

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2016

93. Ausgabe | 18. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 203 Dornbusch **Überblick zu Problemfeldern der Gemeinnützigkeit**
- 211 De Wolf **Europäische Kommission verurteilt belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse (Excess Profit Rulings)**
- 216 Pott **Umsatzsteuer – EuGH zu Realität und formalen Anforderungen**
- 221 Erkis **Stand der Erbschaftsteuerreform – Neues Gesetz oder unklare Verfassungslage?**
- Veranstaltungen**
- 232 Unkelbach-Tomczak **Steueranwaltstag 2016 in Berlin – Mit Erbschaftsteuerreform**

234 **Rechtsprechung**

238 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

I.

Die Enthüllungen der *Football Leaks* zu den Steuertricks der Fußballstars haben auch die Politik auf den Plan gerufen. SPD-Fraktionschef *Thomas Oppermann* sprach in einer ersten Reaktion von einem „Verrat an ehrlich steuerzahlenden Fans“. Durch Steuervermeidung und das schlechte Vorbild von *Cristiano Ronaldo* und Co. entstehe ein „doppelter Schaden“, twitterte er, so SPIEGEL-online am 05.12.2016. Als gäbe es keine *Politiker-Leaks*.

II.

Der Begriff der „Befreiungsfestigkeit“ ist nicht jedermann ein Begriff. Das BVerfG hat in seinem Beschluß vom 27.10.2016 (1 BvR 458/10) klargestellt: „Die Regelungen des Bayerischen Gesetzes über den Schutz der Sonn- und Feiertage (FTG), die den Karfreitag als gesetzlichen Feiertag anerkennen und mit einem qualifizierten Ruhe- und Stilleraum ausstatten, sind grundsätzlich verfassungsgemäß. Die Befreiungsfestigkeit dieses Tages, die eine Befreiung von den damit verbundenen Handlungsverboten selbst aus wichtigen Gründen von vornherein ausschließt (Art. 5 Halbsatz 2 FTG), erweist sich jedoch als unverhältnismäßig. Dies hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts mit heute veröffentlichtem Beschluß entschieden. Damit hat er der Verfassungsbeschwerde einer Weltanschauungsgemeinschaft gegen die teilweise Untersagung einer am Karfreitag geplanten öffentlichen Veranstaltung stattgegeben.“

BVerfG, Pressemeldung Nr. 87/2016 vom 27.10.2016

III.

Im OECD-Durchschnitt nannten die Schulleitungen unentschuldigtes Fehlen und den Widerstand des Lehrkörpers gegen Veränderungen als die Probleme, die das Lernen der Schüler am stärksten behindern; die Faktoren, die ihren Angaben zufolge das Lernen in ihrer Schule am seltensten beeinträchtigen, sind der Konsum von Alkohol oder illegalen Drogen durch Schüler oder das Einschüchtern oder Schikanieren von Schülerinnen und Schülern durch Mitschüler.

aus PISA-Studie 2015

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 94. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2017.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt in Bonn; *Dirk de Wolf*, Steuerberater in Ahlst (Belgien); *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Gülten Erkis*, Oberregierungsrätin, Düsseldorf; *Cornelius Söffing*, Rechtsreferendar in Düsseldorf; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt.

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/StB **Dr. Mathias Link**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

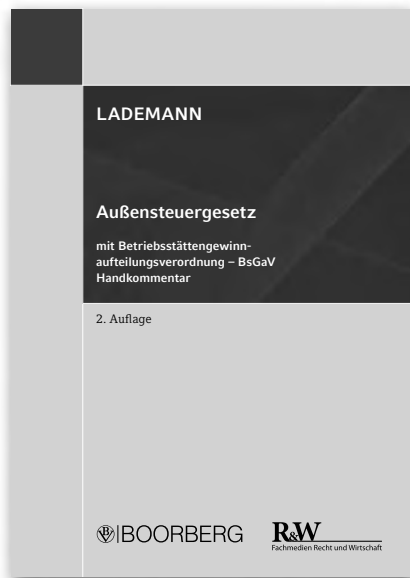
Prof. Dr. Wolfgang Joecks t, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

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 0 30/72 61 52-0;
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 (**ab 01.01.2017: 139,80 EUR**) inkl. Versandkosten jährlich.
ISSN 1615-5610



Grundlegende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN
Außensteuergesetz
mit Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – 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.

Überblick zu Problemfeldern der Gemeinnützigkeit

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt FASr/FAGewRS, Meyer-Köring, Bonn

I. Vorbemerkung

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist im Fluß und ständigen Änderungen unterworfen. Dies betrifft sowohl Gesetzgebung und Verwaltung als auch die Rechtsprechung. Das Ehrenamtsstärkungsgesetz (Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, BGBl I 2013, 556) hat zahlreiche Änderungen mit sich gebracht, die zum Teil bereits ab dem Veranlagungsjahr 2013 gelten, die teilweise allerdings auch erst 2015 in Kraft getreten sind. Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich nachgezogen und mit zahlreichen BMF-Schreiben auf die neue Gesetzeslage reagiert. Schließlich gibt es eine Fülle von Rechtsprechungsentscheidungen insbesondere auch des BFH, mit denen alte und neue Fragen zum Gemeinnützigkeitsrecht geklärt worden sind.

Der nachfolgende Beitrag enthält einen Überblick über einzelne Problemfelder des Gemeinnützigkeitsrechts, die aus Sicht des Verfassers in der Beratung bzw. in der Praxis der gemeinnützigen Körperschaften fehleranfällig sind bzw. die aufgrund neuerer Rechtsentwicklungen einen aktuellen Bezug haben. Dieser Überblick erhebt – und dies ist insbesondere dem zugrundeliegenden (zeitlichen) Vortragsformat geschuldet – keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Themenauswahl folgt aktuellen Rechtsentwicklungen und den Beratungsschwerpunkten des Verfassers.

II. Einzelne Problemfelder im Gemeinnützigkeitsrecht

1. Problemfeld: Wirtschaftlicher Vereinszweck

Das BGB unterscheidet zwischen dem in § 21 BGB geregelten nicht wirtschaftlichen Verein – dem sogenannten Idealverein – und dem in § 22 BGB geregelten wirtschaftlichen Verein, dem in der Beratungspraxis bzw. in der Lebenswirklichkeit nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Der Idealverein ist nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet und erlangt Rechtsfähigkeit durch Eintragung (e.V.). Der Wirtschaftliche Verein, der auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist, erlangt seine Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung. Seine Bedeutung ist deshalb gering, weil der Gesetzgeber für die wirtschaftliche Betätigung vorrangig andere Rechtsformen vorgesehen hat.

Dem Idealverein ist allerdings eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht schlechterdings versagt, sie darf nur nicht

den Hauptzweck der Tätigkeit des Vereins ausmachen. Die Rechtsprechung (etwa BGH NJW 1983, 569) läßt eine wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen des sogenannten **Nebenzweckprivilegs** zu:

„Den Vorschriften der §§ 21 und 22 BGB liegt der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, aus Gründen der Sicherheit des Rechtsverkehrs, insbesondere des Gläubigerschutzes, Vereine mit wirtschaftlicher Zielsetzung auf die dafür zur Verfügung stehenden handelsrechtlichen Formen zu verweisen und die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen zu verhindern, soweit es sich nicht lediglich um eine untergeordnete, den idealen Hauptzwecken des Vereins dienende wirtschaftliche Betätigung im Rahmen des sogenannten Nebenzweckprivilegs handelt.

Ein Verein kann ein nichtwirtschaftlicher Verein auch dann sein, wenn er zur Erreichung seiner idealen Ziele unternehmerische Tätigkeiten entfaltet, sofern diese dem nichtwirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung sind (sog. Nebenzweckprivileg).“

Das Thema der wirtschaftlichen Betätigung eines Idealvereins hat in jüngerer Zeit die Medien beschäftigt; genannt seien etwa das Beispiel des ADAC oder die (noch) in der Rechtsform eines e.V. organisierten Fußball-Bundesliga-Vereine. Das Amtsgericht München (VR 2463) hat mit Entscheidung vom 15.09.2016 ein von einem Juraprofessor angeregtes Lösungsverfahren wegen Rechtsformverfehlung nicht eingeleitet. Der zitierte Juraprofessor hat argumentiert, daß der FC Bayern München e.V. (dessen Profifußballabteilung allerdings in die FC Bayern München AG ausgelagert worden war, an der der Verein eine Mehrheitsbeteiligung hält) sich über die Grenzen des Nebenzweckprivilegs hinaus wirtschaftlich beteiligen würde. Das Amtsgericht München folgte dem nicht, sondern vertrat die Auffassung, daß der FC Bayern München e.V. nach den konkreten Verhältnissen die vom BGH aufgestellten Voraussetzungen des Nebenzweckprivilegs noch erfülle und daß er im übrigen aufgrund der gegebenen rechtlichen Strukturen auch keinen herrschenden Einfluß auf die FC Bayern München AG ausübe, so daß eine Zurechnung der wirtschaftlichen Betätigung der Tochtergesellschaft nicht in Betracht komme.

Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Vereinsbetätigung sich noch im Rahmen des Nebenzweckprivilegs bewegt, betrifft allerdings nicht nur das Extrem-Beispiel des Vereins mit Profi-Fußballabteilung. Seit dem Jahre 2011

existiert eine ständige **Rechtsprechung des Kammergerichts**, das eine restriktive Eintragungspraxis des Vereinsregisters beim Amtsgericht Charlottenburg billigt.

Diese Rechtsprechung betraf und betrifft insbesondere auch Vereine, die Kindergärten bzw. Kindertagesstätten betreiben und die damit zwar einen gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannten Zweck verfolgen, die allerdings im Einzelfall nach Auffassung des Kammergerichts überwiegend wirtschaftlich tätig sind und sich damit nach Auffassung des Gerichts nicht mehr auf das Nebenzweckprivileg berufen können.

Exemplarisch sei die Entscheidung des Kammergerichts vom 16.02.2016 – 22 W 71/15 (DStR 2016, 1173) herausgegriffen, in der das Kammergericht über den Fall eines mehrere Kindertagesstätten betreibenden Vereins zu befinden hatte und feststellte:

„Eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 22 BGB liegt dabei vor, wenn der Verein am Markt gegenüber Dritten unternehmerisch tätig wird, für seine Mitglieder unternehmerische Teilfunktionen wahrnimmt oder allein gegenüber seinen Mitgliedern unternehmerisch auftritt.

Der hier durchgeführte planmäßige, auf Dauer angelegte entgeltliche Betrieb von Kinderbetreuung ist grundsätzlich, wie das AG Charlottenburg zutreffend annimmt, eine entgeltliche unternehmerische Betätigung. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Vereins selbst kommt es dabei nicht an. Es ist auch unerheblich, in welcher Art und Weise die Entgelte fließen, ob ausschließlich durch die Leistungsnehmer oder staatliche Leistungsträger, mögen diese auch vom Staat im Rahmen von dessen aus Artikel 20 Abs. 1 GG und den Regelungen des SGB VIII resultierenden Verpflichtungen erfolgen.

Es kommt auch nicht darauf an, ob gesetzliche Ansprüche auf Fördermittel vorgesehen sind, ob ein kostendeckender Betrieb etwa durch die Landeshaushaltsordnung vorgeschrieben ist oder ob Mitglieder des Vereins ehrenhalber ihre Arbeitsleistung anbieten. Denn maßgeblich ist allein, daß nicht als Verein eingetragen werden soll, wer entgeltlich, auf Dauer und planmäßig Leistungen an Dritte erbringen will, die eine unternehmerische Betätigung darstellen.“

Das Kammergericht nimmt an, daß es sich bei dem entgeltlichen Angebot von Kinderbetreuungsleistungen um eine solche entgeltliche, auf Dauer und planmäßig angelegte Betätigung handelte. Dabei stellt das Kammergericht außerdem fest, daß es für die Abgrenzung der wirtschaftlichen von der nichtwirtschaftlichen Betätigung des Vereins nicht auf die Abgrenzung zwischen dem gemeinnützigkeitsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen Zweckbetrieb ankomme:

„Daran ändert auch der Umstand nichts, daß der Beteiligte gemäß § 2 Abs. 1 der Satzung „gemeinnützige Zwecke“ im Sinne des § 52 AO verfolgt. Bei der Beurteilung der Frage der Gemeinnützigkeit handelt es sich nämlich um eine allein steuerrechtlich zu beurteilende Frage. Zwar hat das

KG die Ansicht vertreten, daß eine Bestätigung des Finanzamtes, daß der Verein ausschließlich gemeinnützige Ziele verfolge, zumindest ein wesentliches Indiz für dessen ideellen Charakter bilde. Das Vorliegen von Gemeinnützigkeit weist jedoch den Beteiligten nicht als Idealverein aus.“

Die – jedenfalls aus der Perspektive der gemeinnützigkeitsrechtlichen Praxis – restriktive Rechtsprechung des Kammergerichts liegt z.B. folgenden Entscheidungen zugrunde:

- KG vom 18.01.2011 - 25 W 14/10, BeckRS 2011, 07424
- KG vom 20.01.2011 - 25 W 35/10, BeckRS 2011, 07425
- KG vom 07.03.2012 - 25 W 95/11, DStR 2012, 1195
- KG vom 11.02.2016 - 22 W 88/14, FGPrax 2016, 115 (zur Amtslöschung eines seit 1971 eingetragenen Vereins)
- KG vom 11.04.2016 - 22 W 40/15, DStR 2016, 2120
- KG vom 16.02.2016 - 22 W 71/15, DStR 2016, 1173

Zu der letztgenannten Entscheidung läuft ein Rechtsbeschwerdeverfahren beim BGH (II ZB 7/16).

Andere Oberlandesgerichte legen dagegen das Nebenzweckprivileg deutlich großzügiger aus:

- OLG Schleswig vom 18.09.2012 - 2 W 152/11, BeckRS 2013, 06920
- OLG Brandenburg vom 04.08.2014 - 7 W 83/14, BeckRS 2014, 22210
- OLG Stuttgart vom 03.12.2014 - 8 W 447/14, juris PR-Steuerrecht 20/2015
- OLG Brandenburg vom 23.06.2015 - 7 W 23/15, NZG 2015, 922

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des KG wird im juristischen Schrifttum u.a. das Ausweichen auf eine gGmbH empfohlen.

2. Problemfeld: Vorstandsvergütung

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat folgenden Satz 3 in § 27 Abs. 3 BGB eingeführt:

„Auf die Geschäftsführung des Vorstands finden die für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664 bis 670 BGB entsprechende Anwendung. Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“

Die Gesetzesänderung gilt ab dem 01.01.2015.

Daß der Vereinsvorstand unentgeltlich tätig wird, wurde bereits bisher aus der Verweisung auf das Auftragsrecht gefolgert. Bis zu der Gesetzesänderung wurde allerdings vertreten, daß eine entgeltliche Vergütung des Vorstandes auch ohne eine entsprechende **Satzungsregelung** vereinbart werden konnte. Die gesetzliche Klarstellung steht diesem Weg jetzt entgegen. Von § 27 Abs. 3 kann nach § 40 BGB nur auf der Grundlage einer entsprechenden Satzungsregelung abgewichen werden.

Etwas irritierend ist der Umstand, daß der Gesetzgeber selbst von einer bloßen Klarstellung im Gesetz ausging, das Ehrenamtsstärkungsgesetz aus dem Jahre 2013 allerdings eine Umstellungsfrist bis Ende 2014 vorsah. In dem BMF-Schreiben vom 14.10.2009 (BStBl. 2009 I S. 1318) war noch eine Umstellungsfrist bis zum 31.12.2010 vorgese-

hen worden. Das neu herausgegebene BMF-Schreiben vom 21.11.2014 (BStBl. 2014 I S. 1581) hat diese Frist (bis zum 31.12.2010) nochmals bestätigt.

Mit Blick auf das Inkrafttreten des § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB dürfte aber davon auszugehen sein, daß eine bis Ende 2014 durchgeführte Satzungsänderung ausreichend ist.

3. Problemfeld: Förderung fremder Zwecke/ Flüchtlingshilfe

Viele gemeinnützige Vereine möchten sich in der Flüchtlingshilfe engagieren bzw. diskutieren, ob der eigene Verein sich engagieren soll. Dies ist grundsätzlich kein Problem, wenn der gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannte Satzungszweck die Unterstützung von Flüchtlingen deckt. Dies ist allerdings dann grundsätzlich problematisch, wenn die Flüchtlingshilfe mit dem Satzungszweck nichts zu tun hat.

Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 AO dürfen Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies bedeutet, daß der als gemeinnützig anerkannte Fußball-Verein für die eigenen gemeinnützigen Zwecke gebundene Mittel nicht für die Unterstützung der Flüchtlingshilfe verwenden darf.

Der BFH hatte sich etwa in seinem Urteil vom 25.06.2015 – I R 41/12 (BeckRS 2014, 96 542) mit einer zweckfremden Verwendung für andere gemeinnützige Zwecke zu befassen. In dem dortigen Fall hatte eine gGmbH als Gesellschaftszweck die Förderung der Wissenschaft und des Sports angegeben. In der Satzung war weiter festgeschrieben, daß der Satzungszweck insbesondere verwirklicht wird durch die finanzielle Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, die der selbstlosen Förderung der Wissenschaft und/ oder des Sports dienen.

In den Streitjahren hatte die gGmbH nahezu ihre gesamten Einkünfte einem Verein zugewandt, der wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege oder der Bekämpfung von Tierseuchen als gemeinnützig anerkannt war.

Der BFH urteilte, daß die tatsächliche Geschäftsführung nicht mit dem festgeschriebenen Satzungszweck übereinstimmte, und erkannte der gGmbH für die Streitjahre die Gemeinnützigkeit ab.

Die Vorinstanz hatte (zusätzlich) festgehalten, daß die Voraussetzungen des § 58 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vorgelegen hätten. Die Vorschrift würde voraussetzen, daß eine unschädliche Mittelbeschaffung nur dann vorliege, wenn die gemeinnützigen Zwecke der geförderten Körperschaft und der fördernden Körperschaft sich entsprechen würden. Nach Auffassung des BFH kam es hierauf nicht an, da diese Entsprechung im Streitfall in der Satzung der gGmbH festgeschrieben war. An diese satzungsmäßige Festschreibung habe die gGmbH sich allerdings selbst nicht gehalten.

Das Urteil des BFH läßt insofern bewußt offen, ob sich im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO die gemeinnützigen Zwecke

der fördernden und der geförderten Körperschaft entsprechen müssen. Das Hessische Finanzgericht (DStRE 2013, 434) hatte dies gefordert. Nach einer Meinung im Schrifttum (vgl. etwa *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, Rz 3.188; *Weidmann/Kohlhepp*, DStR 2015, 1273) soll es ausreichen, wenn die gemeinnützigen Zwecke von fördernder und geförderter Körperschaft miteinander kompatibel sind. Die Weitergabe von Mitteln soll nach dieser Auffassung zulässig sein, wenn die fördernde Körperschaft bei eigener Durchführung des konkreten Projektes ihre Satzungszwecke erfüllt hätte.

Das BMF hat zwischenzeitlich verschiedene Schreiben betreffend steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge erlassen. Genannt seien die folgenden BMF-Schreiben:

- BMF-Schreiben vom 20.11.2014 - IV C 2 - S 2730/0-01, DStR 2014, 2462
- BMF-Schreiben vom 22.09.2015 - IV C 4 - S 2223/07/0015, DStR 2015, 2240
- BMF-Schreiben vom 09.02.2016 - III C 3 - S 7130/15/1001, IV C 4 - S 0185/15/10001, DStR 2016, 319.

Die oben beschriebene Beschränkung der Förderung fremder gemeinnütziger Zwecke in §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 58 Nr. 1 AO wird in den Ziffern II. und III. des BMF-Schreibens vom 22.09.2015 bis Ende 2016 suspendiert, und zwar sowohl im Hinblick auf eigene Unterstützungsleistungen als auch im Hinblick auf weitergeleitete Mittel:

„II. ... Es reicht aus, wenn die Spenden entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zum Beispiel gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muß entsprechende Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Flüchtlinge erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

III. ... Neben der Verwendung der eingeforderten Spendenmittel (Abschnitt II) ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt. In entsprechender Anwendung des AEAO zu § 53, Nr. 11, kann bei Flüchtlingen auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden.

Werden vorhandene Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die zum Beispiel mildtätige Zwecke verfolgen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen stehen, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck weitergeleitet, ist dies nach § 58 Nr. 2 AO unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft.“

4. Problemfeld: Mustersatzung

Die Mustersatzung der Finanzverwaltung ist zwischenzeitlich gesetzlich verankert worden (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Im Grundsatz gilt, daß die Formulierungen der Mustersatzung wörtlich zu übernehmen sind, wobei der Aufbau der Satzung und die Reihenfolge der übernommenen Regelungen geändert werden können (AEAO § 60 Nr. 2). Die Rechtsprechung ist im Hinblick auf die Formulierungen großzügiger (vgl. BFH, Urt.v. 20.12.2006 – I R 94/02, DStR 2007, 438).

Die Formulierungen der Mustersatzung sind nach Artikel 97 Abs. 1 f. Abs. 2 EGAO von allen nach dem 31.12.2008 gegründeten Körperschaften zu beachten, außerdem im Rahmen von Satzungsänderungen bestehender Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 wirksam werden.

5. Problemfeld: Gemeinnützigkeit im Gründungsstadium

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Steuerprivilegierung setzt nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO voraus, daß eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Für eine solche Ausrichtung der Tätigkeit der Körperschaft auf die gemeinnützigen Zwecke soll es ausreichend sein, wenn vorbereitende Handlungen vorgenommen werden. Der BFH hat in DStRE 2004, 31 dazu festgehalten:

„Tätigkeiten einer neu gegründeten Körperschaft, die die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereiten – wie z.B. der Aufbau einer Vereinsorganisation, das Einsammeln von Mitteln zur Erfüllung der Satzungszwecke – reichen aus, um die tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erfüllen. Die Tätigkeiten müssen jedoch ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht.“

Die Inanspruchnahme der gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegien funktioniert allerdings nur dann, wenn die die Gemeinnützigkeit begehrende Körperschaft bereits existent ist, wobei bei einer gGmbH der Status als Vor-GmbH ausreichend ist.

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 11.02.2015 – X R 36/11 (DStR 2015, 715) mit der Frage zu befassen, ob Zuwendungen an eine sogenannte Vor-Stiftung steuerlich als Sonderausgaben anerkanntsfähig sind. In dem entschiedenen Fall hatten zwei Schwestern sich Ende 2007 verpflichtet, eine Stiftung ins Leben zu rufen und das hierfür vorgesehene Stiftungskapital noch im Jahre 2007 auf das Konto der Stiftung zu überweisen. Das Stiftungsgeschäft datierte vom 20.11.2007. Die Satzung der Stiftung wurde am 28.11.2007 beim Finanzamt eingereicht. Am 06.12.2007 wurde eine geänderte Satzung beim Finanzamt eingereicht.

Bereits am 21.11.2007 hatten die Schwestern das Stiftungskapital auf das auf den Namen der Stiftung lautende Girokonto überwiesen. Der Betrag wurde dort am 22.11.2007 gutgeschrieben. Über das Konto waren die Stifterinnen nicht Verfügungsbefugt, sondern ausschließlich der Stiftungsvorstand, dem beide nicht angehörten. Die Stiftung stellte den Stifterinnen am 04.12.2007 eine Spendenbescheinigung aus. Die Stiftung wurde erst am 17.01.2008 anerkannt. Die beiden Schwestern beehrten einen Spendenabzug im Jahre 2007, der vom Finanzamt und vom Finanzgericht abgelehnt wurde.

Der BFH wies die Revision einer der Schwestern als unbegründet zurück. Unstreitig sei im Jahre 2007 keine Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung geleistet worden, da diese nach § 80 Abs. 1 BGB erst durch Anerkennung der Stiftungsbehörde entstanden sei, nämlich am 17.01.2008.

Ein Spendenabzug sei daneben denkbar, wenn die Leistung an eine nicht rechtsfähige Stiftung erfolgt wäre. Diese setze jedoch einen gegenseitigen Vertrag zwischen dem Stifter und einem Dritten als Rechtsträger der nicht rechtsfähigen Stiftung voraus. Eine solche schuldrechtliche Vereinbarung gäbe es im Streitfall nicht, weshalb auch keine Leistung an eine nicht rechtsfähige Stiftung angenommen werden könne. Die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit sei insofern nur noch möglich, wenn man von einer Leistung an eine „Vor-Stiftung“ würde ausgehen können. Die Anerkennung einer sogenannten Vor-Stiftung lehnte der BFH allerdings mit der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der überwiegenden Auffassung in der Literatur ab. Bei einer sogenannten Vor-Stiftung bestehe keinerlei verfestigte Rechtsposition oder Vermögensmasse wie beispielsweise bei der Vor-GmbH.

Mitunter wird problematisiert, was im Zeitraum zwischen der Anerkennung einer Stiftung und der Feststellung des Finanzamts nach § 60a AO zu gelten hat. Formal liegen die Voraussetzungen für einen Spendenabzug nach § 10b EStG noch nicht vor, da noch keine als gemeinnützig anerkannte Körperschaft gegeben ist. In einem solchen Fall bietet sich eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung an. Im Regelfall äußert sich die Finanzverwaltung dazu, ob sie eine steuerliche Berücksichtigung auch vor einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Feststellung zulassen wird.

6. Problemfeld: Aufwandsspenden

Nach § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG sind **Nutzungen und Leistungen** nicht als Spende abzugsfähig. Auch die **eigene Arbeitsleistung** ist insofern keine abzugsfähige Zuwendung.

Nach § 10b Abs. 3 Satz 5, 6 EStG ist es aber möglich, durch einen **nachträglichen Verzicht** auf einen Anspruch auf Erstattung von Aufwendungen (**Aufwandsspende**) die eigene Arbeitsleistung zu spenden. Auch der Verzicht auf sonstige Ansprüche (**Rückspende**) ist insofern als Spende berücksichtigungsfähig. Der Sache nach handelt es sich um eine (abgekürzte) Geldspende.

Zu der steuerlichen Zulässigkeit von Aufwands-spenden hatte sich das BMF in einem Schreiben vom 07.06.1999 (DStR 1999, 1229) geäußert. Das Schreiben ist mit Datum vom 25.11.2014 (DStR 2014, 2460; s. auch BMF v. 24.08.2016, IV C 4 – S 2223/07/0010) neu aufgelegt worden, wobei die Voraussetzungen der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwandsspenden geringfügig verschärft worden sind.

Für die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwands-spenden und Rückspenden sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Ein Erstattungsanspruch muß ernsthaft und vor Beginn der Tätigkeit durch Vertrag oder Satzung eingeräumt werden.

Nach dem bisherigen BMF-Schreiben aus dem Jahre 1999 sollte auch ein Vorstandsbeschuß ausreichend sein. Nach dem neuen BMF-Schreiben gilt dies nur dann, wenn der Vorstandsbeschuß auf einer entsprechenden Satzungsgrundlage beruht.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Urt. v. 04.03.2014 – 6 K 9244/11, DStRE 2014, 1480) hat dagegen kürzlich entschieden, daß ein Vorstandsbeschuß nicht ausreichend sein soll.

Die Finanzverwaltung sieht die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs als wesentliches Indiz für die Ernsthaftigkeit eines Aufwendungsersatzanspruchs oder einer Vergütung an. Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres ein Verzicht erklärt wird.

Weiteres Indiz für die Ernsthaftigkeit eines Anspruchs ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Diese ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden bei prognostischer Betrachtung zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwendungsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Die Werthaltigkeit muß noch im Zeitpunkt des Verzichts gegeben sein.

2. Voraussetzung ist die Erklärung eines nachträglichen Verzichts. Der Erstattungsanspruch darf nicht bereits unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

7. Problemfeld: Spendenhaftung

Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit einer Spendenbestätigung vertrauen, soweit ihm nicht Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Unrichtigkeit der Bescheinigung nachgewiesen werden kann, § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG.

Diesem Gutgläubensschutz auf Seiten des Spenders entspricht die Haftung der empfangenden Körperschaft bzw.

der auf ihrer Seite verantwortlichen Personen, § 10b Abs. 4 Satz 2 bis 5 EStG.

Unterschieden wird zwischen der Aussteller- und der Veranlasserhaftung.

■ Ausstellerhaftung:

Für entgangene Steuern haftet, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung über Spenden oder Mitgliedsbeiträge ausstellt.

Die Unrichtigkeit kann sich etwa auf Angaben über die Höhe des zugewendeten Betrages, den Verwendungszweck oder den steuerbegünstigten Status des Spendenempfängers beziehen.

■ Veranlasserhaftung:

Für entgangene Steuern haftet außerdem, wer vorsätzlich oder fahrlässig veranlaßt, daß Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat zu einer gewissen **Entschärfung** der Veranlasserhaftung geführt, die nunmehr wie die Ausstellerhaftung Verschulden voraussetzt. Vorher bestand sie als verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung.

Die Veranlasserhaftung betrifft eine Mittelfehlverwendung. Eine solche die Veranlasserhaftung auslösende Mittelfehlverwendung ist gegeben, wenn für den ideellen Bereich gebundene Gelder in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fließen.

Fraglich ist, ob eine solche zur Haftung führende Fehlverwendung auch dann anzunehmen ist, wenn Spendenmittel **für andere steuerbegünstigte Zwecke** verwendet werden. Dies dürfte nicht anzunehmen sein, wenn der andere steuerbegünstigte Zweck in der Satzung der empfangenden Körperschaft aufgeführt ist. Ist er dort nicht aufgeführt, so kommt eine Haftung in Betracht.

Fraglich ist im übrigen, ob die **Aufhebung der Gemeinnützigkeit** zu einer Mittelfehlverwendung und damit zu einer Veranlasserhaftung führen kann. Dies wird vom BFH (zuletzt Urt. v. 03.02.2014 – I S 23/13, BFH/NV 2014, 859) verneint.

Rechtsfolgenrechtlich wird durch das Gesetz ein Steuerschaden fingiert. Der Haftungsumfang beträgt 30 % des zugewendeten Betrages.

Da die Spendenhaftung nur im Falle der Gutgläubigkeit des Spenders greift, ist eine Haftung ausgeschlossen, wenn der Spender bösgläubig war.

8. Problemfeld: Beteiligung an Gesellschaften

Die Vermögensverwaltung der gemeinnützigen Körperschaft ist ertragssteuerfrei. § 14 Abs. 1 Satz 3 AO nennt als Regelbeispiele der Vermögensverwaltung die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und die Nutzung von Vermögen. Umfaßt ist damit auch das Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen.

Bei der **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** (vgl.

AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz 3.) ist grundsätzlich von einer steuerfreien Vermögensverwaltung auszugehen (vgl. BFH, Urt.v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312).

Eine Ausnahme besteht im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** und der damit verbundenen Umqualifizierung der Beteiligungserträge in gewerbliche Einkünfte (vgl. BFH, Urt. v. 21.05.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825).

Eine weitere Ausnahme wird von der Rechtsprechung angenommen, wenn die gemeinnützige Körperschaft **entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung** der Beteiligungsgesellschaft ausüben kann. Dabei ist nicht die Beteiligungsquote entscheidend, sondern die Personenidentität auf Geschäftsführungsebene (vgl. BFH, Urt.v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312).

Die Beteiligung an einer **vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft** bzw. einer **gemeinnützigen Kapitalgesellschaft** soll in jedem Fall der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen sein, auch wenn im Einzelfall ein entscheidender Einfluß auf die Beteiligungsgesellschaft ausgeübt wird. Dies soll dann nicht gelten, wenn die überlassenen Betriebsgrundlagen bei der Beteiligungsgesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden (vgl. AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz 3).

Die **Beteiligung an einer Personengesellschaft** ist im Falle einer Beteiligung an einer gewerblichen Tochtergesellschaft dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen (vgl. BFH, Urt. v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449).

Die Beteiligung an einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** soll dagegen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sein. Dies soll nach BFH, Urt. v. 25.05.2011 – I R 60/10 (DStR 2011, 1460) auch im Falle der Beteiligung an einer **gewerblich geprägten**, aber vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG gelten.

Der BFH hat dies jetzt auch für den Fall einer vermögensverwaltenden, **ursprünglich gewerblich tätigen** GmbH & Co. KG entschieden (BFH, Urt. v. 18.02.2016 – V R 60/13, DStR 2016, 1264).

In dem entschiedenen Fall erbt eine gemeinnützige Stiftung den Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG nebst sämtlicher Geschäftsanteile an der Komplementärin.

Die Gesellschaft betrieb bis zum Jahre 1986 einen Einzelhandel, u.a. auf einem ihr gehörenden Betriebsgrundstück. Ab 1986 vermietete sie das Betriebsgrundstück nur noch an Dritte. Im Jahre 2006 veräußerte sie schließlich sämtliche übrigen Einzelhandelsfilialen und beschränkte sich auf die Vermietung des Betriebsgrundstücks.

Nach Auffassung des BFH führte auch die ursprünglich gewerbliche Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

9. Problemfeld: Gemischt veranlaßte Aufwendungen

Der BFH hatte sich in einem Urteil aus dem Jahre 2015 (Urt. v. 15.01.2015 – I R 48/13, DStR 2015, 821) mit der Beurteilung von gemischt veranlaßten Aufwendungen eines ge-

meinnützigen Fußballvereins zu befassen.

In dem entschiedenen Fall verlor ein als gemeinnützig anerkannter Fußballverein wegen Steuerhinterziehungen für die Streitjahre die Steuerbefreiung. Der Verein begehrte eine Verrechnung von Einkünften aus der gewerblich betriebenen „Werbung“ mit Verlusten aus dem (ehemals) ideellen Bereich.

Der BFH urteilte, daß die Ergebnisse des (vormals) ideellen Sportbereichs keinen Einkunftstatbestand des EStG erfüllten und insofern nicht steuerpflichtig seien. Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft könne ein e.V. eine außersteuerliche Sphäre haben; der § 21 BGB setze gerade voraus, daß die wirtschaftliche Betätigung nur als Nebenzweck verfolgt werde.

In der **bisherigen Rechtsprechung** war der BFH von einem Aufteilungsverbot ausgegangen. War eine Betriebsausgabe auch ohne den steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb entstanden, so durfte sie den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern. Ergab die Gewichtung, daß eine Ausgabe vorrangig durch den ideellen Bereich bzw. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlaßt war, so war sie dem jeweiligen Bereich in vollem Umfang zuzuordnen. Eine anteilige Schätzung wurde nicht zugelassen.

In der **aktuellen Entscheidung** rückt der BFH hiervon ab. Nach Auffassung des BFH ist eine anteilige und ggf. auch schätzungsweise Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind. Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, muß es demgegenüber zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs verbleiben.

10. Problemfeld: Wohlfahrtspflege

Der BFH hat in einem jüngerem Urteil aus dem Jahre 2013 (Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, DStR 2014, 944) die Konturen des Zweckbetriebs „Wohlfahrtspflege“ in § 66 AO geschildert.

In dem entschiedenen Fall gründete ein Landkreis in Brandenburg eine eigene Gesellschaft in der Rechtsform der GmbH, um durch diese Aufgaben nach dem Brandenburgischen Rettungsdienstgesetz wahrnehmen zu lassen. Der Landkreis und die GmbH schlossen über diese Aufgabewahrnehmung einen Dienstleistungsvertrag. Das Finanzamt lehnte die beantragte Gemeinnützigkeit der Gesellschaft ab.

Der BFH entschied zunächst, daß eine **Eigengesellschaft** auch bei ihrer Einbindung in hoheitliche Pflichtaufgaben **steuerbegünstigt** sein könne. Die von der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums vertretene Auffassung, wonach der Staat generell gemeinnützigkeitsunfähig sei, teilte der BFH nicht. Die Gemeinnützigkeitsbestimmungen

seien auf die öffentliche Hand anwendbar, wenn diese sich – ggf. auch im Rahmen der Erfüllung der ihr gesetzlich zugewiesenen Pflichtaufgaben – mit ihren Untergliederungen privatrechtlich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr betätigte.

Der BFH nahm im übrigen zu einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des § 66 AO Stellung.

Nach § 66 Abs. 2 Satz 1 AO sei unter der Wohlfahrtspflege die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und **nicht des Erwerbs wegen** ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen zu verstehen. In der Vergangenheit war der BFH davon ausgegangen, daß bereits die objektive Eignung zu einer Gewinnerzielung ein die Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO ausschließendes Handeln „des Erwerbs wegen“ sei. An dieser Formel will der BFH nicht weiter festhalten und führt als Begründung u.a. an, daß die in § 65 enthaltene Wettbewerbsklausel bei den gesetzlichen Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO gerade nicht Anwendung finden soll. Er geht insofern davon aus, daß ein den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung nur dann gegeben ist, wenn damit **Gewinne angestrebt werden**, die den **konkreten Finanzierungsbedarf** des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs **übersteigen**, die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand dient, um das eigene Vermögen zu mehren.

Der BFH nahm außerdem zu der in § 66 Abs. 3 Satz 1 AO enthaltenen Voraussetzung Stellung, wonach die Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen diene, wenn diesen mindestens 2/3 der Leistungen der Einrichtungen **zugutekommen**.

Bisher war der BFH davon ausgegangen, daß der Begriff des Zugutekommens eine direkte Vertragsbeziehung der Einrichtung der Wohlfahrtspflege zu den begünstigten Personen erfordere. Nach der neuen Entscheidung soll es ausreichend sein, wenn die Leistungen der begünstigten Personen „tatsächlich“ zugutekommen.

11. Problemfeld: Ermäßigter Steuersatz

Nach § 12 Abs. 2 Ziffer 8a UStG haben gemeinnützige Körperschaften die Möglichkeit, für ihre Leistungen einen reduzierten Umsatzsteuersatz von 7% in Anspruch zu nehmen. Dies gilt nach der Vorschrift allerdings nicht für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden.

Für Leistungen, die im Rahmen eines **Zweckbetriebs** ausgeführt werden, soll der ermäßigte Steuersatz nur zur Anwendung kommen, wenn der Zweckbetrieb

- nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Umsätzen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder

- wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Der BFH hat die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes in zwei neueren Urteilen **stark eingeschränkt**.

In der **Entscheidung vom 08.03.2012** (V R 14/11, DStR 2012, 1177) hatte der BFH über die Praxis eines gemeinnützigen Seminaranbieters zu entscheiden, der bei Seminaren den Teilnehmern zusätzlich Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen anbot und hierauf den ermäßigten Steuersatz anwenden wollte. Der BFH lehnte dies ab. Der separat zu betrachtende Zweckbetrieb „Übernachtung und Verpflegung“ diene einzig zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen, die für die Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks entbehrlich seien. Der satzungsmäßige Zweck der Klägerin werde im übrigen auch nicht durch die Erbringung der Beherbergungsleistung verwirklicht, da dieser allein in der Förderung der sozialen und politischen Bildung bestehe. Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8a) UStG lägen damit nicht vor.

In der **Entscheidung vom 20.03.2014** (V R 4/13, DStR 2014, 1539) entschied der BFH, daß die unternehmerische Vermögensverwaltung immer dem Regelsteuersatz zu unterwerfen sei, soweit keine Steuerbefreiungsvorschrift eingreife.

□ 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

Europäische Kommission verurteilt belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse (Excess Profit Rulings)

Dirk De Wolf, Steuerberater, Aalst (Belgien)

Kapital- und Warenmärkte überschreiten immer häufiger die Landesgrenzen und dies kann Geschäftschancen eröffnen. Unternehmen streben fortwährend nach dem Optimum in Bezug auf Gewinnmaximierung, Kosteneffizienz, und dies ist ebenso gültig für Steuerausgaben. Unter anderem mithilfe von Steuerberatern können komplizierte Steuerschemata erstellt werden, die die effektive Steuerbelastung von Unternehmen beträchtlich beeinflussen. Das Gruppeneinkommen des Unternehmens wird dann oftmals strategisch an andere Standorte mit attraktiven Steuersystemen verlagert. Über zehn Jahre lockten die belgischen Behörden multinationale Unternehmen mit dem System des „Excess Profit Rulings“, einer Steuerregelung für Gewinnüberschüsse. Am 11.01.2016 wurde Belgien verurteilt, da man nur einigen großen multinationalen Unternehmen mithilfe dieses Systems Steuervorteile gewährt hatte. Der Europäischen Kommission zufolge stellt dies eine Form unzulässiger Steuerbeihilfen dar.

I. Belgische Ruling-Praxis

In Belgien existiert bereits seit langer Zeit eine Praxis der informellen Steuerabsprachen, die Steuerpflichtige mit dem Finanzamt vereinbaren, vor oder während einer Steuerprüfung. Dazu parallel besteht seit 1993 ferner eine formale Ruling-Praxis, gleichwohl mit eingeschränkter Tragweite und oftmals schwerfälligen und zeitraubenden Verfahren. Am 01.01.2003 wurde eine neue Rechtsgrundlage für das Ruling-System geschaffen; die Einführung eines verallgemeinernden Systems der Steuervorentscheidungen¹, das auf direkte sowie indirekte Steuern sowie auf ähnliche Abgaben zutrifft. Im Jahr 2005 wurde eine autonome Ruling-Stelle geschaffen, der Dienst für Steuervorentscheidungen (DVB). Die Aufgabe des DVB ist es, (steuerliche) Rechtssicherheit in bezug auf die Folgen, die mit zukünftigen Handlungen des Steuerpflichtigen einhergehen², zu bieten.³

Zur Erfüllung der Anforderungen an die Transparenz wird die Offenlegung der Rulings mithilfe einer schnellen Veröffentlichung gewährleistet. Die OECD-Richtlinien betonen, daß die Entscheidungen trotz dieser Transparenzforderung nicht öffentlich gemacht werden müssen, sobald diese Handelsgeheimnisse oder anderweitig sensible Unternehmensinformationen enthalten. Interne Bestimmungen, die eine Veröffentlichung verhindern, müssen ebenfalls eingehalten werden. Der Vorsitzende der belgischen Ruling-Kommission hat erklärt, daß die erteilten Steuer-Rulings seit 2015 auch einzeln auf Fisconetplus⁴ veröffentlicht

wurden oder veröffentlicht werden. Dies betrifft sowohl die positiven wie die negativen als auch die gemischten Entscheidungen. Der Finanzminister, *Johan Van Overtveldt*, betont gerne, daß die belgische Ruling-Kommission eine der transparentesten in Europa sei. Seit 2015 werden alle Rulings, die sich auf grenzüberschreitende Tätigkeiten beziehen, spontan mit den anderen betroffenen Ländern ausgetauscht. Belgien war damit Spitzenreiter in Europa.

Die Ruling-Kommission hat beschlossen, alle Entscheidungen, die seit dem 01.01.2015 erfolgt sind, einzeln zu veröffentlichen. Dies beinhaltet, daß die Kommission seitdem auf Sammelveröffentlichungen verzichtet. Das Gesetz zur Einführung eines Systems von Steuervorentscheidungen legt fest, daß alle Entscheidungen, unter Einhaltung der Bestimmungen der Geheimhaltungspflicht, anonym veröffentlicht werden. Der Minister behauptet, daß über 95% der erteilten Steuervorentscheidungen anonym veröffentlicht werden und daß sie lediglich dann geheim bleiben, wenn die Anonymität des beantragenden Unternehmens, etwa aufgrund eines einzigartigen Arbeitsverfahrens, nicht gewährleistet werden kann.⁵ Es gibt somit keine gesetzliche Verpflichtung, die Rulings einzeln zu veröffentlichen. Im Jahre 2015 wurden die meisten Entscheidungen entweder individuell oder gesammelt in den Jahresbericht aufgenommen und somit publiziert. Obwohl das Ruling-Gesetz ausdrücklich vorsieht, daß Steuer-Rulings veröffentlicht werden müssen, scheint diese Regelung nicht auf die sogenannten „Excess Profit Rulings“ zuzutreffen. Die Praxis lehrt uns, daß der Fiskus diese Rulings, hierin gestützt

1 Vorentscheidungen gelten für fünf Jahre. Die Verwaltung ist nicht an den Beschluß gebunden, sobald die in dem Beschluß beschriebene Situation von der tatsächlichen Situation abweicht. Sie ist auch nicht daran gebunden, wenn der Beschluß von den „Bestimmungen der Verträge, des Gemeinschaftsrechts oder des internen Rechts“ abweicht. In diesen Fällen kann die Entscheidung mit rückwirkender Kraft für ungültig erklärt werden. Hieraus ergibt sich das Legalitätsprinzip, dem der DVB unterliegt.

2 Neben den effektiven Rulings bietet der DVB auch die Möglichkeit eines Vorgesprächs („*Prefiling Meeting*“). Diese Gespräche sind keine offiziellen Anträge für eine Vorentscheidung, sondern sie ermöglichen es dem Steuerpflichtigen, die Meinung des Ruling-Dienstes in Bezug auf die bestehende Transaktion einzuholen, ohne Verpflichtung, einen Antrag auf Vorentscheidung einzureichen. Das Vorgespräch kann anonym erfolgen.

3 <http://www.ruling.be/nl>.

4 <http://ccffo2.minfin.fgov.be/KMWeb/browseCategory.do?method=browse¶ms.selectedCategoryId=840>.

5 QRVA 54/011, Seite 111: <https://www.dekamer.be/QRVA/pdf/54/54Koo11.pdf>.

durch den zuständigen Minister *Van Overtveldt*, nicht öffentlich macht, offiziell aus dem Grund, da man andernfalls seine Geheimhaltungspflicht verletzen würde.⁶

Der belgische Fiskus hat in den vergangenen Jahren insgesamt 60 solcher Rulings mit multinationalen Unternehmen vereinbart, doch bleibt der Inhalt dieser Regelungen, im Gegensatz zu jenen, die kleine und mittlere Unternehmen mit dem Finanzamt treffen, vor uns verborgen. Tatsächlich stellt dies eine regelrechte Verletzung der gesetzlichen Verpflichtung zu Transparenz dar und ist somit nicht hinnehmbar. Ferner müssen wir ebenfalls feststellen, daß multinationale Unternehmen bei der Erlangung von „*Excess Profit Rulings*“ einen besonderen Dienst des Föderalen Öffentlichen Dienstes (FÖD) Finanzen, und zwar insbesondere die „Steuerabteilung für ausländische Investitionen“ in Belgien, in Anspruch nehmen können. Dieser Dienst muß gewährleisten, daß ausländische Investoren ihren Weg nach Belgien finden, und zwar nicht durch Hinweise auf die hohe Steuerbelastung, sondern durch Informationen über die besonderen steuerlichen Begünstigungen unseres Steuersystems, die multinationale Unternehmen dabei in Anspruch nehmen können. Besonders praktisch ist dazu, daß die „Steuerabteilung für ausländische Investitionen“ in Belgien ihren Sitz an derselben Adresse wie der Ruling-Dienst hat, was den Kontakten selbstverständlich sehr zugutekommt.

II. Steuerregelungen für Gewinnüberschüsse („*Excess Profit Rulings*“)

Die „*Excess Profit Rulings*“⁷ sind eine einmalige Form der Steuerhinterziehung, erfunden in Belgien, die dafür sorgt, daß der steuerpflichtige Gewinn nach unten herabgesetzt wird. Die Regelung hat zum Ziel, internationale Gruppen davon zu überzeugen, in Belgien tätig zu werden. Keine Kontroversen, sondern Sicherheit und optimale Kombinationsmöglichkeiten von Steuern, so pries Belgien die Rulings an. Und auch bisherige Investoren können diese Regelung in Anspruch nehmen. Das Ruling zielt ausschließlich auf multinationale Unternehmen ab, was bedeutet, daß belgische Unternehmen, die lediglich innerhalb der Landesgrenzen tätig sind, nicht von diesen Vergünstigungen profitieren können.

Unter normalen Umständen müssen Transaktionen zwischen verschiedenen Parteien gemäß dem *Arm's Length-Prinzip* (Fremdvergleichsgrundsatz) erfolgen. Dies beinhaltet, daß keine Sonderbehandlungen zwischen den Parteien existieren dürfen und daß die gleichen Bedingungen gelten würden, sofern es eine gegnerische Partei gäbe. Somit sind beide Parteien unabhängig und richten ihre Handlungen ausschließlich an ihrem Eigeninteresse aus. Im Falle von Transaktionen zwischen einer Zweigstelle und einer anderen Entität, die zu ein- und demselben internationalen Unternehmen gehören, ist die Unabhängigkeitsbedingung

ganz offensichtlich nicht erfüllt. Der Gewinn zwischen den abhängigen Parteien, der den *Arm's Length* überschreitet, wird in Belgien von Steuern befreit. Darüber hinaus wird der von der Steuer befreite Teil des Gewinns anderen Ländern nicht mitgeteilt, wodurch er vollständig steuerfrei bleibt. Konkret läßt sich feststellen, daß die belgische Zweigstelle lediglich Steuern auf den Gewinn bezahlt, die diese in einer Situation erzielt hätte, in der sie auf sich alleine gestellt („*Stand alone*“) wäre. Dies wäre die Situation, bei der die Tatsache unberücksichtigt bleibt, daß dieses Unternehmen auf das Know-how, Managementfähigkeiten, bessere gemeinschaftliche Einkaufspreise oder die internationale Ausstrahlung der Gruppe zählen kann. Der zusätzliche, durch die Gruppenvorteile generierte Gewinn wird somit von Steuern befreit.

Auf alle Gewinne, die das Unternehmen mithilfe der Gruppe erzielt, erhebt Belgien somit keine Steuern. Ein Unternehmen, das beispielsweise einen buchmäßigen Gewinn in Höhe von 10 Millionen Euro erzielt, kann durch die steuerlichen Begünstigungen zu Steuerzahlungen auf lediglich 4 Millionen Euro herangezogen werden. Die verbleibenden 6 Millionen Euro sind ein Vorteil der Gruppe. Über die Absenkung des steuerpflichtigen Gewinns muß mit der Ruling-Kommission verhandelt werden. Sobald das Ruling jedoch vereinbart wurde, sind die belgischen Inspektoren daran gebunden. In der Praxis wurde der tatsächliche Gewinn der involvierten Unternehmen in der Regel um 50% und in manchen Fällen sogar um 90% abgesenkt. Trotz der Tatsache, daß diese Regelung vollkommen legal ist, stößt sie auf viel Kritik.

III. Verurteilung durch die Europäische Kommission

Die eingehende Untersuchung durch die Europäische Kommission, die im Februar 2015 eingeleitet wurde, hat ergeben, daß die Steuerregelungen für Gewinnüberschüsse („*Excess Profit Rulings*“) von der üblichen Praxis der belgischen Gesetzgebung in Bezug auf die Körperschaftssteuer und des sogenannten Fremdvergleichsgrundsatzes abweichen. So können lediglich einzelne Unternehmen von einer abweichenden Präferenzbehandlung profitieren. Laut der Europäischen Kommission ist dies eine selektive Maßnahme, die diese Unternehmen unrechtmäßig begünstigt. Anders gesagt, hat Belgien diesen multinationalen Unternehmen

6 DOC 54K0939/001: <http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/0939/54K0939001.pdf>.

7 Dieses System basiert auf Artikel 185, § 2 b WIB 92 (belgisches Einkommensteuergesetzbuch), eingeführt durch das Gesetz vom 21.06.2004 (B.S. 09.11.2004).

damit unzulässige staatliche Beihilfen gewährt. Zudem merkt die Kommission an, daß die selektiven Steuervorteile dieser Regelung nicht durch das Argument begründet werden können, wonach die Absenkungen notwendig waren, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Die begünstigten Unternehmen müßten schließlich nicht nachweisen, daß eine Doppelbesteuerung vorliegt oder aber das Risiko einer Doppelbesteuerung gegeben ist. Der Kommission zufolge führte die Steuerregelung für „Gewinnüberschüsse“ tatsächlich zu einer doppelten Nicht-Besteuerung. Wir erläutern die Situation in vier Schritten.

1. Was kritisiert die Europäische Kommission an dem von der Steuer befreiten Gewinnüberschuß?

Die Kommission äußert zu Recht, daß der von Steuer befreite Gewinnüberschuß auf einer Berechnung basiert, die auf hypothetischen Einsparungen und Synergieeffekten fußt, die eine Annäherung an die tatsächlich erzielten Einsparungen darstellen. In den belgischen Rulings ist meistens die Rede von einem Zentral-Unternehmer, der die komplexeste Funktion innehat und das größte Risiko innerhalb der Gruppe trägt, wodurch ihm der größte Gewinn durch die Residualgewinn-Annäherung zukommt. In diesem Falle reduziert sich der buchmäßige Gewinn um die oben erwähnten hypothetischen Einsparungen.

Die Vorentscheidung Nr. 2010.106 vom 20.04.2010 verdeutlicht obenstehenden Sachverhalt:

Die AG X nutzt ein Geschäftsmodell, bei dem sich der in Belgien ansässige Zentral-Unternehmer um sämtliche strategische Aufgaben und Befugnisse in bezug auf die Forschung & Entwicklung, den Vertrieb, die Produktion und den Service kümmert und die damit einhergehenden Risiken trägt. Ferner verwaltet diese Entität alle Eigentumsrechte an immateriellen Vermögenswerten innerhalb der Gruppe. Die lokalen Verkaufsentitäten leisten ausschließlich Dienste als Verkaufsagenten für den Zentral-Unternehmer und tragen ein begrenztes Risiko, da die AG X ebenfalls die wichtigsten wirtschaftlichen Risiken auf sich nimmt. Die Bezahlung, die die Verkaufsentitäten für ihr begrenztes Risiko erhalten, ist dadurch auf 3,32% des realisierten Betriebsergebnisses festgelegt. Der DVB kommt zum Urteil, daß jede Entität eine *Arm's Length*-Vergütung erhalten muß, was hier zutrifft und durch eine Fachstudie über Verrechnungspreise belegt wurde.

Der DVB ist der Ansicht, daß die Synergie- sowie andere Größenvorteile, die mit der Zentralisierung und der Zugehörigkeit zu einer multinationalen Gruppe einhergehen, exzessive, buchmäßige Gewinne zur Folge haben. Er wird darin durch den OECD-Kommentar gestützt, der feststellt, daß Gruppenmitglieder Vergütungen lediglich dann berechnen müssen, wenn feststeht, daß die Leistungen dem anderen Mitglied einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert liefern. Damit kommt der gesamte Residualgewinn automatisch der komplexesten Partei zu, insbeson-

dere jener Partei, die die größten Risiken trägt. In diesem Fall trifft dies auf den in Belgien ansässigen Zentral-Unternehmer zu.

Hier kann eine Doppelbesteuerung auftreten, da der Zentral-Unternehmer mit lokal verbundenen Entitäten zusammenarbeitet, wodurch die örtliche Steuerverwaltung möglicherweise nicht einverstanden ist mit der Tatsache, daß alle Residualgewinne an den Zentral-Unternehmer in Belgien fließen. Daher vertritt der Dienst die Ansicht, daß die Differenz aus den Gesamtgewinnen, die der komplexesten Partei zukommen, einschließlich aller Gewinne infolge von Größenvorteilen und Synergien und dem Gewinn, der bei Anwendung des *Arm's Length*-Prinzips erzielt würde, nach den Bestimmungen des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs in Artikel 185, § 2 b WIB 92 (belgisches Einkommensteuergesetzbuch), einer Korrektur des buchmäßigen Gewinns nach unten unterliegt. Demnach kann eine Doppelbesteuerung verhindert werden.

Der buchmäßige Gewinn des belgischen Zentral-Unternehmers berechnet sich durch Reduzierung des Gesamtumsatzes der multinationalen Gruppe um die *Arm's Length-Vergütung* an die lokalen Verkaufsentitäten (3,32%) sowie um die operativen Kosten des Zentral-Unternehmers selbst. Die Gewinnüberschüsse werden durch den buchmäßigen Gewinn des Zentral-Unternehmers, abzüglich der *Arm's Length-Vergütung*, die die lokalen Verkaufsentitäten der AG X, dem Zentral-Unternehmer, schulden, dargestellt. Diese letztgenannte Vergütung ist auf 11,4% des Betriebsergebnisses der AG X festgesetzt. Der DVB entscheidet, daß der Gewinnüberschuß von der Steuer befreit wird und daß die von der AG X an die lokalen Verkaufsentitäten bezahlten Vergütungen, nicht Artikel 26 oder 207 des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs, WIB, unterliegen.

2. Was ist eine unzulässige staatliche Beihilfe?

Fairer Wettbewerb hat innerhalb der Europäischen Union einen hohen Stellenwert. Daher wurden Regeln aufgestellt, die es Mitgliedstaaten verbieten, Unternehmen (bestimmte) staatliche Beihilfen zu gewähren. Das Ziel dieses Verbots ist es zu verhindern, daß Mitgliedstaaten ihre eigenen Unternehmen unterstützen, so daß diese einen (unfairen) Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen, zumeist ausländischen Unternehmen haben. Die staatliche Beihilfe kann beispielsweise aus einer Subvention, aber auch aus einem Steuervorteil bestehen.

Nicht jede staatliche Beihilfe ist unzulässig: Der AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) legt fest, welche Art der staatlichen Beihilfe unzulässig ist. Es betrifft Beihilfen, die

- aus staatlichen Mitteln finanziert werden;
- die ausgewählte Unternehmen oder ausgewählte Produktionen begünstigen;
- damit den Wettbewerb verfälschen oder drohen, diesen zu verfälschen;

- den Handel zwischen den Mitgliedstaaten ungünstig beeinflusst.

Die Beihilfe muß somit ausgewählte Unternehmen begünstigen (Einführung einer Präferenzbehandlung). Dabei sollte beachtet werden, daß es bereits ausreicht, daß der faire Wettbewerb innerhalb Europas negativ beeinflusst werden „könnte“. Die Europäische Kommission überwacht die Einhaltung dieses Verbots.

3. Was sind die Folgen der Verurteilung?

Infolge der Entscheidung der Europäischen Kommission sind die belgischen Behörden gehalten, die Anwendung der Steuerregelungen für Gewinnüberschüsse („*Excess Profit Rulings*“) zu beenden. Um den unfairen Vorteil für die Begünstigten der Regelung zunichtezumachen und den fairen Wettbewerb wiederherzustellen, muß Belgien obendrein die nicht gezahlten Steuern von mindestens 35 multinationalen Unternehmen zurückfordern, die von der unlauteren Regelung profitiert haben. Es ist Sache der belgischen Steuerbehörden festzustellen, welche Unternehmen von dieser Regelung profitiert haben und wieviel Steuern von jedem Unternehmen zurückgefordert werden müssen. Die Kommission schätzt, daß es insgesamt um ungefähr 700 Millionen Euro geht.⁸ Insgesamt haben 36 Unternehmen die belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse genutzt. Dank dieser steuerlichen Begünstigung blieben Gewinne in Höhe von insgesamt 2 Milliarden Euro unbesteuert.

4. Was nun – wie reagiert Belgien und wie reagieren die Unternehmen?

Der belgische Finanzminister hat mitgeteilt, daß er sich der Entscheidung der Europäischen Kommission nicht ohne weiteres beugen wird. *Van Overtveldt* warnte bereits im Januar vor den umfassenden Folgen einer solchen Rückforderung. Er führte die Rechtssicherheit und die Folgen für das belgische „wirtschaftliche Gefüge“ an. Nach zweimonatigen Verhandlungen mit der Kommission legte Belgien am 22. März offiziell Berufung beim Europäischen Gerichtshof gegen die verhängte Entscheidung ein. Minister *Van Overtveldt* zufolge wird der belgische Staat ebenfalls einen Antrag auf Aussetzung der Rückforderung bis nach der Entscheidung durch den Gerichtshof stellen. Die Gespräche mit dem Gebäuredienst der Kommission (Recovery Unit) werden in der Zwischenzeit weitergeführt.⁹

Auch für die betroffenen Unternehmen hält die Unsicherheit an. Falls sie die Steuern noch zahlen müssen, erleiden sie Schaden und ist ihr Vertrauen beschädigt. Und sie werden dies selbstverständlich nicht einfach hinnehmen. Die Unternehmen können ihrerseits Schadenersatz gegenüber dem belgischen Staat geltend machen. Dieser hat ihnen versprochen, daß die Rulings sicher seien. So teilt unter anderem das Unternehmen AB InBev mit, daß man enttäuscht sei über die Entscheidung der Kommission.

„Wir bleiben davon überzeugt, daß unsere Rulings die Regeln allesamt perfekt erfüllen“, so das Brauunternehmen in der belgischen Zeitung „*De Standaard*“. Das Unternehmen betont, die belgischen und internationalen Steuerbestimmungen immer respektiert zu haben. *Wouter De Geest*, der Top Manager der BASF Antwerpen, sagt in derselben Zeitung, daß der deutsche Chemieriese immer noch einer der größten Steuerzahler des Landes sei. Genau wie viele andere Unternehmen auf der Liste weist er daraufhin, daß die Rulings zusätzliche Investitionen nach sich gezogen haben.¹⁰

IV. Fazit

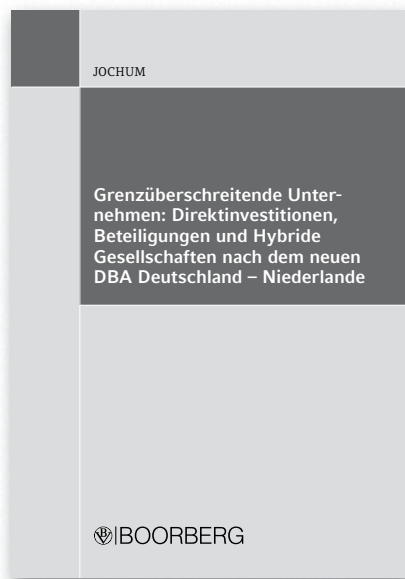
Die Geheimniskrämerei und die internen Lobbytätigkeiten des Fiskus zugunsten von multinationalen Unternehmen führen im Rahmen der Steuerregelungen für Gewinnüberschüsse („*Excess Profit Rulings*“) selbstverständlich zu Fragen, nicht nur vor dem Hintergrund der europäischen Bestimmungen, sondern auch im Hinblick auf das Wettbewerbsgebot zwischen multinationalen und lokalen Unternehmen. Die steuerliche Behandlung von ausländischen multinationalen Unternehmen und die steuerliche Behandlung der lokalen kleinen und mittleren Unternehmen Belgiens scheinen sich nicht auf derselben Ebene zu befinden.

Die Verurteilung belegt das strikte Vorgehen der Kommission gegen steuerliche Begünstigungen von Mitgliedstaaten. Und es kommt die Frage auf, inwieweit diese Entwicklung kleineren Volkswirtschaften, in welchen steuerliche Begünstigungen Teil der Wirtschaftspolitik sind, nicht den Todesstoß versetzt. Um keine Mißverständnisse aufkommen zu lassen: Eine internationale Koordination in dem gerechtfertigten Kampf gegen internationalen Steuerbetrug ist vonnöten. In dieser Hinsicht sind sowohl Anstrengungen vonseiten der Regierungen als auch die der Unternehmen erforderlich. Jedoch ist der Eifer zur Schaffung von Steuertransparenz und dem internationalen Datenaustausch eine andere Sache als der Eifer zur Schaffung einer Einkommensbesteuerung auf europäischer Ebene. Dieser Gedanke ist ein schleichendes Gift, das lokale Volkswirtschaften von kleinen Ländern schwer treffen kann.

8 Europäische Kommission – Pressemitteilung: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_de.htm.

9 De Standaard 04.04.2016 „België in beroep tegen eis ‘opbrengst’ excess profit rulings terug te vorderen“ (http://www.standaard.be/cnt/dmf20160404_02218224).

10 De Standaard 27.01.2016 „Voor ons is rechtszekerheid en fiscale stabiliteit belangrijk“ (http://www.standaard.be/cnt/dmf20160127_02092692).



Grundlegende Untersuchung.

WWW.BOORBERG.DE

Grenzüberschreitende Unternehmen: Direktinvestitionen, Beteiligungen und Hybride Gesellschaften nach dem neuen DBA Deutschland – Niederlande

**Cross-border Enterprises:
Direct Investments, Participations and Hybrid
Entities under the New DTA Germany –
Netherlands**

von Professor Dr. iur. Heike Jochum, Mag. rer.
publ., Direktorin des Instituts für Finanz- und
Steuerrecht an der Universität Osnabrück

2015, 200 Seiten, € 29,80

ISBN 978-3-415-05445-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1262576

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Niederlande (DBA D – NL) wird voraussichtlich zum 1.1.2016 in Kraft treten. In dem DBA D – NL sowie dem dazu vereinbarten Protokoll finden sich zahlreiche neue Lösungsansätze, die weit über die bisherige internationale Abkommenspraxis hinausgehen.

Dieses Handbuch spürt den Auswirkungen der neuen Regelungen insbesondere zur Behandlung Hybrider Gesellschaften im neuen DBA D – NL nach. Die Autorin erörtert die verschiedenen Möglichkeiten einer Investition oder Beteiligung deutscher und niederländischer Gesellschafter. Der Schwerpunkt liegt hier auf einer Beteiligung an niederländischen Kommanditgesellschaften (CV) sowie an deutschen Kommanditgesellschaften, wobei die GmbH & Co. KG im Vordergrund steht. Der Blickwinkel wechselt: Einerseits gehen die Überlegungen von der deutschen nationalen Perspektive aus, andererseits bildet das niederländische nationale Recht den Ausgangspunkt.

Der besondere Service: Das Buch enthält zusätzlich eine vollständige englischsprachige Fassung. Das Werk ist aus der Arbeit der ersten grenzüberschreitenden deutsch-niederländischen Forschungsstelle auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung hervorgegangen.

 **BOORBERG**

Umsatzsteuer – EuGH zu Realität und formalen Anforderungen

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, SERNETZ SCHÄFER Rechtsanwälte, Düsseldorf

Der Europäische Gerichtshof hat auf der Grundlage der Vorlage eines deutschen Finanzgerichts¹ – endlich wieder einmal – ein Urteil gefällt, das die praktische Behandlung der Umsatzsteuer bei Auslandsfällen deutlich erleichtert.²

I. 1.

Ein deutscher Autohändler ließ im Jahr 2006 einen PKW zu einem spanischen KFZ-Händler transportieren. Dieser Transport war durch einen CMR-Frachtbrief belegt. Der deutsche Händler wollte das Fahrzeug in Spanien verkaufen. Im Jahr 2007 gelang es ihm, das Fahrzeug an ein spanisches Unternehmen zu veräußern.

Der Vorgang ist schnell gewürdigt. Im Jahr 2006 lag ein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Im Jahr 2007 lag eine Veräußerung in Spanien vor. Der deutsche Händler erklärte für 2006 keinen Umsatz. Für 2007 setzte er eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an.

Das Finanzamt wollte zunächst eine Lieferung in Deutschland für das Jahr 2007 ansetzen. Da das Finanzgericht darauf hinwies, daß eine solche Lieferung mit einem gesichert in Spanien befindlichen Fahrzeug schwer möglich sei, würdigte das Finanzamt die Lage nunmehr zutreffender. Es legte ein innergemeinschaftliches Verbringen in 2006 zugrunde. Es besteuerte das eigentlich steuerfreie innergemeinschaftliche Verbringen mit der Begründung, daß der deutsche Händler keine eigene spanische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet und aufgezeichnet habe.

2.

Der Verwaltungsvorgang ist schnell analysiert. Der deutsche Händler hatte eine fehlerhafte Zuordnung des Vorgangs vorgenommen. Dieser hatte sich in seinen Steueranmeldungen niedergeschlagen. Das Finanzamt prüfte den Vorgang, wie der Händler ihn in seiner Anmeldung aufgenommen hatte. Damit ging es für das Finanzamt um das Jahr 2007. Hier sah es mangels einer in diesem Jahr nachgewiesenen Ausfuhr die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung als nicht erfüllt an. Es behandelte das Fahrzeug als in Deutschland befindlich. Nach dem Hinweis des Finanzgerichts suchte es dann den vorhergehenden Fehler und fand ihn in der fehlenden Verwendung einer spanischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des deutschen Händlers im Jahr 2006.

Was weder im veröffentlichten Tatbestand des deutschen Beschlusses noch in dem EuGH-Urteil mitgeteilt wird, ist, ob der Verkauf in Spanien unter Angabe der Um-

satzsteuer-Identifikationsnummer des spanischen Unternehmers erfolgte und mit dieser in die zusammenfassende Meldung aufgenommen wurde. Man kann dies aber wohl als sicher annehmen. Das Urteil befaßt sich mit dem gutgläubig handelnden Unternehmer. Dazu gehört, daß dieser glaubte, alle Pflichten erfüllt zu haben. Wer mittelständische Unternehmer und deren Steuerberater vertritt, erlebt öfters, daß diese sich in solchen Fällen damit trösten, daß wenigstens im Ergebnis doch alles richtig gemacht wurde: die Lieferung an den Dritten, auf die es schließlich ankomme, sei an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt und mit dessen zutreffender und nachgeprüfter Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben. Somit sei alles, was zur richtigen Kontrolle erforderlich sei, erfüllt worden. Wenn es hier anders gewesen wäre, darf man als sicher annehmen, daß die Finanzverwaltung dies vor beiden Gerichten massiv betont hätte.

II. 1.

Fälle dieser Art beschäftigen die Praxis seit dem Übergang zum Binnenmarkt. War am Anfang das Verständnis des innergemeinschaftlichen Verbringens unterentwickelt, so lag dies schon damals insbesondere daran, daß die Voraussetzungen des Nachweises eines solchen Verbringens nicht gesichert waren. Probleme ergaben sich dabei nicht nur hinsichtlich des „Hauptvorganges“, des Verbringens der Ware, sondern auch hinsichtlich der Nebenleistungen wie des Transports oder dessen Nebenleistungen. Der Verf. hat noch in den Jahren bis 2000 regelmäßig dazu geraten, bei einem Bedarf nach Lagerhaltung in einem anderen Mitgliedstaat kein Lager in diesem Bestimmungsstaat einzurichten, sondern die Waren an eine (Tochter-) Gesellschaft im anderen Mitgliedsstaat zu verkaufen, um die Schwierigkeiten des innergemeinschaftlichen Verbringens zu umgehen.

2.

Die Verwaltungen mehrerer Mitgliedsstaaten sahen Probleme mit dem „Verschwinden“ von Waren, die nach den Angaben ihrer Verkäufer „ins Ausland“ gegangen waren. Die wichtigsten Befürchtungen waren, daß diese Waren un-

1 FG München v. 04.12.2014, 14 K 1511/14, EFG 2015 S. 516.

2 EuGH v. 20.10.2016, Rs C-24/15, Plöckl ./ FA Schrobenhausen, bei Abfassung des Beitrags noch nicht veröffentlicht.

mittelbar im Inland veräußert wurden oder nach einem fiktiven Reimport wieder auf dem inländischen Markt auftauchten. Weniger bedeutsam, obwohl dies gelegentlich auch argumentativ in den Vordergrund gestellt wurde, war für die Verwaltungen, daß im europäischen Ausland eine nicht besteuerte Veräußerung stattfand. Das Volumen entsprechender Vorgänge wird in Deutschland bei ca. EUR 22 Milliarden gesehen.³

Im Grunde geht es bei der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges allerdings um ein innerstaatliches Problem. Es sind Akteure im Markt, die Waren aus dem Umsatzsteuerkreislauf entfernen oder Vorsteuer ziehen, wo diese nicht entrichtet wurde. Auch ohne wirklichen Bezug zu einer Verbringung ins Ausland läßt sich dies vortäuschen. Wenn sich – vor allem deutsche und italienische – Finanzverwaltungen bei ihrem Vorgehen gegen den Umsatzsteuerbetrug auf die Ausfuhr konzentrieren, namentlich auf die in andere Mitgliedstaaten, liegt das an dem Versuch, die vorgetäuschten Ausfuhren durch Ermittlung bzw. Ausschluß der angegebenen Erwerber zu entlarven. Dies ist ein grundsätzlich legitimes Anliegen.

Das Bemühen der Finanzverwaltung geht demnach dahin, unter Bedingungen einer ausschließlich auf den Angaben des Steuerpflichtigen beruhenden und grundsätzlich nur auf dem von dem Steuerpflichtigen gefertigten Papier stattfindenden Prüfung die Erkenntnis vom Verbleib einer Ware oder jedenfalls die Erkenntnis einer Lücke zu gewinnen. Letzteres wertet sie dann möglichst zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nutzt die Finanzverwaltung die Notwendigkeit der Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers. Diese steht als steuernde Größe im Zentrum der Zuordnung einer Lieferung an einen Adressaten. Durch die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nimmt der Empfänger nach dem europäischen Mehrwertsteuersystem die Festlegung des Leistungsortes vor. Inwieweit er dabei gewisse Freiheiten genießt, soll hier nicht näher betrachtet werden. Jedenfalls hat die Finanzverwaltung immer auf der strikten Einhaltung aller Formvorschriften bestanden. Namentlich das Fehlen einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer war der Anlaß, eine Besteuerung vorzunehmen. Das Argument, daß die damit anfallende Umsatzsteuer definitiv war und dies mit der Neutralität der europäischen Mehrwertsteuer schwerlich vereinbar ist, fand demgegenüber keine Beachtung. Da nicht alle Fälle über das Fehlen einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gelöst werden können, wuchs auch in der Rechtsprechung die Neigung, Fahrlässigkeit jedweder Art zum Versagensgrund zu machen und den Pflichtenkreis des Liefernden „bis zur Grenze der Zumutbarkeit“ auszudehnen.⁴

Die Papierform der Aufzeichnungen des Liefernden ist nach den deutschen Vorschriften durch die Einführung der Empfangs- oder Gelangensbestätigung – in ihrer jetzt durchaus gemäßigten Form nach § 17a UStDV – abgesi-

chert. Diese sollte zunächst nach deutschen Vorstellungen einen festgelegten Wortlaut haben. Auch nachdem dies auf Proteste der Wirtschaft hin modifiziert wurde und nahezu ein Freibeweis für den „Grenzübertritt“ der Ware möglich geworden ist, bleiben unionsrechtliche Bedenken bestehen. Immerhin hat die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie für den Binnenmarkt das in allen Mitgliedstaaten anzuwendende Verfahren festgelegt, das im wesentlichen auf Rechnungen, Aufzeichnungen beim Liefenden bzw. Leistenden und bei Umsätzen in Richtung anderer Mitgliedstaaten der zusammenfassenden Meldung beruht. Das gesonderte Belegwesen eines einzelnen Mitgliedstaates ist durchaus geeignet, den Binnenmarkt zu stören. Der Praktiker weiß, daß er mit diesen Argumenten kein Gehör findet. Die Finanzverwaltung verteidigt ihre Vorstellungen von dem Nachweisapparat, weil sie sich ohne letztlich als hilflos empfindet.

Das innergemeinschaftliche Verbringen stellte die Verwaltungen vor besondere Schwierigkeiten. Hier fehlt es naturgemäß an dem dritten Abnehmer, der – möglicherweise – als eine Erkenntnisquelle über den Grenzübertritt einer Ware in Betracht kommt. Es fehlt aber vor allem auch an der zusammenfassenden Meldung, die nach Art. 262 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ausdrücklich nur für Lieferungen vorgesehen ist. Warenwirtschaft und Lagerbuchführung mögen bei Massengütern eine weitere Verprobung ermöglichen. Bei kleineren Lagern und erst recht bei Einzelgegenständen führt dies nicht weiter. Die Beweisführung bleibt für beide Seiten schwierig. Zum Schluß zählt dort, weil es zumeist nichts gibt, dem der Verbringende nachforschen kann, im Zweifel eher die Beweislast als die Sorgfalt. Die Kämpfe darum werden gelegentlich recht erbittert geführt.

3.

Die Finanzverwaltung hat sich eine Ausgangslage geschaffen, indem sie für das innergemeinschaftliche Verbringen dieselben Anforderungen stellt wie für die innergemeinschaftliche Lieferung.⁵ Als abstrakte Aussage klingt dies zunächst nachvollziehbar, denn das innergemeinschaftliche Verbringen ist der innergemeinschaftlichen Lieferung

3 Schätzung für 2012. Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe Österreichs, Ungarns, Deutschlands über die Prüfung von Eurofisc, Website des Bundesrechnungshofes, Sonderberichte des Bundesrechnungshofes, Aufruf 09.11.2016). Diese Lücke wird regelmäßig durch den Überhang von Vorsteuerabzug gegenüber gezahlter Umsatzsteuer berechnet. Inwieweit hier auch andere Einflüsse wie etwa Umsatzausfälle durch Insolvenz o.ä. berücksichtigt sind, ist nicht bekannt.

4 So ausdrücklich BFH v. 14.11.2012, XI R 17/12, BStBl II 2013, 407; in diesem Sinne auch BFH v. 25.04.2013, V R 28/11, BStBl 2013 II S. 656, jeweils gegen die Vorinstanzen.

5 Abschn. 6a.2. Abs. 20 UStAE.

gleichgestellt⁶. Das gilt nach der Aussage der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nur für die Wirkung, aber warum sollte es nicht auch für die Voraussetzungen gelten? Die Antwort ist oben schon gegeben: Die formellen Voraussetzungen des Zugriffs auf einen Empfänger mittels dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die zu deren Dokumentation vorgesehene Aufnahme in die zusammenfassende Meldung sind nicht zu erfüllen. Es wäre an der Finanzverwaltung, die nach ihrem Postulat bei dem innergemeinschaftlichen Verbringen zu erfüllenden Voraussetzungen zu spezifizieren. Das unterläßt sie und man kommt nicht umhin, das als taktische Vorsicht zu werten, die beträchtliche Risiken auf den Steuerpflichtigen abwälzt. Es ist dies eine unbefriedigende und dem freien Warenverkehr unzutragliche Lage. Allerdings muß man zugeben, daß die Lage für die Finanzverwaltung unsicher ist. Zwar wird sie, weil sie ja Voraussetzungen formuliert hat, darauf bauen, daß die Finanzgerichte dies nun irgendwie und im Zweifel zu ihren Gunsten auslegen werden. Es bleibt aber, daß die von ihr schlicht „verdrängten“ Probleme so offen zutage treten, daß auch die Gerichte Unbehagen verspüren müssen. Die Finanzverwaltung neigt deshalb dazu – und das ist für den Berater in der Praxis wenig erfreulich –, Fälle, wenn eben möglich, in die Richtung des Steuerbetrugs zu schieben. Gelingt das nicht, wird es für die Finanzverwaltung schwierig. Irgendeine weiterführende Klärung muß auch die Finanzverwaltung erhoffen. Es ist daher nachvollziehbar, daß die Finanzverwaltung dazu neigt, in „unklaren“ Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens Grundsatzfragen zu sehen und Punkte für die Beweislastverteilung in späteren Fällen zu sammeln. Um einen solchen unklaren Fall ging es hier.

III. 1.

Läßt man den zur Entscheidung stehenden Fall noch einmal Revue passieren, wird deutlich, was nicht zusammenpaßte. Der Nachweis des Verbringens im Jahre 2006 war in der erforderlichen Weise erbracht. Der CMR-Frachtbrief ist als Teil des Nachweises der innergemeinschaftlichen Lieferung anzuerkennen.⁷ Die Finanzverwaltung hätte jetzt einfach den Nachweis und die Behandlung durch den deutschen Händler für den Verkauf in 2007 zusammenziehen können. Dazu hätte sie allerdings die Zeitlücke ignorieren müssen. Sie hätte auch das innergemeinschaftliche Verbringen anerkennen, damit die Versteuerung in Deutschland ausschließen und den Rest des Vorgangs als nicht in ihre Zuständigkeit fallend übersehen können. Dann wäre allerdings die spanische Nachweisungskette nicht korrekt gewesen. Das war der Finanzverwaltung nicht ohne Grund unangenehm, weil ihre Kenntnis davon offensichtlich war. So stand sie mit zwei losen Enden vor dem Finanzgericht.

2.

Das Finanzgericht sah die Problematik durch die Augen der Finanzverwaltung und stellte die Frage, ob eine Steuerbefreiung „für eine innergemeinschaftliche Lieferung (hier: innergemeinschaftliches Verbringen)“ versagt werden darf, „wenn der Lieferer zwar nicht alle ihm zumutbaren Maßnahmen im Hinblick auf formelle Erfordernisse bei der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erfüllt hat, aber keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen?“ „Der vorlegende Senat“, so das FG, „neigt zu der Ansicht, daß das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen unter den Umständen der Vorlagefrage steuerfrei ist.“

Es ist hilfreich, die Gedankengänge zu verfolgen, die das FG München in seinem sehr ausführlichen Beschluß zur Herleitung seiner Frage und seines prospektiven Urteils darlegt. Es stellt heraus, daß grundsätzlich die Lieferung und damit auch das Verbringen eines Gegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat steuerfrei sind. Die Voraussetzung ist der Transport über die Grenze und die Verwendung für die von der Richtlinie anerkannten unternehmerischen Zwecke. Mehr kann die Finanzverwaltung nach dem Wortlaut der Richtlinie nicht fordern. Wenn dies nachgewiesen ist, tritt die Steuerfreiheit ein. Steht das fest, so bedarf es keines weiteren Beweises mehr. Die formellen Anforderungen sind – so das Finanzgericht München – lediglich entbehrliche Beweismittel. Alsdann führt es an, daß selbstverständlich Umstände, mit denen der Lieferer oder Verbringende eine Nachverfolgung und eine Prüfung erschwere, die Steuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen können. Hierfür geht das Finanzgericht auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ein, die in der Tat die Betrugsfälle in den Vordergrund stellt. Vorliegend aber habe der Steuerpflichtige in gutem Glauben und lediglich rechtsirrig bei der Einstufung der Vorgänge in beiden Jahren gehandelt.

An dieser Stelle gilt es innezuhalten. Ob und wie das europäische Mehrwertsteuerrecht das Verbuchungsverfahren sieht, mag schwer zu beurteilen sein. Denkbar wäre, daß das Europäische Recht dem eine höhere Bedeutung beimißt, weil immerhin mit der Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ein fiktives, aber materiell wirksames „Umlenken“ eines Gegenstandes in einen Mit-

6 Art 17 Abs. 1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem). Grundlage des Falles war die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG), die aber insoweit identische Bestimmungen enthielt (vgl. auch Erwägungsgründe Ziff. 3); hier wird daher die neuere Richtlinie zitiert.

7 BFH v. 22.07.2015, V R 38/14, BFH/NV 2015, 1543.

gliedstaat möglich ist. Auf der anderen Seite hat der Europäische Gerichtshof in der von dem Finanzgericht zitierten Rechtsprechung in der Tat die Steuerfreiheit wie eine Vergünstigung behandelt, die dem in einen anderen Mitgliedstaat exportierenden Unternehmer zusteht, die aber bei Betrug oder dem Vorschubleisten eines potentiellen Betrugers verwirkt ist. Dann ist es auch richtig, dem nicht dolos handelnden Unternehmer den steuerfreien Export zu belassen. Mit diesem Konzept des Finanzgerichts München würden zahlreiche Konflikte entschärft und das wirtschaftlich richtige, nämlich dem europäischen Mehrwertsteuer-System entsprechende Ergebnis würde erreicht.

IV.

Die Reaktion des Europäischen Gerichtshofes geht nun in der Tat auf die Erwägungen des Finanzgerichts München präzise ein. Er verwendet einigen Raum darauf, die materiellen Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung zu erläutern. Er kommt dann relativ schnell zu dem Ergebnis: Folglich erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, daß die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn diese materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat; er verweist hierzu auf ein in der Tat deutliches älteres Urteil.⁸ Dabei hält er fest, daß vorliegend ja nur die Angabe der eigenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des deutschen Händlers fehlte, und diese Nummer zwar ein Indiz für die Unternehmereigenschaft, aber für deren Feststellung nicht die Voraussetzung sei. Mit diesem Schlenker, für die ein weiteres Urteil zitiert wird, ist das Versäumnis des deutschen Händlers zwingend als rein formales Geschehen eingestuft.

Alsdann wendet sich der Europäische Gerichtshof allerdings den Anforderungen zu, daß kein Betrug vorliegen dürfe. Hier muß er seine Rechtsprechung, mit der er die Steuerbefreiung in Exportfällen verneint hat, klarstellen. Sie gilt nur für Betrug, und Betrug liegt hier nicht vor. Auf ein verkürztes Zitat aus dem Tenor soll hier nicht verzichtet werden: Die einschlägigen Bestimmungen „sind dahin auszulegen, daß sie es der Finanzverwaltung des Herkunftsmitgliedstaats verwehren, eine Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Verbringung mit der Begründung zu versagen, der Steuerpflichtige habe keine vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen“.

V.

Das Urteil gibt zu verschiedenen Überlegungen Anlaß.

Die Finanzverwaltung hat einen Fall, der die Unschuld auf der Stirn trug, zum Problem werden lassen. Den Parteien ist ein richtiges Urteil zuteil geworden. Die Formulierungen des Urteils hingegen nehmen die Probleme von Beweislast und Streitfragen aus zahlreichen zukünftigen Fällen der Lieferung und des Verbringens heraus. Die formalistische Verwertung der von der Finanzverwaltung insbesondere auch für das innergemeinschaftliche Verbringen selbst geschaffenen unklaren – und damit für die Finanzverwaltung günstigen – Lage ist abgeblockt. Die Ergebnisse der Zukunft werden dadurch sicherlich nicht schlechter.

Festzuhalten ist aber auch: Der Europäische Gerichtshof war in den hier strittigen Punkten über lange Zeit nicht die Quelle der klaren Erkenntnisse zu einem wirtschaftlich neutralen Mehrwertsteuer-System, die man gern in ihm sehen möchte. Der methodisch klare und pointierte und mit einer präzisen Verwendung der Rechtsprechung des Gerichtshofes aufgebaute Beschluß hat dem Gerichtshof deutlich vor Augen führen können, wie und an welchen Stellen seine Entscheidung einsetzen mußte. Dies zeigt wieder: Gute Vorlagen sind eine Voraussetzung guter Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes.⁹

⁸ Urteil v. 27.09.2007, Colée, Rs. C 146/05, BStBl II 2009, 78, Vorlage des BFH, das folgende Urteil des BFH v. 06.12.2007, V R 59/03, BStBl II 2009, 57, liest sich – insbesondere auch in den Leitsätzen – trotz Stattgabe eher wie eine Verschärfung der Rechtsprechung.

⁹ Verf. möchte nicht unterschlagen, dass er bei der Umfrage für das JUVE-Jahrbuch den entscheidenden Senat des FG München wegen dessen herausragender europarechtlicher Kompetenz in Verfahren aus den Jahren 2010 und 2011 als den besten finanzgerichtlichen Spruchkörper genannt hat.

Aktuell und praxisnah.



NEU.

GIERE

Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2015/2016

 **BOORBERG**

von Hans-Wilhelm Giere, Steuer-
oberamtsrat, Nieders. Finanzminis-
terium, hrsg. vom Steuerberater-
verband Niedersachsen Sachsen-
Anhalt e.V. und Landesverband
Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS
**2016, 162 Seiten, DIN A4, € 45,-
ISBN 978-3-415-05691-6**

Das Arbeitsbuch nimmt umfassend und fachlich fundiert Stellung zu aktuellen Themen aus dem Bereich der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte. Es enthält erläuternde Anmerkungen zu zahlreichen Zweifelsfragen und sich abzeichnenden Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Die Themenschwerpunkte sind:

- BMF-Schreiben zur Neuregelung der Gewinnermittlung nach § 13a EStG
- Betriebsvermögenseigenschaft von Forstflächen
- Anwendung der sog. Gesamtplanrechtsprechung bei Veräußerung und Aufgabe von betrieblichen Einheiten
- Rechtsprechung zur sog. gleitenden Vermögensübertragung
- Anerkennung von Darlehensverträgen mit nahestehenden Personen

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

Stand der Erbschaftsteuerreform – Neues Gesetz oder unklare Verfassungslage?

Dr. Gülsen Erkiş¹, Oberregierungsrätin, Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat mit Urteil vom 17.12.2014² die bisherigen Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen (§§ 13a und 13b in Verbindung mit der Tarifnorm des §19 Abs. 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes – ErbStG) angesichts ihres Übermaßes für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben, eine Neuregelung bis zum 30.06.2016 zu treffen.

Zur Umsetzung dieser Vorgaben des BVerfG hat der Gesetzgeber Mitte Oktober 2016 das Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG („ErbSt-AnpG“) auf den Weg gebracht. Der Weg zur Verabschiedung des ErbSt-AnpG gestaltete sich allerdings als überaus steinig. Nach langwierigen Verhandlungen seit Anfang des Jahres 2015 und einer Einigung der Koalitionsfraktionen auf Bundesebene beschloß der Bundestag am 22.06.2016 ein Reformgesetz.³ Der Bundesrat hatte jedoch weiterhin verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ausgestaltung der Verschonungsregeln in diesem Gesetzesbeschuß und rief am 08.07.2016 den Vermittlungsausschuß gemäß Artikel 77 Abs. 2 GG mit dem Ziel einer grundlegenden Überarbeitung an.⁴ Der Vermittlungsausschuß erreichte nach zähem politischem Ringen am 22.09.2016 eine Einigung⁵, die sodann am 29.09.2016 vom Bundestag angenommen wurde.⁶ Die letzte Hürde des parlamentarischen Verfahrens nahm das ErbSt-AnpG schließlich am 14.10.2016 durch die Zustimmung des Bundesrates.

Am Ende mag die Sorge vor einer möglichen Vollstreckungsanordnung des BVerfG gemäß § 35 BVerfGG den Druck auf alle Beteiligten nochmals deutlich erhöht haben. Auf der Zielgeraden wollte die Politik ihre Handlungsfähigkeit beweisen und vermeiden, daß das BVerfG als „Ersatzgesetzgeber“ tätig wird. Damit findet das aktuelle Verfahren zur Erbschaftsteuerreform sein (vorläufiges) Ende. Aus politischer Sicht kann festgehalten werden, daß die Neuregelungen allenfalls einen Minimalkonsens eines parlamentarischen Kompromisses darstellen.

Die bisherigen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen gelten nach mehrfachen Bekundungen des BVerfG über den 30.06.2016 hinaus bis zu einer Neuregelung fort (vgl. zuletzt Pressemitteilung des BVerfG Nr. 41/2016 vom 14.07.2016). Das Gesetz sieht eine Anwendung der Neuregelungen im ErbStG ab dem 01.07.2016 vor. Für die Änderungen im BewG zum vereinfachten Ertragswertverfahren ist eine rückwirkende Anwendung bereits ab dem 01.01.2016 vorgesehen.

Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht wird im Kern aus folgenden fünf Modulen bestehen:⁷

Modul 1: Verschonungsabschlag von 85% bzw. 100% bezogen auf das begünstigte Unternehmensvermögen bis zu einem Erwerbswert von 26 Mio. €;

Modul 2: Abschmelzung des Verschonungsabschlags bei einem Erwerbswert über 26 Mio. € bis 90 Mio. € (Abschmelzmodell) ohne sog. Verschonungsbedarfsprüfung;

Modul 3: Alternativ zum Abschmelzmodell: Erlaß der Steuer auf das begünstigte Vermögen (Erlaßmodell) mit Verschonungsbedarfsprüfung, vor allem bedeutsam für Erwerbe in der Nähe der Abschmelzhöchstgrenze und jenseits davon, d.h. über 90 Mio. €.

Modul 4: Vorababschlag von bis zu 30% auf das begünstigte Vermögen bei Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkungen und Vinkulierungs-, Abfindungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag von Familienunternehmen;

Modul 5: 7-jährige Stundungsmöglichkeit der Erbschaftsteuerschuld im Erbfall.

Nachfolgend sollen die wesentlichen Inhalte des neuen Verschonungskonzepts im Überblick dargestellt werden. Dabei werden jeweils die bisherige Regelung sowie die Moina des BVerfG vorangestellt:⁸

1. Verschonungskonzept

1.1 Bisherige Regelung

Nach dem bisher geltenden Recht kann der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens unabhängig von der Größe und dem Wert des übertragenen Unternehmens eine Verschonung von 85% oder optional von 100% für das von ihm erworbene Unternehmensvermögen erhalten. Voraussetzung hierfür ist, daß

1 Frau Dr. Gülsen Erkiş ist in der Steuerabteilung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen tätig. Ihr Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfaßt und gibt ausschließlich ihre persönliche Auffassung wieder.

2 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50; siehe dazu nur Crezelius, ZEV 2015, 1 ff.; Erkiş/Mannek, Steuerberater-Jahrbuch 2014/2015, 267 ff.; Hannes, ZEV 2015, 7 ff.

3 BR-Drs. 344/16.

4 BR-Drs. 344/16 (Beschuß); BT-Drs. 18/9155.

5 BT-Drs. 18/9690.

6 BT-Drs. 555/16.

7 Siehe dazu auch Eisele, NWB 2016, 1 ff.; Erkiş, DStR 2016, 1441 ff.; Wachter, FR 2016, 690 ff.

8 Paragraphenangaben des ErbStG sind solche in der Fassung des ErbSt-AnpG, soweit keine weitere Angabe erfolgt.

- der Erwerber das Unternehmen fortführt (5 bzw. 7 Jahre),
- die Arbeitsplätze gemessen anhand der Lohnsummen (400% bzw. 700% der Ausgangslohnsumme) erhalten bleiben und
- das nicht begünstigte Vermögen im Unternehmen (sog. Verwaltungsvermögen) einen Anteil von 50% bzw. 10% nicht übersteigt (Verwaltungsvermögensquote).

1.2 Monita des BVerfG

Die Verschonungsregelungen sind unverhältnismäßig, soweit bei Erwerb von großen Betriebsvermögen die Verschonung ohne individuelle Prüfung eintritt, ob der Erwerber überhaupt einer Verschonung bedarf (Bedürfnisprüfung bzw. Verschonungsbedarfsprüfung).

1.3 Neuregelung

Das zweigleisige Verschonungssystem aus Regel- und Optionsverschonung wird im Grundsatz beibehalten. Galten aber die Regel- und Optionsverschonung bisher größenunabhängig, sind künftig folgende größenabhängige „Erwerbsklassen“ zu unterscheiden:

- Erwerbsgröße bis 26 Mio. € (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG),
- Erwerbsgröße über 26 Mio. € bis 90 Mio. € bzw. über 90 Mio. € hinaus (§§ 28a, 13c ErbStG).

Die Einteilung in eines der Erwerbsklassen orientiert sich an dem Erwerbswert (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG). Maßgeblich ist hierbei der Wert des insgesamt erworbenen begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG (§ 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG). Auf den Wert des Betriebs oder der Gesellschaft als solches kommt es für die Einordnung nicht an.

Bei der Prüfung, ob die Schwelle überschritten ist, sind – zur Vermeidung von Gestaltungen durch gestaffelte Übertragungen – von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren einzu beziehen (vergleichbar § 14 ErbStG). Wird die Grenze von 26 Mio. € durch mehrere Nacherwerbe im vorbezeichneten Sinne überschritten, entfällt die ursprüngliche Steuerbefreiung der Vorerwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG) und es kommt zu einer Neufestsetzung.

a) Erwerbsgröße bis 26 Mio. € – Verschonung „kleiner und mittlerer“ Betriebsvermögen

Liegt der Erwerb unterhalb einer Schwelle von 26 Mio. €, erhält der Erwerber – wie bisher – einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85% (bei der Regelverschonung; 15%ige Sofortbesteuerung) bzw. in Höhe von 100% (bei der Optionsverschonung). Eine Verschonungsbedarfsprüfung findet in dieser Erwerbsklasse nicht statt. Beide Verschonungsmöglichkeiten setzen nach wie vor das Einhalten einer Behaltefrist von fünf bzw. sieben Jahren (§ 13a Abs. 6 i.V.m. Abs. 10 S. 1 Nr. 6) und – soweit anwendbar – einer Lohnsummenregel (§ 13a Abs. 3 i.V.m. Abs. 10 S. 1 Nr. 2–5 ErbStG) voraus.

Im Hinblick auf den bisher durchzuführenden Verwaltungsvermögenstest für die Gewährung der Regel- oder Optionsverschonung gelten folgende Neuerungen: Für die Inanspruchnahme der Regelverschonung von 85% ist die bisherige Überwiegensgrenze von 50% für Verwaltungsvermögen (sog. Alles-oder-Nichts-Prinzip, § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG a. F.) ersatzlos gestrichen worden. Das BVerfG hatte diese Regelung als unverhältnismäßig beanstandet. Insoweit ist also nicht mehr vorausgesetzt, daß der Anteil des nicht begünstigten Vermögens eine bestimmte (Verwaltungsvermögens-) Quote nicht überschreitet. Dies hat nach neuem Recht aber zur Folge, daß der Bestand an Verwaltungsvermögen am Steuerstichtag grundsätzlich in vollem Umfang steuerbar ist (soweit keine Ausnahmetatbestände greifen), mithin nicht mehr über die „50%-Unschädlichkeitsquote“ in die Verschonung einbezogen wird. Nach neuem Recht gibt es nunmehr nicht „Alles“, aber auch nicht „Nichts“,⁹ da auch bei Überschreiten einer 50%igen Verwaltungsvermögensquote der begünstigte Unternehmensteil verschonungsfähig ist. Die Beschränkung der Verschonung auf den begünstigten Teil ist von zentraler Bedeutung für die Neukonzeption des Verschonungssystems, da sie größenunabhängig gilt. Aus dem Wegfall der Verwaltungsvermögensquote für den Regelverschonungsfall folgt für die Praxis, daß großer Wert auf die Ermittlung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zu legen ist und alle gesetzlichen Ausnahmetatbestände zur „Umwandlung“ von Verwaltungsvermögen in begünstigtes Vermögen bei der Nachfolgeplanung berücksichtigt werden sollten.

Für die Inanspruchnahme der Optionsverschonung ist weiterhin eine Verwaltungsvermögensquote vorausgesetzt, wobei die Quote von bisher 10% auf 20% angehoben wurde (vgl. § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG). Demnach kann die 100%-Verschonung nur in Anspruch genommen werden, wenn das Unternehmensvermögen über maximal 20% Verwaltungsvermögen verfügt. Aufgrund der Ermittlungstechnik des Verwaltungsvermögens für diese 20%-Quote wächst für Unternehmen, die nur geringe Verbindlichkeiten und einen hohen Bestand an Verwaltungsvermögen haben, die Gefahr, die Vollverschonung nicht in Anspruch nehmen zu können.

b) Erwerbsgröße über 26 Mio. € bis 90 Mio. € bzw. über 90 Mio. € – Verschonung „großer“ Betriebsvermögen

Übersteigt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Schwelle des § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG von 26 Mio. €, erfolgt zunächst (wegen der Freigrenze insgesamt) keine Verschonung. Vielmehr wird die Steuer auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt. Der Erwerber kann hiernach einen Antrag auf einen verringerten (gleitend abschmelzenden) Verschonungsabschlag nach dem neu eingeführten § 13c ErbStG („Abschmelzmodell“) oder eine individuelle „Verschonungsbedarfsprüfung“ nach

⁹ So plakativ *Hannes*, ZEV 2016, 554, 556.

dem neu eingeführten § 28a ErbStG („Erlaßmodell“) stellen. Ein Antrag auf Inanspruchnahme eines verringerten Verschonungsabschlags nach § 13c ErbStG ist unwiderruflich und schließt einen Antrag auf Erlaß der anfallenden Steuer mit einer Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG aus (§ 13c Abs. 2 S. 6 ErbStG). Der Antrag nach § 28a ErbStG ist (wohl) widerruflich (vgl. § 28a Abs. 8 ErbStG).

(1) Abschmelzmodell

Der Verschonungsabschlag von 85% bzw. 100% sinkt um einen Prozentpunkt je 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 26 Mio. € übersteigt (§ 13c Abs. 1 S. 1 ErbStG). Beispielsweise beträgt der Verschonungsabschlag im Rahmen der Regelverschonung bei einem Erwerbswert begünstigten Vermögens im Wert von 30 Mio. € nicht 85%, sondern 80% (30 Mio. € – 26 Mio. € = 4 Mio. €; 4 Mio. € : 750.000 € = 5; 85% - 5% = 80%). Die Abschmelzung des Verschonungssatzes von 85% bzw. 100% erfolgt nur noch bis zu einem Erwerbswert von 89,75 Mio. € (bei der Regelverschonung) bzw. 90 Mio. € (bei der Optionsverschonung), § 13c Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG. Die Abschmelzung erfolgt auf „Null“ (d.h. ab einem Erwerbswert von 89,75 Mio. € bzw. 90 Mio. € ist nur noch das Erlaßmodell mit Bedürfnisprüfung möglich). Der verringerte Verschonungsabschlag wird unter der Voraussetzung gewährt, daß die jeweiligen Lohnsummen- und Behaltensregelungen eingehalten werden, § 13c Abs. 2 S. 1 ErbStG. Um Gestaltungen durch mehrere aufeinanderfolgende Erwerbe zu verhindern, werden nach § 13c Abs. 2 S. 2 bis 5 ErbStG für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet.

(2) Erlaßmodell

Alternativ zu dem Abschmelzmodell hat der Erwerber „großer“ Betriebsvermögen über 26 Mio. € begünstigten Vermögens das Wahlrecht, einen Antrag auf Erlaß der angefallenen Steuer nach § 28a ErbStG zu stellen. Stellt er diesen Antrag, wird auf der Ebene des Erwerbers eine sog. Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt. Hierbei wird überprüft, inwieweit der Erwerber persönlich in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG zu begleichen. Nach Durchführung der Verschonungsbedarfsprüfung wird dem Erwerber die Steuerlast im Umfang der nicht verfügbaren Mittel erlassen, also gar nicht, teilweise oder in vollem Umfang. Das verfügbare Vermögen umfaßt 50% des gemeinen Werts

- des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehört, und
- des bereits im Zeitpunkt der Steuerentstehung vorhandenen Vermögens des Erwerbers, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehören würde.

Der (vollständige oder teilweise) Erlaß der Steuer ist davon

abhängig und steht insoweit rechtlich unter einer auflösenden Bedingung, daß die für die Optionsverschonung geltenden (strengen) Bedingungen an die Mindestlohnsumme über eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren und eine Behaltefrist von sieben Jahren eingehalten werden (§ 28a Abs. 4 Nr. 1 und 2 ErbStG). Darüber hinaus darf der Erwerber kein weiteres verfügbares Vermögen im Sinne von § 28a Abs. 2 ErbStG von derselben oder anderen Personen durch Schenkung oder von Todes wegen erhalten (§ 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG). Hierbei ist irrelevant, von wem und wieviel der Erwerber hinzuerwirbt.

Da bei Erwerbswerten über 90 Mio. € das Abschmelzmodell nicht mehr anwendbar ist und jedenfalls in Nähe der Abschmelzhöchstgrenze aufgrund des stark verringerten Verschonungsabschlags eher unattraktiv ist, dürfte in diesen „Großerwerbsfällen“ regelmäßig das Erlaßmodell beantragt werden. Dies bietet sich insbesondere für Erwerber an, bei denen kein oder kein bedeutendes verfügbares Vermögen im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG vorhanden ist (z.B. minderjährige Kinder und neu zu gründende Familienstiftungen). Zu beachten sind in jedem Fall aber die Regelungen für die Hinzurechnung von Nacherwerben nach § 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG, wenn innerhalb von zehn Jahren verfügbares Vermögen durch Erbfall oder Schenkung auf das Kind oder die Stiftung übergeht.¹⁰

c) Vorab-Abschlag bis zu 30% für qualifizierte (Familien-) Unternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

Für Unternehmen mit „familiengesellschaftstypischen“ Beschränkungen wird zusätzlich zu den übrigen Verschonungen (Normalverschonung, Abschmelz- oder Erlaßmodell) „vorab“ eine „Steuerbefreiung“ von bis zu 30% gewährt, § 13a Abs. 9 ErbStG. Hierfür erforderlich sind nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG folgende kumulative Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag, die

- die Entnahme oder Ausschüttung des steuerlichen Gewinns auf höchstens 37,5% beschränken, wobei Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder der Ausschüttung aus der Gesellschaft entfallenden Einkommensteuer des Gesellschafters unberücksichtigt bleiben.
- die Verfügung über die Beteiligung an einer Personengesellschaft oder den Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine Familienstiftung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) beschränken, und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Die konkrete Höhe des Vorab-Abschlags entspricht der gesellschaftsvertraglich bestimmten prozentualen Minderung des Abfindungswerts der Anteile im Verhältnis zu seinem gemeinen Wert und darf maximal 30% betragen (§ 13a

¹⁰ Siehe dazu Thonemann-Micker, DB 2016, 2312, 2321.

Abs. 9 S. 3 ErbStG). Dieser Abschlag wird (nur) auf das begünstigte Vermögen gewährt; anderenfalls wäre es wieder zu einer signifikanten Verschönerung von Verwaltungsvermögen gekommen.

Da die Steuerbelastung für jeden Gesellschafter unterschiedlich ist, bezieht sich der Prozentsatz von 37,5% nach der obigen Ziffer 1 auf eine variable Größe. Die Regelung sollte auch für Vorabausschüttungen und -entnahmen gelten. Die Regelung bezieht sich jedoch auf den steuerrechtlichen Gewinn. Hingegen dürften gesellschaftsvertragliche Regelungen in aller Regel auf den handelsrechtlichen Gewinn abstellen, so daß insoweit ein Anpassungsbedarf der bestehenden Gesellschaftsverträge gegeben sein dürfte.

Nicht begünstigt ist der Erwerb von Anteilen durch eine vermögensverwaltende Gesellschaft, selbst wenn deren Gesellschafterkreis aus privilegierten Personen im Sinne der obigen Ziffer 2 besteht.

Die o.g. gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen müssen tatsächlich praktiziert („gelebt“) werden und vorlaufend zwei und nachlaufend 20 Jahre nach dem Steuerentstehungszeitpunkt bestehen (§ 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG). Angesichts der zweijährigen Vorlaufzeit müßte der Gesellschaftsvertrag in einschlägigen Fällen ggf. noch kurzfristig nachjustiert werden.

Wird die nachlaufende Frist von 20 Jahren nicht eingehalten, entfällt der Vorab-Abschlag rückwirkend vollständig und es kommt zu einer Neufestsetzung der Steuer. Von der Aberkennung des Vorab-Abschlags unberührt bleibt die Gewährung eines Verschönerungsabschlags im Rahmen der Normalverschönerung, dem Abschmelz- oder Erlaßmodell, vgl. § 13a Abs. 9 S. 5 letzter Halbsatz ErbStG.

Der Vorab-Abschlag ist an keine Größenschwelle gebunden und kann daher unabhängig von der 26 Mio. €-Grenze von jedem Betrieb in Anspruch genommen werden, der die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen aufweist. Der Vorab-Abschlag ist darüber hinaus nicht von der Einhaltung einer Behaltefrist, mithin einer dauerhaften Gesellschafterstellung des Erwerbers, oder einer Lohnsummenbindung abhängig. Der Vorab-Abschlag bleibt daher auch erhalten, wenn die Lohnsummenbindung und/oder Behaltefrist nicht eingehalten werden oder der begünstigte Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, solange nur die o.g. Beschränkungen in dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung der Gesellschaft 20 Jahre nach dem Übertragungstichtag fortbestehen. Scheidet der Gesellschafter aus der Gesellschaft innerhalb der 20-jährigen Periode nach dem Steuerstichtag aus, wird er aber oftmals keinen Einfluß darauf haben, ob künftig Änderungen des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden, die zu einem rückwirkenden Verlust seiner Begünstigung führen. Zu beachten sind zudem mögliche schädliche Wirkungen einer Durchbrechung der Verfügungsbeschränkung nach der obigen Ziffer 2 für Umstrukturierungsmaßnahmen (z. B. Verfügung über die Beteiligung durch Einbringung in eine andere Gesellschaft).¹¹

Der Vorab-Abschlag kann von einem Einzelunternehmer nicht beansprucht werden, da dieser mangels Gesellschaftsvertrag die formalen Kriterien des § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG nicht erfüllen kann. Hier wird z.T. die Einbringung des Einzelunternehmens in eine Einmann-Gesellschaft empfohlen.¹²

2. 90%-Klausel

Für alle Erwerbsklassen und Verschönerungsarten ist die neu eingeführte Regelung in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG zu beachten (90%-Klausel), die über die generelle Gewährung der Regel- und Optionsverschönerung entscheidet. Diese Klausel soll einen Mißbrauch der Verschönerungsregelungen durch die Renaissance von Gestaltungen über sog. Cash-Gesellschaften vermeiden. Nach dieser Regelung wird eine Verschönerung nicht gewährt, wenn das Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 4 ErbStG mindestens 90% des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt, und zwar vor der Anwendung

- der Ausnahmeregelung für betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG),
- des Sockelbetrags im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG),
- des quotalen Schuldenabzugs (§ 13b Abs. 6 ErbStG) und
- des 10%igen Unschädlichkeitsbetrags (§ 13b Abs. 7 ErbStG).

Diese Regelung kann insbesondere bei Betrieben mit einem hohem Bestand an Verwaltungsvermögen und geringen Schulden zu einer gänzlichen Versagung der Verschönerung führen.

3. Lohnsummenregelung

3.1 Bisherige Regelung

Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten sind von der Lohnsummenregelung freigestellt (§ 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG). Voraussetzung für die Verschönerung ist (lediglich) die Einhaltung der Verwaltungsvermögensquote sowie der Behaltefrist.

3.2 Monita des BVerfG

Die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Lohnsummenpflicht ist unverhältnismäßig, da ein Großteil der Unternehmen in Deutschland weniger als 20 Beschäftigte hat und somit das Regel-Ausnahme-Verhältnis ins Gegenteil verkehrt wird. Nach dem BVerfG muß die Freistellung von der Lohnsummenregel auf Betriebe mit „einigen wenigen Beschäftigten“ begrenzt werden.

¹¹ Siehe dazu Hannes, ZEV 2016, 554, 558.

¹² Hannes, ZEV 2016, 554, 558.

3.3 Neuregelung

Die Aufgriffsgrenze für die Freistellung von der Lohnsummenregel wird – unter Inanspruchnahme des dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungsspielraums – von 20 auf fünf Beschäftigte abgesenkt (§ 13a Abs. 3 ErbStG). Folge hiervon ist, daß die Lohnsummenregelung auf eine größere Anzahl von Betrieben erweitert ist. Ob die neue Aufgriffsgrenze von fünf Beschäftigten den Vorgaben des BVerfG genügt, hängt davon ab, ob das Regel-Ausnahmeverhältnis gewahrt ist.

Daneben wird die Lohnsummenregelung durch die Staffelung der Mindestlohnsumme für Betriebe mit mehr als fünf Beschäftigten flexibilisiert, die Betriebe werden insoweit entlastet. Dazu wird die Mindestlohnsumme in Abhängigkeit von der Beschäftigtenzahl und der einschlägigen Lohnsummenfrist von fünf oder sieben Jahren wie folgt gestaffelt:

Die Mindestlohnsumme beträgt bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten 250% (für die Regelverschönerung) bzw. 500% (für die Vollverschönerung), §§ 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 1, Abs. 10 S. 1 Nr. 4 ErbStG. Bei mehr als zehn bis zu 15 Beschäftigten beträgt die Mindestlohnsumme 300% (für die Regelverschönerung) bzw. 565% (für die Vollverschönerung), §§ 13a Abs. 3 S. 4 Nr. 2, Abs. 10 S. 1 Nr. 5 ErbStG. Bei mehr als 15 Beschäftigten gilt die bisherige Mindestlohnsumme von 400% (für die Regelverschönerung) bzw. 700% (für die Vollverschönerung), §§ 13a Abs. 3 S. 1, Abs. 10 S. 1 Nr. 3 ErbStG.

Bei der Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten und der Lohnsumme bleiben nach § 13a Abs. 3 S. 7 ErbStG solche Beschäftigte unberücksichtigt, die sich im Mutterschutz oder einem Ausbildungsverhältnis befinden, Krankengeld oder Elterngeld beziehen und Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter). Offen bleibt die Rechtslage für Leiharbeitnehmer. Die Anzahl der Beschäftigten ist wie bisher nach Köpfen zu berechnen; eine Umrechnung von Teilzeit- in Vollzeitkräfte erfolgt unverändert nicht. Teilzeitkräfte gehen daher voll in die Bestimmung der Beschäftigtenanzahl ein (vgl. auch die bisherige Richtlinienregelung in RE 13.4 Abs. 2 S. 4 ErbStR). Betriebe mit einer hohen Anzahl an Teilzeitbeschäftigten sind insoweit benachteiligt.

Der Lohnsummenbegriff als solcher ist im Grundsatz unverändert geblieben.

Beschäftigte von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Staat werden bei der Beschäftigtenzahl und der Lohnsumme weiterhin einbezogen, und zwar zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht (§ 13a Abs. 3 S. 11 und 12 ErbStG). Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erfolgt die Einbeziehung – wie bisher – nur bei einer Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25%.

In die Lohnsummenregelung neu eingefügt ist die Vorschrift des § 13a Abs. 3 S. 13 ErbStG, die Gestaltungen bei

der Lohnsummenregelung durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen entgegenwirken soll. Mit dieser Regelung soll offenbar der vom BFH in seinem Vorlagebeschluß¹³ gerügten Gestaltung begegnet werden, mit denen sich Steuerpflichtige der Lohnsummenbindung durch Teilung des Betriebs vor dem Erwerb über eine Betriebsaufspaltung entziehen könnten.

4. Neue Stundungsregelung (§ 28 Abs. 1 ErbStG)

Nach neuem Recht steht dem Erwerber im Erbfall (nicht: Schenkung) ein voraussetzungsloser Rechtsanspruch auf Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer bis zu sieben Jahren zu (§ 28 Abs. 1 ErbStG). Diese Stundungsregelung tritt an die Stelle der bisherigen Stundungsregelung in § 28 Abs. 1 ErbStG und bezweckt eine ungeplant entstandene Erbschaftsteuer abzumildern. Hierdurch sollen die in der Praxis beklagten hohen Hürden für die Gewährung einer Stundung nach der bisherigen Regelung in § 28 Abs. 1 ErbStG (Nachweis der Existenzgefährdung) abgebaut werden.

Die Stundung ist im ersten Jahr tilgungsfrei und unverzinslich. Ab dem zweiten Jahr ist die Stundung verzinslich mit 0,5% pro Monat und die Erbschaftsteuer ist in gleichen ratierlichen Teilbeträgen zu begleichen.

In die neue Stundungsregelung werden – über die bisherige Regelung hinausgehend – begünstigungsfähige Kapitalgesellschaftsanteile nach § 13b Abs. 1 einbezogen. Die Stundung gilt unabhängig davon, ob zuvor bereits ein Verschönerungsabschlag (Normalverschönerung oder Abschmelzmodell) oder ein Teilerlaß (Erlaßmodell) gewährt worden ist. Bei Verstoß gegen die Lohnsummen- oder die Behaltensregel endet die Stundung und die Steuer wird sofort fällig. Bei Inanspruchnahme des Abschmelzmodells (ausgehend von einem Verschönerungsabschlag von 100%) sowie beim Erlaßmodell (unabhängig davon, in welchem Umfang ein Erlaß gewährt wurde) gelten für die maßgeblichen Lohnsummen- und Behaltefristen die erhöhten Anforderungen an die Lohnsumme (700%) sowie die auf sieben Jahre verlängerte Behaltefrist. In allen übrigen Fällen (d. h. Erwerber nimmt die Regelverschönerung oder das Abschmelzmodell ausgehend von einem Verschönerungsabschlag von 85% in Anspruch oder der Erwerber nimmt gar keine Verschönerung in Anspruch) gelten die Lohnsummenbindung sowie die 5-jährige Behaltefrist wie bei der Regelverschönerung. Die Stundung endet in jedem Fall, sobald der Erwerber den Betrieb oder den Anteil daran „überträgt oder aufgibt“ (§ 28 Abs. 1 S. 8 ErbStG). Die allgemeine Stundungsmöglichkeit des § 222 AO bleibt daneben bestehen (§ 28 Abs. 1 S. 4 ErbStG). Die aus einem Nachsteuertatbestand wegen Ver-

¹³ 27.09.2012 – II R 9/11, Rn. 145 ff.

stoßes gegen die Lohnsummenbindung oder die Behaltfrist entstehende Steuerschuld kann nicht nach § 28 Abs. 1 ErbStG gestundet werden.

5. Abgrenzung begünstigtes Vermögen vom Verwaltungsvermögen

5.1 Bisherige Regelung

Das Verwaltungsvermögen wird positiv definiert mit zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen. Betriebliches Vermögen wird von der Verschonung ausgenommen, sofern es zu mehr als 50% (bei der Regelverschonung von 85%) oder 10% (bei der Vollverschonung von 100%) aus Verwaltungsvermögen besteht.

5.2 Monita des BVerfG

Die bisherige Regelung ist unverhältnismäßig. Der Gesetzgeber verschont den Erwerb von begünstigtem Vermögen selbst dann uneingeschränkt, wenn es bis zu einem Anteil von 50% aus Verwaltungsvermögen bestand, ohne daß hierfür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt. Darüber hinaus erlaubt die Regelung Gestaltungen innerhalb mehrstöckiger Gesellschaften durch Verschieben von Verwaltungsvermögen zwischen den einzelnen Gesellschaften (Kaskadeneffekte).

5.3 Neuregelung

a) Begünstigungsfähiges Vermögen

Das begünstigungsfähige Vermögen bleibt gegenüber der bisherigen Rechtslage unverändert. Begünstigungsfähig ist daher weiterhin das in § 13b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG aufgeführte Vermögen. Hierzu gehört u.a. der Erwerb von

- inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG);
- inländischem Betriebsvermögen (§§ 95–97 Abs. 1 S. 1 BewG) beim Erwerb eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder von Beteiligungen an einer Mitunternehmerschaft und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG); begünstigungsfähig sind zudem weiterhin der Erwerb von Beteiligung an einer gewerblich-geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 EStG) oder einer reinen vermögensverwaltenden Holding-Kapitalgesellschaft;
- Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU/EWR-Staat, wenn der Erblasser oder Schenker an dieser unmittelbar oder ggf. gepoolt mit den Anteilen anderer Gesellschaftern zu mehr als 25% beteiligt war (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

b) Begünstigtes Vermögen

Innerhalb einer begünstigungsfähigen Vermögensart ist weiterhin das begünstigte vom nicht begünstigten Vermö-

gen abzugrenzen. Das begünstigte Vermögen wird aus dem begünstigungsfähigen Vermögen durch Subtraktion der nicht begünstigten Vermögensteile ermittelt.¹⁴ Begünstigtes Vermögen ist derjenige Teil des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Abs. 1 ErbStG, der den sog. Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG) nach Abzug des 10%igen Unschädlichkeitsbetrags (§ 13b Abs. 7 ErbStG) übersteigt (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ergibt sich durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um die anteiligen verbleibenden Schulden nach Anwendung der Rückausnahme für Deckungsvermögen von betrieblichen Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) und des Sockelbetrags im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG), sog. quotaler Schuldenabzug nach § 13b Abs. 6 ErbStG.

Zu den bisher geltenden Verwaltungsvermögensquoten siehe oben unter Ziffer 1.3 Buchst. a).

Die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen richtet sich auch künftig nach dem sog. Verwaltungsvermögenskatalog. Die ursprünglich vom BMF geplante Neuabgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem sog. Hauptzweckansatz¹⁵ hat sich im Gesetzgebungsverfahren zum ErbSt-AnpG nicht durchsetzen können. Das Verwaltungsvermögenskonzept wurde jedoch wie folgt stark modifiziert.

c) Modifikation des Verwaltungsvermögenskatalogs

- (Ausnahme vom Verwaltungsvermögen für Deckungsvermögen von Altersversorgungsverpflichtungen): Nach § 13b Abs.3 ErbStG gehören „Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind“, bis zur Höhe der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen nicht zum Verwaltungsvermögen. Die begünstigten Vermögensteile sind mit den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen zu verrechnen. Die Regelung ist in ihren Begrifflichkeiten an § 246 Abs. 2 S. 2 HGB angelehnt. Zu den begünstigten Vermögensteilen dürften daher neben z.B. Gesellschaftsanteilen, Finanzmitteln grundsätzlich auch Grundstücke zählen. Zum anderen ist der Begriff der Altersversorgungsverpflichtungen nicht nur auf Pensionsrückstellungen beschränkt, vielmehr dürften hierunter alle Verpflichtungen zur Leistung von Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung oder vergleichbare langfristige Verpflichtungen mit Versorgungscharakter fallen.¹⁶ Im Hinblick auf den be-

¹⁴ Geck, ZEV 2016, 546, 547.

¹⁵ Zur Kritik siehe Erkiş, DStR 2015, 1409.

¹⁶ Vgl. Kleindiek in Großkomm. HGB, § 246, Rn. 102 mit Verweis auf die Begründung zum RegE Bil-MoG, BT-Drucks. 16/10067.

günstigsten Personenkreis findet keine Beschränkung auf Arbeitnehmer statt, so daß in Anlehnung an § 246 Abs. 2 S. 2 HGB etwa auch Organmitglieder erfaßt sein können. Von dieser Begünstigungsvorschrift umfaßt sollten auch sog. Contractual-Trust-Arrangement (CTA)-Strukturen sein, d.h. bestimmte Formen treuhandrechtlicher Konstruktionen (Treuhandmodelle), die einer wirtschaftlichen Auslagerung von Pensionsverpflichtungen dienen.

- **Rückausnahmen für vermietete oder verpachtete „Absatz“-Grundstücke:** In § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchstabe e ErbStG wird bei den als Verwaltungsvermögen definierten, Dritten zur Nutzung überlassenen Grundstücken eine neue Rückausnahme für die Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte eingeführt, soweit diese vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Diese Regelung zielt auf verpachtete Grundstücke, z.B. verpachtete Grundstücke durch Brauereien zum Betrieb einer Brauereigaststätte oder Verpachtung von Tankstellen durch Mineralölunternehmen.
- **Erweiterung auf „private Luxusgüter“:** In § 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG wird das Verwaltungsvermögen ausgedehnt auf Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte nicht der Hauptzweck des Betriebs ist. Hiermit soll eine Verschiebung von Gegenständen der Privatsphäre in ein Betriebsvermögen zum Zwecke der steuerfreien Übertragung verhindert werden.
- **Sockelbetrag für Finanzmittel:** Der bisherige Sockelbetrag für Finanzmittel im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG)¹⁷ bleibt erhalten. Danach gilt der Finanzmittelbestand nach Abzug von Schulden und einem Sockelbetrag von 20% des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft als begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Die Höhe des Sockelbetrags ist jedoch von 20% auf 15% – wegen der weiteren neu eingeführten Rückausnahmen (auch) für Finanzmittel – gemindert worden. Künftig ist für den 15%igen Abschlag nach Satz 1 vorausgesetzt, daß das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch sollen ausschließlich „produktive“ Gesellschaften den Sockelbetrag beanspruchen können und eine Wiederbelebung von sog. „Cash-Gesellschaften“ verhindert werden. Die bisherigen bereichsspezifische Ausnahmen für Kreditinstitute sowie Versicherungsunternehmen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG) gelten weiterhin.
- **Einführung einer Reinvestitionsklausel bei Erwerben von Todes wegen:** In § 13b Abs. 5 ErbStG wird eine Rein-

vestitionsklausel verankert, mit der die Möglichkeit geschaffen wird, steuerschädliches Verwaltungsvermögen im allgemeinen sowie Finanzmittel im speziellen innerhalb einer Frist von 24 Monaten nach dem Steuerentstehungszeitpunkt in begünstigtes Vermögen umzuwandeln. Nach der (allgemeinen) Reinvestitionsklausel in § 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStG entfällt rückwirkend die Zurechnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen, wenn der Erwerber diese Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten ab dem Steuerentstehungszeitpunkt in Vermögensgegenstände innerhalb des vom Erblasser erworbenen, begünstigungsfähigen Vermögens investiert. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Reinvestitionsklausel ist eng gefaßt: Die Reinvestition muß auf einen vorgefaßten Plan des Erblassers beruhen, eine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen darf nicht erfolgen/erfolgt sein. Die Regelung gilt nur bei Erwerben von Todes wegen, nicht bei Schenkungen. Der Erwerber hat das Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen nachzuweisen.

Des weiteren wird für Erwerbe von Todes wegen eine spezielle Reinvestitionsklausel für die Zurechnung von Finanzmitteln zum Verwaltungsvermögen geschaffen. Hiernach entfällt die Zurechnung von Finanzmitteln zum Verwaltungsvermögen rückwirkend zum Steuerentstehungszeitpunkt, soweit der Erwerber diese Finanzmittel innerhalb von 24 Monaten ab dem Steuerentstehungszeitpunkt verwendet, um bei aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen fehlenden Einnahmen die Lohnvergütungen (d.h. im Sinne des § 13a Abs. 3 S. 6 bis 10 ErbStG) zu zahlen. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Investitionsklausel entsprechen denjenigen der Reinvestitionsklausel (§ 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG).

- **Quotaler Schuldenabzug:** Soweit die betrieblichen Schulden und sonstigen Abzüge nicht bereits im Rahmen der Rückausnahme für Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) oder des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) zum Abzug gebracht werden, erfolgt nach § 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG ein quotaler Abzug der verbleibenden Schulden und sonstigen Abzüge. Selbst vollständig fremdfinanziertes Verwaltungsvermögen wird hiernach nicht zum vollen Schuldenabzug zugelassen. Die anteiligen Schulden bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der verbleibenden Schulden. Die jungen Finanzmittel und das junge Verwaltungsvermögen werden im Rahmen der Anwendung des Finanzmitteltests bzw. der Unschädlichkeitsgrenze zur

¹⁷ Eingeführt mit Artikel 30 des AmtshilfeRLUmsG v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

Vermeidung kurzfristiger Einlagen von der Schuldenverrechnung ausgeschlossen. Darüber hinaus scheidet eine Schuldenverrechnung aus, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten 3 Jahre vor dem Steuerentstehungszeitpunkt übersteigt, es sei denn, die Erhöhung des Schuldenstands ist durch die Betriebstätigkeit veranlaßt. Zweck der vorgenannten Regelungen ist es, Gestaltungen zu verhindern, die darauf ausgerichtet sind, durch gezielte Begründung von Schulden vor dem Steuerstichtag ein Schuldenverrechnungspotenzial zu schaffen.

- **10%-Freibetrag für Verwaltungsvermögen:** In § 13b Abs. 7 ErbStG wird ein allgemeiner 10%iger Freibetrag für Verwaltungsvermögen eingeführt, eine Art Unschädlichkeitsgrenze („Schmutzgrenze“). Dieser Vermögenswert soll typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und verschont werden.

d) Konsolidierte (Verbund-)Betrachtung

Nach bisher geltender Rechtslage ist bei nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften für die Einbeziehung in die Begünstigung zu prüfen, ob in dieser nachgeordneten Gesellschaft die Verwaltungsvermögensquote mehr als 50% des gemeinen Werts der Beteiligung überschreitet (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F.). Künftig soll das begünstigte Vermögen in mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen im Wege einer konsolidierten (Verbund-) Betrachtung ermittelt werden (§ 13b Abs. 9 ErbStG). Gesetzgeberisches Ziel ist es, bisher denkbare und vom BVerfG monierte sog. „Kaskadeneffekte“ durch Verlagerung von nicht begünstigtem Vermögen und Schulden in nachgeordneten Beteiligungsgesellschaften zu verhindern. Das begünstigte Vermögen soll mittels einer „Verbundvermögensaufstellung“ auf der obersten Ebene / Konzernspitze konsolidiert ermittelt werden. In die Verbundvermögensaufstellung gehen die Wirtschaftsgüter des (haltenden) Betriebs und der nachgeordneten Gesellschaften mit den gesondert festgestellten Werten entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote ein. Hierbei sind Finanzmittel, Schulden und sonstige Abzüge und die Wirtschaftsgüter des jungen nicht begünstigten Vermögens getrennt auszuweisen, um den Finanzmitteltest und die Ermittlung des Unschädlichkeitsbetrags von nicht begünstigtem Vermögen durchführen zu können. Soweit sich in der Verbundvermögensaufstellung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenden Betrieb oder der übertragenden Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen.

6. Änderung des Kapitalisierungsfaktors im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG)

Bewertungsfragen waren nicht Gegenstand des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014. Gleichwohl hat der Gesetzgeber die Kritik der Wirtschaftsverbände aufgegriffen, wonach die

jetzige Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren mit einem Kapitalisierungsfaktor von 17,86 in 2016 angesichts der andauernden Niedrigzinsphase und Renditetiefs am Kapitalmarkt zu weit überhöhten Unternehmenswerten führe. Dies obgleich das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§ 199 ff. BewG) für den Steuerpflichtigen nur eine optionale Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens darstellt und gerade dann, wenn es zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ führt (also auch bei überhöhten Unternehmenswerten), nicht anwendbar ist.

Beim vereinfachten Ertragswertverfahren wird der gemeine Wert des Betriebsvermögens ermittelt, indem der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird. Der Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes, der sich wiederum aus einem jährlich veröffentlichten Basiszins, abgeleitet aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen, und einem Risikozuschlag von 4,5% zusammensetzt (§ 203 BewG).

Über die Vorgaben des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014 hinausgehend sieht das ErbSt-AnpG nunmehr eine Herabsetzung des Kapitalisierungsfaktors (§ 203 BewG) im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG) auf pauschal 13,75 für alle Unternehmen (gleich welcher Art, Größe und Branche) vor. Das Bundesfinanzministerium ist ermächtigt, den Kapitalisierungsfaktor durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats „an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten anzupassen“. Ob diese Festlegung eines einheitlichen Kapitalisierungsfaktors einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält, wird u.a. im Hinblick auf das BVerfG-Urteil im Jahr 2006,¹⁸ in dem der einheitliche Vervielfältiger für die Bewertung von bebauten Grundstücken von 12,5 (§ 146 Abs. 2 BewG) als verfassungswidrig verworfen wurde, bezweifelt.¹⁹

Der neue Kapitalisierungsfaktor gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016 (und nicht erst ab 01.07.2016). Der Gesetzgeber sieht die Rückwirkung als verfassungsrechtlich unproblematisch an, da sie allein zu Gunsten des Steuerpflichtigen wirke. Das ist nur teilweise zutreffend. Der hohe Vervielfältiger konnte bislang jedenfalls in Grenzfällen dabei helfen, die Verwaltungsvermögensquote auf maximal 50% bzw. 10% zu drücken. Bei Erwerben ab dem 01.01.2016 kann dies nachträglich zu einer Erhöhung der schädlichen Verwaltungsvermögensquote und ggf. den daraus resultierenden nachteiligen Folgen für eine bereits gewährte Verschonung führen, da der anzusetzende gemeine Wert des Betriebsvermögens Berechnungsgröße für die Verwaltungsvermögensquote bildet; sinkt der gemeine Wert des Betriebsvermögens, steigt die Verwaltungsvermögensquote.

¹⁸ BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

¹⁹ Thonemann-Micker, DB 2016, 2312, 2321.

Darüber hinaus ist beachten, daß ein niedriger Unternehmenswert sich auch im neuen Recht nachteilig auswirken kann, u.a. bei der Frage der generellen Verschonung im Rahmen der 90%-Klausel (§ 13b Abs. 2 ErbStG) oder dem Freibetrag im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).

7. Flat-Tax-Modell als künftige Reformalternative?

Vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen²⁰ und teilweise auch im Schrifttum²¹ wird ein Flat-Tax-Modell als vorzugswürdig gehaltene Alternativlösung gegenüber Verschonungsregelung für betriebliches Vermögen befürwortet. So schlägt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen anstelle von Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen vor, Vergünstigungen für spezifische Vermögensgegenstände abzuschaffen, die Steuersätze auf ein maßvoll niedriges Niveau zu senken, die Bemessungsgrundlage zu verbreitern und eine gegenüber dem § 28 Abs. 1 ErbStG wesentlich großzügigere Stundungsregelung zu gewähren. Auch der BFH sieht in seinem Vorlagebeschluß II R 9/11 vom 27.09.2012 ein Stundungskonzept als eine gegenüber dem Verschonungskonzept vorzugswürdige Alternative an. Er führt in seinem Vorlagebeschluß unter Tz. 84 aus, daß es mit der Stundungsregelung des § 28 ErbStG ein probates Instrument zur Verfügung steht, „insbesondere in Erbfällen die Erhaltung des Betriebs zu sichern“.

Das BVerfG hingegen hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 eine Stundungsregelung als nicht gleich effektives Mittel wie die Verschonungsregelungen eingestuft, um den Erhalt der übergegangenen Betriebe und der Arbeitsplätze zu sichern. Auch die Bundesregierung hat in der Vergangenheit bekräftigt, daß es die bestehenden Verschonungsregelungen für unternehmerisches Vermögen weiterhin für die zielführendste Regelung hält, um „dem Gemeinwohl dienendes unternehmerisches Vermögen von der ErbSt freizustellen“.²² Ein Flat-Tax-Modell scheint daher derzeit keine politische Mehrheit zu finden. Dies mag auch in den Belastungs- und Verteilungswirkungen eines solchen Modells begründet sein. Schließlich würden auch Erwerber großer Privatvermögen von gleichmäßig abgesenkten und somit niedrigeren Steuersätzen z.B. von 10–13 % profitieren (Spitzensteuersätze im geltenden Recht: 30%, 43%, 50% je nach Steuerklasse), hingegen kleinere Erwerbe bis zu 75.000 € in der Steuerklasse I (Steuersatz im bisherigen Recht 7%) gegenüber der bisherigen Rechtslage schlechter gestellt. Es darf zudem nicht übersehen werden, daß nach bisheriger Rechtslage Betriebe im Regelfall allenfalls mit 3% belastet werden. Somit würde eine „Flat-Tax“ von z.B. nur 10–13% die Unternehmen erheblich stärker belasten.

8. Fazit

Die ursprüngliche Zielsetzung des Gesetzgebers, mit dem ErbSt-AnpG²³ einen „minimalinvasiven“ Lösungsansatz dahingehend zu verfolgen, die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zu erhalten, soweit aufgrund des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014 kein Änderungsbedarf besteht, konnte nicht erreicht werden. Die umgesetzten Änderungen gehen weit darüber hinaus. Insbesondere für Großerwerbsfälle ergeben sich grundlegende Änderungen der Verschonungsoptionen. Diese profitieren künftig nicht ohne weiteres von dem bisherigen Begünstigungsniveau. Das begünstigungsfähige Vermögen ist zwar unverändert. Allerdings mußte der Gesetzgeber aufgrund der Vorgaben des BVerfG die Konzeption der nicht begünstigten Vermögensteile (Verwaltungsvermögen) nachjustieren. Das Verwaltungsvermögen nimmt künftig an der Verschonung grundsätzlich nicht teil und ist steuerbar. Verschonungsfähig ist nach neuem Recht nur das begünstigte Vermögen, welches aus dem begünstigungsfähigen Vermögen nach Subtraktion der nicht begünstigten Vermögensteile ermittelt wird. Diese Konzeption ist ein zentraler Punkt der Reform und für die Praxis äußerst bedeutsam, da es für jede Erwerbsklasse gilt. In mehrstufigen Unternehmensstrukturen wird das nicht begünstigte Vermögen künftig über eine konsolidierte (Verbund-) Betrachtung ermittelt. Aufgrund der neu eingeführten (quotalen) Schuldenverrechnung mit Verwaltungsvermögen neben der vollen Schuldenverrechnung des Finanzmitteltests und neben der Rückausnahme für Altersvorsorgevermögen dürften die Auswirkungen der Neukonzeption des nicht begünstigten Vermögens für Unternehmen mit einem durchschnittlichen bis hohen Bestand an Fremdkapital jedoch überschaubar sein. Ungünstige Folgen könnten sich im Einzelfall für eigenkapitalfinanzierte Unternehmen mit einem geringen Schuldenbestand und hohem Verwaltungsvermögenanteil ergeben.

Die Neuregelungen beinhalten keine Änderungen im Hinblick auf die begünstigten Erwerbe, dem begünstigungsfähigen Vermögen sowie die Behaltefristen. Ferner bleiben der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG und der Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG unverändert bestehen.

Insgesamt ist festzustellen, daß die Anwendung der Regelungen im Hinblick auf die Anzahl von Fristen, Anträ-

20 Gutachten: „Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer“, 01/2012, S. 33 ff.

21 Piltz, DStR 2010, 1913, 1919/1920; Crezelius, ZEV 2012, 1, 4; Houben/Maiterth: Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform, S. C 6; ähnlich auch Seer, Ubg 2012, 376, 382: „Die Verfassung verlangt die Verschonung eines solchen „Verschonungsexistenzminimums“ nicht. [...] Dies gilt auch für Unternehmenserben“.

22 Siehe etwa BT-Drs. 17/10878 vom 26.09.2012 zu Frage Nr. 11 der Kleinen Anfrage von Abgeordneten der Fraktion DIE LINKE.

23 BT-Drucks. 18/5923, S. 2.

gen und Wahlrechten, Wertgrenzen sowie Anzeigepflichten gegenüber dem geltenden Verschonungssystem komplexer und rechtsunsicher geworden ist. Erwartungen an ein einfacheres Verschonungssystem für Betriebsvermögen sind enttäuscht worden. Aufgrund der Einbeziehung von Nacherwerben bedarf die Nachfolgeplanung zudem eines besonderen Vor- und Nachsorgeaufwandes. Dies wird die Finanzverwaltung und Steuerpflichtige gleichermaßen belasten. Dieses Ergebnis ist jedoch nur eingeschränkt dem Gesetzgeber anzulasten. Die aus der Anwendung des neuen Rechts

zu erwartenden Konflikte resultieren aus der Zielsetzung des Gesetzgebers, einerseits den Vorgaben des BVerfG zu genügen, andererseits den produktiven Unternehmensbereich zu verschonen und den Unternehmen die für die Produktivität erforderlichen Mittel nicht zu entziehen. Ob das ErbSt-AnpG – anders als seine Vorgänger – Bestand haben wird oder aber die Behaltefrist, die es den Unternehmensnachfolgern auferlegt, selbst nicht übersteht, bleibt abzuwarten.

Leitfaden.

RdW

Band 247

Schriftenreihe
»Das Recht der Wirtschaft«
Gruppe Arbeitsrecht

Das Wichtigste:

- Geltungsbereich des BUrlG 16
- Wartezeit 22
- Urlaub und Arbeitsplatzwechsel 36
- Urlaubsgewährung 39
- Übertragung des Urlaubs 51
- Krankheit und Urlaub 61
- Urlaubsentgelt 65
- Urlaubsgeld 76
- Urlaub bei Mutterschutz und Elternzeit 78

SCHUPP

Urlaubsrecht

AUCH ALS

E-Book

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Urlaubsrecht

von Dr. Antje Schupp, Fachanwältin für Arbeitsrecht
2017, 96 Seiten, € 12,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 247
ISBN 978-3-415-05796-8

Der Urlaubsanspruch des Arbeitnehmers ist ein wesentlicher Bestandteil des mit dem Arbeitgeber bestehenden Arbeitsvertrags. Er hat unterschiedliche rechtliche Grundlagen; so ergibt er sich aus dem individuellen Arbeitsvertrag, einer Betriebsvereinbarung, einem Tarifvertrag, aber auch aus europäischen Rechtsvorschriften.

Die Thematik Urlaubsanspruch hat verschiedenste Aspekte, beispielsweise Entstehen des Urlaubs, Befristung, Dauer, Krankheit im Urlaub, Urlaubsabgeltung, Urlaubsgeld.

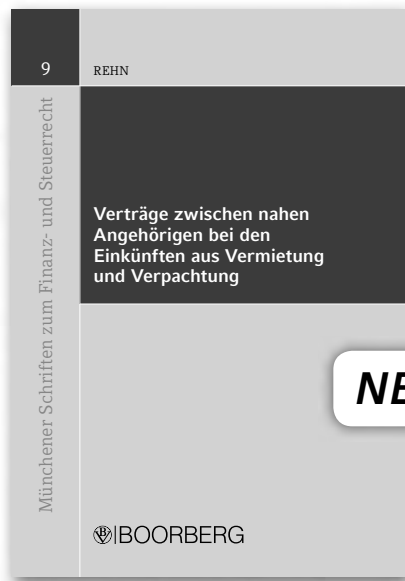
Die Autorin behandelt sämtliche mit dem Urlaub zusammenhängenden Problematiken. Zahlreiche Tipps, Beispiele und »Merksätze« machen das Buch zu einem überaus verständlichen Helfer für den betrieblichen Alltag.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1666011

BOORBERG

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



Grundlegend.

WWW.BOORBERG.DE

Verträge zwischen nahen Angehörigen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

von Corinna Jeanette Rehn

2016, 246 Seiten, € 56,-

Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 9

ISBN 978-3-415-05765-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1571974

Die Untersuchung befasst sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt werden können.

Die Autorin ordnet die »besonderen Anforderungen« der Rechtsprechung methodisch ein und untersucht sie daraufhin, ob sie geeignet sind, Aufschluss darüber zu geben, ob eine Leistung zwischen nahen Angehörigen auf vertraglicher Grundlage erfolgen soll.

Wesentliche Bestandteile der Ausführungen sind daneben die Bestimmung des gesetzlich nicht definierten Kreises der nahen Angehörigen, die Rechtfertigung besonderer Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen sowie die gesetzlichen Hürden der Einkünfteerzielungsabsicht, des Scheingeschäfts und des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520816

Veranstaltungen

Steueranwaltstag 2016 in Berlin – Mit Erbschaftsteuerreform

Der 22. **Steueranwaltstag** der AG Steuerrecht im DAV fand am 04. und 05.11.2016 wieder in der Bundeshauptstadt Berlin und zum zweiten Mal im zentral gelegenen Hotel InterContinental an der Budapester Straße statt.

Erweitertes Fortbildungsangebot: Steueranwaltstag plus

Die zweitägige Veranstaltung bot den teilnehmenden Fachanwälten für Steuerrecht die Möglichkeit, durch zusätzliche Buchung des ergänzenden Teils „**Steueranwaltstag plus**“, der am Samstagnachmittag mit fünf Stunden stattfand, die seit dem Jahr 2015 erforderlichen 15 Fortbildungsstunden für den pflichtgemäßen Fortbildungsnachweis im Sinne des § 15 FAO zu absolvieren. Dieses Angebot nahmen weit mehr als die Hälfte der Teilnehmer des Steueranwaltstages wahr.

Für Mitglieder der AG Steuerrecht besteht außerdem die exklusive Fortbildungsmöglichkeit, über den „**faocampus**“ auf der Homepage des DAV den Nachweis für bis zu 5 Fortbildungsstunden durch Selbststudium zu erhalten. Das Selbststudium besteht darin, Beiträge in der Mitgliederzeitschrift **steueranwaltsmagazin** durchzuarbeiten, die Fragen zu den darin enthaltenen Beiträgen zum Zweck der Lernerfolgskontrolle zu beantworten und bei dem DAV einzureichen. Bei erfolgreicher Bearbeitung wird dem Teilnehmer ein Zertifikat ausgestellt. Mitglieder der AG Steuerrecht können sich auf der Homepage des DAV unter www.fao-campus.de mit ihrer DAV-Mitgliedsnummer registrieren. Die Kosten für diese Form der Fortbildung sind im Mitgliedsbeitrag für die AG Steuerrecht im DAV enthalten.

Übersicht über die Themen des Steueranwaltstages

Die neun Themen des Steueranwaltstages aus dem materiellen Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht umfassten den automatischen Informationsaustausch und die Investmentsteuerreform, die Rechtsprechung zur Kassenbuchführung und zu Schätzungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung, Anwendungsfragen des steuerstrafrechtlichen Kompensationsverbots des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO, steuerliche Fragen zum Gesellschafterstreit in der GmbH, das neue Zollrecht, den Anwendungserlaß der Finanzverwaltung zu § 153 AO, die Reform im Erbschaftsteuerrecht, Aktuelles im Bilanzsteuerrecht und bei der Besteuerung von Personen-

gesellschaften. Im anschließenden **Steueranwaltstag plus** erhielten die Teilnehmer Praxisempfehlungen zu Rechtsbehelfsverfahren bei Finanzbehörden und Gerichten sowie einen Überblick zu Problemfeldern der Gemeinnützigkeit.

Die Themen im Einzelnen

Unter dem Titel „**Aktuelles zur Besteuerung von Kapitaleinkünften, Reform der Investmentbesteuerung, Auskunftsverfahren**“ faßte **Ronald Buge**, Rechtsanwalt, Berlin, scheinbar unspektakuläre Entwicklungen in der Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Rechtsprechung zusammen. Die Änderungen waren jedoch dermaßen umfangreich, daß er sich auf die Erörterung des neuen Investmentsteuerreformgesetzes und der Regelungen zum automatischen Informationsaustausch konzentrierte.

„**Neue Vorgaben der Rechtsprechung zur Kassenbuchführung und zu Schätzungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung**“ stellte **Dr. Egmont Kulosa**, Richter am BFH, eindrucksvoll dar (s. Bericht im nächsten Heft).

In seinem Vortrag über „**Grundlagen und praktische Anwendungsfragen des steuerstrafrechtlichen Kompensationsverbots (§ 370 Abs. 4 Satz 3 AO)**“ erörterte **Professor Dr. Jens Bülte**, Universität Mannheim, Lehrstuhl für Strafrecht, Strafprozeßrecht und Wirtschaftsrecht, den Regelungsinhalt der Norm, deren Sinn und Zweck anhand der historischen Herleitung, die Bedeutung der Norm in der Rechtsprechung, die Systematisierung und den Rechtsgutsbezug sowie die Folgerungen und Einzelfälle.

Professor Dr. Burkhard Binnewies, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, wies darauf hin, daß steuerrechtliche Überlegungen in die Entscheidungsfindung von Anfang an einbezogen werden müssten. Es sei nur ein scheinbarer Erfolg, wenn die verbleibenden Gesellschafter einen Mitgesellschafter „billig“, also unter dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils ausgeschlossen hätten, sondern aber die Liquidität für die Schenkungsteuer nicht aufbringen könnten (§ 7 Abs. 7 ErbStG). **Professor Binnewies** gab einige Hinweise zur Gestaltung des Gesellschaftsvertrages im Hinblick auf etwaige Gesellschafterstreitigkeiten, stellte die steuerlichen Risiken des Gesellschafterstreits dar und gab Hinweise zur Bilanz im Gesellschafterstreit.

Dr. Nathalie Harksen, Rechtsanwältin, Münster, vermittelte den Teilnehmern aktuelles „**Praxiswissen Zollrecht**“. Die Teilnehmer erfuhren, „**was der Steueranwalt zum Recht der Einfuhrabgaben wissen sollte**“. Einfuhrabgaben sind der Zoll und die Einfuhrumsatzsteuer, welche

einen erheblichen Anteil an den Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden haben. Der Unionzollkodex (UZK) ist seit dem 01.05.2016 in vollem Umfang anwendbar.

Wer Mandanten im Steuerstrafrecht berät und für diese „Selbstanzeigen“ abgibt, sollte die Abgrenzung zur Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO kennen. Das **BMF-Schreiben vom 23.05.2016** mit dem „Anwendungserlaß zu § 153 AO“ stellte **Dr. Martin Wulf**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin, vor. Damit stehen nun erstmals amtliche Vorgaben der Finanzverwaltung zur Handhabung der in der Praxis bedeutsamen Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO zur Verfügung. Auf **Dr. Wulfs** Beitrag in der **wistra 2016, 337** zu dem neuen Anwendungserlaß zu § 153 AO, welcher in den allgemeinen Anwendungserlaß zur Abgabenordnung eingefügt wurde, wird verwiesen.

Zum „Stand der Erbschaftsteuerreform“ informierte **Frau Dr. Gülsen Erkis**, Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf, darüber, daß das Erbschaftsteuer-Anpassungsgesetz (ErbSt-AnpG) durch die Zustimmung des Bundesrats am 14.10.2016 die letzte Hürde des parlamentarischen Verfahrens genommen hat. Das Gesetz ist ab dem 01.07.2016 und die Änderungen im Bewertungsgesetz zum vereinfachten Ertragswertverfahren sind rückwirkend ab dem 01.01.2016 anwendbar. In ihrem Vortrag stellte **Frau Dr. Erkis** den Inhalt des neuen Gesetzes im Vergleich zu den bisher geltenden Regelungen sowie die Auswirkungen der neuen Regelungen vor. Auf ihren Aufsatz in **DStR 2016, 1441 ff.** wird verwiesen.

„Aktuelle Fragen zur Handels- und Steuerbilanz“ stellte **Ulrich Breier, LRD**, Finanzverwaltung NRW, Bonn, nicht nur vor, sondern beantwortete sie gleichzeitig. In Teil 1 ging es um die bilanzielle Behandlung von Mezzaninen Finanzierungsinstrumenten, zu denen beispielsweise Genußrechte und stille Beteiligungen zählen. Bisher erfolgte die Einstufung solcher Finanzierungsinstrumente als Eigen- oder Fremdkapital in der Steuerbilanz nach ganz herrschender Meinung in der Literatur nach eigenen in den Steuergesetzen ausgebildeten Kriterien und war somit vom handelsbilanziellen Ausweis unabhängig. Im 2. Teil erörterte Herr **Breier** aktuelle Fragen zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen nach dem HGB. Aufgrund des Umstandes, daß die Marktzinsen in den letzten Jahren kontinuierlich gefallen sind, erhöhen sich Rückstellungen in der Bilanz und zehren damit laufende Unternehmensgewinne auf. Gegenstand des 3. Teils des Vortrags waren Bilanzierungsfehler in der ertragsteuerlichen Organschaft.

Für **Personengesellschaften** stellte **Dr. Martin Strahl**, Steuerberater, Köln, „Neue Gestaltungschancen für Mitunternehmensschaften und ihre Gesellschafter“ vor.

Im 1. Teil wies **Dr. Strahl** auf die Wahlmöglichkeit zwischen Unentgeltlichkeit oder Entgeltlichkeit bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf eine Mitunternehmenschaft hin.

Steueranwaltstag plus

In diesem Teile erhielten die Teilnehmer zunächst „Praxisempfehlungen für die Führung von Rechtsbehelfsverfahren bei Finanzbehörden und Gerichten“ von **Professor Dr. Michael Hendricks**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn, und **Dr. Christina Hildebrand**, Rechtsanwältin Steuerberaterin, Bonn.

Im zweiten Themenblock gab **Dr. Stefan Dornbusch**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn, einen „Überblick zu den Problemfeldern der Gemeinnützigkeit“ und **Andreas Jahn**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn, Hinweise zu „Haftungsrisiken für Organmitglieder gemeinnütziger Körperschaften“ und deren Vermeidung.

Termine für 2017

Das Seminar „Steueranwalt International“ wird mit 15 Fortbildungsstunden auf Mallorca vom **27. bis 29. April 2017** stattfinden. Der „23. Steueranwaltstag“ wird am **3. und 4. November 2017** wieder in Berlin veranstaltet und mit dem „Steueranwaltstag plus“ ebenfalls 15 Fortbildungsstunden anbieten. Das Programm wird ab Frühjahr 2017 auf der Homepage der AG Steuerrecht im DAV unter www.steuerrecht.org bekanntgegeben.

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

Nichtannahmebeschuß bzgl. Steuerfestsetzungsfristen

Orientierungssatz: Unbegrenzte Steuerfestsetzungsfristen sowie freie Verfügbarkeit der Finanzbehörden über deren Lauf wäre mit Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes unvereinbar – hier: keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Auslegung und Anwendung des § 171 Abs. 4 S 3 AO

Entscheidung: BVerfG, Nichtannahmebeschuß vom 21.07.2016 – 1 BvR 3092/15

I. Sachverhalt

Mit der eingereichten Verfassungsbeschwerde machte die Beschwerdeführerin geltend, die Auslegung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO durch den BFH stelle einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz des Rechtsfriedens dar, weil der Eintritt der Verjährung in das Belieben der Finanzverwaltung gestellt werde. Es käme zu einer ewigen Verjährung unter Kontrolle der Finanzverwaltung.

Bei der Beschwerdeführerin fand im Jahr 1980 eine Außenprüfung für die VZ 1974 bis 1978 statt. Die Behörde handelte letztmalig Mitte 1989 und unterbrach daraufhin die Prüfung bis zum Jahr 1995. Nach einer im Jahr 1996 erfolgten Schlußbesprechung erließ das FA 1997 die entsprechend geänderten Steuerbescheide. Die Beschwerdeführerin vertrat die Ansicht, die Steuerbescheide seien wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig. Einspruch, Klage und Revision blieben erfolglos. Der BFH begründete seine Entscheidung damit, daß die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO sich nicht nach dem Zeitpunkt der letzten Ermittlungshandlung im Jahr 1989 richtet, sondern nach dem Zeitpunkt der Schlußbesprechung im Jahr 1996.

II. Entscheidungsgründe

Das BVerfG nahm die Verfassungsbeschwerden mangels Erfolgsaussichten nicht zur Entscheidung an. Die angegriffenen Entscheidungen verstoßen nach Auffassung der Kammer nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausprägung als Gebot der Belastungsklarheit und Belastungsvorhersehbarkeit (Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG). Das BVerfG umschreibt zunächst, was er unter dem Rechtsstaatsprinzip verstehe. Das Rechtsstaatsprinzip schützt in seiner Ausprägung als Gebot der Belastungsklarheit und der Vorhersehbarkeit davor, daß lange zurückliegende, abgeschlossene Vorgänge unbegrenzt zur Anknüpfung neuer Lasten herangezogen werden können. Als Ausfluß der Gewährleistung der Rechtssicherheit ist unter anderem die Verjährungsregelung anzusehen. Bei der Aus-

gestaltung der Verjährungsvorschriften muß der Gesetzgeber darauf achten, daß das berechnete Interesse der Allgemeinheit an einer richtigen Rechtsanwendung, an der materiellen Gerechtigkeit und am Steueraufkommen einerseits und das Interesse des einzelnen an dem Grundsatz der Rechtssicherheit in einem angemessenen Ausgleich zueinanderstehen. Dabei steht ihm ein weiterer Gestaltungsspielraum zu.

Gemessen an diesen Grundsätzen sind die angegriffenen Entscheidungen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Zwar gab das BVerfG der Beschwerdeführerin insoweit Recht, als es nicht mit den Grundsätzen von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz vereinbar ist, wenn die Finanzverwaltung letztlich die Verjährungsfristen beliebig, d.h., wohl willkürlich, verlängern könnte. Dies ist bei der vom BFH vorgenommenen Auslegung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO, daß der Lauf der Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen nur bei definitivem Unterbleiben der Schlußbesprechung an die letzte Ermittlungshandlung anknüpft, nicht der Fall. Ausschlaggebend für dieses Ergebnis war für das BVerfG folgende Überlegung: Die Schlußbesprechung steht zur vollen Disposition des Steuerpflichtigen. Er hat einerseits einen Anspruch auf Durchführung einer Schlußbesprechung und andererseits steht dem Steuerpflichtigen frei, auf eine Schlußbesprechung nach § 201 Abs. 1 Satz 1 AO zu verzichten. Er kann mithin den Ablauf der Festsetzungsfrist gemäß § 169 AO durch einen Verzicht herbeizuführen. Diese dem Steuerpflichtigen eröffnete Möglichkeit eines Verzichts führt auch im vorliegenden Fall nicht zu unzumutbaren Nachteilen der Beschwerdeführerin.

Ein Verzicht, so führt das BVerfG abschließend aus, hätte unmittelbar zum Eintritt der Verjährung und damit zum Erlöschen des Steueranspruchs geführt. Hieraus ergibt sich für die Beratung eine besondere Prüfungspflicht. In Betriebsprüfungsfällen muß bei verzögerter Terminierung einer Schlußbesprechung stets geprüft werden, ob ein Verzicht nicht dazu führt, daß die Verjährungsfrist sich nicht mehr an der Schlußbesprechung, sondern an der letzten Ermittlungshandlung zu orientieren hat.

(Claudius Söffing)

Qualifizierung eines Gehaltsverzichts als Arbeitslohn

Orientierungssatz: Für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluß von Arbeitslohn führt, kommt es maßgeblich darauf an, wann der Verzicht erklärt wurde.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 15.06.2016 – VI R 6/13

I. Sachverhalt

Der an einer GmbH zu 35 % beteiligte Kläger, bei welcher er zugleich der alleinige Geschäftsführer war, erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1999 einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 89.227 DM. Ausweislich der beigefügten Lohnsteuerkarte ergab sich jedoch, daß der Bruttoarbeitslohn in dem Streitjahr 136.556,73 DM betrug. Die Differenz erklärte der Kläger damit, er habe aufgrund von finanziellen Schwierigkeiten der GmbH auf seinen Lohn verzichtet. Zum Nachweis legte der Kläger hierzu eine Kopie einer zwischen ihm und der GmbH im Jahr 1997 geschlossenen Vereinbarung vor, wonach er als Gesellschafter-Geschäftsführer bei Liquiditätsengpaß der Gesellschaft auf seinen Lohn verzichten könne.

Das Finanzamt legte den Bruttoarbeitslohn laut der Lohnsteuerkarte in dem Einkommensteuerbescheid fest, da es sich bei dem Verzicht um eine Gehaltsverwendung handle. Das Finanzamt ging in dem Einkommensteuerbescheid 1999 von einem Bruttoarbeitslohn von 136.556 DM aus, da der Gehaltsverzicht nicht im Voraus ausgesprochen worden sei und damit der Gehaltsanspruch konkret entstanden sei. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte Erfolg.

II. Entscheidungsgründe

Die vom Finanzamt erhobene Revision ist begründet. Das FG verneint ein Vorliegen einer verdeckten Einlage zu Unrecht.

Die erste vom BFH zu entscheidende Frage war, ob dem Kläger aufgrund seines Verzichts das Gehalt zugeflossen war oder nicht. Grundsätzlich ist von einem Zufluß von Arbeitslohn gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG dann auszugehen, wenn der Gläubiger über Wirtschaftsgut verfügen kann. Dabei machte der erkennende Senat deutlich, daß es bei einem Zufluß gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und deshalb ein Zufluß nicht fingiert werden kann. Die Rechtsprechung des BFH läßt nur eine Ausnahme zu, d.h., akzeptiert eine Zuflußfiktion für den Fall eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft. Bei diesem wird der Zufluß des Gehalts mit Fälligkeit angenommen. Mangels Inter-

sengegensatzes habe er bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit die Möglichkeit erlangt, den Leistungserfolg herbeizuführen, d.h., sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht zu verschaffen. Da im Revisionsfall der Kläger lediglich zu 35 % an der Gesellschaft beteiligt war, also nicht beherrschender Gesellschafter war, kam die vorstehend beschriebene Zuflußfiktion nicht zum Tragen. Insoweit hatte die Vorinstanz zutreffend entschieden.

Als weitere Möglichkeit eines Zuflusses des in Rede stehenden Arbeitslohns sieht der BFH dann als gegeben an, wenn mit dem Verzicht eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft erbracht wird. Eine solche liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne daß der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält, und wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Die Annahme einer verdeckten Einlage hätte zur Folge, daß der Gesellschafter über den Einlagegegenstand verfügen konnte. Wenn also Einlagegegenstand der Gehaltsanspruch des Klägers gewesen sein sollte, dann hätte dies zur Konsequenz, daß die Gehaltsforderung zuvor ihm wirtschaftlich zur Verfügung gestanden hat und damit zugeflossen sein muß. Der BFH rügt die Vorinstanz dahingehend, daß sie eine verdeckte Einlage verneinte, ohne Einzelheiten zu dem Verzicht des Klägers auf Auszahlung seiner Gehaltsansprüche festzustellen. Aus diesem Grund wies der BFH die Sache an das FG zurück und gab folgende rechtlichen Hinweise: Maßgeblich kommt es darauf an, ob der Kläger vor der Entstehung oder erst im Nachhinein auf den Gehaltsanspruch verzichtet hat. Entscheidend ist dabei, ob im Zeitpunkt des Verzichts der entsprechende Gehaltsanspruch in der Bilanz der Gesellschaft hätte passiviert werden müssen, wenn in diesem Zeitpunkt eine Bilanz aufgestellt worden wäre. Bei einem Verzicht vor der Entstehung des Gehaltsanspruchs, also in dem Fall, daß keine bilanzielle Erfassung der Gehaltsverbindlichkeit zu erfolgen hat, wäre der Kläger unentgeltlich tätig geworden. Es wäre dann nicht zu einer Vermögensmehrung bei der Gesellschaft gekommen. Eine Vermögensmehrung könnte eventuell durch die unentgeltliche Tätigkeit, nicht aber durch den Gehaltsverzicht bewirkt worden sein. Etwas anderes gilt hingegen, wenn der Verzicht im Nachhinein ausgesprochen wird.

Die Gesellschaft hätte zuvor die entsprechende Gehaltsverbindlichkeit passivieren und nach Ausspruch des Verzichts gegen Kapital ausbuchen müssen. Bei dieser Fallkonstellation wären die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage erfüllt und es wäre denkbare vor ein Gehaltszufluß beim Kläger anzunehmen. Im zweiten Rechtszug muß also das FG den Sachverhalt genauestens dazu ermitteln, wann

der Verzicht des Klägers ausgesprochen wurde. Am Ende stellt der BFH noch fest, daß das FG auch zu prüfen hat, ob der Gehaltsverzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt wurde und sollte dann eine verdeckte Einlage zu bejahen sein, diese mit dem Teilwert zu bewerten ist.

(Claudius Söffing)

Feststellungslast bzgl. der Zurechnung des Vermögensbestands eines Einzelkontos zwischen Ehegatten

Orientierungssatz: Die Feststellungslast für die Zuordnung des Vermögensbestands eines Ehegatten-Einzelkontos trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte.

Entscheidung: BFH, Urteil vom 29.06.2016 – II R 41/14

I. Sachverhalt

Der Ehemann der Klägerin führte bei einer schweizerischen Bank ein auf sich allein lautendes Konto/Depot. Die Klägerin besaß lediglich eine Kontovollmacht. Zwei Jahre später eröffnete die Klägerin ebenfalls ein Konto/Depot bei der Schweizer Bank und erteilte ihrem Ehemann ebenfalls Kontovollmacht. Der gesamte Kontenstand des Kontos des Ehemannes übertrug man auf das Konto der Klägerin. Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung forderte man die Klägerin auf, eine Schenkungsteuererklärung abzugeben. Dem kam die Klägerin nach, erklärte jedoch lediglich die Hälfte des auf ihrem Konto gutgeschriebenen Bestands. Sie vertrat die Ansicht, daß ihr eine Hälfte des Vermögens auf dem Konto des Ehemannes vor Übertragung auf ihr Konto bereits gehört habe. Das Finanzamt sah hingegen eine vollumfängliche Schenkung des Kontobestands des Ehemannes an die Klägerin und setzte entsprechend die Schenkungsteuer fest. Die Klägerin legte hiergegen erfolglos Einspruch ein. Auch die hiergegen erhobene Klage blieb der Erfolg versagt.

II. Entscheidungsgründe

Die hiergegen erhobene Revision wies der BFH als unbegründet zurück. Die Klägerin treffe die Nachweispflicht für Tatsachen, die einer Annahme einer Schenkung entgegenstehen. Die Entscheidung verdeutlicht, wie wichtig es ist, daß die Steuerpflichtigen so früh wie möglich eine Klarstellungsvereinbarung treffen, wie im Innenverhältnis eine Zuordnung des Konto- bzw. Depotvermögens erfolgen soll. Zunächst bestätigt der BFH seine Rechtsprechung zur Darlegungs- und Nachweislast im Steuerrecht. Grundsätzlich hat

das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Kann der Sachverhalt nach allen zumutbaren und zugänglichen Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, so kommt die sogenannte Sphärentheorie zum Tragen. Das bedeutet, die objektive Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt danach die Finanzbehörde. Für steuermindernde Tatsachen, also für die Tatumsstände, die Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und sonstige Steuervergünstigungen begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken, trägt der Steuerpflichtige die objektive Beweislast.

Fraglich war im Revisionsfall, ob die Klägerin an dem Vermögen auf dem Konto des Ehemannes im Innenverhältnis schon vor der Übertragung beteiligt war, so daß ihr dieses zur Hälfte zuzurechnen war. Wenn dem so gewesen wäre, wäre insoweit freigebige Zuwendung mangels einer Vermögensverschiebung zu negieren. Eingangs verdeutlicht der BFH, daß die Annahme einer Schenkung eng mit der Qualifizierung des Kontos als Einzelkonto, Gemeinschaftskonto oder Treuhandkonto zusammenhängt. Handelt es sich um ein Gemeinschaftskonto, das auch in aller Regel als Oder-Konto bezeichnet wird, erfolgt grundsätzlich eine hälftige Zuordnung des Kontos/Depots aufgrund der nach § 430 BGB bestehenden Auslegungsregel bei einer Gesamtgläubigerschaft. Soll hiervon abgewichen werden, soll also nach dem Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein, so muß der herangezogene Ehegatte dies darlegen und nachweisen. Anders hingegen bei einem (wie im Revisionsfall) Einzelkonto. Hier trifft den herangezogenen Ehegatten die Feststellungslast dahingehend, daß im Innenverhältnis bereits vor Vermögensverwendung ihm das Vermögen ganz oder teilweise zuzurechnen war.

Der BFH weist darauf hin, daß die für ein Einzelkonto

im Inland aufgestellten Grundsätze auch für ein schweizerisches Konto gelten, und macht deutlich, daß für ein in der Schweiz geführtes Konto/Depot das schweizerische Zivilrecht gilt.

Bei einem Einzelkonto steht dem Kontoinhaber im Regelfall das Kontovermögen alleine zu. Dies gilt auch bei Ehegatten. Hieran ändert auch nicht eine dem Ehegatten erteilte Vollmacht, da diese nur eine Verfügungsbefugnis über das Konto im Außenverhältnis gegenüber der Bank darstellt. Etwas anderes kann sich jedoch aus einer im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarung ergeben, wonach

die Ehegatten an dem Kontovermögen zu Bruchteilen berechtigt sind. Eine derartige Vereinbarung muß nicht zwingend schriftlich vereinbart sein; sie kann auch in einer stillschweigenden Vereinbarung bestehen. Aus diesem Grund ist es in der Beratungspraxis inzwischen üblich, dem Steuerpflichtigen anzuraten, eine sogenannte Klarstellungsvereinbarung zu treffen. In dieser schriftlichen Vereinbarung wird sodann niedergelegt, daß der Vermögensbestand im Konto beispielsweise demjenigen zusteht, der es aus seiner Vermögenssphäre kommend auf das Konto eingezahlt hat.

(Claudius Söffing)

Standardwerk.

RdW

Band 199-201

Schriftenreihe
Das Recht der Wirtschaft
Gruppe Steuerrecht

Die Einkommensteuer-Erklärung

17. Auflage

Neuaufgabe

Das Wichtigste:

- Ehegatten-Besteuerung 24
- Kinder 34
- Einkunftsarten 51
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb 61
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit 132
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 142
- Einkünfte aus Kapitalvermögen 236
- Vorsorgeaufwendungen 323
- Spenden und Beiträge 362
- Außergewöhnliche Belastungen 372
- Solidaritätszuschlag 423

MÄRKLE

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

Die Einkommensteuer-Erklärung

von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D.

2017, 17., vollständig überarbeitete Auflage, 448 Seiten, € 43,90

Das Recht der Wirtschaft, Band 199-201

ISBN 978-3-415-05912-2

Die praxisorientierte Darstellung folgt in weiten Bereichen dem Aufbau der amtlichen Vordrucke zur Einkommensteuer-Erklärung. Der Autor behandelt dabei schwerpunktmäßig die verschiedenen Einkunftsarten wie z.B. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung.

Eigene Kapitel widmen sich den Fragen, die mit Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zusammenhängen. Behandelt sind aber auch die Steuervergünstigungen, die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen.

Damit leistet das Buch sowohl dem Berater als auch dem Steuerzahler gute Dienste bei der steuergünstigen Gestaltung von Rechtsverhältnissen. Das ausführliche Sachregister gewährleistet den schnellen Zugriff auf die jeweils interessierenden Fragen.



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1656814

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

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.

Frieling

Die Familienstiftung als Gestaltungsinstrument im Rahmen der Unternehmensnachfolge

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2015, zugl. Diss. Hagen, 2015, 421 Seiten

Das Buch, das eine Dissertation beinhaltet, trägt den Untertitel „Eine steuerplanerische Untersuchung“. Bereits die grobe Durchsicht erschreckt den Leser mit zahlreichen zeilenfüllenden mathematischen Formeln. Weniger zu erschrecken sind Betriebswirtschaftler, die diese Überlegungen zu steuerlichen Aktionsparametern und Vorteilhaftigkeitsanalysen im Kernbereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nachvollziehen können. Das Errichten und Betreiben einer Stiftung im Rahmen der Unternehmensnachfolge ist sicherlich sinnvoll und wird von der Verfasserin umfassend analysiert, mit den betriebswirtschaftlichen Grundlagen und mit Vorteilhaftigkeitsanalysen versehen.

von Löwe

Familienstiftung und Nachfolgegestaltung

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2016, 348 Seiten

Aus der Dissertation im Jahre 1999 entstand dieses Buch, das im Jahr 2016 in 2. Auflage aktualisiert und ausgeweitet wurde. Es umfaßt die Beschreibung der Stiftung, ihrer landesspezifischen Unterschiede und ihrer steuerlichen Rahmenbedingungen. Die Besteuerungsaspekte sind immer gepaart von Überlegungen zur Nachfolgeplanung, für die sowieso nicht die steuerlichen Motive ausschlaggebend sein sollten. Insgesamt ein unverzichtbares Buch für den Praktiker, der mit Stiftungen in den deutschsprachigen Ländern zu tun hat und die neuesten Vorschriften, Gestaltungsmöglichkeiten und Hinweise dargestellt haben will.

Schäfer/Sethe/Lang

Handbuch der Vermögensverwaltung

C.H. Beck, 2. Aufl., München, 2016

Auch dieses Werk befaßt sich mit den Unterschieden in den deutschsprachigen (und doch so verschiedenen) Ländern Deutschland, Österreich, Liechtenstein und der Schweiz. Erst in der 2. Auflage wurde das Werk überhaupt um ca. 500

Seiten in diese Richtung erweitert; geschadet hat es ihm nicht. Freilich ist dies ein Handbuch der Vermögensverwaltung und betrifft nur am Rande die steuerlichen Handlungspflichten des Vermögensverwalters sowie die ertragsteuerlichen Aspekte der Vermögensverwaltung.

Jaeger

Der Anstellungsvertrag des GmbH-Geschäftsführers

C.H. Beck, München, 6. Aufl. 2016, 276 Seiten

Die Doppelstellung des Geschäftsführers der GmbH als Organwalter und Dienstvertrag-Verpflichteter mit der Vertretungsmacht nach innen und nach außen erfordert einen Vertrag, der dies alles berücksichtigt. Die Aspekte, die damit abgedeckt sein müssen, deckt wiederum dieses Buch ab, zusammen mit einem hervorragenden (Haupt-)Teil, der Vertragsmuster nebst Erläuterungen umfaßt.

Jonas

Effiziente Protokolle und Berichte

8. Aufl., expert-Verlag, Renningen, 95 Seiten

Nicht nur derjenige, der in einem Großbetrieb mit einer Unzahl von Meetings arbeitet, nicht nur derjenige, der in sich in einem ehrenamtlich geführten Großverein engagiert, weiß die Strukturierung von Berichten und Protokollen zu schätzen. Hält ein gutes Protokoll nicht nur das fest, was der einzelne gesagt hat, sondern auch das, was dann zu tun ist. Und spätestens dann wird ein Stadium der Verbindlichkeit erreicht, das oft genug solche Bücher erforderlich macht. *(Redaktion)*

Jahn/Schmitt/Geier

Handbuch Bankensanierung und -abwicklung

C.H. Beck, München, 2016, 607 Seiten

Ein Handbuch, dessen Titel vor der Finanzmarktkrise sicherlich noch vielerorts ein Schmunzeln ausgelöst hätte. Ausgehend von der Finanzmarktkrise wird der Versuch deren Bewältigung durch den nationalen wie auch europäischen Gesetzgeber sehr übersichtlich, konkret und äußert präzise dargestellt. BRRD, die BRRD-Durchführungsverordnung und das BRRD-Umsetzungsgesetz werden nicht nur ebenso ausführlich erläutert, sondern es werden die Auswirkungen auf das Kreditwesengesetz (KWG) und das Sanierungs- und Abwicklungsgesetz (SAG) auch dargestellt. Die zur Veranschaulichung eingefügten grafischen Darstellungen, die Zusammenfassungen einzelner Teilbereiche, wie auch die Darstellung des Bail-In anhand eines realen Falles ermöglichen es auch dem Interessierten, sich in die durchaus komplexe und bisher kaum empirisch belegte Funktionsfähigkeit des Regelungswerks zu vertiefen. Für den im Bereich der Ban-

kensanierung und -abwicklung tätigen Praktiker handelt es sich um ein taugliches Rüstzeug bei der täglichen Arbeit, gleich in welchem Stadium eines Falles.

Christian Merz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz

*Im nächsten Heft: Ostendorf/Kluth, **Internationale Wirtschaftsverträge**; Baumbach/Hueck, **GmbHG**, Kommentar, 21. Aufl.; Münchener Kommentar, **BGB, Allgemeiner Teil und Schuldrecht AT**, 7. Auflage, 2016, Band 4.*

Redaktion

Für die Praxis.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1138330

WWW.BOORBERG.DE

Steuerratgeber Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6

Die 7. Auflage dieses Standardratgebers berücksichtigt die Entwicklungen im Steuerrecht rund um Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt.

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u.a.:

- Steuerabzug für haushaltsnahe Beschäftigungsfälle oder Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum und bei Mietwohnungen in Verbindung mit dem maßgeblichen BMF-Schreiben vom 20. Januar 2014 (mit Aufzählung der begünstigten Arbeiten im Privathaushalt von A bis Z sowie einem Muster für eine steuerliche Bescheinigung)
- Veränderungen bei der Umsatzsteueroption bei Gewerbeobjekten
- Wegfall der Eigenheimzulage

Die präzise Darstellung mit **zahlreichen Grafiken, Fällen** und Rechenbeispielen erleichtert die Umsetzung.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1216



**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

Es 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. Zahlreiche Beispiele aus der Praxis machen die aktuellen Prüfungs- und Fahndungsschwerpunkte der Finanzämter transparent. Der Autor stellt sein steuerrechtliches Fachwissen sowie strafrechtliche und strafprozessuale Kenntnisse zur Verfügung, sodass der Leser den Rahmen für ein rasches, umsichtiges und an den Interessen des Steuerpflichtigen ausgerichtetes Handeln erkennt.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE RA0915