

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2016

92. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

163 **Nachruf Prof. Dr. Wolfgang Joecks**

Beiträge

165 Krogoll Einführung in die EU-ErbVO

173 Holtz Vor- und Nacherbfolge –
Erbchaftsteuerpflicht und Gestaltungs-
alternativen

180 Unkelbach-Tomczak Die Berücksichtigung
der finalen Verluste, ihr Ende (?) und der
Brexit

185 Gierlich Kompensation steuerlicher
Mehrergebnisse durch Investitionsabzugs-
betrag (§ 7g EStG 2002 n.F.) als
Rettungsanker in Betriebsprüfungsfällen?

192 **Rechtsprechung**

197 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

„Abschreckung setzt voraus, daß Menschen sich rational entscheiden. Täten sie es wirklich, würden vielmehr Straftaten begangen werden. Wenn man in der Berliner S-Bahn nur bei jeder 800. Fahrt kontrolliert wird, ist es eigentlich viel ökonomischer, auf einen Fahrschein zu verzichten, weil das erhöhte Beförderungsentgelt deutlich niedriger ist als das Bezahlen von 800 Fahrkarten. Abschreckung funktioniert nur auf der ersten Stufe der Moralentwicklung, die überwiegend mit neun Jahren abgeschlossen ist.

(...) Wenn man Insider ist und weiß, welche Informationswege der Finanzverwaltung verschlossen sind und welche Sanktionen auf einen warten, müßte eigentlich viel mehr hinterzogen werden. Dies galt vor allem für die Zeit, als Kapitaleinkünfte aus dem Ausland, aber auch Spekulationsgewinne dem Finanzamt praktisch nur bei gutem Willen des Steuerpflichtigen bekannt werden konnten. Dennoch gibt es eine große Zahl von Menschen, die nie auf die Idee kämen, dieses Informationsdefizit der Finanzverwaltung auszunutzen, sondern „dem Kaiser geben, was des Kaisers ist“. Dies ist das sog. Steuerzahlerrätsel. Tatsächlich ist man sich – bei allen Streits um Details – in den empirischen Sozialwissenschaften heute einig, daß Menschen längst nicht so rational sind, daß man von einem „homo oeconomicus“ ausgehen könnte.

(...) Nichts anderes sollte man im Bereich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung tun. Das heißt: Es muß einerseits Verständnis für den Wert der Besteuerung geweckt werden, andererseits deutlich gemacht werden, daß Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt ist – der Begriff „Steuersünder“ ist es wert, zum Unwort des Jahres gewählt zu werden –, aber auch klar zu machen, daß der sorglose Umgang mit öffentlichen Mitteln (kriminelles?) Unrecht ist.“

*Zeitlose Gedanken von Wolfgang Joecks
Mehr dazu auf S. 163 (in diesem Heft)*

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)
joerg.stalleiken@fgs.de

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

Die 93. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2016.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Karl Krogoll, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Dorotheé Gierlich*, Rechtsanwältin in Bonn; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Claudius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FA HuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **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; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Dr. Mathias Link**, 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/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 5 vom 01.01.2016

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 135,60 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Ein Blick hinter die Fassade.



von Professor Dr. Benno Heussen,
Rechtsanwalt

2013, 476 Seiten, € 44,90;
ab 20 Expl. € 39,90; ab 50 Expl. € 34,-;
ab 100 Expl. € 28,20

Mengenpreise nur bei Abnahme durch
einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.

ISBN 978-3-415-04958-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/811897

Die Welt der Gerichtssäle ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

Der Autor Professor Dr. Benno Heussen hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das

Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

In zahlreichen kleinen Skizzen schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat.



in den gängigen Stores

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Abschied von
Prof. Dr. Wolfgang Joecks

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht trauert um Prof. Dr. Wolfgang Joecks,
der am 09.08.2016 überraschend im Alter von 63 Jahren verstorben ist.

Wolfgang Joecks war der Arbeitsgemeinschaft über viele Jahre freundschaftlich verbunden und hat unsere Tätigkeit durch Beiträge im steueranwaltsmagazin und Vorträge auf dem Steueranwaltstag substantiell unterstützt. Wir werden seine persönliche und fachliche Begleitung schmerzlich vermissen.

Wolfgang Joecks stammte aus Schleswig-Holstein und begann seine wissenschaftliche Karriere am Lehrstuhl von Prof. Dr. Erich Samson in Kiel. Dort unterstützte er Prof. Samson bei dem Aufbau des Instituts für Umweltschutz, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht und promovierte im Jahr 1981 mit einer Dissertation zur Betrugsdogmatik. Ab dem Jahr 1982 war Wolfgang Joecks in leitender Funktion für die wistra als neu gegründete, ganz auf das Wirtschafts- und Steuerstrafrecht fokussierte Fachzeitschrift tätig. Zunächst als Schriftleiter und später als (Mit-)Herausgeber hatte er wesentlichen Anteil an dem Aufbau dieser Zeitschrift und dem parallel dazu verlaufenden Ausbau des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts als wissenschaftliche Disziplin.

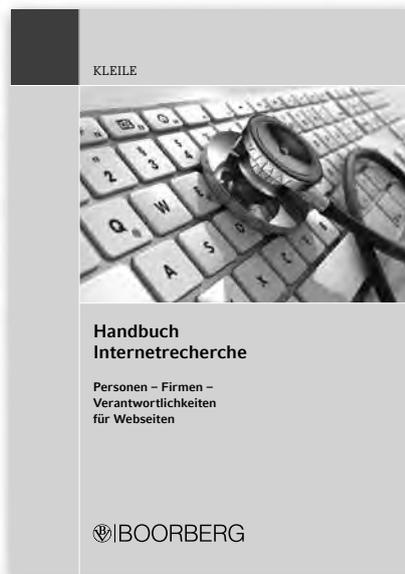
Wolfgang Joecks Stimme hatte in der fachlichen Diskussion stets besonderes Gewicht. Neben seinen außerordentlichen analytischen und didaktischen Fähigkeiten beruhte dies darauf, daß er im Laufe seines Berufslebens unterschiedliche Perspektiven kennengelernt hatte und in der Lage war, die gewonnenen Erfahrungen zu einer höchst ausgewogenen und klaren Sicht auf die Dinge zu bündeln: Nach seiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität Kiel war er im Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein und im Bundesjustizministerium tätig. Es folgten einige Jahre als Rechtsanwalt und Fachanwalt

für Steuerrecht in der Beratungsgesellschaft Arthur Andersen in Frankfurt, ehe er zurück in die Wissenschaft wechselte und 1992 einen Lehrstuhl mit dem Schwerpunkt für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Ernst-Moritz-Arndt Universität in Greifswald übernahm. Hier erwarb Wolfgang Joecks sich höchstes Ansehen durch seinen umsichtigen und tatkräftigen Einsatz für die Universität und ihre Studierenden, aber auch in der Bürgerschaft der Stadt und in anderen Ämtern und Funktionen. So war er z.B. seit dem Jahr 2008 in Mecklenburg-Vorpommern als Richter am Landesverfassungsgericht tätig.

Bis in den Sommer 2016 hinein hat Wolfgang Joecks durch eigene Veröffentlichungen und seine vielfältigen, darüber hinausgehenden Aktivitäten (ua. als Mitherausgeber für den Münchener Kommentar zum StGB und andere Publikationen) die wissenschaftliche und rechtspolitische Diskussion zu steuerstrafrechtlichen Themen entscheidend geprägt. Wir sind höchst dankbar dafür, daß Wolfgang Joecks neben seinen vielen anderen Verpflichtungen die Zeit gefunden hat, als Fachbeirat und Autor für das steueranwaltsmagazin tätig zu sein, zuletzt mit dem zeitlosen Thema „Strafen oder Werben“ (steueranwaltsmagazin 2015, 11) und dem Aufsatz „Steuerhinterziehung nach Steuerhinterziehung? (steueranwaltsmagazin 2015, 167). Er hat darüber hinaus regelmäßig als Referent am Steueranwaltstag (zuletzt mit dem Thema „Aktuelles Steuerstrafrecht“ am 30.10.2015 in Berlin) mitgewirkt und dort einem großen Fachpublikum Eindruck und Eindrücke hinterlassen.

Es wird uns fehlen. Wir werden ihm ein ehrenvolles Andenken bewahren.

Rechtsanwalt Dr. Martin Wulf
Vors. Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV



Tätersuche im Netz.



WWW.BOORBERG.DE

Handbuch Internetrecherche Personen – Firmen – Verantwortlichkeiten für Webseiten

von Martin Kleile, Kriminalhauptkommissar,
Lehrbeauftragter für Informatik an der Hoch-
schule für Polizei Baden-Württemberg

2016, 214 Seiten, € 39,-

ISBN 978-3-415-05308-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1421661

Der Autor erläutert, wie mit Hilfe des Internets Informationen zu Personen oder Firmen gesucht, gefunden und dokumentiert werden können. Die Recherche im Internet wird anhand **praxisnaher Beispiele** beschrieben. Technische Hintergründe werden aufgezeigt, sofern diese für die Recherche und das Gesamtverständnis notwendig sind.

Aus dem Inhalt:

- Technische Grundlagen
- Mozilla Firefox als Recherchewerkzeug
- Recherche nach Informationen zu Personen oder Firmen
- Sicherung und Dokumentation der aufgefundenen Internetinhalte
- Besonderheiten im Zusammenhang mit der Sicherung und Auswertung von E-Mails

Das Buch kann sowohl in der Aus- und Fortbildung als auch als Grundlage bei der Internetrecherche verwendet werden.

 **BOORBERG**

Einführung in die EU-ErbVO

Karl Krogoll, Rechtsanwalt, S&P Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf¹

Wer im Steuerrecht tätig ist kann das Erbrecht selten links liegen lassen und in einem immer globaleren Umfeld gehört hierzu auch das internationale Erbrecht. Dementsprechend lohnt sich ein Blick auf die seit 16.08.2012 bzw. 2015 in Deutschland geltende Verordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlaßzeugnisses (EU Erbrechtsverordnung, im Folgenden „EU-ErbVO“).² Der folgende Beitrag soll einen Überblick über die Verordnung und ihre Anwendung geben. Hierbei beschränken sich die Ausführungen auf den Anwendungsbereich und die Bestimmung des anzuwendenden Rechts.

I. Einleitung

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Freizügigkeit der EU-Bürger innerhalb des europäischen Binnenmarkts gewinnt auch das internationale Erbrecht immer weiter an Relevanz. Auch die Globalisierung trägt dazu bei, daß immer mehr Deutsche im Ausland und immer mehr ausländische Staatsbürger in Deutschland leben. So lebten laut Statistischem Bundesamt zum 31.12.2015 ca. 9,1 Millionen Personen ohne deutsche Staatsangehörigkeit in Deutschland, wovon ca. 4 Millionen aus EU-Mitgliedsstaaten stammten.³ In den Mitgliedsstaaten der europäischen Union unterschieden sich die Regelungen zur Auswahl des anwendbaren Rechts in Erbfällen teilweise deutlich. Mancherorts orientierte man sich, wie in Deutschland nach dem Art. 25 EGBGB, an der Staatsangehörigkeit des Erblassers, teilweise orientierte man sich an dessen gewöhnlichem Aufenthalt oder der Belegenheit der Vermögensgegenstände. Manche Rechtsordnungen knüpften bewegliches Vermögen anders an als unbewegliches, was in vielen Fällen zu einer Nachlaßspaltung führte, d.h. es kam zur Anwendung verschiedener nationaler Rechte auf einen einzigen Nachlaß.

Die EU-ErbVO soll nun das internationale Erb- und Erbrechtsverfahren in der EU vereinheitlichen und so Rechtssicherheit im Bereich der Kollisionsnormen schaffen. Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Nachlaßabwicklung und Rechtsdurchsetzung sollen so beendet werden. Hierdurch soll der Binnenmarkt weiter gefördert und die Freizügigkeit nochmals erleichtert werden.

1. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die EU-ErbVO ist zum 16.08.2012 in Kraft getreten und findet gemäß Art. 83 Abs. 1 EU-ErbVO auf die Rechtsnachfolge von Personen, die nach dem 16.08.2015 verstorben sind, Anwendung. Diese zeitliche Anwendung gilt auch für das Verfahrensrecht, so daß es zum Beispiel auch für die Beantragung eines Europäischen Nachlaßzeugnisses darauf ankommt, ob der Erblasser vor oder nach diesem Termin verstorben ist. In Art. 83 Abs. 2 – 4 EU-ErbVO sind Übergangsregelungen enthalten, die die Gültigkeit von vor dem Stichtag verfaßten Verfügungen von Todes wegen und einer vorher getroffenen Rechtswahl regeln.

2. Räumlicher Anwendungsbereich

Die EU-ErbVO hat in räumlicher Hinsicht zunächst unmittelbare Wirksamkeit im Raum der europäischen Union. Dort hat sie als Verordnung allgemeine Gültigkeit und unmittelbare Wirksamkeit. Als Teil des Sekundärrechts der EU hat die Verordnung Vorrang vor den Vorschriften des nationalen Rechts.

Dies gilt nicht für das Vereinigte Königreich, Irland und Dänemark, die aufgrund ihrer Sonderstellung EU-Maßnahmen nicht annehmen müssen. Von diesen Staaten hat keiner für die Anwendung der Verordnung optiert. Dies bedeutet, daß diese Staaten im Rahmen der EU-ErbVO als Drittstaaten zu qualifizieren sind. Daher ergeben sich auch durch einen Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU keine Änderungen hinsichtlich des internationalen Erbrechts.

Die Verordnung gilt als das nationale Recht verdrängendes Sekundärrecht aber nicht nur für Binnensachverhalte, sondern auch in den Fällen, in denen sich der Auslandsbezug des Sachverhalts aus einer Beziehung zu einem Drittstaat ergibt (vgl. auch Art. 20 EU-ErbVO). Soweit die Beziehungen zwischen Mitgliedsstaaten und Drittstaaten durch internationale Übereinkommen geregelt werden, bleiben diese

¹ Der Autor ist Rechtsanwalt in der überörtlichen Kanzlei S&P Söfing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

² Veröffentlicht im Amtsblatt der EU 2012, Nr. L 201, 107 und berichtigt in ABl. EU 2012 Nr. L 344, 3, ABl. EU 2013 Nr. L 41, 16 und ABl. EU 2013 Nr. L 60, 140.

³ Im Internet abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/MigrationIntegration/Auslaendische-Bevoelkerung/Tabellen/Geschlecht.html>.

Vorschriften von Art. 75 Abs. 1 EU-ErbVO unberührt (vgl. zum Beispiel Deutsch-Türkischer Konsularvertrag). Sind ausschließlich Mitgliedsstaaten Vertragsparteien eines Abkommens, das die in der Verordnung geregelten Bereiche betrifft, hat diese hingegen Vorrang.

3. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich ergibt sich zunächst aus Art. 1 Abs. 1 EU-ErbVO. Demnach ist die Verordnung auf die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen anzuwenden und sie gilt nicht für Steuer- und Zollsachen sowie verwaltungsrechtliche Angelegenheiten. Was unter den Begriff der Rechtsnachfolge von Todes wegen fällt, wird in Art. 3 Abs. 1 lit. a) und 23 Abs. 2 EU-ErbVO beschrieben. Nach Art. 3 Abs. 1 lit. a) EU-ErbVO ist Rechtsnachfolge von Todes wegen jede Form des Übergangs von Vermögenswerten, Rechten und Pflichten von Todes wegen, sei es im Wege der gewillkürten Erbfolge durch eine Verfügung von Todes wegen oder durch die gesetzliche Erbfolge.

In Art. 1 Abs. 2 EU-ErbVO ist zusätzlich zum Ausschluß des öffentlichen Rechts in Abs. 1 ein Negativkatalog aufgeführt und die dort genannten Rechtsgebiete fallen unabhängig von ihrer Qualifikation nicht in den Anwendungsbereich der EU-ErbVO:

a) Personenstand und Familienverhältnisse

Fraglich ist im Rahmen der EU-ErbVO, ob Vorfragen, wie das wirksame Bestehen einer Ehe, unselbständig (also auch nach dem von der EU-ErbVO berufenen Recht), oder selbständig (also nach dem nach allgemeinen IPR berufenen Recht) angeknüpft werden.⁴

b) Rechts-, Geschäfts- und Handlungsfähigkeit

Nach Art. 23 Abs. 2 lit. c) und 26 EU-ErbVO bestimmen sich aber die Erb- und Testierfähigkeit nach dem von der EU-ErbVO berufenen Recht.

c) Verschollenheit

Art. 32 EU-ErbVO enthält aber eine spezielle Regelung zum gleichzeitigen Versterben (versteckte Sachnorm).⁵

d) Güterrecht

Insoweit bleibt es nach wie vor bei einer möglichen unterschiedlichen Anknüpfung von erbrechtlichen und güterrechtlichen Regelungen im Todesfall und den damit zusammenhängenden Qualifikationsproblemen. Im deutschen Recht stellt sich insbesondere die Frage, wie der Zugewinnausgleich im Todesfall gemäß §§ 1931 Abs. 3, 1371 Abs. 1 BGB zu qualifizieren ist. Wird dieser güterrechtlich qualifiziert und selbständig angeknüpft, können die Erbquoten des Ehegatten zu hoch oder zu niedrig sein.⁶ Die h.M. geht auch im Rahmen der EU-ErbVO davon aus, daß der § 1371 Abs. 1 BGB güterrechtlich zu qualifizieren ist.⁷

e) Unterhaltspflichten

Erfasst sind aber Unterhaltsverpflichtungen, die mit dem Tod entstehen, wie zum Beispiel der Dreißigste nach § 1969 Abs. 1 BGB.⁸

f) Formgültigkeit mündlicher Verfügungen

g) Rechtsgeschäfte unter Lebenden

Nach der h.M. bleibt es aber bei der bisher im deutschen Recht üblichen erbrechtlichen Anknüpfung für Schenkungen auf den Todesfall, die wohl als Erbvertrag im Sinne der EU-ErbVO zu qualifizieren ist.⁹ Entscheidend für die Abgrenzung im Rahmen der EU-ErbVO ist der tatsächliche dingliche Vollzug, nicht der Vollzug im Sinne des § 2301 BGB.¹⁰

Nach dem Wortlaut der Vorschrift fallen Verträge zu Gunsten Dritter, die eine Leistung auf den oder nach dem Todesfall vorsehen, zumindest dann nicht in den Anwendungsbereich der EU-ErbVO, wenn sie mit Versicherungen, Rentenanstalten oder ähnlichen Einrichtungen abgeschlossen sind.¹¹

h) Gesellschaftsrecht

Dem Gesellschaftsstatut unterliegt die Frage, welche gesellschaftsrechtlichen Positionen in den Nachlaß fallen (z.B. Gesellschaftsanteile, Abfindungsansprüche). Wie hingegen mit den vererbten Positionen umgegangen wird (z.B. wer gesetzlicher Erbe ist), bestimmt sich nach dem nach der EU-ErbVO anzuwendenden Recht.

i) Trusts

Die EU-ErbVO gilt aber in den Fällen (vgl. Erwägungsgrund Nr. 13), in denen der Trust testamentarisch oder kraft Gesetzes im Rahmen der gesetzlichen Erbfolge errichtet wird. Für den Übergang des Vermögens und die Bestimmung der Berechtigten soll dann das nach der EU-ErbVO anzuwendende Recht gelten.¹²

4 Vgl. hierzu u.a. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 5; *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 11; einschränkend *Müller-Lukoschek*, Die neue EU-Erbrechtsverordnung, Berlin 2013, § 2, Rn. 58, die davon ausgeht, daß nicht mit einer (europaweiten) einheitlichen Meinungsbildung zu rechnen ist.

5 Vgl. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 7.

6 Vgl. OLG Stuttgart vom 08.03.2005 - 8 W 96/04, www.iww.de, Abrufnummer 052649; OLG München vom 16.04.2012 - 31 Wx 45/12, www.iww.de, Abrufnummer 123540.

7 Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 16 mit zahlreichen Nachweisen; a.A. *Süß* MittBayNot 2013, 74, 75, der davon ausgeht, daß eine einheitliche Auslegung der EU-ErbVO die güterrechtliche Qualifikation des § 1371 BGB weiter in „Bedrängnis“ bringen wird.

8 Zu einer umfangreichen Aufstellung der entsprechenden deutschen Unterhaltsansprüche vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 20.

9 Vgl. *Dörner*, ZEV 2012, 505; *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn.11 und Art. 25 EU-ErbVO, Rn.2; *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 3 EU-ErbVO, Rn. 9.

10 So aber *Müller-Lukoschek*, Die neue Erbrechtsverordnung, § 2, Rn. 87.

11 Vgl. *Nordmeier* ZEV 2013, 117, 122 f; *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 3 EU-ErbVO, Rn. 9 und Art. 1, Rn. 24; so wohl auch *Dörner*, ZEV 2012, 505; a.A. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn.11; *Vollmer*, ZErB 2012, 227; *Döbereiner*, MittBayNot 2013, 437.

12 Vgl. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 14.

In Deutschland ist der Trust in ein dem deutschen Recht bekanntes Rechtsinstitut umzudeuten (z.B. Vor- und Nacherbschaft, Treuhand).¹³

j) Sachenrecht

Unklar ist, wie weit diese Einschränkung geht. Denn nach Art. 23 Abs. 2 lit. e) EU-ErbVO richtet sich der Übergang der zum Nachlaß gehörenden Vermögenswerte, Rechte und Pflichten nach dem nach der Verordnung anzuwendenden Recht.¹⁴

k) Eintragungen in Register (z.B. Grundbuch, Handelsregister)

II. Umsetzung in Deutschland

Da es sich um eine Verordnung handelt, die unmittelbar in den Mitgliedsstaaten ihre Wirkung entfaltet, war eine Umsetzung nicht erforderlich. Flankierend zur EU-ErbVO wurden jedoch einzelne Vorschriften, unter anderem im BGB, im FamFG und der GBO geändert, um in den relevanten Vorschriften zum Beispiel neben dem Erbschein auch das Europäische Nachlaßzeugnis aufzuführen. Ferner wurde das „Internationale Erbrechtsverfahrensgesetz“ (IntErbRVG) geschaffen, in dem nationale Regelungen bezüglich der Verfahrensvorschriften, der Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen, der Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden und des Europäischen Nachlaßzeugnisses getroffen werden.

Im BGB wurde in den Vorschriften zum Erbvertrag und zum gemeinschaftlichen Testament die Rechtswahl zu den bisher vorgesehenen Verfügungen hinzugefügt (vgl. §§ 2270 Abs. 3 und 2278 Abs. 2 BGB).

III. Autonome Auslegung der Begriffe

Bei der Auslegung europäischer Rechtsakte kann nicht auf die Begriffsauslegung im nationalen Recht zurückgegriffen werden, sondern es hat eine autonome (europarechtliche) Auslegung zu erfolgen.¹⁵ Das heißt, daß eine Auslegung unter Berücksichtigung des Wortlauts, der Entstehungsgeschichte, der Ziele und der Systematik der Verordnung erfolgen muß. Ferner sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die sich aus der Gesamtheit der nationalen Rechtsordnungen ergeben, zu berücksichtigen.¹⁶

Daß die Begriffe im Rahmen der EU-ErbVO teilweise anders zu verstehen sind als im deutschen Recht, zeigt sich zum Beispiel am Begriff des gemeinschaftlichen Testaments. Nach deutschem Verständnis ist ein gemeinschaftliches Testament gemäß § 2265 BGB ein Testament, das von Eheleuten oder Lebenspartnern (§ 10 LPartG) gemeinschaftlich errichtet wird. Dabei kann jeder der Verfügenden in einer eigenen Urkunde, gegebenenfalls auch in unterschiedlicher Form, verfügen.¹⁷ Anders hingegen die Definition des Begriffs „gemeinschaftliches Testament“ in Art. 3 Abs. 1 lit. c) EU-ErbVO, wonach dies „ein von zwei oder mehr Personen

in einer einzigen Urkunde errichtetes Testament“ bedeutet. Das heißt, daß ein deutsches gemeinschaftliches Testament von Eheleuten, das in zwei Urkunden errichtet wurde, kein gemeinschaftliches Testament im Sinne der EU-ErbVO ist. Andererseits kann ein gemeinschaftliches Testament im Sinne der EU-ErbVO auch von nicht verheirateten Personen und von mehr als zwei Personen verfaßt sein. Ein solches Testament wäre wiederum nach deutschem Begriffsverständnis kein gemeinschaftliches Testament.

Aber auch wenn das gemeinschaftliche Testament in einer Urkunde verfaßt ist, muß es sich nicht um ein gemeinschaftliches Testament nach der Definition der EU-ErbVO handeln. Denn wenn in dem Testament wechselbezügliche Verfügungen enthalten sind, könnte es sich nach der Definition des Art. 3 Abs. 1 lit. b) eher um einen Erbvertrag im Sinne der EU-ErbVO handeln.¹⁸

IV. Auswahl des anzuwendenden Rechts

In den Art. 20 bis 38 EU-ErbVO wird das Kollisionsrecht, also die Auswahl des auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen anzuwendenden Rechts, geregelt.

Zunächst ist in Art. 20 EU-ErbVO die universelle Anwendung der Verordnung festgeschrieben. Das bedeutet, daß ihr Anwendungsbereich nicht nur die Mitgliedsstaaten umfaßt, sondern daß sie auch gegenüber Drittstaaten gilt. Die EU-ErbVO tritt somit an die Stelle des nationalen Kollisionsrechts. Entsprechend verweist der Art. 25 EGBGB nur noch auf die EU-ErbVO. Auch der Art. 26 EGBGB verweist neben dem Haager Übereinkommen zur Testamentsform nunmehr alleine auf die EU-ErbVO.

1. Die allgemeine Kollisionsnorm

Gemäß Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO unterliegt die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, sofern keine Ausnahme nach der Verordnung greift.

Dies stellt eine grundlegende Änderung zum früher in Deutschland und in vielen anderen Mitgliedsstaaten gel-

¹³ Vgl. OLG München vom 26.07.2006 - 32 Wx 88/06, ZEV 2006, 456.

¹⁴ Vgl. zum Vindikationslegat (dinglich wirkendes Vermächtnis) die unterschiedlichen Ansichten von *Dörner*, ZEV 2012, 505; *Wachter*, ZNotP, 2014, 2; *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2016, Art. 1 EU-ErbVO, Rn.32; *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2015, Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 15.

¹⁵ Vgl. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 3 EGBGB, Rn. 9a.

¹⁶ Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, vor Art. 1 EU-ErbVO, Rn. 11.

¹⁷ vgl. *Litzenburger* in Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar BGB, 40. Edition, Stand: 01.05.2016, § 2267 BGB, Rn. 1 f.

¹⁸ Vgl. mit zahlreichen Nachweisen zum Meinungsstand *Thorn* in Palandt, 76. Auflage 2016, Art. 25 EU-ErbVO, Rn. 3.

tenden Recht dar, nach dem sich das anzuwendende Recht vorrangig nach der Staatsangehörigkeit richtete. Insofern kann die Einführung der EU-ErbVO Auswirkungen auf bereits durchgeführte Nachfolgeplanungen haben. Denn für Deutsche, die im Ausland leben, galt bisher oft das deutsche Erbrecht als das Recht ihrer Staatsangehörigkeit. Andersrum galt für ausländische Staatsbürger, die in Deutschland leben, bis zum Stichtag ihr Heimatrecht und nunmehr gilt deutsches Erbrecht als das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts.

Für die Anknüpfung an den gewöhnlichen Aufenthalt spricht, daß der Erblasser seinen Lebensmittelpunkt oft schon lange an diesem Ort hat, sich dort auch das meiste Vermögen befinden wird und dort möglicherweise auch die engere Familie lebt. Die Bindung zum ursprünglichen Heimatland besteht hingegen häufig nur noch in der Staatsbürgerschaft. Die Anknüpfung an den gewöhnlichen Aufenthalt folgt damit dem Integrationsgedanken.¹⁹

Der große Nachteil einer Anknüpfung an den gewöhnlichen Aufenthalt ist aber sicherlich, daß sich der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts nicht immer einfach und eindeutig bestimmen läßt, wohingegen die Staatsangehörigkeit leicht festzustellen ist.

2. Der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts

Beim gewöhnlichen Aufenthalt handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der von der Verordnung nicht selbst definiert wird. Die fehlende Definition ist vom Gesetzgeber so gewollt um willkürliche Gestaltungen, etwa bei einer festen zeitlichen Aufenthaltsdauer, zu vermeiden.²⁰

Der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts ist anhand aller Fakten im Einzelfall zu bestimmen.²¹ Er stellt den Daseinsmittelpunkt als Schwerpunkt der familiären, sozialen und beruflichen Beziehungen einer Person dar.²² Es darf sich nicht nur um eine gelegentliche oder vorübergehende Anwesenheit handeln, sondern der Aufenthalt muß Ausdruck einer gewissen Integration in ein soziales und familiäres Umfeld sein.

Durch eine vorübergehende Abwesenheit wird diese Beziehung zu einem Ort nicht abgebrochen. Dafür ist aber zumindest erforderlich, daß der nach außen manifestierte natürliche (nicht rechtsgeschäftliche) Wille zur Rückkehr an den Heimatort besteht. Bei einem Umzug kann aber auch mit dem Umzug und ohne eine bestimmte Frist abzuwarten ein Wechsel des Ortes des gewöhnlichen Aufenthalts gegeben sein, wenn kein entsprechender Wille zur Rückkehr vorliegt. Ein rechtsgeschäftlicher Wille zur Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts muß nicht vorliegen, erforderlich ist ein natürlicher Bleibewille. In der Literatur werden unter anderem folgende Einzelfälle diskutiert:

a) Soldaten und Studenten:

Soldaten, die für einige Zeit im Ausland stationiert sind, oder Studenten, die mit Rückkehrabsicht ein Studium im Ausland aufnehmen, haben weiterhin ihren gewöhnlichen

Aufenthalt in ihrem Herkunftsland, wenn sie nach wie vor eine enge und feste Bindung zu diesem Herkunftsstaat haben.²³

b) Berufspendler:

Aus Erwägungsgrund Nr. 24 S. 2 und 3 EU-ErbVO ergibt sich, daß der Lebensmittelpunkt aus sozialer und familiärer Sicht dem bloßen beruflichen Aufenthalt an einem Ort vorgeht. Wenn eine Person aus beruflichen Gründen eine Wohnung in einem anderen Land unterhält und dort eventuell auch die meiste Zeit verbringt, führt das noch nicht automatisch zur Verlegung des gewöhnlichen Aufenthalts. Denn wenn diese Person weiterhin einige Zeit im Ursprungsstaat verbringt und dort auch die Familie und Freunde sind, so bleibt der gewöhnliche Aufenthalt im Ursprungsstaat.

c) Mallorca-Rentner/Winterbirds:

Schwierig kann die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts auch bei Personen werden, die einen großen Teil des Jahres in einem Zweitdomizil verbringen. Gerade mit Rentnereintritt verbringen Personen, die ein Zweitdomizil in einem anderen Land haben, immer mehr Zeit in diesem und immer weniger Zeit in ihrem Ursprungsland. In der Literatur wird hier oft von „Mallorca-Rentnern“ gesprochen. Hier stellt sich die Frage, ob durch den wachsenden Zeitannteil, der in dem anderen Land verbracht wird, auch der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts verlagert wird. Aufgrund der Betonung der Integration in ein familiäres und soziales Umfeld wird teilweise vertreten, daß man auch bei Personen, die zwar im Ausland ihren Lebensabend verbringen, aber dort die Sprache nicht beherrschen und dort keine persönlichen Kontakte pflegen, von einem gewöhnlichen Aufenthalt im Herkunftsland ausgehen muß.²⁴ Zumindest, wenn keine Wohnung mehr im Herkunftsland besteht und damit wohl auch kein Rückkehrwille mehr gegeben ist, scheint dies aber fraglich.

d) Globetrotter:

Schließlich gibt es Personen, die sich an vielen verschiedenen Orten aufhalten, ohne daß sich klar feststellen läßt, wo der Schwerpunkt liegt. Hier nennt der Erwägungsgrund Nr. 24 S. 4 und 5 EU-ErbVO den Belegenheitsort von Vermögen oder die Staatsangehörigkeit als Indizien für die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts. Dies kann aber nur gelten, wenn tatsächlich bei keinem der Aufenthaltsorte ein Schwerpunkt gegeben ist.²⁵

19 Vgl. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Vorbemerkung (IPR) zur EU-ErbVO, Rn. 3.

20 Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 4 EU-ErbVO, Rn. 2.

21 EuGH vom 22.12.2010 - C-497/10 BeckRS 2011, 80085.

22 Vgl. Dörner, ZEV 2012, 505; *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 21 EU-ErbVO, Rn. 6.

23 Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 4 EU-ErbVO, Rn. 5.

24 Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 4 EU-ErbVO, Rn. 9.

25 Vgl. *Thorn* in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 21 EU-ErbVO, Rn. 6.

e) Nicht mehr geschäftsfähige Personen:

Ein weiteres Problemfeld bei der Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts sind die Fälle, in denen der Erblasser nicht mehr voll geschäftsfähig ist und sein Wohnsitz verlagert wird. Hier sind Fälle denkbar, in denen der Erblasser dement ist und in einem Pflegeheim im Ausland untergebracht wird. Alternativ kann es auch dazu kommen, daß eine Familie umzieht und den Ort des gewöhnlichen Aufenthalts dadurch verlagert und somit auch ein geschäftsunfähiges Familienmitglied mit umzieht.

Die h.M. geht hier davon aus, daß es auf den gewöhnlichen Aufenthalt der Bezugsperson ankommt, solange diese noch vom Geschäftsunfähigen akzeptiert wird.²⁶ Dies kann natürlich dazu führen, daß der Aufenthaltsort eines Geschäftsunfähigen dorthin verlagert wird, wo das Erbrecht für denjenigen, der über den Aufenthaltsort die Kontrolle ausübt, am günstigsten ist. Daher wird teilweise auch gefordert, daß auch bei Geschäftsunfähigen auf einen natürlichen Bleibewillen abgestellt wird. Liegt dieser nicht vor und handelt es sich um einen erzwungenen Aufenthalt, wird der gewöhnliche Aufenthalt nicht verlegt.²⁷

3. Die Ausweichklausel

Nach Art. 21 Abs. 2 EU-ErbVO kann die engere Verbindung zu einem anderen Staat die Anknüpfung nach dem gewöhnlichen Aufenthalt verdrängen. Ein möglicher Anwendungsfall kann gegeben sein, wenn der Erblasser kurz vor seinem Tod einen neuen gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Staat begründet hat, obwohl er noch enge Bindungen zum Herkunftsstaat hatte (vgl. Erwägungsgrund Nr. 25 S.1 EU-ErbVO) oder wenn eine ganze Familie aus beruflichen Gründen für einen beschränkten Zeitraum und mit Rückkehrabsicht umzieht.²⁸ Bei der Ausweichklausel handelt es sich um eine Sachnormverweisung.²⁹

V. Wirksamkeit von Verfügungen von Todes wegen

Mit dem Wechsel des gewöhnlichen Aufenthalts ändert sich auch das auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen anzuwendende Recht. Dies könnte dazu führen, daß Verfügungen von Todes wegen ihre Gültigkeit verlieren, wenn sie nach dem neu anzuwendenden Recht nicht zulässig oder wirksam sind.

Beispiel:

Ein deutsches Ehepaar hat in Deutschland im September 2015 ein gemeinschaftliches Testament mit wechselbezüglichen Verfügungen errichtet. Im Sommer 2016 beschließen die Eheleute, ihren Lebensabend in Italien zu verbringen, verkaufen ihre Wohnung in Deutschland und ziehen in ihr Haus in Italien. Beide sprechen italienisch und haben dort auch einen Freundeskreis. Nach italienischen Recht sind gemeinschaftlich errichtete Testamente unwirksam.

In solch einem Fall stellt sich die Frage nach der Gültigkeit des gemeinschaftlichen Testaments. Schließlich haben die Eheleute ihren gewöhnlichen Aufenthalt nach Italien verlegt und somit ist italienisches Recht auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen anzuwenden (Erbstatut).

Um Auswirkungen eines Umzugs auf die Gültigkeit von Verfügungen von Todes wegen zu vermeiden, unterliegt die Zulässigkeit und die materielle Wirksamkeit von Verfügungen von Todes wegen gemäß Art. 24 Abs. 1 EU-ErbVO dem sogenannten Errichtungsstatut. Das Errichtungsstatut ist das fiktive Erbstatut zum Zeitpunkt der Errichtung der Verfügung von Todes wegen, also das Recht, das anzuwenden wäre, wenn der Erblasser im Zeitpunkt der Verfügung von Todes wegen verstorben wäre. Für Erbverträge umfaßt das Errichtungsstatut gemäß Art. 25 Abs. 1 EU-ErbVO zusätzlich die Bindungswirkung der Verfügung von Todes wegen. Hat der Erblasser früher bereits eine isolierte Rechtswahl getroffen, richtet sich das anzuwendende Recht hier nach.

Im vorliegenden Fall haben die Eheleute ihr Testament zu einem Zeitpunkt verfaßt, zu dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hatten und somit deutsches Recht anzuwenden gewesen wäre, falls sie zu diesem Zeitpunkt verstorben wären. Folgt man der herrschenden Meinung und ordnet das gemeinschaftliche Testament mit wechselbezüglichen Verfügungen im Rahmen der EU-ErbVO dem Erbvertrag zu, dann bestimmen sich auch nach einem Umzug nach Italien gemäß Art. 25 Abs. 1 EU-ErbVO die Zulässigkeit, materielle Wirksamkeit und Bindungswirkung des gemeinschaftlichen Testaments weiter nach deutschem Recht als Errichtungsstatut. Der Umzug hat also keine Auswirkung auf die Gültigkeit des Testaments.

Insoweit ist aber zu beachten, daß das Errichtungsstatut nur die materielle Wirksamkeit des Testaments umfaßt, also zum Beispiel die Wirksamkeit der Erbeinsetzung, die Testierfähigkeit oder die Auslegungsregeln (vgl. hierzu den Art. 26 EU-ErbVO, der den Umfang der materiellen Wirksamkeit regelt). Nicht umfaßt sind hingegen zum Beispiel Pflichtteilsrechte, die sich nach dem allgemeinen Erbstatut richten. Insoweit können sich durch einen Umzug wesentliche Änderungen, bezogen auf eine nach dem Errichtungsstatut durchgeführte Nachfolgeplanung, ergeben.³⁰

26 Vgl. Dutta in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 4 EU-ErbVO, Rn. 9.

27 Vgl. Thorn in Palandt, 76. Auflage 2016, Art. 21 EU-ErbVO, Rn. 6.

28 Vgl. Dörner, ZEV 2012, 505; Thorn in Palandt, 76. Auflage 2016, Art. 21 EU-ErbVO, Rn. 7.

29 Vgl. Dutta in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 21 EU-ErbVO, Rn. 8.

30 Vgl. Thorn in Palandt, 75. Auflage 2016, Art. 24 EU-ErbVO, Rn. 3.

VI. Rechtswahl

Wie die Beispiele oben zeigen, kann Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts in manchen Fällen sehr schwierig sein. Zudem ändert sich bei Personen, die oft umziehen und dabei auch Ländergrenzen überschreiten, mit jedem Wechsel des gewöhnlichen Aufenthalts auch das auf die Nachfolge von Todes wegen anzuwendende Recht. Dies führt hinsichtlich der Nachfolgeplanung zu erheblichen rechtlichen Unsicherheiten, die die Weitergeltung des Errichtungsstatuts alleine nicht beseitigen kann. Um diese Unsicherheiten zu vermeiden, gewährt der Gesetzgeber in Art. 22 EU-ErbVO dem Erblasser die Möglichkeit, mittels einer Rechtswahl das anzuwendende Recht zu bestimmen. Im Rahmen der Errichtung einer Verfügung von Todes wegen hat der Erblasser zudem die Möglichkeit, das Errichtungsstatut zu wählen (vgl. Art. 24 Abs. 2 und Art. 25 Abs. 3 EU-ErbVO).

1. Wählbares Recht

Nach Art. 22 Abs. 1 EU-ErbVO kann der Erblasser das Recht des Staates wählen, dem er zum Zeitpunkt der Rechtswahl oder im Zeitpunkt des Todes angehört. Die Rechtswahl ist gemäß Art. 34 EU-ErbVO eine Sachnormverweisung, so daß ein Renvoi auch im Verhältnis zu Drittstaaten ausgeschlossen ist.

Die Rechtswahl nach der EU-ErbVO gilt umfassend und kann nicht auf einzelne Nachlaßteile beschränkt werden (wie z.B. unbewegliches Vermögen, vgl. den Art. 25 Abs. 2 EGBGB a.F.).

Die Beschränkung auf das Recht der Staatsangehörigkeit verhindert, daß der Erblasser durch forum shopping das ihm genehmste Recht auswählt und so gegebenenfalls Pflichtteilsrechte umgeht (forum shopping).

Auch das Recht des Ortes des gewöhnlichen Aufenthalts kann vor einem Umzug nicht durch eine Rechtswahl fortgesetzt werden, soweit es sich nicht um das Recht der Staatsangehörigkeit handelt. Es kann sich nur als Errichtungsstatut für Verfügungen von Todes wegen bezüglich deren Zulässigkeit und materieller Wirksamkeit fortsetzen. Hat der Erblasser mehrere Staatsangehörigkeiten ist er nach Art. 22 Abs. 1 S.2 EU-ErbVO bei der Wahl innerhalb dieser Rechtsordnungen frei.

Im obigen Beispiel könnte das deutsche Ehepaar vor dem Umzug nach Italien deutsches Recht als Erbstatut wählen und somit Rechtssicherheit bezüglich der Nachfolgeplanung, auch was z.B. Pflichtteilsrechte betrifft, erlangen.

2. Form

Nach Art. 22 Abs. 2 EU-ErbVO muß die Rechtswahl ausdrücklich in Form einer Verfügung von Todes wegen erfolgen oder sich aus den Bestimmungen einer solchen ergeben.

Das bedeutet aber nicht, daß die Rechtswahl mit einer Verfügung von Todes wegen verbunden sein muß. Art. 22 Abs. 2 EU-ErbVO bezieht sich lediglich auf die Form die für solche Verfügungen vorgesehen ist. Das bedeutet aus Sicht des deutschen Rechts, daß eine Rechtswahl unabhängig von einem Testament z.B. in der gleichen Form wie ein handschriftliches Testament errichtet werden kann (vgl. § 2247 BGB).

Durch Auslegung der Verfügung von Todes wegen kann sich auch eine konkludente Rechtswahl ergeben. Eine konkludente Rechtswahl kann dann vorliegen, wenn der Erblasser eindeutig vor dem Hintergrund seines Staatsangehörigkeitsrechts testiert, d.h. wenn er auf spezifische Bestimmungen des Rechts des Staates, dem er angehört, verweist oder wenn er das Recht dieses Staates in anderer Weise erwähnt (vgl. Erwägungsgrund Nr. 39 EU-ErbVO). Durch einen Bezug auf spezifische Bestimmungen des Heimatrechts erfolgt aber nicht zwingend eine Rechtswahl, sondern es ist immer eine Auslegung der gesamten Verfügung von Todes wegen erforderlich. Möchte der Erblasser gerade keine Rechtswahl treffen, sollte dies in einer Verfügung von Todes wegen der Sicherheit halber klargestellt werden.

3. Widerruf oder Änderung einer Rechtswahl

In Art. 22 Abs. 4 EU-ErbVO ist geregelt, daß der Widerruf oder die Änderung einer Rechtswahl den Formvorschriften für die Änderung oder den Widerruf einer Verfügung von Todes wegen entsprechen muß. Dabei bleibt ungeregt, wonach sich die materielle Zulässigkeit eines Widerrufs oder einer Änderung richtet. Es ist davon auszugehen, daß sich die materielle Zulässigkeit hinsichtlich eventuell bestehender Bindungswirkungen nach dem ursprünglich gewählten Recht richten.³¹ Denn die materielle Wirksamkeit gemäß Art. 22 Abs. 3 EU-ErbVO sollte auch die Bindungswirkung der Rechtswahl umfassen.³²

Aus der Sicht des deutschen Rechts ergeben sich insofern keine Einschränkungen. Denn die Rechtswahl muß in Form einer letztwilligen Verfügung erfolgen und ist damit zunächst, auch durch eine neue, abweichende Verfügung frei widerruflich (§§ 2253 ff. BGB), wenn sie in einem einfachen Testament getroffen wurde. Handelt es sich bei der Rechtswahl aber um eine wechselbezügliche Verfügung eines gemeinschaftlichen Testaments (§ 2270 Abs. 3 BGB) oder eine vertragsgemäße Verfügung in einem Erbvertrag (§ 2278 Abs. 2 BGB), so richtet sich die Widerrufsmöglichkeit nach den entsprechenden Vorschriften.

³¹ Vgl. *Döbereiner*, MittBayNot 2013, 358.

³² Vgl. *Dutta* in MüKo, 6. Auflage 2015, Art. 22 EU-ErbVO, Rn. 19.

VII. Zusammenfassung

Die EU-ErbVO vereinheitlicht das internationale Privatrecht auf dem Gebiet des Erbrechts und erleichtert damit die Nachfolgeplanung und Nachlaßabwicklung im Bereich der EU. Gerade bei der Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts und der autonomen Auslegung der Rechtsbegriffe bestehen aber derzeit noch Unsicherheiten, die sich hoffentlich im Laufe der Zeit durch die Rechtsprechung,

insbesondere des EuGH, klären werden. Bei der Nachfolgeplanung sollte immer geprüft werden, ob durch eine Rechtswahl möglicherweise die notwendige Rechtssicherheit geschaffen werden kann, wenn das Recht der Staatsangehörigkeit zu annehmbaren erbrechtlichen Ergebnissen führt.



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/380642

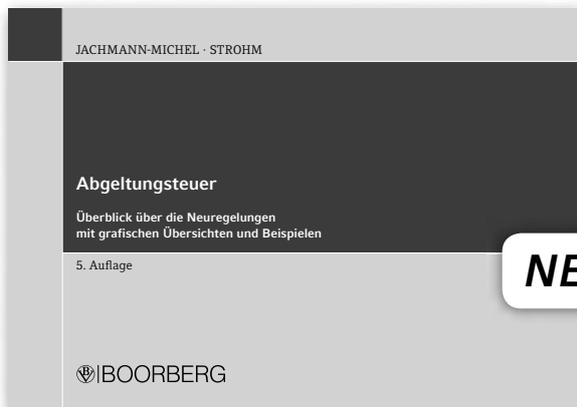
Das Handbuch bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Steuerstrafverfahren umfassende und aktuelle Praxiserfahrungen. Besonders wertvoll ist der Leitfaden durch den zweiteiligen Aufbau der Ausführungen zur Betriebsprüfung – mit Struktur und Strategie der Betriebsprüfung auf der einen Seite sowie praktischen Einzelfragen zur Betriebsprüfung auf der anderen Seite.

Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige und Kontenabruf. Zu jedem Problem des Steuerstrafverfahrens, von der Einleitung bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, findet der Leser konkrete Hinweise.

BOORBERG

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

SZ0216



**Prägnant
und praxisnah.**

WWW.BOORBERG.DE

Abgeltungsteuer

**Überblick über die Neuregelungen mit
grafischen Übersichten und Beispielen**

Stand: 1. März 2016

**von Professor Dr. Monika Jachmann-Michel,
Vors. Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-
Maximilians-Universität München, und
Dr. Joachim Strohm, Rechtsanwalt, Allen &
Overy LLP, Frankfurt am Main**

**2016, 5., überarbeitete und erweiterte Auflage,
154 Seiten, € 23,-**

ISBN 978-3-415-05710-4

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und anschaulichen Beispielen zu allen wesentlichen Fragen der zum 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne.

Die 5. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 und das StRAnpG-Kroatien v. 25.7.2014 erfahren hat. Dazu zählen unter anderem die Neuerungen beim Erwerb gebrauchter Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), die Überarbeitung der Regelungen zum Verkauf von Dividendenscheinen (§ 20 Abs. 2 Nr. 2a) EStG) und die Einführung einer Vorschrift zur steuerneutralen Abspaltung (§ 20 Abs. 4a Satz 7 EStG).

Berücksichtigt wurde ferner die in der Zwischenzeit zur Abgeltungsteuer ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG), die neuere Rechtsprechung zum Verfall privater Optionen (§ 20 Abs. 2 Nr. 3a EStG) sowie diverse Urteile zu den Ausnahmen von der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 EStG).

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0416

Vor- und Nacherbfolge – Erbschaftsteuerpflicht und Gestaltungsalternativen

Dr. Michael Holtz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

1. Einleitung

Das Ziel einer Nachfolgeplanung entspricht vordergründig dem Ziel nahezu jeder beratenden und kautelarjuristischen Tätigkeit, nämlich „Geld sparen und Streit vermeiden“. Jedoch lassen sich darüber hinaus weitere nachfolgespezifische Ziele ausmachen. Zu den wichtigsten Gestaltungszielen, insbesondere auch bei der Unternehmensnachfolge, gehören

- die finanzielle Absicherung der Senioren (Altersversorgung), unter Umständen auch der wirtschaftlich schwächeren Familienmitglieder,
- der Erhalt des Unternehmens,
- die Gleichstellung der Kinder sowie
- die Vermeidung unnötiger Liquiditätsbelastungen.¹

Die vorgenannten Ziele sind jedoch nicht immer uneingeschränkt kompatibel. Daraus kann sich die Notwendigkeit ergeben, bestimmte Gestaltungsziele auf Kosten anderer vorrangig zu verwirklichen und insofern Prioritäten zu setzen.

Gutes Beispiel ist das Berliner Testament – immer noch der „Klassiker“ unter den Ehegattentestamenten. Auch viele Unternehmer sehen darin ihre Interessen – zumindest auf den ersten Blick – gewahrt. Ohne vorherige lebzeitige Übertragungen auf die nächste Generation bleibt das Vermögen ungemindert bis zum Tode des Letztversterbenden bei den Senioren, was ein Gefühl der finanziellen Sicherheit vermitteln kann. Zudem wird durch die Einsetzung der Kinder als Schlußerben zu gleichen Teilen die erstrebte Gleichstellung umfassend erreicht. In der Regel ist diese typische Form des Ehegattentestaments jedoch nicht interessen- und sachgerecht. Offensichtlich ist dies hinsichtlich des Gestaltungsziels „Vermeidung unnötiger Liquiditätsbelastungen“. Zumeist ist vorgesehen, daß der überlebende Ehegatte nach dem Tod des Erstversterbenden Vollerbe wird und die Kinder den Längerlebenden nach dessen Tod als Schlußerben beerben (sog. Einheitsprinzip). Ein solches Berliner Testament verdoppelt die Pflichtteilsansprüche der Kinder und die Erbschaftsteuer auf den Generationenübergang. Der Nachlaß des Erstversterbenden geht zunächst erbschaftsteuerpflichtig auf den Längerlebenden über. Steuerliche Freibeträge der Kinder bleiben ungenutzt. Die Kinder sind im ersten Erbfall enterbt und damit pflichtteilsberechtigt (bezogen auf den gesamten Nachlaß des Erstversterbenden). Im zweiten Erbfall kommt es zur zweiten Erbschaftbesteuerung und zum zweiten potentiellen Pflichtteilsfall (diesmal jeweils bezogen auf das Gesamtvermögen, welches sich nach dem ersten Erbfall beim Längerlebenden vereinigt hat).

Denkbar ist aber auch ein Ehegattentestament nach dem sog. Trennungsprinzip: Danach wird der überlebende Ehegatte Vorerbe und die Kinder Nacherben des erstverstorbenen Ehegatten sowie Schlußerbe des Längerlebenden. Dies ist ein Beispiel für eine Vor- und Nacherbfolge. Es gibt vielfältige weitere Anwendungsmöglichkeiten. Jeweils kann das Schicksal des Vermögens über den eigenen Tod vorgegeben werden, z.B. um Familienvermögen als Einheit in der Familie zu halten. Es kann auch eine Übergangszeit überbrückt werden, wenn der eigentliche Erbe erst später das Eigentum erlangen soll. Zu denken ist auch an die sog. Behindertentestamente, bei denen die Vor- und Nacherbfolge ein wichtiges Gestaltungselement ist.

Die nachfolgenden Ausführungen stellen die zivilrechtlichen Grundlagen und die erbschaftsteuerliche Einordnung der Vor- und Nacherbfolge dar. Je nach Fallkonstellation können sich Gestaltungsalternativen anbieten, die im letzten Abschnitt des Beitrags mit den jeweiligen Vor- und Nachteilen aufgeführt werden.

2. Anordnung einer Vor- und Nacherbfolge (§§ 2100 ff. BGB)

Der Erblasser kann einen Erben in der Weise einsetzen, daß dieser erst Erbe wird (Nacherbe), nachdem zunächst ein anderer Erbe geworden ist (Vorerbe). Auch ein Vorerbe wird Eigentümer der Nachlaßgegenstände.

Bei ihm entstehen aber mit dem Vorerbfall zwei Vermögensmassen, die sog. *Vorerbmasse* (hierzu gehört der als Vorerbe erhaltene Nachlaß) und das sog. *Eigenvermögen* (hierzu gehört das Vermögen des Vorerben vor dem Erbfall). Nur über das Eigenvermögen kann der Vorerbe von Todes wegen verfügen. Die sog. Vorerbmasse geht mit dem Tod des Vorerben automatisch und ohne Beschränkungen auf den Nacherben über. Ergänzende Bestimmungen im eigenen Testament können darüber nicht getroffen werden. Mit Eintritt des Nacherbfalls endet die „Zwischenherrschaft“ des Vorerben am Nachlaß des Erblassers. Mit dem Nacherbfall verliert der Vorerbe seine Erbenstellung (§ 2139 BGB). Der Nachlaß des Erblassers geht mit dinglicher Wirkung auf den Nacherben über (Herausgabepflicht nach § 2130 BGB). Der Nacherben erbt zivilrechtlich nicht vom Vorerben sondern vom Erblasser.

* Der Verfasser ist assoziierter Partner der Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn.

1 Vgl. *Hannes*, in Frieser u.a., Handbuch des Fachanwalts Erbrecht, 6. Auflage 2015, Kapitel 18, Rn. 1 ff.

Neben der Beschränkung, daß der Vorerbe über die Vorerbmasse letztwillig nicht verfügen kann, sieht das Gesetz *Beschränkungen* vor, denen der Vorerbe bereits zu seinen Lebzeiten unterworfen ist. Diese haben den Zweck, den Nachlaß in seiner Substanz für den Nacherben zu erhalten. Hierzu gehören Kontroll- und Sicherungsrechte des Nacherben und auch Verfügungsbeschränkungen, denen der Vorerbe unterworfen ist. So sind gemäß § 2113 Abs. 1 BGB Verfügungen des Vorerben über ein zur Erbschaft gehörendes Grundstück im Fall des Eintritts der Nacherbfolge insoweit unwirksam, als sie das Recht des Nacherben vereiteln oder beeinträchtigen würden. Im Grundbuch findet diese Beschränkung durch die Eintragung eines Nacherbenvermerks (§ 51 GBO) ihren Niederschlag. In gleicher Weise sind unentgeltliche Verfügungen über einen Nachlaßgegenstand beschränkt (§ 2113 Abs. 2 BGB). Für den Vorerben besteht eine Pflicht zur ordnungsgemäßen Verwaltung der Vorerbmasse (§ 2130 BGB) und zur Tragung der gewöhnlichen Erhaltungskosten (§ 2124 BGB). Dafür stehen ihm – vergleichbar eines Nießbrauchers – die Nutzungen zu.

Der Erblasser kann den Vorerben teilweise von diesen Beschränkungen befreien. § 2136 BGB zählt die Tatbestände auf, von denen eine Befreiung erteilt werden kann. Zulässig ist die Befreiung des Vorerben insbesondere von der Verfügungsbeschränkung des Vorerben über Grundstücke (§ 2113 Abs. 1 BGB) und der Pflicht zur Auskunftserteilung und Sicherungsleistung des Nacherben (§§ 2127 – 2129 BGB). Der so *befreite Vorerbe* hat dann dem Nacherben nur noch die zum Zeitpunkt des Nacherbfalls vorhandenen Erbschaftsgegenstände herauszugeben (§ 2138 Abs. 1 BGB). Er bleibt dem Nacherben allerdings – jedoch erst nach Eintritt des Nacherbfalls – zum Schadensersatz verpflichtet, sofern er entgegen § 2113 Abs. 2 BGB unentgeltlich über einen Nachlaßgegenstand verfügt oder den Nachlaß in der Absicht, den Nacherben zu benachteiligen, verminderte (§ 2138 Abs. 2 BGB). Hier findet die Befreiungsmöglichkeit ihre Grenzen.

Der *Eintritt des Nacherbfalls* kann vom Erblasser bestimmt werden. Wenn keine abweichende Bestimmung getroffen wurde, tritt der Nacherbfall mit dem Tod des Vorerben ein (vgl. § 2106 Abs. 1 BGB).

Vor- und Nacherbfolgen können *zeitlich nicht unbegrenzt* angeordnet werden. Das Gesetz erklärt Nacherbschaften mit Ablauf von 30 Jahren nach dem Erbfall für unwirksam (§ 2109 Abs. 1 Satz 1 BGB). Eine wichtige Ausnahme von dieser Regel besteht, wenn die Nacherbfolge für den Fall angeordnet wird, daß in der Person des Vorerben ein bestimmtes Ereignis eintritt (z. B. dessen Tod) und der Vorerbe gleichzeitig mit dem Erblasser gelebt hat (§ 2109 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BGB). Die Belastung mit einer Nacherbfolge kann damit lebenslang angeordnet werden. Auch mehrfach gestaffelte Vor- und Nacherbfolgen sind möglich. Es existieren dann zeitlich hintereinander mehrere Nacherbschaften. Der erste Nacherbe ist dem Zweiten gegenüber wiederum Vorerbe.

Auf der anderen Seite kann die Belastung mit der Nacherb-

folge *auflösend bedingt* werden, beispielsweise durch das Erreichen eines bestimmten Lebensalters oder für den Fall, daß eigene Kinder des Vorerben vorhanden sind, um eine „überlange“ Bindung zu vermeiden. Mit Eintritt der Bedingung wird der Vorerbe zum Vollerben und kann ab dann frei über die Vorerbmasse entscheiden.

Aus diesen zivilrechtlichen Grundlagen lassen sich zusammenfassend folgende Vor- und Nachteile sowie Gestaltungsziele der Vor- und Nacherbfolge ableiten:

Vorteile:

- Der gewünschte Übergang des Vermögens und der Ausschluß unerwünschter Personen vom Nachlaß wird effektiv abgesichert („dingliche Wirkung“; Beschränkungen des Vorerben, Nacherbenvermerk im Grundbuch - § 51 GBO).
- Die Vor- und Nacherbfolge ermöglicht einen Zwischenerwerb des Ehegatten zur Altersversorgung (Nacherbfall mit dem Tod) oder bis zur ausreichenden Qualifikation des Unternehmensnachfolgers (z. B. Nacherbfall bei Abschluß einer bestimmten Ausbildung).
- Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüche gegen den Vorerben betreffend die Substanz der Vorerbmasse können vermieden werden, da der Nacherbe vom Erblasser und damit außerhalb des Nachlasses des Vorerben erbt. Aber die gezogenen Nutzungen (z. B. Gewinne, Zinsen, Dividenden) stehen dem Vorerben zur freien Verfügung zu und sind damit pflichtteils- und zugewinnausgleichsrelevant.

Nachteile:

- Der Vorerbe wird in seiner Handlungsfreiheit beschränkt (trotz Befreiungsmöglichkeit).
- Daraus folgen Abgrenzungsschwierigkeiten während der Verwaltung (z. B. Änderungen des Gesellschaftsvertrages oder Ausscheiden aus der Gesellschaft mit Vereinbarung einer Abfindung unter Verkehrswert als verbotene unentgeltliche Verfügung).
- Die Trennung von Eigenvermögen und Vorerbmasse ist praktisch schwierig (Auseinanderhalten von zwei Vermögensmassen ggf. über viele Jahre/Jahrzehnte).
- Eine gegenständliche Beschränkung einer Vor- und Nacherbfolge ist grundsätzlich nicht möglich. Denkbar sind aber Vermächtnisse über den gesamten Restnachlaß, so daß nur der gewünschte Gegenstand dem Vorerben verbleibt. Als Vorausvermächtnisse (§ 2150 BGB) können die Vermächtnisse auch dem Vorerben zustehen.
- Die Auswahl der Nacherben durch einen Dritten ist durch § 2065 Abs. 2 BGB ausgeschlossen. Dies kann aber beispielsweise gewünscht sein, um bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters den Unternehmensnachfolger aus mehreren Kindern auswählen zu können, der dann als Nacherbe (z. B. von dem überlebenden Elternteil als Vorerbe) den Nachlaß erhält. Der Erblasser will unter Umständen auch die Weitergabe an die Enkelgeneration absichern, seinen Kindern aber die Freiheit belassen, welches Enkelkind in welchem Umfang begünstigt

sein soll. Um dies trotz des Drittbestimmungsverbots des § 2065 Abs. 2 BGB zu erreichen, wird vorgeschlagen, die Nacherbschaft dergestalt auflösend zu bedingen, daß der Vorerbe anderweitig verfügt.² Dies führt aber dazu, daß der Schutz der Vorerbschaft verloren geht (insbesondere vor Pflichtteilsansprüchen), da der Vorerbe mit dem Eintritt der Bedingung zum Vollerben wird. Die Vorerbmasse gehört dann zum Nachlaß des ehemaligen Vorerben.

- Schließlich ist zu beachten, daß die Einsetzung eines Nacherben eine Beschränkung i.S.d. § 2306 BGB ist, so daß der Vorerbe die Möglichkeit hat, den Erbteil auszuslagern und den Pflichtteil zu verlangen.

3. Erbschaftsteuerpflicht bei Vor- und Nacherbfolge (§ 6 ErbStG)

Neben diesen zivilrechtlichen Vor- und Nachteilen ist zu fragen, ob die Vor- und Nacherbfolge im beratenen Einzelfall aus erbschaftsteuerlicher Sicht das Mittel der Wahl ist. Die Erbschaftsteuerpflicht ist näher in § 6 ErbStG geregelt:

(1) Der Vorerbe gilt als Erbe.

(2) ¹Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. ²Auf Antrag ist der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen. ³Geht in diesem Fall auch eigenes Vermögen des Vorerben auf den Nacherben über, sind beide Vermögensanfänge hinsichtlich der Steuerklasse getrennt zu behandeln. ⁴Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag jedoch nur gewährt werden, soweit der Freibetrag für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. ⁵Die Steuer ist für jeden Erwerb jeweils nach dem Steuersatz zu erheben, der für den gesamten Erwerb gelten würde.

(3) ¹Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, gilt die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. ²In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.

(4) Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen den Nacherbschaften gleich.

Zur Verdeutlichung soll folgender *Beispielfall* dienen:

A ist im Oktober 2015 verstorben. Er hat seine Tochter V als Vorerbin eingesetzt. Der Nachlaßwert beträgt 1.400.000 €. Nacherben sind die Abkömmlinge von V, ersatzweise deren Bruder N (Sohn von A). V nimmt das Erbe an und verstirbt im September 2016 ohne eigene Kinder. Sie hat testamentarisch ihren Ehemann E als Alleinerben bestimmt. N ist nicht nur als Nacherbe berufen. Er wurde im Testament der V zudem mit einem Geldvermächtnis in Höhe von 100.000 € bedacht. Einen

Erbschaftsteuerbescheid über den Erbfall A gibt es zum Zeitpunkt des Erbfalls V noch nicht.

a) Besteuerung des Erwerb des Vorerben

Der Vorerbe wird als Vollerbe (= unbeschränkt zur Erbfolge berufener Erbe) besteuert.³ Trotz „Beschränkung“ hat er den vollen Wert des Erbanfalls zu versteuern und ist Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Beschränkungen, die sich aus der Nacherbfolge ergeben, können nach dem Erbschaftsteuergesetz und dem Bewertungsgesetz bei der Bewertung des Erwerbs des Vorerben weder durch einen Abschlag noch durch einen Schuldposten berücksichtigt werden.⁴

Im *Beispielfall* hat die Tochter V den Erwerb von 1.400.000 € zu versteuern. Abzüglich des persönlichen Freibetrages von 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von 1.000.000 €, der mit 19 % zu versteuern ist (§ 19 ErbStG – Steuerklasse I). Daraus ergibt sich eine Steuerlast von 190.000 €.

Wirtschaftlich trifft die Erbschaftsteuer auf den Vorerbfall aber den Nacherben. Denn der Vorerbe ist berechtigt, die Steuer aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten (§ 20 Abs. 4 ErbStG i.V.m. § 2126 BGB), also die auf den Nacherben übergehende Erbschaft entsprechend zu kürzen.

Aber wie ist zu verfahren, wenn der Vorerbe – wie im *Beispielfall* – vor der Steuerfestsetzung/-zahlung verstirbt, damit der Nacherbfall eintritt und der Erbe des Vorerben nicht der Nacherbe ist? Die bisherige Rechtsprechung⁵ und der überwiegende Teil des Schrifttums⁶ sind bislang davon ausgegangen, daß die Erbschaftsteuerschuld aus dem Vorerbfall allein auf den Erben des Vorerben übergeht (§ 1922 BGB). Gegen ihn sei die Steuer festzusetzen. Er sei allein zur Zahlung verpflichtet, obwohl die Vorerbmasse auf den Nacherben übergeht (§ 2139 BGB). Der Erbe des Vorerben erbt danach in Bezug auf den Vorerbfall allein die sich daraus ergebende Erbschaftsteuerschuld. Ihm ist dann – erst auf „zweiter Ebene“ – zivilrechtlich mit einem Erstattungs-/Feststellungsanspruch gegen den Nacherben (§§ 2126, 2124 Abs. 2 BGB) geholfen.⁷ Diesen „Umweg“ bedarf es nach

2 Vgl. Nieder/R. Kössinger, Handbuch der Testamentsgestaltung, 5. Auflage 2015, § 10 Rn. 70 ff.

3 Vgl. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG: „als vom Vorerben stammend“.

4 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 6 Rn. 22; vgl. aber FG Nürnberg 26.06.2014 – 4 K 1413/12 zur Grundstücksbewertung nach ImmoWertVO (Anwendung der VO i.R.d. Öffnungsklausel des § 198 BewG).

5 FG Hessen, EFG 2014, 2059 m.w.N.

6 Kritisch aber Meincke, ErbStG, 16. Auflage 2012, § 6 Rn. 6.

7 OLG Frankfurt, ZEV 2016, 271; LG Bonn, ZEV 2012, 321, 322.

dem *BFH-Urteil vom 13.04.2016* nicht mehr.⁸ Danach ist die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben regelmäßig gegen den Nachlaß und nur ausnahmsweise gegen den Erben des Vorerben festzusetzen. Der BFH nimmt einen Übergang der Erbschaftsteuerschuld als Erbfallschuld i.S.v. § 1967 Abs. 2 BGB auf den Nacherben an, der gemäß § 2139 BGB die Erbschaft einschließlich der Nachlaßverbindlichkeiten erhalte. Daneben steht die Haftung des Vorerben nach Maßgabe des § 2145 BGB. Beide sind danach Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1 AO) und das zuständige Finanzamt hat nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu entscheiden, gegen welchen Gesamtschuldner es die Erbschaftsteuer festsetzt. Nach dem BFH ist dies regelmäßig der Nacherbe, da dieser im Verhältnis zum Vorerben oder dessen Erben gemäß § 20 Abs. 4 ErbStG die Erbschaftsteuerschuld zu tragen hat.

b) Keine Besteuerung des Erwerbs der Nacherbenanwartschaft

Vor Eintritt des Nacherbfalls besteht keine Steuerpflicht des Nacherben, auch wenn er bereits eine veräußerliche und vererbliche Anwartschaft auf den späteren Erwerb (Vermögenswert) erhält.⁹ Der Erwerb der Nacherbenanwartschaft wird nicht besteuert.

In der Zeit zwischen dem Vor- und dem Nacherbschaft können sich jedoch Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung ergeben. Dies ist aber nur der Fall, wenn es im Zusammenhang mit der Nacherbschaft zu einer Vermögensübertragung kommt. Wenn allein die Anwartschaft „bewegt“ wird, kommt es zu keiner Besteuerung, was angesichts des steuerfreien Erwerbs der Anwartschaft auch folgerichtig ist.

So bleibt es *ohne Besteuerung*, wenn

- der Nacherbe verstirbt. Dann geht die Anwartschaft – sofern vererblich, vgl. § 2108 Abs. 2 Satz 1 BGB – nach § 10 Abs. 4 ErbStG un versteuert auf seine Erben über oder die unvererbliche Anwartschaft entfällt und der Vorerbe wird un versteuert zum Vollerben;
- die Nacherbschaft abfindungslos ausgeschlagen wird, was nach § 2142 BGB bereits ab dem Erbfall möglich ist (keine freigebige Zuwendung, weder an den Ersatznacherben noch an den Vorerben, der zum Vollerben wird);
- die Nacherbenanwartschaft verschenkt wird, was nach §§ 1 Abs. 2, 10 Abs. 4 ErbStG keinen steuerpflichtigen Erwerb des Beschenkten darstellt.

Dagegen kommt es zu einer **Besteuerung**, wenn

- die Nacherbschaft gegen Abfindung ausgeschlagen wird (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG);
- die Nacherbenanwartschaft gegen Entgelt veräußert wird (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG);
- der Vorerbe Vorerbmasse auf den Nacherben überträgt (§ 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG), auch wenn die Anwartschaft bestehen bleibt.

c) Besteuerung des Erwerbs des Nacherben (Eintritt des Nacherbfalls)

Bei Eintritt des Nacherbfalls hat der Nacherbe seinen Erwerb zu versteuern. Dies ergibt sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die Steuerpflicht des Nacherben wird durch die Bestimmungen des § 6 Abs. 2 und 3 ErbStG ergänzt.

aa) Tod des Vorerben als Nacherbfall – Grundfall (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)

Die Nacherbfolge beim Tod des Vorerben ist in Absatz 2 geregelt. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG beschreibt dabei den Grundfall. Der Vorerbe gibt steuerlich das Vermögen als Vollerbe an den Nacherben weiter. Damit wird der Zusammenhang zwischen Vor- und Nacherbfall ignoriert. Es findet erneut eine „volle“ Besteuerung statt, die bei Erwerben innerhalb von 10 Jahren ggf. durch § 27 ErbStG ermäßigt wird.

Nach § 27 Abs. 1 ErbStG wird eine Steuerermäßigung gewährt, wenn Vermögen innerhalb von 10 Jahren zweimal den Inhaber gewechselt hat. Korrespondierend zu § 14 ErbStG, der zu einer Anhebung der Steuer auf den letzten Erwerb führt, wenn mehrere Erwerbe von demselben Erblasser/Schenker zufallen, soll unter bestimmten Voraussetzungen bei einem mehrfachen Inhaberwechsel nicht mehrfach eine ungeminderte Steuer erhoben werden. Neben der 10-Jahresfrist setzt dies insbesondere voraus, daß der Erwerb innerhalb der engeren Familie erfolgt (Steuerklasse I).

Ermäßigung Zeitraum zw. den Zeitpunkten der Steuerentstehung

50 %	nicht mehr als 1 Jahr
45 %	mehr als 1 Jahr, aber nicht mehr als 2 Jahre
40 %	mehr als 2 Jahre, aber nicht mehr als 3 Jahre
35 %	mehr als 3 Jahre, aber nicht mehr als 4 Jahre
30 %	mehr als 4 Jahre, aber nicht mehr als 5 Jahre
25 %	mehr als 5 Jahre, aber nicht mehr als 6 Jahre
20 %	mehr als 6 Jahre, aber nicht mehr als 8 Jahre
10 %	mehr als 8 Jahre, aber nicht mehr als 10 Jahre

Im *Beispielsfall* erwirbt N 1.400.000 € (Vorerbmasse) und 100.000 € (Vermächtnis). Davon abzuziehen ist die Steuer auf den Vorerbfall von 190.000 € (vgl. oben). Es verbleibt nach Abzug des persönlichen Freibetrages im Verhältnis Schwester-Bruder in Höhe von 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) ein steuerpflichtiger Erwerb von 1.290.000 €, der mit 30% (§ 19 ErbStG – Steuerklasse II) zu versteuern ist. Daraus ergibt sich eine Steuerlast von 387.000 €. Eine Ermäßigung nach § 27 ErbStG scheidet aus, da N von V in Steuerklasse II erwirbt.

⁸ BFH/NV 2016, 1383 – entgegen der Vorinstanz FG Hessen, EFG 2014, 2059.

⁹ Meincke, ErbStG, 16. Auflage 2012, § 6 Rn. 8.

bb) Tod des Vorerben als Nacherbfall – Antrag (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ff. ErbStG)

Wie der Beispielsfall zeigt, kann sich die Besteuerung im Verhältnis zum Vorerben als sehr nachteilig erweisen. N erwirbt in Steuerklasse II, was auch die Ermäßigung nach § 27 ErbStG ausschließt. Hier hilft § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Danach kann der Nacherbe die Versteuerung nach seinem Verhältnis zum Erblasser verlangen (formloser Antrag bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung). Dieser Antrag bewirkt, daß für den Erwerb vom Vorerben die Steuerklasse (§ 15 ErbStG) nach dem Verhältnis des Nacherben zum Erblasser maßgeblich ist. Daraus ergeben sich Änderungen im Rahmen der §§ 13 Abs. 1 Nrn. 1, 6 und 10, § 16, § 19 und § 27 ErbStG, nach herrschender Meinung aber nicht bei der Bestimmung der persönlichen Steuerpflicht (§ 2 ErbStG), der Anwendung von DBA, der Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG) und der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG.¹⁰

§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG bestimmt beim zusätzlichen Übergang von freiem Vermögen des Vorerben, daß Eigenvermögen und Vorerbmasse getrennt zu ermitteln und zu bewerten und nach der jeweiligen Steuerklasse getrennt zu behandeln sind. Der Antrag nach Satz 2 trennt damit die eigentlich einheitlichen Vermögensanfänge vom Vorerben (Eigenvermögen) und Erblasser (Vorerbmasse).

Die Trennung hat zur Folge, daß der Nacherbe zwei Freibeträge erhält, nämlich den nach dem Vorerben (Eigenvermögen) und den Freibetrag nach dem Erblasser (Vorerbmasse). Dabei bleibt es auch nach § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG. Jedoch werden die Freibeträge in eine Abhängigkeit gesetzt. Ausgehend von einem einheitlichen Erwerb kommt der Freibetrag für das Eigenvermögen nur zum Zuge, wenn der Freibetrag für die Vorerbmasse nicht voll verbraucht wird.

Schließlich bestimmt § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG, daß der Erwerb des Eigenvermögens und der Vorerbmasse jeweils mit dem Steuersatz zu erheben ist, der für den gesamten Erwerb gelten würde.

Im *Beispielsfall* führt ein Antrag des N zu folgender Besteuerung: Die Vorerbmasse von 1.210.000 € (vgl. oben) wird im Verhältnis zum Erblasser (=Vater) besteuert. Dies beinhaltet einen persönlichen Freibetrag von 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), so daß ein steuerpflichtiger Erwerb von 810.000 € verbleibt, der mit 19% (§ 19 ErbStG – Steuerklasse I) zu versteuern ist. Die sich daraus ergebende Steuerlast von 153.900 € ist nach § 27 ErbStG (Steuerklasse I) um 50 % zu ermäßigen (zwischen beiden Erbfällen liegt kein Jahr), so daß 76.950 € verbleiben. Für den Erwerb des Eigenvermögens (Vermächtnis von 100.000 €) steht nach § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG kein Freibetrag mehr zur Verfügung. Der Steuersatz beträgt 30% (§ 19 ErbStG – Steuerklasse II), da nach § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG ein Erwerb von mehr als 600.000 € gegeben ist (Progressionsvorbehalt – Zusammenrechnung mit dem Erwerb der Vorerbmasse). Auf den Erwerb des Eigenvermögens sind demnach 30.000 € Steuer zu zahlen.

Die Gesamtsteuerlast bezogen auf den 2. Erbfall beträgt 106.950 €. Ohne Antrag sind es 387.000 € (vgl. oben).

cc) Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben (§ 6 Abs. 3 ErbStG)

Besondere Regelungen gelten für den Fall, daß der Nacherbfall nicht mit dem Tod des Vorerben eintritt. Die Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben regelt § 6 Abs. 3 ErbStG, der in Satz 1 zunächst eine Rückkehr zur zivilrechtlichen Einordnung der Nacherbfolge vornimmt: Danach stammt der Nacherbenerwerb (aufschiebend bedingt) vom Erblasser (ohne Wahlrecht). Die Vorerbschaft gilt als auflösend bedingt.

Die auflösende Bedingung der Vorerbschaft würde zur Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG der auf den Vorerben entfallenden Steuer führen, was § 6 Abs. 3 Satz 2 ErbStG jedoch ausschließt. Dafür wird die Steuer des Nacherben durch Verrechnung gekürzt: „In diesem Fall ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.“ Dadurch ergibt sich eine besondere Berechnungsmodalität für die auf den Nacherben entfallende Steuer. Die „Doppelbelastung“ wird dadurch auf eine einfache Belastung zurückgeführt.

4. Gestaltungsalternativen

Unter Berücksichtigung dieser zivilrechtlichen und erbschaftsteuerlichen Grundsätze ist im Rahmen der Nachfolgeplanung zu überlegen, ob die Vor- und Nacherbfolge das im Einzelfall richtige Gestaltungsmittel ist. Erbrechtlich gibt es weitere Möglichkeiten, um das Schicksal des Nachlasses über den eigenen Tod hinaus vorzugeben und die Verteilung zwischen dem Ehegatten auf der einen und den Kindern auf der anderen Seite zu regeln.

a) Berliner Testament

Bereits in der Einleitung wurde das sog. Berliner Testament angesprochen. Dies beinhaltet die Anordnung einer Voll- (Ehegatten) und einer Schlußerbfolge (sog. Einheitslösung). Entsprechend der gesetzlichen Vermutung des § 2269 BGB setzen sich die Ehegatten gegenseitig zu Alleinerben und die gemeinsamen Kinder als Schlußerben ein.

Vorteile:

- Der längerlebende Ehegatte erhält den gesamten Nachlaß, was zu einer weitgehenden Sicherung von dessen Altersversorgung führt.
- Durch „wechselbezügliche Verfügungen“ (§ 2270 BGB) kann eine Bindung geschaffen werden.

¹⁰ Vgl. *Meincke*, ErbStG, 16. Auflage 2012, § 6 Rn. 13.

Nachteile:

- Der Übergang auf die Kinder-Generation ist jedoch unsicher. Bei wechselbezüglicher Verfügung steht deren Schlußerbensetzung zwar fest. Lebzeitig sind dem Längerlebenden jedoch nur beeinträchtigende Schenkungen verboten (analog § 2287 BGB).
- Nachteilig sind auch die erbschaftsteuerlichen Belastungen (Kinderfreibeträge bleiben im ersten Erbfall ungenutzt, Progressionsnachteile durch Bündelung des Erwerbs, zweifache Besteuerung des gesamten Vermögens).
- Zudem bestehen durch die Enterbung der pflichtteilsberechtigten Abkömmlinge im ersten Erbfall Pflichtteilsgefahren.

b) Vor- und Nachvermächtnis/Herausgabevermächtnis

Vermächtnislösungen können eine flexible Gestaltungsalternative zur Vor- und Nacherbfolge darstellen, die grundsätzlich weniger Schutz vermitteln (schuldrechtlicher Anspruch statt dinglicher Übergang), mit denen dem Erstbegünstigten aber auf der anderen Seite mehr Freiheiten eingeräumt werden können. Zusammenfassend ist bei der Abwägung zu berücksichtigen:

- Eine geringe gesetzliche Regelungsdichte führt dazu, daß bei der Gestaltung besondere Vorsicht geboten ist (zu regeln sind insb. Fragen der Surrogation, der Substanzerhaltung, des Verwendungs- und Aufwendungsersatzes und der Fruchtziehung).
- Erbschaftsteuerlich stehen Nachvermächtnisse (nicht aufschiebend bedingte Vermächtnisse, die nicht mit dem Tod des Beschwerten entstehen¹¹) und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse den Nacherbschaften gleich (§ 6 Abs. 4 ErbStG) und sind damit genauso ungünstig.
- Es ist eine Ausgestaltung als Bestimmungs- und Verteilungsvermächtnis möglich (§§ 2151 ff. BGB), was insbesondere zur späteren Bestimmung des Unternehmensnachfolgers genutzt werden kann.
- Pflichtteilsrechtlich stellt das bereits vom (ersten) Erblasser angeordnete Vermächtnis keine Nachlaßverbindlichkeit dar (ohne Relevanz bei der Berechnung von Pflichtteilsansprüchen gegen den Ersterwerber). Vermächtnisse beschweren den Erben i.S.d. § 2306 BGB (Pflichtteilsrisiko).
- Die Variante „Herausgabevermächtnis“ bezieht sich allein auf den Überrest des Nachlasses. Nur das, was beim Tod des Erstbedachten noch übrig ist, ist Gegenstand eines aufschiebend bedingten Vermächtnisses. Der Erstbedachte unterliegt damit zu Lebzeiten keinen Beschränkungen. Er kann verbrauchen und sogar verschenken.

c) Nießbrauchvermächtnis

Abhängig von den Gegebenheiten des Einzelfalls kann eine Nießbrauchgestaltung in Betracht kommen. Beispielsweise

werden die Kinder als Erben eingesetzt und der Ehegatte erhält zu seiner Altersversorgung einen Nießbrauch (am gesamten Nachlaß, einzelnen Erbteilen oder bestimmten Gegenständen).

Vorteile:

- Der gewünschte Vermögensübergang auf die Kinder-Generation wird unmittelbar selbst vollzogen (größte Sicherheit und stärkerer Schutz des Endbedachten).
- Die Nießbrauchslösung ist im Vergleich zur Vor- und Nacherbschaft oft einfacher zu handhaben.
- Erbschaftsteuerlich kann der Erbe den Wert des ihm belastenden Nutzungsrechts von seinem steuerlichen Wert abziehen (seit dem 01.01.2009 nach Wegfall von § 25 ErbStG). Der Nachlaß wird gespalten. Eine doppelte Besteuerung findet nicht statt.
- Nießbrauchsrecht erlischt mit dem Tod des Ehegatten (keine Pflichtteilsrelevanz).

Nachteile:

- Während Erben (auch Vor- und Nacherben) die Steuerbefreiung der §§ 13a, 13b ErbStG in Anspruch nehmen können, hat der Vermächtnisnehmer den Kapitalwert seines Nießbrauchrechts grundsätzlich voll zu versteuern (Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG kann – teilweise – leerlaufen, wenn der Erbe aufgrund der Begünstigung weniger oder sogar keine Erbschaftsteuer bezahlen muß). Ausnahme: Nießbraucher ist als Mitunternehmer zu qualifizieren.¹²
- Der Ehegatte kann die Nachlaßgegenstände nur nutzen, nicht aber darüber verfügen. Damit sind ihm Vermögensumschichtungen und insbesondere z.B. auch eine Umstrukturierung des Unternehmens verwehrt. Nießbrauch kann zur Altersversorgung unzureichend sein, wenn kurzfristig Liquidität benötigt wird.

5. Fazit

Der Einzelfall entscheidet darüber, welche der zur Verfügung stehenden Gestaltungsmöglichkeiten angezeigt sind. Abhängig von den Zielen der Nachfolgeplanung sind die jeweiligen Vor- und Nachteile abzuwägen. Die Anordnung einer Vor- und Nacherbfolge kann sich dabei als passend erweisen. Hier sind aber die erbschaftsteuerlichen Folgen zu beachten. Gerade auch aus steuerlicher Sicht können sich Gestaltungsalternativen anbieten, um die erstrebten Reglungsziele umzusetzen.

¹¹ Vgl. Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 6 Rn. 55.

¹² Vgl. BFH, ZEV 2012, 51; Ländereiläß vom 02.11.2012, ZEV 2013, 51.

3 MONATE KOSTENLOS TESTEN:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context* in Zusammenarbeit mit

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 jährlich über 4.500 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 Berücksichtigung der finalen Verluste, ihr Ende (?) und der Brexit

Rechtsanwältin *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Frankfurt

A. Vorbemerkung

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zu § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG¹ wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 die Verlustabzugsbeschränkung auf Verluste aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 2 a Nr. 1 EStG) beschränkt. Seit dem Jahr 2009 unterliegen Verluste aus einer in einem EU-Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte nicht mehr den Abzugsbeschränkungen des § 2 a EStG. Ausnahmen gelten für Verluste aus Staaten, mit denen ein DBA mit Einkünftefreistellungsregelung abgeschlossen wurde.²

Nach der Gesetzesänderung entwickelten der EuGH und der Bundesfinanzhof die Rechtsprechung zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Verlusten in Betriebsstätten und Tochtergesellschaften inländischer Unternehmen in EU-Staaten weiter.

So können ausnahmsweise finale Verluste von ausländischen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften und inländische Beteiligungsverluste an EU-Tochtergesellschaften im Inland geltend gemacht werden. Ob und unter welchen Voraussetzungen die finalen Verluste weiterhin im Inland abgezogen werden können, ist nach dem neueren Urteil des EuGH vom 17.12.2015 (Timac Agro)³ fraglich.

Hieran schließt sich außerdem die Frage an, ob und in welchem Umfang in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften künftig nach dem noch zu vollziehenden Brexit im Inland solche Verluste geltend machen dürfen, welche in den in Großbritannien angesiedelten Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften festgestellt wurden.

B. Gesetzliche Bestimmungen des § 2 a EStG

I. Verlustabzugsbeschränkungen nach § 2 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

Nach § 2 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG dürfen negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Die negativen Einkünfte dürfen auch nicht nach § 10 Buchst. d EStG abgezogen werden.

Die Behandlung der negativen Einkünfte wird in den nachfolgenden Bestimmungen des § 2 a Abs. 1 S. 2 bis S. 5 EStG wie folgt vorgeschrieben: Die negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt. Soweit die negativen Einkünfte nicht nach S. 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt. Die Minderung ist

nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte). Die am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen. § 10 Buchst. d Abs. 4 EStG gilt sinngemäß, so daß die verbleibenden negativen Einkünfte durch das für die Besteuerung zuständige Finanzamt wie ein verbleibender Verlustvortrag zu behandeln ist.

Anzuwenden sind die Bestimmungen des § 2 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Hierbei kommt es nicht auf einzelne Einkunftsarten sondern vielmehr auf die Art der Quellen und Tätigkeiten in einem Staat an.

Erfasst werden nur Verluste, die im Bereich von Drittstaaten entstanden sind. Drittstaaten sind solche Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind. (§ 2 a Abs. 2 Buchst. a S. 1 Nr. 1 EStG) Drittstaaten-Körperschaften und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften sind solche, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben. Den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind die Staaten gleichgestellt, auf die das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist (§ 2 Buchst. a Abs. 2 Buchst. a S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG).

Das Verlustabzugsverbot gilt für Verluste aus in Drittstaaten belegenen Betrieben, unselbstständigen Betriebsstätten oder Beteiligungen an einer ausländischen Personengesellschaft. Zu den Verlusten zählen alle durch die Tätigkeit des Auslandsbetriebs verursachten Verluste einschließlich der Anlauf-, Veräußerungs- und Betriebsveräußerungsverluste.⁴ Unter Betriebsstätten sind solche im Sinne des § 12 AO zu verstehen, nicht Betriebsstätten im Sinne des Doppelbesteuerungsrechts. Es ist für jede einzelne Betriebsstätte zu prüfen, ob ein Verlustabzugsverbot vorliegt. Fehlt es an einer ausländischen Betriebsstätte, so findet das Verlustabzugsverbot keine Anwendung. Die Gewerblichkeit einer solchen Betriebsstätte erfordert eine nach deutschem Recht gewerbliche Tätigkeit. Die Belegenheit der Betriebsstätte richtet sich nach dem Ort, wo sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit oder Leistung erbringt.⁵

1 Fall Rewe, Rechtssache C-347/04, Bundessteuerblatt II 2007, 492.

2 Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl. 2016, § 2 a Rz. 2, 3.

3 EuGH vom 17.12.2015, Rechtssache C-388/14 Timac Agro, DStR 2016, 58; IStR 2016, 74.

4 Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rz. 12.

5 Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rn. 12.

II. Ausnahmen von der Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 a Abs. 2 EStG

Ausnahmen von der Verlustabzugsbeschränkung für Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten in Drittstaaten enthält § 2 a Abs. 2 S. 1 EStG.

Danach ist die Bestimmung des § 2 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß die negativen Einkünfte aus der gewerblichen Betriebsstätte in einem Drittstaat stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren (nicht Waffen), die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen. Das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie die mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen, wenn die Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat.

C. Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Mitgliedstaaten

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Der Verlustabzug ist durch diese DBA in der Regel eingeschränkt, wenn die Gewinne dem anderen Staat zugewiesen sind. In diesen Fällen führt die seit dem Jahr 2009 geltende Gesetzesänderung faktisch nicht zu einer Erleichterung der Berücksichtigung von negativen Einkünften aus dem EU-Ausland im Inland.⁶

I. DBA ohne Einkünftefreistellung

Enthält ein DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem Mitgliedstaat der Europäischen Union keine Einkünftefreistellungsregelung, so dürfen die ausländischen Verluste in einer EU-Betriebsstätte durch Einkünfte im Inland ausgeglichen oder von diesen abgezogen werden.⁷

Die Bestimmung des § 2 a Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG gilt im wesentlichen für die Verluste aus den Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, welches den Verlustausgleich einschränkt. Ist in einem DBA das Anrechnungsverfahren vereinbart, so steht dieses der Anwendung des § 2 a Abs. 1 und 2 EStG nicht entgegen.⁸ Jedoch kommt auch in diesen Fällen ein Ausgleich von im EU-Ausland er-

littenen Verlusten nicht in Betracht, wenn keine Inlandseinkünfte erzielt werden.⁹

II. DBA mit Einkünftefreistellung

Sofern jedoch ein solches DBA eine sogenannte Einkünftefreistellungsregelung enthält, so sind die Einkünfte im Inland von der Besteuerung freigestellt. Die von der EU-Betriebsstätte erzielten Gewinne sind nur in dem anderen EU-Staat zu versteuern. Diese Einkünftefreistellung gilt für alle positiven und negativen Einkünfte. Daraus folgt nach dem Symmetriegrundsatz, daß Verluste unabhängig von der Regelung des § 2 a EStG bereits aufgrund des DBA nicht im Inland abziehbar sind, weil auch die Gewinne im Inland steuerfrei sind. Aus dem Blickwinkel der in der EU belegenen Betriebsstätte bedeutet dies, daß ihre Verluste auch nur mit ihren Gewinnen ausgeglichen werden dürfen. Der EuGH hat durch die Urteile in den Fällen Lidl¹⁰ und Wannsee¹¹ EG-rechtliche Bedenken weitgehend ausgeräumt.¹²

III. Ausnahme von der Verlustabzugsbeschränkung im Falle der „finalen Verluste“

Für die Fälle, in denen ein Verlustabzug bei der Betriebsstätte im Ausland nicht möglich war, gab es keine Regelung. Der EuGH entwickelte mit seiner Rechtsprechung daher die Möglichkeit, die sogenannten „finalen Verluste“ mit inländischen Einkünften auszugleichen. Die Entwicklung der Rechtsprechung zu diesen Fällen der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung wird im folgenden dargestellt.

D. Entwicklung der Rechtsprechung zu den „finalen Verlusten“

I. EUGH

1. Fall Marks und Spencer, EuGH Urteil vom 13.12.2005 - Rs. C-446/03

Die Rechtsprechung des EuGH zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten in Fällen eines DBA mit Freistellungsmethode begann mit dem Ausnahmefall Marks und Spencer.¹³ Der EuGH forderte erstmals den Verlustabzug

⁶ Vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rn. 8.

⁷ Vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rn. 13.

⁸ Vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rn. 9, 13.

⁹ Vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rz. 3, 13 a.E.

¹⁰ Rechtssache C-414/06, BStBl II 2009, 692.

¹¹ Rechtssache C-157/07, BStBl II 2009, 566.

¹² Vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2 a Rn. 9, 13.

¹³ IStR 2006, 19; DStR 2005, 2168.

über die Grenze für die Fälle, wenn eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in ihrem Ansässigkeitsland keinen Verlustausgleich oder Abzug durchführen kann oder wenn die Gesellschaft liquidiert wird. Im Fall Marks und Spencer war die Tochtergesellschaft liquidiert worden.

2. Fall Lidl Belgium, EuGH Urteil vom 15.05.2008 – Rs. C-414/06

In dem Fall Lidl Belgium stellte der EuGH fest, daß der Staat, in dem das Stammhaus eines Unternehmens seinen Sitz hat, zur Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste verpflichtet sein kann.¹⁴ Das Urteil mußte wohl so ausgelegt werden, daß das Ausnahme-Urteil Marks und Spencer wenigstens im Grundsatz auch für finale Verluste von Freistellungsbetriebsstätten Bedeutung hat. Der BFH nahm dies in seinen Urteilen an.¹⁵

3. Fall Wannsee, EuGH-Urteil vom 23.10.2008 - Rs. C-157/07

Der EuGH hatte mit diesem Urteil¹⁶ die Finalität für Verluste verneint, die nach dem Recht des Betriebsstättenstaats vollständig oder nach dem Ablauf eines Vortragszeitraums oder durch die spätere Hinzurechnung vom Abzug ausgeschlossen sind.

4. Fall Nordea Bank Danmark, EuGH Urteil vom 17.07.2014, Rechtssache C-48/13

In diesem Fall ging es um die Nachbesteuerung von Verlusten bei der Umwandlung von ausländischen Betriebsstätten in Tochtergesellschaften.¹⁷ Der EuGH hielt die Niederlassungsfreiheit durch die dänische Regelung für eingeschränkt. Er betrachtete die Situation der Besteuerung der gebietsansässigen Betriebsstätten und der Besteuerung der im Ausland belegenen Betriebsstätten als vergleichbar. Grund dafür war, daß Dänemark die Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten im Rahmen der Anwendung der Anrechnungsmethode der Besteuerung unterwarf. Nach diesem Urteil war die Frage offen, ob ausländische Betriebsstättenverluste bei Anwendung der Freistellungsmethode ebenfalls berücksichtigt werden müssen.¹⁸ Zu dieser Frage nahm der EuGH in seinem Urteil vom 17.12.2015 Stellung.

5. Fall Timac Agro, EuGH Urteil vom 17.12.2015 - Rs. C-388/14

Mit seinem jüngsten Urteil nimmt der EuGH zu den die Freistellungsmethode betreffenden Fällen Stellung.¹⁹ Es enthält eine grundlegende Neuausrichtung seiner Rechtsprechung zu finalen Verlusten bei Freistellungsbetriebsstätten.²⁰ In dem Fall ging es um Verluste der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft. Der EuGH bestätigt die Möglichkeit des inländischen Abzugs ausländischer finaler Verluste, weicht jedoch die dem Urteil im Fall Marks und Spencer zugrundegelegten Überlegungen auf. Dem Vorschlag des Generalanwalts ist er gefolgt und hat die deutsche Regelung gebilligt. Nach diesem Urteil ist die Finalität der Verluste jedenfalls abhängig vom

Nachweis, daß sämtliche Möglichkeiten des Verlustabzugs oder der Minimierung durch Aufdeckung stiller Reserven im Quellenstaat im Verlustjahr sowie in früheren und späteren Jahren bis zum Ende ausgeschöpft wurden.²¹

II. BFH

1. BFH, Urteil vom 09.06.2010 - I R 100/09

Der BFH hat mit diesem Urteil (BStBl II 2010, 1065; IStR 2010, 670) die Finalität von Verlusten im Anschluß an das EuGH-Urteil im Fall Wannsee für solche Verluste verneint, die nach dem Recht des Betriebsstättenstaats vollständig oder nach Ablauf eines Vortragszeitraums oder durch spätere Hinzurechnung nach § 2 a Abs. 3 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind.

2. BFH, Urteil vom 09.06.2010 - I R 107/09

Gegenüber seinem vorgenannten Urteil hatte der BFH²² nach dem EuGH-Urteil im Fall Marks und Spencer unabhängig von solchen symmetrischen oder asymmetrischen Abzugsbeschränkungen die Finalität und damit den Abzug im Inland angenommen, wenn der Verlustabzug im Ausland rechtlich möglich wäre, aber aus tatsächlichen Gründen definitiv entfällt und vorher kein Abzug möglich war. Dagegen sollte kein inländischer Verlustabzug erfolgen, wenn der ausländische Abzug aus rechtlichen Gründen entfällt. Maßgebender Zeitpunkt eines solchen Verlustabzugs im Inland ist nicht der Zeitpunkt der Verlustentstehung, sondern der Veranlagungszeitraum, in dem die Verluste final werden.

Diese Rechtsprechung des BFH wurde später durch die weitere EuGH-Rechtsprechung in Frage gestellt.²³ Diese betraf die Finalität der Verluste bei Umwandlung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder endgültige Aufgabe der Betriebsstätte.²⁴

¹⁴ IStR 2008, 400.

¹⁵ Urteil vom 09.06.2010 - I R 107/09; Urteil vom 05.02.2014 - I R 48/11, Benecke/Staats, Anmerkung 2 zu EuGH-Urteil vom 17.12.2015, Timac Agro, IStR 2016, 80.

¹⁶ BStBl II 2009, 566; IStR 2008, 769.

¹⁷ IStR 2014, 563.

¹⁸ *Schnitger*, EuGH in der Rechtssache Timac Agro zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten - War es das bei der Freistellungsmethode?, IStR 2016, 72.

¹⁹ DStR 2016, 28; IStR 2016, 74.

²⁰ Fall Benecke/Staats, Anmerkung 2 zu EuGH-Urteil vom 17.12.2015, Timac Agro, IStR 2016, 80.

²¹ Schmidt/*Heinicke*, a.a.O., § 2 a Rz. 13.

²² DStR 2010, 1611; IStR 2010, 663.

²³ Fall A Oy, 21.02.2013 - Rs. C-123/11, DStR 2013, 392; IStR 2013, 239; Fall K, 07.11.2013 - Rs. C-322/11, DStR 2013, 2441; IStR 2013, 913; Fall Kommission/Vereinigtes Königreich - Rs. C-172/13, DStR 2015, 337; IStR 2014, 855.

²⁴ Zum Ganzen s. Schmidt/*Heinicke*, a.a.O., § 2 Buchst. a Rz. 13.

3. BFH, Urteil vom 05.02.2014 - I R 48/11

In diesem Urteil beschäftigte sich der BFH mit der Frage, wann von dem Bestehen finaler Verluste auszugehen ist.²⁵ Abzuwarten ist, ob der BFH das Urteil des EuGH im Fall Timac Agro in seine Rechtsprechung übernehmen wird. Das ist anzunehmen, denn es ging um die deutsche Regelung des § 2a Abs. 1 und 2 EStG.

E. Folgen des Brexit für Verluste deutscher Betriebsstätten in Großbritannien und britischer Betriebsstätten in Deutschland

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Großbritannien und Nordirland in der Fassung vom 29.12.2010 wurde durch das Änderungsprotokoll mit Wirkung ab dem 29.12.2015 unter anderem in Art. 7 zur Besteuerung des Gewinns geändert.

Nach den nun geltenden Bestimmungen des Art. 7 Abs. 1 und Abs. 2 DBA wird für die Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens die Freistellungsmethode angewandt. Nunmehr können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf

diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte in Übereinstimmung mit Abs. 2 zugerechnet werden können, im anderen Staat besteuert werden.

Daraus folgt, daß Gewinne, die in einer in Großbritannien belegenen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens erzielt werden, in Großbritannien besteuert werden müssen. Für die Frage der Zulässigkeit des Abzugs von finalen Verlusten der in Großbritannien belegenen Betriebsstätte bedeutet dies nach dem neuen Urteil des EuGH - Timac Agro - daß diese bei der deutschen Gesellschaft berücksichtigt werden dürfen.

Diese Rechtsprechung des EuGH wird nach dem zu erwartenden Brexit keine Anwendung mehr finden, wenn nicht die Bundesrepublik Deutschland und Großbritannien eine bilaterale Vereinbarung dahingehend treffen, daß sie fortgelten soll. Das Doppelbesteuerungsabkommen wird als bilaterales Abkommen weiterhin Anwendung finden. Aber es enthält keine Regelung zur Zulässigkeit des Abzugs finaler Verluste in Betriebsstätten im jeweils anderen Staat. Sofern die beiden Staaten diese Rechtsfolge vermeiden wollen, käme eine entsprechende Anpassung des DBA in Betracht.

²⁵ ISTR 2014, 377.

**Gewerbliches Spielrecht**

Überprüfung von Geldspielgeräten in Gaststätten und Spielhallen

von Siegmund Hartmann, Kriminalhauptkommissar

2016, 70 Seiten, € 16,80

Schnell informiert

ISBN 978-3-415-05661-9

Der handliche Leitfaden vermittelt die notwendigen Grundkenntnisse über das gewerbliche Spielrecht. Der Autor erläutert die gesetzliche Einteilung der Spielgeräte und zeigt auf, worauf bei den erforderlichen Erlaubnissen der zuständigen Behörden zu achten ist.

Eigene Kapitel befassen sich mit den Rechtsgrundlagen für Kontrollen und Betretungsrechte, den Rechtsfolgen bei Verstößen gegen GewO und SpielV sowie den Maßnahmen bei Vermögensabschöpfung.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1513190

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1016

□ Der »Schmeckenbecher« mit praktischem Griffregister.



Kostenübersichtstabellen Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

begründet von Manfred Schmeckenbecher,
fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH)
Karin Scheungrab, München/Leipzig, und
Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher,
Stuttgart

2013, 24. Auflage, 112 Seiten,
mit Spiralbindung und Griffregister, € 19,80
ISBN 978-3-415-04928-4



Die 24. Auflage enthält die aktuelle Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe. Selbstverständlich bietet die Arbeitshilfe weiterhin

- die aktuellen Gebührentabellen,
- zahlreiche Spalten mit ausgerechneten Gebühren verschiedener Gebührensätze,
- das bereits ausgerechnete Kostenrisiko, sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen.

Nutzer erhalten Abrechnungsbeispiele zur Anrechnung der Geschäftsgebühr sowie Geltendmachung im Klage-, Mahn- und Kostenfestsetzungsverfahren auf Kläger- und Beklagenseite.

Darüber hinaus ist das Nachschlagewerk mit einer Spiralbindung und einem praktischen Griffregister versehen, sodass die gewünschten Kosten noch schneller abgelesen werden können.

Mit diesen »Kostenübersichtstabellen« gelingt die Abrechnung schnell und mühelos.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/817451

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG WWW.BOORBERG.DE

FAX 0711/73 85-100 · 089/4361564 TEL 0711/73 85-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Kompensation steuerlicher Mehrergebnisse durch Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG 2002 n.F.) als Rettungsanker in Betriebsprüfungsfällen?

Dorotheé Gierlich, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Meyer Köring, Bonn

Betriebsprüfungen rufen bei Steuerpflichtigen und Beratern regelmäßig die Frage hervor, ob und wenn ja, inwieweit finanzbehördliche Hinzuschätzungen und/oder steuerliche Mehrergebnisse der Betriebsprüfung kompensiert bzw. geglättet werden können. Die Kompensation durch Anwendung des § 7g EStG erwies sich dabei in der Vergangenheit regelmäßig als problematisch. Denn Betriebsprüfungssituationen weisen in zeitlicher Hinsicht das Charakteristikum auf, daß die Geltendmachung der Steuervergünstigung des § 7g EStG voraussetzen würde, daß die Inanspruchnahme auch noch rückwirkend – mit Wirkung für bereits veranlagte Besteuerungsstichtage – mit dem primären Interesse einer Glättung einer Steuerforderung erfolgen kann. Regelmäßig schied die Geltendmachung einer Rücklagenbildung nach § 7g Abs. 3 EStG gerade aufgrund des in Rede stehenden Tilgungscharakters als Rettungsanker aus. Der finanzgerichtliche Rechtsprechung lehnte die nachträgliche Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG in derart gelagerten Fällen in der Regel ab.

Aus Beratersicht stellte sich seit der Einführung des § 7g EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.07.2007¹ (UntStRefG 2008) allerdings in jüngster Vergangenheit die Frage, ob sich infolge der Neufassung der Vorschrift zulässige (neue) Gestaltungsspielräume eröffnen, da der Nachweis eines sog. Finanzierungszusammenhangs für die Veranlagungszeiträume ab 2007 entbehrlich ist. Stimmen der Literatur² plädierten in jüngster Vergangenheit dafür. Die Finanzverwaltung hielt indessen auch nach Inkrafttreten des § 7g EStG n.F. an den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen, insbesondere an dem Erfordernis eines sog. Finanzierungszusammenhangs fest und lehnt die Möglichkeit einer Kompensation von Mehrergebnissen einer Betriebsprüfung nach wie vor ab.³

I. Rechtsprechung des BFH zu § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F.

Bezogen auf den Anwendungsbereich der sog. Ansparabschreibung⁴ gemäß § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. vertrat der BFH die Auffassung, eine nachträgliche, d.h. rückwirkende Bildung einer Rücklage im Sinne des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. sei grundsätzlich auch dann noch möglich, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits angeschafft sei.⁵ In verfahrensrechtlicher Hinsicht begründete er dies damit, daß die Geltendma-

chung der Rücklagenbildung gemäß § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. zu den steuerlichen Wahlrechten zähle, die der Steuerpflichtige grundsätzlich unbefristet bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausüben könne, auf welche sie sich auswirken solle. Gleichwohl vertrat der BFH zugleich die Auffassung, daß dies nicht uneingeschränkt Geltung habe. Unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Zwecks der Norm bedürfe es einer teleologischen Reduktion, so daß die gesetzlich normierten Voraussetzungen des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. im Ergebnis um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu ergänzen seien. Nach dem gesetzgeberischen Willen diene § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. der Finanzierungserleichterung und nicht jeder beliebigen, insbesondere nicht einer nicht investitionsbezogenen Steuervergünstigung. In ständiger Rechtsprechung setzte der BFH demzufolge voraus, daß die Inanspruchnahme der Finanzierungserleichterungen und Investitionsförderungen gemäß § 7g EStG 2002 a.F. nur dann in Betracht komme, wenn zwischen Rücklagenbildung einerseits und (tatsächlicher) Investition andererseits ein sog. Finanzierungszusammenhang bestehe, d.h. die Geltendmachung der Steuervergünstigung der Investition wegen und nicht aufgrund von nicht investitionsbezogenen Gründen vorgenommen werde. Im Rahmen einer typisierenden Betrachtung entwickelte der BFH sodann im Verlaufe der Rechtsprechung Fallgruppen eines fehlenden Finanzierungszusammenhangs.⁶ Die Kompensation steuerlicher Mehrergebnisse infolge der nachträglichen Bildung einer Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 a.F. schied damit in Betriebsprüfungsfällen regelmäßig aus, da im Rahmen einer typisierenden Betrachtung in derartigen Fällen

1 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.07.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

2 Vgl. nur Meyer, in HHR, § 7g EStG, Anm. J 15-6 m.w.N. (Stand: April 2016).

3 BMF, Schreiben vom 08.05.2009, IV C 6-S 2139-b/07/10002, BStBl. I 2009, 633; ersetzt durch Schreiben vom 20.11.2013, IV C 6 – S 2139 – b/07/1002, BStBl. I 2013, 1439.

4 § 7g Abs. 3 Einkommensteuergesetz 2002 i.d.F. vor Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.07.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630 (EStG 2002 a.F.).

5 BFH-Urteil vom 08.11.2006, I R 89/05, BFH/NV 2007, 671; vom 17.06.2010, III R 43/06, BStBl. II 2013, 8.

6 BFH, Urteil vom 08.11.2006, I R 89/05, BFH/NV 2007, 671; vom 17.06.2010, III R 43/06, BStBl. II 2013, 8; vom 24.10.2012, I R 13/12 (NV), BFH/NV 2012, 933.

– in subjektiver Hinsicht - nicht primär das Interesse im Fokus steht, die „spätere“ Anschaffung eines Wirtschaftsguts (vor) zu finanzieren, sondern vielmehr das Interesse, die Tilgung der in Aussicht stehenden Steuerverbindlichkeiten zu ermöglichen.⁷ Zugleich verneinte der BFH den erforderlichen Finanzierungszusammenhang u.a., wenn das begünstigte Wirtschaftsgut erst nach Ablauf des zweijährigen Investitionszeitraums des § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. angeschafft bzw. hergestellt wurde.⁸ Die von der Rechtsprechung gebildeten Fallgruppen zeichneten sich somit durch die Annahme aus, die beantragte Rücklagenbildung sei gemessen an dem gesetzgeberischen Regelungszweck nicht förderungswürdig.

II. Rechtsprechung des BFH zu § 7g EStG n.F.

Mit Urteilen vom 23.03.2016⁹ – IV R 9/14, und vom 28.04.2016¹⁰ – I R 31/15, hat der BFH seiner Rechtsprechung zu § 7g Abs. 3 EStG 2002 a.F. nun jedoch nach und nach den Rücken gekehrt. Mit Einführung der Neufassung des § 7g EStG in der Fassung des UntStRefG 2008¹¹ erachteten der IV. Senat und der I. Senat eine Kompensation des steuerlichen Mehrergebnisses aus einer Betriebsprüfung mit Hilfe der nachträglichen, mithin rückwirkenden Bildung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) als zulässig. Inwieweit sich der X. Senat dieser Auffassung anschließt, dürfte sich ggf. in Kürze klären. Dem X. Senat liegt mit dem Streitfall X R 15/14¹² bereits ein dem Sach- und Streitstand nach vergleichbarer Fall zur Entscheidung vor.

1. Streitfall – IV R 9/14

Die Klägerin des Streitfalls IV R 9/14 ist eine GbR, die ihren Jahresabschluß zum Stichtag 30.06.2010 bei dem beklagten Finanzamt am 25.03.2011 einreichte.

Im Anschluß an eine im Jahr 2012 für die Feststellungszeiträume 2007 bis 2009 durchgeführte Außenprüfung, die für die befangenen Jahre jeweils zu einer Erhöhung der Gewinne führte, machte die Klägerin für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 einen IAB gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG i.H.v. 10.000 € für den im Jahr 2011 angeschafften Schlepper geltend.

Das Finanzamt gewährte den beantragten IAB nicht und begründete dies damit, daß es wegen der bereits erfolgten Anschaffung des Wirtschaftsgutes – d.h. einer Anschaffung vor Antragstellung – an dem erforderlichen Finanzierungszusammenhang fehle. Die Absicht, voraussichtlich zu investieren, müsse spätestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Geltendmachung des IAB als dem maßgeblichen Stichtag bestanden haben.

Nachdem der Einspruch keinen Erfolg hatte, gab die Vorinstanz¹³ der Klage statt. Obgleich die Revision des Finanzamtes Erfolg hat, bestätigt der BFH dem Grunde nach das Urteil der Vorinstanz. Die verfahrensrechtlichen Vorausset-

zungen für die Inanspruchnahme des IAB seien gegeben. Das Urteil der Vorinstanz hob der IV. Senat somit nur insoweit auf, als es der Vorinstanz nunmehr im zweiten Rechtsgang obliegt, festzustellen, ob auch die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des IAB vorlagen.

Die Inanspruchnahme des IAB gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. im Nachgang bzw. anlässlich der Gewinnerhöhung durch Betriebsprüfung sei möglich, so die grundsätzliche Entscheidung des BFH.

a) Allgemeine Grundsätze der Ausübung steuerlicher Wahlrecht anwendbar

Auch das Wahlrecht zur Inanspruchnahme des IAB gehöre zu den steuerlichen Wahlrechten, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sich der IAB auswirken soll. Der Ausübung des Wahlrechtes stehe somit nicht entgegen, daß es nicht bereits mit der ursprünglichen Steuererklärung, sondern erst nachträglich im Anschluß an die Außenprüfung ausgeübt worden sei. Ein IAB könne auch zu dem Zweck in Anspruch genommen werden, eine nach den Ergebnissen der Außenprüfung eintretende Gewinnerhöhung zu kompensieren. Tragender Normzweck der Regelung des § 7g EStG n.F. sei die Finanzierungserleichterung. Mit Hilfe des die Steuer des Abzugsjahres mindernden IAB könne der Steuerpflichtige freigewordene liquide Mittel produktiv oder zur Tilgung von Verbindlichkeiten einsetzen. Denn § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 EStG n.F. sei gerade nicht zu entnehmen, daß ein konkretes Ansparen oder eine bestimmte andere Weise der Finanzierung vorausgesetzt werde.

b) Kriterium des Finanzierungszusammenhangs im Anwendungsbereich des § 7g EStG n.F. nicht mehr zu prüfen

Im materiell-rechtliche Sinne setze die Inanspruchnahme des IAB somit (nur) voraus, daß

- das anzuschaffende oder herzustellende Wirtschaftsgut die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG erfülle,
- der Betrieb des Steuerpflichtigen den Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG genüge bzw. diese nicht überschreite und
- der Steuerpflichtige die in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) und b) EStG genannten Absichten (= Investitions- und Nutzungsabsicht) verfolgen.

7 BFH, Urteil vom 29.04.2008, VIII R 62/06, BStBl. II 2008, 747.

8 BFH, vom 17.06.2010, III R 43/06, BStBl. II 2010, 8; vom 24.10.2012, I R 13/12 (NV), BFH/NV 2012, 933.

9 BFH, Urteil vom 23.03.2016, IV R 9/14, DStR 2016, 1856.

10 BFH, Urteil vom 28.04.2016, I R 31/15, BB 2016, 2031.

11 Siehe Fn. 1.

12 Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 17.07.2013, 15 K 4719/12 E, BB 2014, 1010.

13 Niedersächsische Finanzgericht, Urteil vom 18.12.2013, 4 K 159/13, BeckRS 2014, 94553.

Darüber hinaus bedürfe es weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht eines Finanzierungszusammenhangs zwischen Steuervergünstigung und geplanter Investition, so der IV. Senat. Der VIII. Senat hatte dies mit Urteil vom 17.01.2012¹⁴ noch ausdrücklich offen gelassen. Nach der vom I. Senat vertretenen Auffassung ist das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des Finanzierungszusammenhangs, das nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH letztendlich rechtsmißbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen zu dienen bestimmt war, mit der Neufassung des § 7g EStG entbehrlich geworden. Die gemäß § 7 Abs. 3 EStG n.F. bei fehlender bzw. in unzureichender Höhe vorgenommenen Investition oder Wegfall der Investitionsabsicht vorzunehmende nachträgliche gewinnerhöhende Korrektur der Veranlagung des Abzugsjahres verhindere bereits im tatsächlichen Sinne eine zweckwidrige – rechtsmißbräuchliche – Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigung. Die Neufassung des § 7g EStG solle nach dem Willen des Gesetzgebers der Verbesserung der Wettbewerbssituation kleiner und mittlerer Betriebe, der Unterstützung von deren Liquidität und Eigenkapitalbildung sowie der Stärkung der Investitions- und Innovationskraft dienen.¹⁵ Ein konkretes Ansparen oder eine bestimmte andere Weise der Finanzierung sei demzufolge nicht (mehr) erforderlich. Dem gesetzgeberischen Zweck genüge insbesondere auch die produktive Verwendung der mit Hilfe des Investitionsbetrags freigewordenen Liquidität, insbesondere auch deren Einsatz zur Tilgung von Verbindlichkeiten. Des Weiteren sehe § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG n.F. nunmehr ausdrücklich voraus, daß im Jahr der Geltendmachung des IAB von Seiten des Steuerpflichtigen auch eine entsprechende Investition tatsächlich vorgesehen sei. Auch dadurch sei etwaigem steuerlichen Mißbrauch vorgebeugt.

c) Feststellungslast für Investitionsabsicht trifft Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige müsse demnach gemäß § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG (nur) die Absicht haben, daß begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich innerhalb eines bestimmten Zeitraums anzuschaffen oder herzustellen um es danach für einen Mindestzeitraum betrieblich zu nutzen. Die Begünstigung werde damit an eine im Jahr des Abzugs zu erfüllende Bedingung – die Absicht, voraussichtlich zu investieren – geknüpft.

Ob diese Absicht tatsächlich zum Ende des Wirtschaftsjahres der Geltendmachung des IAB als maßgebendem Stichtag bestanden habe, sei sodann im Rahmen einer Prognose des künftigen Investitionsverhaltens zu ermitteln. Grundlage dieser Prüfung sind nach der von Seiten des IV. Senats vertretenen Auffassung die objektivierten wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Denn auf die Investitionsabsicht könne als innere Tatsache lediglich anhand von äußeren Umständen (Indizien) geschlossen werden. Bei trichterlicher Würdigung der Umstände könne in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen miteinbezogen werden. Daher könne

die im Investitionszeitraum tatsächlich vorgenommene Investition ein Beweisanzeichen für die zum maßgebenden Bilanzstichtag bestehende Investitionsabsicht sein. Starre Regeln für die Würdigung und Gewichtung der einzelnen Umstände gebe es zwar nicht, die Feststellungslast für die objektiven Umstände, aus denen auf das Vorhandensein einer Investitionsabsicht geschlossen werden soll, trage jedoch der Steuerpflichtige.

Soweit es im Streitfall im Verlaufe des dreijährigen Investitionszeitraums tatsächlich zu einer Investition gekommen sei, genüge dies für sich allein allerdings nicht dem Nachweis der zum Ende des Wirtschaftsjahres 2009/2010 bestehenden Investitionsabsicht; insoweit sei die Entscheidung der Vorinstanz aufzuheben und zurückzuverweisen. Denn die tatsächliche Investition innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums sei, entgegen der von Seiten der Vorinstanz vertretenen Auffassung, lediglich ein Indiz. Die tatsächliche Investition indiziere das Bestehen der Investitionsabsicht zum Stichtag umso stärker sei, je geringer der zeitliche Abstand zwischen dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der IAB in Anspruch genommen wird und der tatsächlichen Investition ausfällt. Die tatsächliche Anschaffung/Herstellung sei insofern auch Beweisanzeichen. Die Annahme einer Vermutungsregel kommt nach der von Seiten des IV. Senats vertretenen Auffassung aber (wohl) nicht in Betracht.

2. Streitfall – I R 31/15

Dem Sach- und Streitstand nach betraf das Urteil des I. Senats vom 28.04.2016 einen vergleichbaren Sachverhalt.

Mit Körperschaftsteuererklärung 2007 hatte die Klägerin des Streitfalls I R 31/15 bereits einen IAB gemäß § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von insgesamt 15.016,00 € geltend gemacht. Der antragsgemäß ergangene Körperschaftsteuerbescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wies eine Steuerschuld von 0,00 € aus. Im Anschluß an eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung erhöhte sich das zu versteuernde Einkommen aufgrund der Zuschätzungen der Außenprüfung auf 4.153,00 €. Mit Änderungsbescheid vom 24.08.2010 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer auf 1.038,00 € fest. Während des dagegen gerichteten Einspruchsverfahrens begehrte die Klägerin mit Schreiben vom 06.10.2010 für das Streitjahr (2007) einen zusätzlichen IAB in Höhe von 5.500 € für den - bereits im Mai 2010 - angeschafften LKW zu berücksichtigen.

¹⁴ BFH, Urteil vom 17.02.2012, VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952.

¹⁵ BT-Drucks. 16/4841, 51.

Das beklagte Finanzamt folgte dem nicht. Die Klage hatte Erfolg.¹⁶ Der I. Senat wies die dagegen gerichtete Revision des Finanzamtes als nicht begründet zurück und bestätigte damit dem Grunde nach die Rechtsprechung des IV. Senat.

a) Ausübung des steuerlichen Wahlrechts

Zutreffend habe die Vorinstanz angenommen, daß die Klägerin die formellen Anforderungen an die Inanspruchnahme des IAB nach § 7g Abs. 1 EStG erfülle. Korrespondierend zu der Rechtsprechung des IV. Senats entschied der I. Senat, daß die steuerlichen Grundsätze, die der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Ausübung steuerlicher Wahlrechte zu berücksichtigen habe, auch auf das steuerliche Wahlrecht des § 7g Abs. 1 EStG n.F. uneingeschränkte Anwendung finde. Könne der Steuerpflichtige steuerliche Wahlrechte grundsätzlich bis zur Bestandskraft der Steuerveranlagung ausüben, sei es dem Steuerpflichtigen auch gestattet, das Wahlrecht des § 7g Abs. 1 EStG n.F. auch noch nachträglich, d.h. nach Abgabe der betreffenden Steuererklärung und Festsetzung im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen einen geänderten Steuerbescheid geltend zu machen. Dafür spreche insbesondere auch der Wortlaut der Regelung (§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG: „können“). Bereits mit Urteil vom 08.06.2011¹⁷ hatte der I. Senat entschieden, daß auch eine nachträgliche Geltendmachung im Rahmen des Einspruchsverfahrens möglich sei, obgleich mit der ursprünglichen eingereichten Steuererklärung (noch) kein IAB geltend gemacht worden ist.

b) Kompensation eines Mehrergebnisses der Betriebsprüfung

Auch der I. Senat bejaht die Zulässigkeit einer Kompensation eines durch die Betriebsprüfung veranlaßten Mehrergebnisses durch nachträgliche Geltendmachung eines IAB; schränkt dies allerdings insofern ein, als die Kompensation mit keiner weitergehenden Zielsetzung – wie beispielsweise dem Erhalt einer privaten, außerhalb des Anwendungsbereichs des § 7g EStG a.F. – verknüpft sei.

Die Frage, ob ein fehlender Finanzierungszusammenhang der Bildung des IAB entgegenstehe, ließ der I. Senat hingegen leider ganz ausdrücklich offen. Es beschränkt sich vielmehr darauf, das Urteil des III. Senat¹⁸ vom 17.01.2012 in Bezug zu nehmen und sich insofern der Rechtsprechung des III. Senats anzuschließen, als dieser entschieden hat, daß

- bei einem unterstellten Fortbestand der Grundsätze des Finanzierungszusammenhangs, das Bestehen des Finanzierungszusammenhangs dann *jedenfalls* anzunehmen sei, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums angeschafft werde und
- die Inanspruchnahme des IAB lediglich der Kompensation des aus der Betriebsprüfung resultierenden Mehrergebnisses und keiner darüber hinausgehenden Zielsetzung, insbesondere privater Steuervergünstigungen zu dienen bestimmt sei.

Im Streitfall seien keine investitionsfremden Gründe erkennbar, so der I. Senat. Dies spreche dafür; das Investitions- und Finanzierungskalkül zu bejahen.

c) Bilanzstichtag des Abzugsjahrs als Anknüpfungszeitpunkt

Dem Wortlaut des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG können insbesondere nicht entnommen werden, daß der IAB nur für im Zeitpunkt der Antragstellung ausstehende Investition beantragt werden kann. Das Merkmal der voraussichtlichen Investitionskosten stehe vielmehr – ebenso wie dasjenige der voraussichtlichen Anschaffung i.S.v. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) EStG (= Investitionsabsicht) – im Zusammenhang mit dem Erfordernis der „künftigen Anschaffung oder Herstellung“ i.S.v. § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG. Daher sei das Merkmal der voraussichtlichen Investitionskosten/Investitionsabsicht aus Sicht des Bilanzstichtages auszulegen, für den der IAB geltend gemacht wird (= Abzugsjahr). Der Bilanzstichtag des Abzugsjahres markiere damit zugleich auch den Beginn des dreijährigen Investitionszeitraumes. Demzufolge sei davon auszugehen, daß auch der Antrag auf IAB für das innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums angeschaffte Wirtschaftsgut zu berücksichtigen und anzuerkennen sei, wenn der Antrag dem Finanzamt erst *nach* dem Anschaffungszeitpunkt zugeht.

d) Darlegungslastverteilung bei Anschaffung vor Antragsstellung

Auch nach der vom I. Senat vertretenen Auffassung muß die Feststellung der Investitionsabsicht anhand einer Prognoseentscheidung über das zukünftige Investitionsverhalten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Dessen Glaubhaftmachung setze mithin voraus, daß das Gericht – mit überwiegender Wahrscheinlichkeit – die Überzeugung gewinne, daß der Steuerpflichtige bereits am Bilanzstichtag des Abzugsjahres die Absicht hatte, das begünstigte Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen.

Ob dies zutrefte, sei nicht anhand abstrakter Regeln, sondern nach Maßstab der Verhältnisse des Einzelfalles zu bestimmen. Demgemäß habe der Tatrichter über das Vorliegen der Investitionsabsicht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden. Das Gericht müsse im Rahmen einer nachvollziehbaren und einsichtigen Beweiswürdigung zu dem Ergebnis kommen, daß der Steuerpflichtige bereits am Ende des Abzugsjahres die Absicht zum Erwerb des Wirtschaftsgutes hatte.

Inwieweit den Steuerpflichtigen allerdings in Fällen der nachträglichen Antragstellung gesteigerte Darlegungspflichten zu beachten habe, sei in der Rechtsprechung des BFH nicht abschließend geklärt; müsse vom Senat vorliegend aber auch nicht entschieden werden; die Vorinstanz habe bereits einen strengen Maßstab angewandt. Die Vorinstanz¹⁹ hatte insbesondere Umstände, wie folgt festgestellt:

16 FG des Saarlandes, Urteil vom 09.07.2014, I K 1290/12, EFG 2015, 1976.

17 BFH, Urteil vom 08.06.2011, I R 90/10, BStBl. II 2013, 1949.

18 BFH, Urteil vom 17.01.2012, VIII R 48/10, BStBl. II 2013, 952.

19 FG des Saarlandes, Urteil vom 09.07.2014, I K 1290/12, EFG 2015, 1976, dort Tz. 3.

- Ursprünglich keine Auswirkungen des IAB für den Erwerb des begünstigten Wirtschaftsguts gemäß Steuererklärung des Abzugsjahres,
- Grundsätzliche Entscheidung der Klägerin zur Bildung von Investitionsabzugsbeträgen für kleinere Anschaffungen,
- Investitionsverhalten,
- Alter des ersetzten Wirtschaftsguts.

3. Streitfall – X R 15/14

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht entschieden, ist das Revisionsverfahren – X R 15/14, das dem Sach- und Streitstand nach ebenfalls in den Bereich vorstehend skizzierter Problemkreise fällt.

Der Kläger des Streitfalls betreibt ein Taxiunternehmen. Für das Streitjahr (2008) erfolgt die Veranlagung zur Einkommensteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die im Jahr 2011 durchgeführte Betriebsprüfung schloß mit einer Gewinnerhöhung von 19.260 €. Im Nachgang zu einer im Rahmen der Betriebsprüfung geführten Besprechung beantragte der Kläger die Berücksichtigung eines IAB für das Streitjahr. Die Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts war bereits im August 2011 erfolgt. Die Finanzierung erfolgte über ein Darlehen mit vierjähriger Laufzeit. Mit Änderungsbescheid vom 02.01.2012 lehnte das beklagte Finanzamt die Berücksichtigung des IAB ab und verwies zur Begründung auf das Fehlen eines Finanzierungszusammenhangs.

Mit Urteil vom 17.07.2013²⁰ wies das FG Düsseldorf die Klage als unbegründet zurück. Der Kläger habe nicht zur Überzeugung des Gerichts dargelegt und nachgewiesen, daß er zum Ende des Jahres 2008 tatsächlich beabsichtigt habe, das dem Grunde nach begünstigte Wirtschaftsgut innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums anzuschaffen. Der Kläger habe sich lediglich auf eine betriebliche Übung berufen, in der Vergangenheit und ebenso im Streitjahr regelmäßig neue Fahrzeuge angeschafft zu haben, die regelmäßig über fünf Jahre und im Übrigen auch meist fremdfinanziert worden seien.

Den Verweis auf eine betriebliche Übung lehnt das FG Düsseldorf als untauglich ab. Investitionen, wie die streitgegenständliche, seien von vielfältigen betriebswirtschaftlichen Faktoren abhängig, die zu den tatsächlichen Verhältnissen am maßgeblichen Stichtag keine Aussage treffen könnten. Aufgrund des Lebensalters des Klägers sei im Streitfall auch nicht unberücksichtigt zu belassen, daß der Kläger im Streitjahr das Rentenalter erreicht habe und Erwägungen zur Verkleinerung oder gar die Einstellung des Betriebes nicht ausgeschlossen werden könnten. Gespräche mit Fahrzeughändlern habe er im Streitjahr nach eigenem Bekunden nicht geführt. Nach alledem sei das Vorliegen einer Investitionsabsicht nicht feststellbar. Der Kläger habe allein investitionsfremde, mithin keine investitionsbezogenen Gründe vorgebracht.

III. Praxishinweis

Aus Beratersicht eröffnet die vorstehend skizzierte Rechtsprechung des BFH sicherlich Gestaltungsspielräume zwecks Glättung eines Mehrergebnisses der Betriebsprüfung. Eine fundierte Argumentation wird dabei allerdings – so muß man die Rechtsprechung der Senate zu den Maßstäben der Darlegungslast verstehen – unerlässlich sein. Die gemäß § 7g EStG n.F. vorausgesetzte Investitions- und Nutzungsabsicht muß bezogen auf den Bilanz-/Abschlussstichtag des Abzugsjahrs dargelegt und glaubhaft gemacht werden. Insofern ist das Vorliegen einer zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anschaffung – sicherlich unstrittig – vorliegenden Investitionsabsicht letztendlich unerheblich bzw. für sich allein nicht ausreichend. Je kürzer die zwischen Bilanz-/Abschlussstichtag und dem Anschaffungszeitpunkt liegende Zeitspanne ausfällt, umso leichter werden die Umstände der Beweisführung sein. Denkt man an die Zeitspanne des möglichen Investitionszeitraums von drei Jahren, werden sich die von Seiten der Rechtsprechung gestellten Anforderungen allerdings – so muß man annehmen – signifikant erhöhen. Der Steuerpflichtige und sein Berater werden demzufolge gezwungen sein, umfassend zu einzelnen Indizien und Aspekten der Motive, tatsächlichen Gegebenheiten und dem üblichen Investitionsverhalten vorzutragen und darzulegen.

Inwieweit im Rahmen einer Betriebsprüfung ggf. auch eine Kompensation von Mehrergebnissen durch eine nachträgliche Aufstockung eines bereits gebildeten Investitionsabzugs in Betracht kommen kann, bleibt sicherlich der Prüfung des Einzelfalls überlassen. Nicht unerwähnt bleiben sollte gleichwohl, daß der X. Senat mit Urteil vom 12.11.2014²¹ entschieden hat, daß ein – bereits gebildeter – IAB nach § 7g EStG n.F. innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums auch noch bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufgestockt werden kann. Da die Finanzverwaltung auf das Urteil allerdings bereits mit Nichtanwendungserlaß vom 15.01.2016²² reagierte hat, dürfte ein solcher Retenktanker kaum mehr leicht auszuwerfen sein.

20 FG Düsseldorf, Urteil vom 17.07.2013, 15 K 4719/12 E, BB 2014, 1010.

21 BFH, Urteil vom 12.11.2014, X R 4/13, BStBl. II 2016, 38.

22 BMF, Schreiben vom 15.01.2016, IV C 6 – S 2139-b/13/10001, BStBl. I 2016, 83.



Basiswissen.



WWW.BOORBERG.DE

Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1423269

Der Stellenwert des Internationalen Steuerrechts in der Anwaltspraxis wie bei Steuerberatern steigt, auch bedingt durch die wachsende Bedeutung der EU, weiter. Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.

Das Werk eignet sich für Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die einen Einstieg in das Rechtsgebiet suchen. Es wird bei der Ausbildung zum »Fachanwalt für Internationales Wirtschaftsrecht« eingesetzt.

 BOORBERG



Grundlegende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN
Außensteuergesetz
mit Betriebsstättengewinnaufteilungs-
verordnung – BsGaV
Handkommentar

von Dr. Thomas Kaligin, Dr. Hartmut Hahn,
Dr. Kay Alexander Schulz, Dr. Beate Gropp,
Professor Dr. Michael Stöber, Dr. Jens Kleinert
und Dr. Nadia Petersen LL.M.

2015, 2. Auflage, 668 Seiten, € 128,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher
Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht

ISBN 978-3-415-05538-4



Weitere Informationen unter
www.boorberg.de/alias/1366710

Mit der 2. Auflage des Praktikerkommentars wird der wachsenden Bedeutung des internationalen Steuerrechts für die deutsche Exportnation im Rahmen des verflochtenen Welthandels Rechnung getragen. Die Erläuterungen berücksichtigen u.a. die neue Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), die Besteuerung nach der »remittance base«, das ZollkodexAnpG sowie das AmtshilfeRLUmsG 2013.

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

 **BOORBERG**

Sofortabzug eines Disagios

Orientierungssatz: Die Marktüblichkeit einer Zins- und Disagiovereinbarung ist eine Frage der tatrichterlichen Würdigung. Der durch das BMF-Schreiben eingeführte Vereinfachungsgrundsatz in den § 11 Abs. 2 S. 4 EStG findet keine Anwendung auf den Streitfall.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 08.03.2016 – IX R 38/14

I. Sachverhalt

Die Parteien streiten um den sofortigen Abzug eines Disagios.

Die Kläger erwarben ein Mehrfamilienhaus zu einem Preis von 1,5 Millionen €, welches sie sich durch ein Hypothekendarlehen mit einer Geschäftsbank über einen Darlehensbetrag von nominell 1.333.000 € finanzierten. Die Parteien vereinbarten ein Disagio von 10% über zehn Jahre mit festem Nominalzinssatz von 2,85%. Das Disagio von 133.000 € machten die Kläger als sofort abzugsfähige Werbungskosten geltend. Nach den unbestrittenen Feststellungen waren im Streitjahr (2009) bei Wohnungsbaukrediten im privaten Bereich ein Zinssatz von 4,6% und ein Disagio in Höhe von 5% üblich. Aufgrund dessen erkannte das FA nur ein sofort abzugsfähiges Disagio in Höhe von 5% an und verteilte die verbliebenen 6.673 € auf die zehnjährige Laufzeit des Darlehens. Durch das überhöhte Disagio hätten sich die Kläger den günstigen und marktüblich niedrigen Zinssatz erkauft, begründete das FA sein Vorgehen. Das FG folgte dieser Ansicht. Die Revision hatte Erfolg und führte zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH mußte somit der Frage nachgehen, ob das vereinbarte Disagio als marktüblich anzusehen ist und somit der Rückausnahme vom Verteilungsgebot des § 11 Abs. 2 S. 3 EStG nach § 11 Abs. 2 S. 4 EStG unterfällt. Der BFH hob mit seinem Urteil die vorinstanzliche Entscheidung auf, da das FG keine hinreichenden Feststellungen zur Marktüblichkeit getroffen hatte.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gilt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG das Zufluß- und Abflußprinzip. Gemäß § 11 Abs. 2 S. 3 EStG findet eine Ausnahme von dem Abflußprinzip dahingehend statt, daß wenn Ausgaben bei einer Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleitet werden, diese insgesamt auf den Zeitraum gleichmäßig verteilt werden. Diese Regelung findet gemäß § 11 Abs. 2 S. 4 EStG auf ein Disagio keine Anwendung, wenn dieses als marktüblich angesehen werden kann. In diesem Fall kann im Jahr der Ausgabe, d.h. des Ab-

flusses, also zu dem Zeitpunkt, zu dem die Darlehensvaluta gemindert um das Disagio ausgezahlt wird, das Disagio voll zum Abzug gebracht werden.

Der in § 11 Abs. 2 Satz 4 EStG verwendete Begriff „marktüblich“ bezieht sich auf das jeweils konkret betroffene Disagio. Bezogen auf die dargelegte Funktion eines Disagios ergibt sich die Marktüblichkeit aus der Höhe des Disagios im Verhältnis zur Höhe und Laufzeit des Kredits, dies in Relation zu den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt. Was marktüblich ist, ist nach den aktuellen Verhältnissen auf dem Kreditmarkt bezogen, auf das konkret finanzierte Objekt zu entscheiden. Die Marktüblichkeit an einen festen Zinssatz zu koppeln, kommt insoweit nicht in Betracht.

Ausgangspunkt der Überlegungen des erkennenden Senats ist die Feststellung, daß das marktübliche Disagio von ungewöhnlichen Gestaltungen, die sich nicht in dem auf dem aktuellen Kreditmarkt üblichen Rahmen halten, abzugrenzen sei. Dies sei eine tatrichterliche Würdigung. Die im BMF-Schreiben in BStBl. I 2003, 546 niedergelegte Ansicht, daß für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Disagio in Höhe von bis zu 5% marktüblich sei, sei lediglich eine Nichtaufgriffsgrenze und besage nichts über die Marktüblichkeit eines Disagios von mehr als 5%. Wird die Zins- und Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank getroffen, so spricht eine widerlegbare Vermutung für die Marktüblichkeit.

Mit der vorliegenden Entscheidung hat der BFH letztlich den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 20.10.2003 ganz erheblich eingeschränkt. Es bleibt die Reaktion der Finanzverwaltung abzuwarten. Für die Praxis kann zur Zeit davon ausgegangen werden, daß ein Disagio von bis zu 10% im Rahmen eines mit einer Geschäftsbank abgeschlossenen Kreditvertrages grundsätzlich steuerlich anzuerkennen ist.

Irrtümlich zu viel gezahlte Tantieme und Urlaubsgelder

Orientierungssatz: Zum Arbeitslohn gehören auch irrtümliche Überweisungen des Arbeitgebers. Die Rückzahlung von Arbeitslohn ist erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 14.04.2016 – VI R 13/14

I. Sachverhalt

Der Kläger stritt mit dem Beklagten – FA –, um die Frage, ob die zu viel gezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder in den streitigen Veranlagungsjahren die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mindern oder nicht.

Der Kläger ist Alleingesellschafter einer GmbH und erzielte hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen einer im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung bei der GmbH stellte der Prüfer fest, daß irrtümlich die GmbH zu viele Tantiemen und Urlaubsgelder an den Kläger in den Jahren 2008, 2009 und 2010 gezahlt hat. Aufgrund der Feststellung des Betriebsprüfers forderte sodann die GmbH 2011 die überzahlten Beträge vom Kläger erfolgreich zurück. Im Anschluß an die Betriebsprüfung änderte das FA die bestandskräftigen ESt-Bescheide und erhöhte die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit aus hier nicht im Streit stehenden Gründen um Sachbezüge aus einer Pkw-Überlassung. Gegen diese Änderungsbescheide legte der Kläger Einspruch ein und beehrte die Kürzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit um die zu viel gezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder. Einspruch und die anschließend erhobene Klage blieben ebenso wie die Revision erfolglos.

II. Entscheidungsgründe

Der BFH sah die Revision als unbegründet an und wies sie zurück. Die zu viel gezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Streitjahre (Auszahlungsjahren) zu deklarieren und führen erst später, in dem Jahr der tatsächlichen Rückzahlung, zu einer Kürzung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Der BFH schließt sich mit seinem Urteil der Vorinstanz an und sieht in den irrtümlich überzahlten Tantiemen und Urlaubsgeldern keine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern einen Arbeitslohn. Der im EStG nicht definierte Begriff des Arbeitslohns umfaßt alle Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, die einem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft zufließen und den

Arbeitnehmer bereichern. Bezüge und Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlaßt sind, ohne daß ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrundeliegen muß. Dagegen liegt eine vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter Vermögensvorteile zuwendet, deren Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis zu sehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. So liegt der Fall hier nicht. Die versehentlich überhöht ausgezahlten Tantiemen und Urlaubsgelder stellen keine durch das gesellschaftliche Verhältnis begründeten Zuwendungen dar. Dieses Ergebnis entspricht auch der langjährigen Rechtsprechung, daß versehentliche Überweisungen des Arbeitgebers, die er zurückfordern kann, als Arbeitslohn zu deklarieren sind. Bei der im Revisionsfall vorzunehmenden Abgrenzung von Arbeitslohn und vGA war für den erkennenden Senat die Irrtümlichkeit der Zahlung von ausschlaggebender Bedeutung. Der Umstand, daß die überhöhte Zahlung irrtümlich erfolgte, verdrängt die für eine vGA erforderliche Unangemessenheit einer Leistung.

Mit der steuerrechtlichen Wertung der irrtümlich überhöhten Tantiemen und Urlaubsgelder als Arbeitslohn gelangt der BFH konsequenterweise auch zur Ablehnung einer Kürzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Streitjahren. Auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gilt das in § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG festgeschriebene Abflußprinzip. Daraus folgt, daß Ausgaben erst in dem Jahr steuerlich zu erfassen sind, in dem sie auch tatsächlich geleistet wurden. Nach diesen Grundsätzen sind die von der GmbH im Jahr 2011 zurückgeforderten Tantiemen und Urlaubsgelder in den Streitjahren nicht zu berücksichtigen, da diese erst in einem späteren Jahr als den Auszahlungsjahren bei dem Steuerpflichtigen abgeflossen sind. Sie finden mithin erst Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung 2011. Es findet also keine Saldierung der versehentlichen Überzahlung mit der entsprechenden Rückforderung in dem Auszahlungsjahr statt.

Aufwendungen für ein Dienstjubiläum

Orientierungssatz: Ein Dienstjubiläum ist ein berufsbezogenes Ereignis. Ob ein betrieblicher Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Tätigkeit besteht, ist vom Einzelfall abhängig. Entscheidend ist dafür zum einen der Anlaß des Dienstjubiläums sowie der eingeladene Kreis.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 20.01.2016 – VI R 24/15

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die Abziehbarkeit von Aufwendungen bezüglich eines 40-jährigen Dienstjubiläums als Werbungskosten.

Der beim FA beschäftigte Kläger lud an einem Montag von 11 Uhr bis 13 Uhr zu seinem Dienstjubiläum in die Räumlichkeiten des Finanzamtes ein. Die Einladung erfolgte per E-Mail an sämtliche Amtsangehörige des Finanzamtes sowie an die in dem Amtsgebäude ebenfalls tätigen Bediensteten des FA für Großbetriebsprüfung. Zu der Verpflegung anlässlich dieses Dienstjubiläums kaufte der Kläger für 50 Personen Häppchen sowie Wein und Sekt ein. Hierfür zahlte er insgesamt 833,73 €. Diesen Betrag deklarierte der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Das FA erkannte die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht an und wies den Einspruch des Klägers zurück. Auch die vor dem FG erhobene Klage blieb erfolglos. Hiergegen richtete sich die Revision des Klägers.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision hatte Erfolg. Der BFH sah sie als begründet an und hob das Urteil der Vorinstanz auf sowie gab der Klage statt.

In seiner Entscheidung setzte der BFH keine neuen Maßstäbe zur Abziehbarkeit von Aufwendungen bezüglich einer Feier, sondern machte deutlich, daß die Abziehbarkeit vom Einzelfall abhängig sei. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Davon ist auszugehen, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stehen. Der BFH sieht als maßgebliches Kriterium für einen solchen Zusammenhang zum einen das die Aufwendungen betreffende auslösende Moment und zum anderen dessen Zuordnung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.

Für die Beurteilung, ob Bewirtungskosten privat oder betrieblich veranlaßt sind, stellt der BFH auf den Anlaß der Feiern ab. Er macht jedoch auch deutlich, daß dies nicht das alleinentscheidende Kriterium sein kann, um die Aufwendungen der entsprechenden Veranlassung zuzuordnen.

Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung der Umstände erforderlich, um eine Zuordnung vornehmen zu können. Der BFH beurteilt dies anhand von weiteren Kriterien wie zum Beispiel, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter, um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Steuerpflichtigen handelt. Darüber hinaus ist die Örtlichkeit der Feier ein Indiz dafür, ob diese privat oder betrieblich veranlaßt ist.

Vorrangig stellt der erkennende Senat auf den Kreis der eingeladenen Personen ab. Der BFH legt folglich dem Kreis der eingeladenen Personen ein hohes Gewicht für die Beurteilung der Zuordnung bei. Für eine betriebliche Veranlassung spricht die Einladung von Arbeitskollegen, deren Einladung wegen ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit oder wegen ihrer Funktion, die sie innerhalb des Betriebs ausüben, erfolgte. Als unschädlich sieht der BFH auch die Einladung von Kollegen zu denen ein freundschaftlicher Kontakt gepflegt wird, an. Gegen eine betriebliche Veranlassung spricht die Einladung von nur einzelnen Arbeitskollegen. Der Entscheidung des BFH ist letztlich zu entnehmen, daß es auf den jeweiligen Sachverhalt eines jeden einzelnen Falles ankommt.

Ferner führt der BFH aus, daß es sich bei einem Dienstjubiläum um ein betriebsbezogenes Ereignis handelt. Bei einem solchen Jubiläum wird der Beschäftigte für seine langjährige, treue Pflichterfüllung gegenüber dem Dienstherrn geehrt. Dem steht nicht der Senatsbeschuß vom 24.09.2013 bzgl. einer Feier aus Anlaß der Priesterweihe vor 25 Jahren entgegen. Hier handelte es sich nicht um eine Berufung in den kirchlichen Dienst durch ein öffentlich-rechtliches Dienst- und Treueverhältnis oder Beschäftigungsverhältnis als Arbeitnehmer. Auch stellt das Urteil des BFH keine Abwendung von dem BFH-Urteil vom 08.03.1990 - IV R 108/88 dar. In diesem wurde entschieden, daß Aufwendungen eines Beamten für ein Dienstjubiläum nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Im Rahmen dieser Entscheidung ging der BFH nicht von anderen Rechtsgrundsätzen aus, sondern traf seine Entscheidung vor dem Hintergrund eines ganz besonderen Sachverhaltes.

Aus der vorliegenden Entscheidung kann der Schluß gezogen werden, daß grundsätzlich auch ein Rechtsanwalt, der eine Jubiläumsfeier in seiner Sozietät veranstaltet und lediglich Kollegen und Mandanten eingeladen hat, die hierdurch entstandenen Aufwendungen steuerlich geltend machen kann.

Gewinnermittlung bei Strukturwandel

Orientierungssatz: Behandlung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bei Strukturwandel zur Liebhaberei.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14

I. Sachverhalt

Die Kläger und der Beklagte streiten darum, ob der Kläger verpflichtet war, zum Zeitpunkt des Strukturwandels zur Liebhaberei von der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuß-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen und einen entsprechenden Übergangsgewinn zu versteuern.

Der Kläger betrieb neben seiner Tätigkeit als Arbeitnehmer einen Einzelhandel mit Spielwaren. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahme-Überschuß-Rechnung. Mit seiner betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftete der Kläger von der Gründung im Jahr 1994 bis zum Streitjahr 2001 – mit Ausnahme eines kleinen Gewinns im Jahr 1999 – ausschließlich Verluste. Nach einer Außenprüfung stand letztlich einvernehmlich fest, daß der Kläger bis 2001 mit Einkunftserzielungsabsicht handelte, diese jedoch danach, also ab 2002, entfiel. Die Beteiligten gingen mithin davon aus, daß sich zum 01.01.2002 die Struktur des Gewerbebetriebs so veränderte, daß von einer Liebhaberei auszugehen war. Man nahm also zum Jahreswechsel einen sog. Strukturwandel an. Strittig war unter den Beteiligten allein die Frage, ob der Kläger im Zeitpunkt des Strukturwandels von der bis dahin angewandten Einnahme-Überschuß-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich, also zur Bilanzierung übergehen mußte, so wie dies das FA verlangte. Für den Kläger hätte diese Vorgehensweise ganz erhebliche steuerliche Auswirkungen, da er die Anschaffungskosten für den vorhandenen Warenbestand zulässigerweise sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht hatte. Dies hätte bei einem Wechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich eine Aufstockung und damit eine Aufdeckung der stillen Reserven des Warenbestandes zur Folge.

Das FA setzte seiner Ansicht folgend einen Übergangsgewinn fest und veranlagte den Kläger dementsprechend. Die hiergegen erhobene Klage war erfolgreich. Der vom FA erhobenen Revision gab der BFH zwar statt, wies jedoch die Sache zur Ermittlung des Übergangsgewinns an das FG zurück.

II. Entscheidungsgründe

Der erkennende Senat weist ausdrücklich darauf hin, daß es sich bei dem Übergang von einem einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbsbetrieb zu einem Liebhabereibetrieb um einen Strukturwandel handelt, welcher aber nicht geeignet ist, eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe zu begründen. Argumentativ stützt der BFH dieses Ergeb-

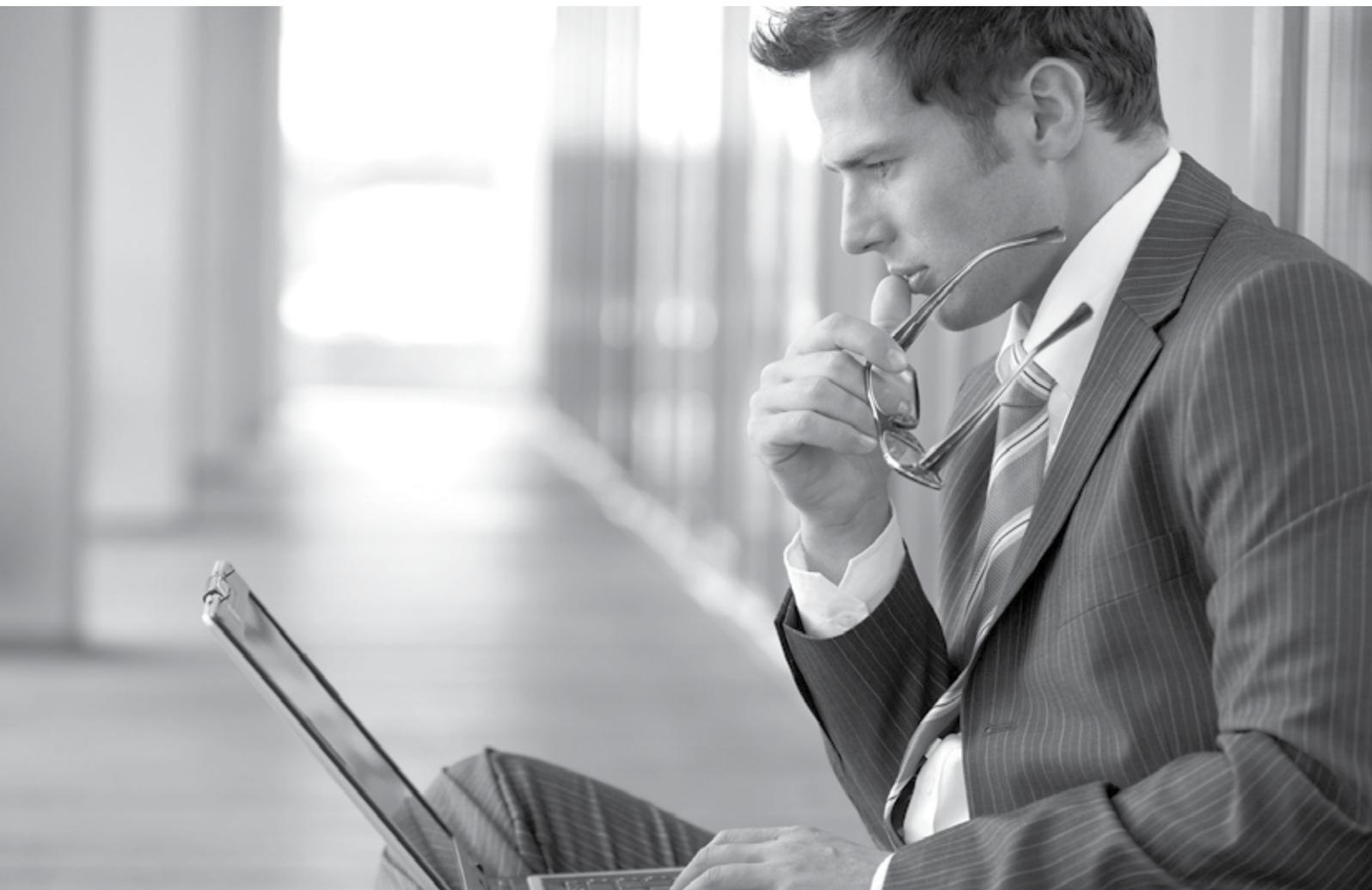
nis darauf, daß der betriebliche Organismus bestehen bleibt und die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb nicht gelöst wird. Aus dem Umstand, daß gerade keine Betriebsaufgabe vorliegt, folgt, daß die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen verbleiben. Wertveränderungen, die nach dem Zeitpunkt des Strukturwandels eintreten – also während der Liebhaberei – sind jedoch einkommensteuerlich irrelevant. Dies führt dazu, daß zum Zeitpunkt des Strukturwandels die Werte festgeschrieben werden müssen. Erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme des betreffenden Wirtschaftsguts oder durch Veräußerung oder Aufgabe des Liebhabereibetriebs werden die stillen Reserven realisiert und im Rahmen der nachträglichen betrieblichen Einkünfte versteuert.

Der BFH machte deutlich, daß es keine Rechtsgrundlage gibt, welche einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Zeitpunkt des Strukturwandels vorschreibt und somit eine Steuerpflicht eines Übergangsgewinns nach sich ziehen würde. Die Steuerpflicht bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme leitet der BFH sodann aus § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 EStG ab. D.h., die Buchwerte des Umlaufvermögens werden zum Zeitpunkt des Strukturwandels eingefroren. Sie tauen erst durch eine Veräußerung oder Entnahme auf und führen dann zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und einer entsprechenden Versteuerung.

Interessant dürfte die in der Entscheidung nicht beantwortete Frage sein, was passiert, wenn später ein erneuter Strukturwandel von einem Liebhabereibetrieb zu einem Gewerbebetrieb vollzogen wird. Denkbar sind wohl verschiedene Alternativen. Zum einen könnte durch den Strukturwandel ein gänzlich neuer Betrieb begründet werden. Der frühere Gewerbebetrieb würde dadurch nunmehr beendet werden, so daß von einer Betriebsaufgabe auszugehen wäre. Es entstünde ein Aufgabegewinn, der die während der Liebhaberei eingetretenen Wertveränderungen nicht beinhalten dürfte. Sollten Wirtschaftsgüter des alten Betriebs in den neuen Betrieb eingelegt werden, müßte der Einlagewert nach den eingefrorenen Werten zuzüglich der während der Liebhaberei entstandenen Wertveränderungen ermittelt werden. Man könnte aber auch der Ansicht sein, der frühere Gewerbebetrieb lebt wieder auf. Die eingefrorenen Werte müßten dann um die während der Zeit der Liebhaberei entstandenen Wertveränderungen angesetzt werden. Dieser Denkansatz wäre konsequent, weil es sich insoweit lediglich um einen actus contrarius handelt. Stellt der Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zu Liebhaberei keine Betriebsaufgabe dar, so kann konsequenterweise der Strukturwandel vom Liebhabereibetrieb zum Gewerbebetrieb keine Begründung eines neuen Betriebs darstellen.

Fortbildung im Selbststudium – faocampus.de

Für Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht



Die Satzungsversammlung hat die Pflichtfortbildung für Fachanwältinnen und Fachanwälte von 10 auf 15 Zeitstunden erhöht. Bis zu fünf Zeitstunden können nach § 15 Abs. 4 FAO im Wege des Selbststudiums absolviert werden, sofern eine Lernerfolgskontrolle erfolgt. Das Anwaltsblatt, die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht und weitere Arbeitsgemeinschaften des DAV greifen diese Möglichkeit auf.

Über die Seite **www.faocampus.de** erhalten Sie zu ausgewählten Beiträgen des "steueranwaltsmagazin" Lernerfolgskontrollen, die Sie im Internet beantworten können. Hier können Sie sich mit Ihrem Namen und Ihrer **DAV-Mitgliedsnummer** registrieren. Sie werden informiert, wenn neue Beiträge der Zeitschrift mit Prüfungsfragen online sind. Sie haben dann die Möglichkeit, sich eine Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der Lernerfolgskontrolle und die Prüfungsfragen mit ihren Antworten auszudrucken.

Informieren Sie sich über die **Fortbildungsmöglichkeit im Selbststudium:**
www.faocampus.de



Deutscher Anwaltverein
Arbeitsgemeinschaft
Steuerrecht

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.

Verspay/Sattler

Die kleine AG

expert Verlag, Renningen, 8. Aufl., 2015, 348 Seiten

Die sog. kleine AG hat in den letzten Jahrzehnten dazu geführt, daß die Rechtsform der Aktiengesellschaft auch für Mittelständler geöffnet wurde. Eine Zusammenfassung der Themen, die die Aktionäre und deren Berater interessieren und für sie eine Hilfe im Alltag darstellen, wird in diesem Werk beschrieben und nun immerhin in 8. Auflage weiterentwickelt. Das Buch hält sich an die gesetzliche Ausgestaltung, weniger an die Theorien der Rechtsprechung (ohne diese zu vernachlässigen). Mehr braucht niemand.

Breithecker

Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 17. Aufl. 2016, 428 Seiten

Eine 17. Auflage muß völlig neu überarbeitet werden, sonst ist die Historie bald so lang wie sein Inhalt. Das gilt im Steuerrecht umso mehr, als – wie der Autor selbst feststellt – manche Lehrbücher bereits bei Erscheinen veraltet sind. Aufgaben, Methoden und grundlegende Fragestellungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bleiben grundsätzlich zeitlos. Und sind in diesem Werk prägnant aufbereitet.

Berndt/Nordhoff

Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen

C.H. Beck, München, 2016, 336 Seiten

Fachliteratur zum Stiftungsrecht gibt es eine Menge (s.a. sogleich Münchner Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 1 Verein, Stiftung – immerhin über 660 Seiten), ebenso Werke, die sich mit den steuerrechtlichen Gegebenheiten auseinandersetzen, v.a. zum Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 52 ff. AO. Fragen der Rechnungslegung von Stiftungen werden eher selten verarbeitet, genauso wenig wie die Auswirkungen der steuerrechtlichen Vorschriften auf die Rechnungslegung von Stiftungen. Hier werden zusammenfassend die Grundlagen der Rechnungslegung, der Jahresrechnung und der Vermögensübersicht und der Prüfung der Rechnungslegung erläutert. Dies ausführlich, übersichtlich und verständlich.

Klein

Abgabenordnung, Kommentar

C.H. Beck, München, 13. Aufl. 2016, 2222 Seiten

Alle Kommentare haben das gleiche Problem: Sie sollen aktuell und kompetent alles Wichtige (Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur) aufarbeiten, einordnen und kommentieren. Sie sollen dabei alten Ballast abwerfen und trotz der vielen Ergänzungen nicht zu dick werden. Eine Steigerung von der 12. Auflage (2060 Seiten) auf nunmehr 2222 Seiten ist bedenklich, aber nicht linear weiterzudenken. Schließlich kommt es auf den Inhalt an.

Sauter/Schweyer/Waldner

Der eingetragene Verein

C.H. Beck, München, 20. Aufl. 2016, 303 Seiten

Neben dem *Reichert*, der jetzt in 13. Auflage mit neuen Autoren überarbeitet wurde, ist der *Sauter/Schweyer/Waldner* das kompletteste Buch zum Vereinsrecht. Ein Buch, das seit 70 Jahren (!) das Vereinsrecht kommentiert und begleitet – unter der hervorragenden Regie von *Wolfram Waldner* – sammelt die alten Verweise und auch die neuen, verliert aber oft bei der schwierigen Überarbeitung von Neuaufgaben den Überblick. So lassen sich Aussagen darüber, ob rechtspolitische Projekte weiterverfolgt oder wiederbelebt werden könnten im Jahr 2015 schlecht auf Quellen stützen, die 2011 erschienen sind (Rn. 31a). Man merkt an manchen Stellen, daß Neuschreiben das Überarbeiten besser ersetzt hätte.

Andere Werke entwickeln sich ebenfalls weiter, was dann auch differenziert wiedergegeben werden sollte (Rn. 46). Ebenfalls sollte die Zitierweise vereinheitlicht werden, d.h. entweder wie früher (fiktives Beispiel: BGH NJW 1990, 330) oder eben neu (BGH 12.01.1990 - II ZR 12/88, NJW 1990, 330). Beides zusammen verwirrt bestenfalls.

Zu widersprechen ist einer Überinterpretation von neuen Entscheidungen (Rn. 171a): Die Rechtsprechung hat eine Einladung zu Mitgliederversammlungen per email nicht gar generell für zulässig erachtet, wenn die Mitglieder über email verfügen. Das OLG Hamm (24.09.2015 - I-27 W 104/15, ZIP 2015, 2273) hat dies jedoch dahingehend eingeschränkt, daß sich die Mitglieder mit der Zusendung von Einladungen gegenüber dem Verein ausdrücklich vorab einverstanden erklärt haben müssen (s.a. Wagner, NZG 2016, 1046, 1050 f.).

Erfreulich ist, daß ausdrücklich darauf hingewiesen wird, wenn man früher selbst anderer Auffassung war (Rn. 245a), schließlich kann man über viele Dinge streiten (Rn. 265 – absolute zeitliche Grenze für die Verlängerung der Amtszeit), etwa darüber, ob für die Anzahl von sieben Personen

für die Vereinsgründung nur natürliche Personen zählen (Rn. 323), was von den Autoren nicht einmal ansatzweise hinterfragt wird.

Hüffer/Koch

AktG, Kommentar

C.H. Beck, München, 12. Aufl. 2016, 2297 Seiten

Der Autor beschreibt das Dilemma selbst: Ein Alleinautor gründet ein Werk und führt es bis zur 10. Auflage erfolgreich fort. In der 11. Auflage übernimmt ein anderer und ist vor die Frage gestellt, ob er es auf Dauer allein fortführen will und wie das ganze Konzept auf dem Markt ankommt. Schließlich hat der Begründer das Ganze in seinem Sinne geprägt; derjenige, der es fortführt, hat womöglich andere Schwerpunkte, Überzeugungen und Gedanken. Dieses Dilemma hat *Jens Koch* in hervorragender Weise gelöst und eine 12. Auflage auf den Markt gebracht, die den Rechtsstand per Ende 2015 komplett und kompetent abbildet.

Gummert/Beuthien/Schöpflin (Hrsg.)

Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht

Bd. 1 Verein, Stiftung

C.H. Beck, 7. Aufl., München 2016, 1959 Seiten

Hier wird das Vereinsrecht nicht wie in Kommentaren zwingend paragrafenweise, sondern eben kapitelweise abgearbeitet. Allein der vereinsrechtliche Teil umfaßt gut 1.100 Seiten, gliedert in 76 Kapitel, bearbeitet von mehr als 30 Autoren.

Unverzichtbar sind die Standardkapitel, die die Chance haben (und nutzen), die wesentlichen Strukturelemente des Vereins zu beschreiben, einzuordnen und andere Meinungen hierzu abzuwägen und zu kritisieren. Spannend sind die unerwarteten, aber eigentlich unverzichtbaren „Spezialkapitel“, wie bspw. „Strategische Vorüberlegungen“ im Kapitel „Gründung“ (3. Kapitel, § 12). Das ADAC-Urteil (29.09.1982 - I ZR 88/80, BGHZ 85, 84) wird leider mit „bereits vor über 20 Jahren“ verortet, auch wenn es bei Drucklegung schon über 33 Jahre waren - macht nichts.

Die Kapitel Vereinsvermögen und Rechtsbeziehungen zu Dritten, besondere Aufgaben und Zwecke fassen Fragestellungen der Vereinspraxis in mustergültiger Weise zusammen. Letztlich hätte man sich noch gewünscht, die Autoren würden sich vom Sprachgebrauch des Gesetzgebers (§ 54 BGB spricht vom nichtrechtsfähigen Verein) etwas mehr distanzieren (und stattdessen den Begriff „nichteingetragener Verein“ zu verwenden), da dies in der Praxis nur verwirrt. Wie so viele juristische Begriffe.

Im nächsten Heft: von Löwe, **Familienstiftung und Nachfolgegestaltung**; Jahn/Schmitt/Geier, **Handbuch Bankensanierung und -abwicklung**; Schäfer/Sethe/Lang, **Handbuch der Vermögensverwaltung**; Jaeger, **Der Anstellungsvertrag des GmbH-Geschäftsführers**.

Redaktion



Psychologie der Eigensicherung

Überleben ist kein Zufall

von Dipl.-Psychologe Dr. Uwe Füllgrabe, Psychologieoberrat a.D.

2016, 6. Auflage, 302 Seiten, € 32,-

ISBN 978-3-415-05706-7

Auf der Grundlage von Ereignissen aus der polizeilichen Praxis sowie unter Berücksichtigung wissenschaftlicher Erkenntnisse vermittelt das eingeführte Standardwerk anschaulich, wie man in gefährlichen Situationen Verletzungen vermeiden und seine Überlebenschancen durch Beachtung psychologischer Faktoren erhöhen kann.

In die 6. Auflage wurden folgende Themen neu aufgenommen:

- der sog. Verteidigungskreis,
- der psychologische Zaun,
- die Bedeutung des Gefahrenradars in Zeiten des Terrorismus sowie
- der Unterschied zwischen Angst und Respekt vor Gefahren.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1016

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2017

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

2017, ca. 1100 Seiten, DIN A4,
ca. € 78,-

ISBN 978-3-415-05884-2

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2017« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2017
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2017 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2016
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2017
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2017
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2017

Im Laufe des Jahres 2016 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2017 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



Präzise Einführung.

WWW.BOORBERG.DE

Introduction to German Tax Law

von Professor Dr. jur. Heike Jochum, Mag. rer. publ., Managing Director of the Institute for Finance and Tax Law, University of Osnabrück, and Dipl.-Jurist Philipp J. Thiele LL.M. (Edinburgh), research assistant at the Institute for Finance and Tax Law, University of Osnabrück

2013, 91 Seiten, € 19,80

ISBN 978-3-415-05113-3



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/924550

Die englischsprachige Einführung ins deutsche Steuerrecht stellt Informationen und Vokabular überschaubar dar. Sie bietet eine kurze Erklärung des Steuersystems und seiner Grundlagen und erläutert die wichtigsten deutschen Steuerarten. Der Schwerpunkt liegt auf der deutschen privaten und Körperschaftlichen Einkommensteuer. Die Besonderheit der deutschen Gewerbesteuer wird ebenfalls angeschnitten.

Das weitere Augenmerk richtet sich auf Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung, die Grunderwerbsteuer, die Mehrwertsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie auf verfahrensrechtliche Aspekte. Nützliche Glossare führen die wichtigsten Begriffe einzeln auf, sowohl als englisch-deutsche Variante als auch als deutsch-englische Variante.

Die Einführung ins deutsche Steuerrecht richtet sich an Steuerrechtler im Ausland, die kein Deutsch sprechen. Sie hilft auch Steuerrechtsexperten und Studenten im Inland, ihre Englischkenntnisse zu verbessern, während sie sich mit Steuerrecht befassen.

 BOORBERG