BFH v. 11.07.2013, IV R 27/09), Due Diligence-Kosten (BFH v. 09.01.2013), Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren (BFH v. 09.10.2013, IX

R 25/12) und der Berücksichtigung von Verlusten (BFH v. 05.02.2014, I R 48/11).

Schließlich stellte er kurz das seit November 2013 im Entwurf vorliegende BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften und § 50i EStG dar.

Die **“Probleme des § 15 AStG“ bei “Gestaltungen einer ausländischen Familienstiftung“** zeigte *Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt FAStR, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf*, anhand der historischen Entwicklung und mehrfachen Änderungen dieser Bestimmung zur Hinzurechnungsbesteuerung auf. Heute ist sie die zentrale Vorschrift für grenzüberschreitende Nachfolgeregelungen mit Stiftungen und verlangt weder passive Einkünfte noch eine Niedrigbesteuerung. Der Geltungsbereich ist im wesentlichen auf sog. transparente Familienstiftungen beschränkt. Im Falle thesaurierender ausländischer Stiftungen tritt bei dem Stifter oder den Bezugsberechtigten keine Hinzurechnungsbesteuerung ein.

Zum **“Grenzüberschreitenden Rechtsverkehr im Verhältnis Deutschland-Schweiz“** gab *Adi Seffer, Rechtsanwalt, Heuking Kühn Lüer Wojtek, Frankfurt*, umfassende Praxishinweise. Er stellte kurz die EuGVVO, die Rom I -, II -, III-VOen und das Luganer Übereinkommen vor. Die Rom I, II, III – Verordnungen ersetzen seit dem Jahre 2005 weitgehend das EGBGB. Sie sind unmittelbar anwendbar. Im Verhältnis zur Schweiz ist das IPR nicht harmonisiert. Für das Kaufrecht wird das Recht der Schweiz angewandt, demzufolge das Verkäuferrecht anwendbar ist. In den USA gilt demgegenüber das Käuferrecht. In Ländern der EU wird häufig das Käuferrecht anzuwenden sein. *Seffer* stellte fest, daß das UN-Kaufrecht weitgehend dem deutschen Kaufrecht entspricht, und empfahl, dessen Anwendung nicht auszuschließen.

Weitere Aspekte im Rechtsverhältnis Deutschland – Schweiz betrachtete *Daniel Holenstein, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Flick Gocke Schaumburg Zürich AG, Zürich*, bei seinem Thema **“Aktuelle Fragen des steuerlichen und strafrechtlichen Auskunftsverkehrs im Verhältnis zur Schweiz“**. Ausgehend von dem Grundsatz, daß ausländische Behörden nicht berechtigt sind, für steuerrechtliche oder strafrechtliche Verfahren die notwendigen Informationen und Beweismittel auf dem staatlichen Hoheitsgebiet der Schweiz selbst zu erheben, steht den ausländischen Behörden die Möglichkeit der Beschaffung durch die Schweizerischen Behörden im Wege der Steueramtshilfe nach OECD-Standard oder der Strafrechtshilfe zur Verfügung. Hierzu stellte *Holenstein* das Rechtshilfeverfahren im allgemeinen sowie das Auslieferungsverfahren in Steuerstrafsachen im besonderen dar. Nach Art. 27 DBA Deutschland-Schweiz i. d. Fassung des Revisionsprotokolls vom 27.10.2010 sind Auskunftsfragen in Einzelfällen zulässig. Streitig ist, ob Gruppenanfragen zulässig sind. Nach dem Wortlaut des Art. 27 DBA D-CH ist dies abzulehnen. Eine Anpassung der Formulierung

würde zur Zulässigkeit der Gruppenanfrage führen. Im September 2014 soll ein neuer OECD-Standard für den automatischen Austausch von Kontoinformationen verabschiedet werden. Ob die Schweiz diesen im nächsten Jahr 2015 umsetzen wird, bleibt abzuwarten.

In seinen **“Ergänzenden Anmerkungen aus deutscher Sicht“** erläuterte *Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, FAStR, Streck Mack Schwedhelm, Berlin*, den verfahrensrechtlichen Unterschied zwischen Rechtshilfe (Hilfeleistung zwischen Justizbehörden in Strafverfahren) und Amtshilfe (Hilfeleistung zwischen Verwaltungsbehörden in Steuerverfahren) und stellte die bisherige Entwicklung der Rechts- und Amtshilfe im Verhältnis zur Schweiz mit Ausblick für die zu erwartenden Entwicklungen der Zukunft dar.

Auf das nationale Gesellschaftsrecht der Mitgliedstaaten nahm die EU durch Richtlinien “der ersten Generation“ von 1968 bis 1989 Einfluß, um das Gesellschaftsrecht zu harmonisieren und Wettbewerbsnachteile zu beseitigen. Durch die Richtlinien “der zweiten Generation“ ab 2004 wollte die EU rechtspolitische Zwecke wie z.B. die Steigerung der globalen Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen steigern. Diese Richtlinien stellte *Prof. Dr. Hanns-Christian Salger, Rechtsanwalt, Frankfurt*, vor und gab einen Überblick über die **zivilrechtlichen Grundlagen der “SE und anderen europäischen Gesellschaftsformen“**. Die EWIV gibt es zwar inzwischen 299 mal in Deutschland. Dennoch ist sie unbedeutend geblieben, wie auch die erst später eingeführte SCE, die in Deutschland erst viermal als Gesellschaftsform vorkommt. Die SPE (“GmbH“) und SUP befinden sich noch in der Planungsphase. Die in Deutschland überwiegend durch Umwandlung gegründete SE erfreut sich einiger Beliebtheit. Im Gegensatz zur “Limited“ britischer Ausprägung ist bei der SE eine grenzüberschreitende Sitzverlegung möglich. Problematisch ist bei der SE die Wegzugbesteuerung wegen der Aufdeckung der stillen Reserven. In Deutschland hat sich nach der GmbH-Reform 2008 (MoMiG) die GmbH als preiswertere Gesellschaftsform gegenüber der vergleichbaren “Limited“ durchgesetzt. Die ideale Verbindung von Haftungsbeschränkung und Steuervorteilen bei der zunehmend gewählten Gesellschaftsrechtsform der “LLP“ war Anlaß, in Deutschland im Juli 2013 die “PartG mbB“ einzuführen.

In vier Schwerpunkten faßte *Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München*, die **“Aktuellen Entwicklungen des europäischen Steuerrechts“** zusammen.

Zur aktuellen deutschen Gesetzgebung mit EU-Bezug schilderte er die ersten Erfahrungen mit § 32 Abs. 5 KStG n.F. sowie dessen erneute Änderungsbedürftigkeit aufgrund der geänderten aktuellen Rechtslage durch das EuGH-Urteil vom 10.04.2014 in der Rechtssache C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company.

Bei der aktuellen Rechtsprechung des EuGH würdigte

## ► Veranstaltungen

er hinsichtlich der Verlustberücksichtigung über die Grenze die Schlußanträge zu der bei dem EuGH anhängigen Rechts-sache Nordea Bank Danmark A/S (C-48/13). Er wies auf das Urteil des BFH vom 05.02.2014 (I R 48/11) hin, mit welchem der BFH die Rechtsprechung des EuGH zu sog. finalen Verlusten bestätigte (zuletzt EuGH-Urt. v. 01.04.2014 – C-80/12 – Rs. Felixstowe Dock). Die Wegzugbesteuerung war Gegenstand des EuGH-Urteils vom 23.01.2014 (C-164/12 – Rs. DMC Beteiligungsgesellschaft) und des bei dem EuGH anhängigen Verfahrens Verder LabTecc (C-657/13, Vorinstanz FG Düsseldorf, Beschl. v. 05.12.2013, Az. 8 K 3664/11 F).

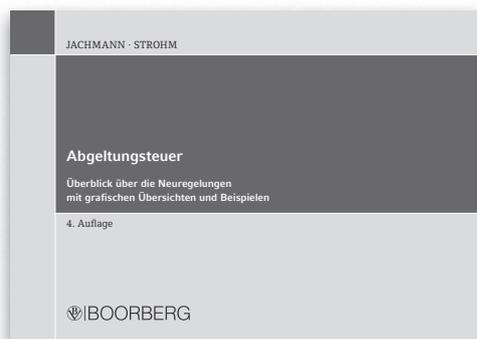
Der aktuelle Stand der EU-Gesetzgebung gegen "aggressive Steuerplanung" ist, daß ein Vorschlag zur Änderung der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie vorliegt und daß das "BEPS"-Projekt der G20-Staaten im Februar 2014 durch die Finanzminister der G20-Staaten bestätigt wurde und im Dezember 2015 auf OECD-Ebene abgeschlossen sein soll.

Als weitere aktuelle Themen des EU-Steuerrechts behandelte *Dr. von Brocke* die staatlichen steuerlichen Beihilfen (Art. 107f. AEUV) einschließlich ihrer Rückforderung sowie die IP-Regimes in der EU zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung.

*Hinweis:*

*Der Tagungsband zum Steueranwalt International 2014 wird im Herbst des Jahres im Richard Boorberg Verlag erscheinen.*

## Prägnant und anschaulich.



### Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 5. Januar 2012

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

2012, 4. Auflage, 148 Seiten, € 20,-

ISBN 978-3-415-04833-1

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

Die 4. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das **Jahressteuergesetz 2010** erfahren hat. Dazu zählen insbesondere Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG), die Auswirkungen der Einführung einer Steueridentifikationsnummer auf den Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2a EStG), die Einschränkung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG), die Einführung einer materiell-rechtlichen Korrespondenz bei der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) und die Beschränkung der Fehlerkorrektur beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 3a EStG).

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20913

WWW.BOORBERG.DE

# Die optimale Arbeitsgrundlage: AktStR als App.

Testzugang und  
Registrierung →

www.aktstr.de

Suchen

BOORBERG

## Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

ANMELDEN >

AktStR Vorschriften Rechtsprechung

Suche ... >

PREMIUM

ESTG (784)  
EigZulG (12)

### Vorlage an den GrS zum Investitionsabzugsbetrag bei Einbringungen

Autor: Grune . Jahrgang: 2013 . Seite: 101 Darf eine Ansparabschreibung (bzw. ein Investitionsabzugsbetrag) nach § 7 g EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt der Geltendmachung beabsichtigt ist, den Betrieb in eine Kapitalgesellschaft einzubringen? BFH-Vorlagebeschl. v. 22.8.2012 X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060 I. Vorbemerkung 1. Bildung des Investitionsabzugsbetrags, § 7 g Abs. 1 EStG Der Gesetzgeber hatte l ...

mehr...

## AktStR app premium

Aktuelles Steuerrecht  
Das ständige Wissens-  
Update

Online-Dienst

Jahresbezugspreis € 216,-

Testzugang und  
Registrierung:  
www.aktstr.de

AktStR app premium kann auf iPads und Android-Tablets wie eine App eingerichtet werden, ist aber natürlich auch auf normalen PCs nutzbar.

In AktStR app premium sind alle Artikel der **Quartalshefte des Aktuellen Steuerrechts** seit 1999 und zusätzliche Materialien wie z.B. Vortragsfolien verfügbar. Sie haben die Möglichkeit, die einzelnen Ausgaben des AktStR aufzurufen, Artikel nach Themen auszuwählen oder die Inhalte nach Begriffen zu durchsuchen.

AktStR app premium bietet darüber hinaus und komfortabel damit verlinkt die Bereiche »Vorschriften« und »Rechtsprechung«.

Unter dem Reiter »Vorschriften« ist eine umfassende Sammlung steuerrelevanter Gesetzestexte verfügbar. Zu jeder Vorschrift können der aktuelle Rechtsstand und ältere Fassungen mit dynamischem Textvergleich angezeigt werden.

Die **Rechtsprechungs-Datenbank** enthält ca. 60.000 Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte. Vielfältige Sortier- und Eingrenzungsfunktionen erleichtern das Auffinden eines Urteils ebenso wie eine für Entscheidungsstrukturen optimierte Suche.

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.

Dasser/Reithner

### **Die Liechtensteinische Schiedsordnung**

Editions Weblaw, Bern, 2013, 124 Seiten

Die Liechtensteinische Industrie- und Handelskammer hat sich im Jahr 2013 an die Spitze der Bewegung gesetzt, eine eigene Schiedsordnung (Liechtenstein Rules) zu erstellen. Sie weist Elemente besonderer Vertraulichkeit auf und ist damit besonders geeignet für Verfahren mit persönlichem Charakter, wie z.B. im Gesellschafts-, Stiftungs- oder Trust-Bereich. Das liechtensteinische Schiedsrecht folgt im wesentlichen der österreichischen ZPO und damit stark dem UNCITRAL und entspricht daher weitgehend dem internationalen Standard.

Karsten Schmidt

### **Insolvenzordnung, Kommentar**

C.H. Beck Verlag, München, 2013, 2607 Seiten

Karsten Schmidt hat als Herausgeber und Mitautor die früheren Werke in eine integrierte Kommentierung übernommen. Damit sind historische Wurzeln der Konkursordnung bis hin zu aktuellen Spezialgesetzen wie etwa Feinsteuern nach der Insolvenzrechtsreform (ESUG, P-Konto etc.) zusammengeführt, eben intergriert kommentiert. Wir ahnten, daß damit auch die steuerrechtlichen Bezüge mitumfaßt waren, nicht aber, daß die Insolvenzordnung „in starkem Maße von UNCITRAL inspiriert ist“, wie Karsten Schmidt in der Einleitung schreibt.

Schlüter/Stolte

### **Stiftungsrecht**

C.H. Beck Verlag, München, 2. Aufl., 2013, 244 Seiten

Stiftungsrecht ist längst nicht mehr (nur) ein Teil des Zivilrechts, sondern integraler Bestandteil des Steuerrechts. So bilden die zivilrechtlichen Grundlagen das Fundament, ergänzt durch Ausführungen zur Stiftungsaufsicht. Einen wesentlichen Teil bildet das Stiftungssteuerrecht, was wiederum durch das Internationale Stiftungsrecht und europäische Bezüge abgerundet wird. Den Schluß bilden die Neuerungen durch das sog. Ehrenamtsstärkungsgesetz. Auch hier gilt wie mancherorts: Gut gemeint, aber leider schlecht gemacht. Dafür können die Autoren freilich nichts.

Emmerich/Habersack

### **Aktien- und GmbH-Konzernrecht**

Kommentar, C.H. Beck Verlag, München

7. Aufl., 2013, 933 Seiten

Auch in diesem rechtlichen Bereich hat sich nun zwar nicht der Gesetzgeber betätigt, in intensivem Maße aber die Rechtsprechung. Konzernrecht der Aktiengesellschaften, aber auch der verbundenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung miteinander zu beleuchten macht durchaus Sinn. Dabei merkt man erst einmal, daß der Gesetzgeber (ausnahmsweise) einmal darauf verzichtet hat, einen Bereich, nämlich verbundene GmbH, zu regeln. Die Autoren haben dies dankenswerterweise übernommen.

Lutz

### **Der Gesellschafterstreit**

C.H. Beck Verlag, München, 3. Aufl., 2013, 500 Seiten

Willensbildung und Willensäußerungen der Gesellschafter sind zentrale Punkte des Gesellschaftsrechts und damit auch streitbefangen wie deren Beschlüsse und die Beschlußmängel. Die Streitthemen sind vielfältig, deren Bewältigungsmechanismen ebenfalls. Wichtig ist daher, dies in einen systematischen Zusammenhang zu bringen und Streitvermeidung wie auch Konfliktlösung ausführlich zu beschreiben.

Stelzer

### **Beschränkte Haftung und unternehmerische Verantwortung**

NWV Neuer Wissenschaftlicher Verlag, Graz 2011, 336 Seiten

In Zeiten unternehmerischer Unverantwortung ist es Zeit, über die Rahmenbedingung der Haftung und der Haftungsbeschränkung neu nachzudenken. Daß bspw. 0,2% aller Gesellschaften als AG firmieren, dabei aber ca. 20% der Umsätze generieren, macht durchaus nachdenklich. Die österreichische Dissertation des Autors macht Sinn und Unsinn der Haftungsbeschränkung deutlich und stellt sie in ihren rechtlichen, wirtschaftlichen und moralischen Rahmen. Utopia, Limited – lesenswert.

Holzborn/v. Vietinghoff (Hrsg.)

### **Haftung und Insolvenz im GmbH-Recht**

C.H. Beck Verlag, München 2013, 154 Seiten

Emotionslos, aber dennoch informativ informieren die Herausgeber in diesem Leitfaden über Haftungs- und Insolvenzrisiken, damit diese frühzeitig erkannt werden können., um rechtzeitig Gegenmaßnahmen einzuleiten, um eine Haftung zu vermeiden oder zu verringern.

Hier finden sich die haftungsträchtigen Fragen des Haftungsrechts, wie wir sie aus der Praxis kennen. Daß das Werk mit 154 Seiten noch überschaubar ist, ist sicher eines der größten Verdienste.

Haase (Hg.)

**Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen**

2. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg (u.a.) 2012, 1496 Seiten

Der Herausgeber bezeichnet den durchaus noch einigermaßen handlichen Kommentar als „Praxiskommentar des ersten Zugriffs“. Dies kommt der Realität durchaus einigermaßen nahe, auch wenn natürlich so einige Autoren mit dieser Auszeichnung konkurrieren. Ca. 1.500 Seiten lesbar

zu gestalten, inhaltlich komplett zu halten und noch mit Beispielen und nachvollziehbaren Erläuterungen zu versehen ist nicht einfach. 27 Bearbeiter lieferten ein Werk ab, dem in fast allen Fällen der erste Zugriff gebührt.

*Im nächsten Heft:*

*Kirchhof*, Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion; *Spangenberg*, Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht; *Maier*, Die steuerl. Implikationen der Mobilitätsgarantien; *Englisch/Saenger/Töben*, Forum Steuerrecht 2013.

Redaktion



**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 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S21113

# Termine

## Juli 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Künstlersozialversicherung – Risiken für den Mandanten	KK-Bw. Bernd Dondrup	01.07.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Steueroptimale Beratung der GmbH & Co. KG in 2014	Dipl.-Fw. Wolfram Gärtner	01.07.2014, Mannheim	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de *
Grunderwerbsteuer aktuell	Dipl.-Fw. Dirk Krohn RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose	01.07.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Aktuelle Nießbrauchsgestaltungen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Notar Dr. Eckhard Wälzholz	01.07.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung	StBin Kati Fiehler ORR Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	02.07.2014, Hamburg	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de
Praxis des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/StB Dr. Jochen Ettinger	02.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steueroptimierung in der mittelständischen GmbH	StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Norbert Neu RD Ralf Neumann RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	02.07.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Patente und Marken bewerten und bilanzieren	Dipl.-Kfm. Theo Grünewald	02.07.2014, München	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.Forum-Institut.de *
Internationale Unternehmensfinanzierung	RA/StB Holger Dallwitz Prof. Dr. Carsten Pohl RA/StB Dr. Albert Rödding FA/FAStR Dr. Martin Schiessl StB Dr. Arne Schnitger	03.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Stephan Kudert	03.07.2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Intensivkurs Ertragsteuern Grundlagen und Praxisbeispiele	StB Dipl.-Kfm. Stephan Strothenke	03.07. bis 04.07.2014, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Der Gesellschaftsvertrag im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	04.07.2014, Nürnberg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 www.anwaltakademie.de
Steuerrecht Aktuell	Vors. RiBFH Michael Wendt RiBFH Dr. Christian Levedag RiBFH Dr. Nils Trossen	04.07.2014, München	Juristische Fachseminare – Institut für angewandtes Recht Tel.: 0228/9140819 Fax: 0228/210089 www.juristische-fachseminare.de
Besteuerung von Personengesellschaften	StBin/WPin Dipl.-Kffr. Andrea Bilitewski RA/StB Heinz-Gerd Hunfeld RA/StB Dipl.-Fw. Peter Klumpp	04.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Stephan Kudert	04.07. bis 05.07.2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Planung der Generationen-nachfolge	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	07.07.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Die steueroptimale Holding	StB Prof. Dr. Stefan Köhler StBin Dr. Maren Schwarz StB Robert Prätzler StBin Sibylle Schilling RA/StB Klaus Trejo	07.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Die GmbH & Co. KG	RA/FAStR Dr. Lars Micker	09.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Insolvenzanfechtung kompakt	RA/StB Prof. Dr. Jens M. Schmittmann	10.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	15.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Anteilsübertragungen in der Praxis	StB Prof. Dr. Gerrit Adrian RA/FAArbR/FAHan&GesR/FAInsR Prof. Dr. Volker Römermann	15.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Grundlagen der Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen	StB Dipl.-Bw. Rainer Gres	17.07.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Kauf und Verkauf von Unternehmen	StBin/WPin Ines Leffers StB Dr. Chris Mößinger RA/StB Dr. Tillmann Pyszka	17.07.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Sommerlehrgang Internationale Verrechnungspreise	StB Dr. Axel Nientimp ORR Dipl.-Fw. Rolf Schreiber Andreas Türksch	21.07. bis 23.07.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Tax Compliance und Steuerstrafrecht	StB Michael Berberich RA/StB Steffen Demuß RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA Dr. Philipp Grenzebach RA/StB Burkhard von Loeffelholz RA/FAStR/StB Dr. Jürgen Schimmele RA/StB Dr. Till Spernau StBin Dipl.-Kffr. Birgit Wimmer	22.07. bis 23.07.2014, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de
Sommerlehrgang Steuerrecht für Juristen	RA/StB Ulrich Derlien StB Dr. Thomas Elser StB Philipp Matheis ORR Burkhard Schmidt	23.07. bis 25.07.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Das Ende der Unternehmergetigkeit	Dipl.-Fw. Mirco Heidrich	24.07.2014, München	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de
Sommerlehrgang Internationales Steuerrecht	RD Franz Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	31.07. bis 01.08.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## August 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sommerlehrgang Umwandlungssteuerrecht	RA/StB Dr. David Beutel RD Dipl.-Fw. Dieter Hellmann	07.08. bis 08.08.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Ausgewählte Fragen des Internationalen Steuerrechts	Dipl.-Fw. Mike Tillmann	26.08.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Rund um's Grundstück	StB Dipl.-Fw. Lars Mayer	28.08.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Topaktuell.

GIERE



Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2013/2014

NEU.

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

### Giere

## Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2013/2014

2014, 148 Seiten, DIN A4, € 39,-

ISBN 978-3-415-05209-3

Das Arbeitsbuch nimmt umfassend und fachlich fundiert Stellung zu aktuellen Themen aus dem Bereich der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte.

Die Schwerpunkte sind

- Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb
- Verzinsung des Investitionsabzugsbetrags und Anwendungsschreiben zu § 7g EStG
- Entwurf eines BMF-Schreibens zu Milchlieferrechten
- Land- und forstwirtschaftliche Bewertungs- und Bilanzierungsfragen
- Begriff der Anschaffungskosten beim unentgeltlichen Vermögenserwerb
- Trennungstheorie bei teilentgeltlichem Erwerb
- Möglichkeiten und Grenzen einer Buchwertübertragung von Betriebsvermögen
- Zulässigkeit von Wirtschaftsüberlassungsverträgen
- Eigenaufwand für Gebäude auf fremdem Grund und Boden
- Wiedereinführung des objektiven Fehlerbegriffs bei der Bilanzberichtigung

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG · FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 · BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20614



## Steuerforum 2014.

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

### **Ausweis und Bewertung von Rückstellungen**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 12 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05249-9

### **Steuerliche Verlustnutzung**

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln  
2014, 42 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05250-5

### **Verlustverwertungsstrategien**

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg  
2014, 44 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05251-2

### **Einbringungen gegen Mischentgelt**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05252-9

*Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2014« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.*