

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2017

99. Ausgabe | 19. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

203 Jahn **Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Kritik an der jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (Teil 1)**

209 Unkelbach-Tomczak **Ist der neue § 8 d KStG eine Finanzierungshilfe für Inbound-Akquisitionen?**

215 Dinkgraeve/Krämer **Zu den möglichen weiteren Konsequenzen steuerstrafrechtlicher und steuerordnungswidriger Sachverhalte (Teil 1)**

223 Knepper **Steuerliche Fallstricke der „harmonischen“ Scheidung**

234 **Veranstaltungen der AG Steuerrecht**

www.steuerrecht.org

I.

„Wichtiger als Steuersenkungen ist vielen, daß der Staat gerade im Bereich Innen und Recht wieder für mehr Ordnung sorgt“, sagte Unionsfraktionschef *Volker Kauder* (CDU) dem „Tagesspiegel“. Wenn der Staat seinem Gewaltmonopol nicht mehr gerecht werde, wendeten sich die Menschen ab. (zit. nach *spiegel.de*, 11.12.2017)

II.

Liechtenstein figuriert bei zahlreichen Länder-Rankings an der Spitze, was dem Kleinstaat mit 37 000 Einwohnern und gleich vielen Arbeitsplätzen natürlich übel genommen wird. Noch nicht erfunden ist ein Weltbank-Indikator für Klischees pro Einwohner. Auch hier würde das Fürstentum die anderen 192 Uno-Mitgliedstaaten locker distanzieren. (NZZ vom 15.08.2017)

III.

„Allerdings interessiert sich dieser Berliner *Tatort* nicht ernsthaft für sein Thema. Es bietet schlicht den Hintergrund für einen Plot, der so verquer ist, daß man sich über alles freut, was davon ablenkt.“ (Ätzende Kritik aus *sueddeutsche.de*, 10.12.2017)

IV.

Was wird aus der Seele in einer Gesellschaft, die durch Technik bestimmt ist? Mit seinem 1957 erschienenen Buch *Die Seele im technischen Zeitalter* traf *Arnold Gehlen* den Nerv seiner Zeit. Der technische Fortschritt war damals allorten zu spüren: Atombomben drohten, industrielle Arbeit wurde automatisiert, überall fuhren Autos, Fernsehapparate zogen in die Wohnstuben ein. Heute sind wir in einer ähnlichen Situation: Kriege werden mit Drohnen geführt, Computer ersetzen in der sogenannten Industrie 4.0 viele Arbeitsplätze und das Internet begleitet selbst Kinder per Smartphone auf Schritt und Tritt. (aus: *So viel Seele war nie; Journal Der Blaue Reiter Nr. 41*)

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 abzudrucken.

Redaktion

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

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

Die 100. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Februar 2018.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Andreas Jahn, Rechtsanwalt in Bonn; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn; *Daniel Dinkgraeve*, Rechtsanwalt in München; *Maximilian Krämer*, Rechtreferendar in München.

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; **Daniel Dinkgraeve**, Dikmen Dinkgraeve, Bonn/München

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 6152-0;

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

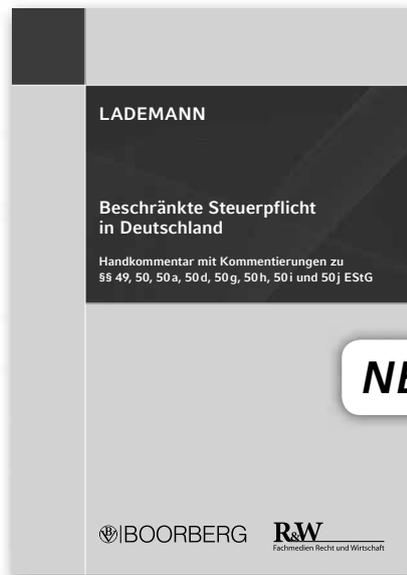
Anzeigenverwaltung: Verlag

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 139,80 EUR (ab 01.01.2018: 144,60 EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



Umfassende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN

Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland

mit Kommentierungen zu §§ 49, 50, 50a, 50d,
50g, 50h, 50i und 50j EStG

Handkommentar

von Professor Dr. habil. Michael Stöber,
Wjatscheslaw Anissimov, Dr. Wolfgang Boochs,
Ines Heß, Gerhard Hiller, Dr. Thomas Kaligin,
Dr. Jan-Pieter Naujok, Axel Neumann-Tomm
und Dr. Peter Reiter

2017, 751 Seiten, € 138,-

in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05928-3

Das Autorenteam erläutert die für die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland relevanten Vorschriften zusammenhängend und vollständig. Das gesamte Recht der beschränkten Steuerpflicht wird verständlich und leicht zugänglich aufbereitet. Neben § 49 EStG werden auch die §§ 50, 50a, 50d, 50g, 50h, 50i und 50j EStG kommentiert, die besondere Vorschriften über die Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger enthalten.

Im Rahmen der Erläuterungen erörtern die Verfasser auch die jeweils thematisch zusammenhängenden DBA-Fragen. Die Kommentierung bezieht außerdem die für die Regelungen über die beschränkte Steuerpflicht bedeutsamen verfassungs-, völker- und europarechtlichen Grundlagen des Steuerrechts in die Erläuterung der einzelnen Vorschriften ein.

Der Handkommentar bietet so die einzige aktuelle Darstellung und Erläuterung der für die beschränkte Steuerpflicht relevanten Rechtsregeln in einem einzigen Werk. Die Kommentierung befindet sich auf dem Stand von Juni 2017.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564 TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE RA0917

Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Kritik an der jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (Teil 1)

Andreas Jahn, Rechtsanwalt/Steuerberater, Meyer-Köring Rechtsanwälte Steuerberater, Bonn

Teil I dieses Beitrags befaßt sich mit der Historie und Metamorphose der Rechtsfigur der anschaffungsnahe Herstellungskosten (aHK) bis hin zur Gesetzesfassung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das Steueränderungsgesetz 2003 sowie einer kritischen Untersuchung des Urteils des BFH vom 14.06.2016, IX R 15/15. Teil II¹ beleuchtet die weitere Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte seit 2016 und zeigt anhand einer Vielzahl an Beispielfällen die erheblichen Anwendungsprobleme, ungeklärten Rechtsfragen und merkwürdigen Ergebnisse auf, die durch aktuelle Interpretation der Vorschrift durch Rechtsprechung und Verwaltung hervorgerufen werden.

I. Vorbemerkung

Nicht ohne Grund hatte der Vorsitzende Richter am BFH a.D. *Günter Söffing* 2004 seinen Aufsatz zum damals noch sehr jungen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Plädoyer für eine Streichung dieser Vorschrift überschreiben.² Und auch seine beiden BFH-Richterkollegen, *Wolfgang Spindler*³ und *Heinz-Jürgen Pezzer*⁴ sparten nicht mit Kritik, die bislang allerdings nicht bis zum Gesetzgeber durchdrang. Nunmehr geben drei am 28.09.2016 veröffentlichte Urteile des IX. Senats des BFH Urteil vom 14.06.2016⁵ sowie das am 04.10.2017 veröffentlichte Urteil desselben Senats vom 09.05.2017⁶ und einige instanzgerichtliche Urteile Anlaß, sich etwas gründlicher mit dem steuerlichen Dauerbrenner in der Immobilienwirtschaft, den anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinn des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu befassen.

Durch diese Vorschrift werden Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Immobilienerwerbers, die in den ersten drei Jahren nach der Anschaffung anfallen und netto 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, in Herstellungskosten umqualifiziert. Nach Satz 2 der Vorschrift sind Aufwendungen für *Erweiterungen* im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für *Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen*, ausgenommen.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat durch das Steueränderungsgesetz 2003 Eingang ins Gesetz gefunden, und zwar als sog. Nichtanwendungsgesetz⁷, um der zuvor ergangenen Recht-

sprechung des BFH vom 12.09.2001 - IX R 39/97⁸ und IX R 52/00⁹ mit dem erklärten Ziel der *einfachen typisierenden Beurteilung von Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten, Rechtsvereinfachung und Rechtssicherheit*¹⁰ zu begegnen. Das ist aus Sicht des Verfassers gründlich mißlungen. Und auch die jüngsten BFH-Urteile, mit denen dem vorgeblichen Gesetzeszweck der Vereinfachung und Typisierung entsprochen werden soll, bringen alles andere als eine befriedigende Klärung. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG leidet an der unheilbaren Erbkrankheit der Rechtsfigur der aHK, nämlich dem rechtsprechungshistorisch zugrundeliegenden Versuch, den vor 1985 gesetzlich nicht definierten Begriff des Herstellungsaufwands vom Erhaltungsaufwand abzugrenzen und zwei systematisch nicht vergleichbare hypothetische Sachverhalte einander gleichzustellen,

- den Kauf eines neuen oder instandgesetzten Gebäudes mit hohen Anschaffungskosten einerseits und
- den Kauf eines heruntergewirtschafteten Gebäudes mit niedrigen Anschaffungskosten aber anschließend hohem Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwand andererseits.¹¹

1 Fortsetzung in einer der nächsten Ausgaben des [steueranwaltmagazin](#).

2 *Söffing*, Der anschaffungsnahe Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946.

3 DB 2004, 507.

4 DStR 2004, 525.

5 BFH Urteile vom 14.06.2016 – IX R 25/14, DStR 2016, 2269; IX R 22/15, DStR 2016, 2274 und IX R 15/15, DStR 2016, 2270.

6 IX R 6/16, DStR 2017, 2161, Vorinstanz: FG Düsseldorf 21.01.2016 – 11 K 4274/13 E; siehe hierzu auch *Dürr*, DB 2016, 2380.

7 FG Münster 20.01.2010 – 10 K 526/08 E, DStRE 2011, 205; *Pezzer*, DStR 2004, 525, 526; siehe auch Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2003 –, BTDrucks 15/1562, S. 32.

8 DStR 2002, 1035.

9 DStR 2002, 1039.

10 Vgl. Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2003 –, BTDrucks 15/1562, S. 32.

11 BFH 11.08.1989 – IX R 44/86, Tz. 12, BStBl II 1990, 53; *Balmes*, FR 1999, 1339; *Pezzer* DStR 2004, 525.

Denn der Käufer „eines in hohem Maße instandsetzungsbedürftigen Gebäudes“ würde nach damaliger Rechtsauffassung einkommensteuerrechtlich „ohne hinreichenden Grund bevorzugt“, wenn ihm neben den Gebäude-AfA der sofortige Werbungskostenabzug für seine Instandsetzungsaufwendungen ermöglicht würde.¹² Die Rechtsprechung qualifizierte deshalb an sich sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand in Herstellungsaufwand um, der über die reguläre AfA (auf bis zu 50 Jahre) zu verteilen ist.¹³ Besteuert wurde also im Ergebnis nicht der tatsächlich verwirklichte, sondern ein als wirtschaftlich vergleichbar angesehener fiktiver Alternativsachverhalt.¹⁴ Wie *Spindler*¹⁵ zutreffend anmerkt, dürfte diese Vorgehensweise mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar gewesen sein; denn es wurde im Ergebnis eine fiktive Fallgestaltung maßgebend zur steuerrechtlichen Beurteilung einer tatsächlichen Fallgestaltung herangezogen.¹⁶

Vielmehr naheliegend und systematisch zutreffend wäre hingegen ein Vergleich der Natur des Aufwands. Waren die Aufwendungen beim Voreigentümer ihrer Natur nach Erhaltungsaufwand, müssen sie es ihrer Natur nach auch beim Nachfolger sein. Waren es Herstellungskosten, bleiben es Herstellungskosten. Der Eigentümerwechsel ändert nicht die Rechtsnatur der Maßnahme. Der Große Senat hielt es 1966 demgegenüber ausdrücklich für unerheblich, ob der frühere Eigentümer diese Aufwendungen als Erhaltungsaufwand hätte absetzen können.

Wenn schon beide Käufertypen gleichbehandelt werden sollen, drängt sich eine weitere Vergleichsbetrachtung geradezu auf, nämlich diejenigen Aufwendungen beim Käufer eines sanierungsbedürftigen Hauses zum sofortigen Abzug zuzulassen, die auch ein Käufer eines neuen Hauses abziehen dürfte, insbesondere Aufwendungen zur Beseitigung nachträglich eingetretener Schäden (zerbrochene Fensterscheibe, Reparatur Heizungsdefekt, etc.). Diese stehen in keinem Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang. Hier aber sperren sich Finanzverwaltung und auch immer noch die Finanzrechtsprechung.¹⁷

Die Rechtsprechung hatte im Laufe der Zeit nahezu sämtliche durch den GrS 1966 zur Begründung niedergelegten Überlegungen aufgegeben – und dann endlich mit Urteilen vom 12.09.2001¹⁸ auch die Rechtsfigur der aHK selbst. Dem schloß sich kurz darauf die Finanzverwaltung¹⁹ an. Das brachte leider nur ein kurzes Aufatmen.

Denn auf diese Rechtsprechung reagierte nun der Gesetzgeber durch Schaffung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Es lohnt ein Blick in die Gesetzesbegründung:²⁰ „Die bisherige Regelung wird aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit für den Bürger und die Verwaltung gesetzlich festgeschrieben.“ Der wirkliche gesetzgeberische Grund war demgegenüber augenscheinlich nicht bürgerfreundlich, sondern überwiegend fiskalisch motiviert.²¹ Außerdem wurde nicht nur die bisherige Regelung festgeschrieben. Sie wurde verschärft²² bzw. so interpretiert, wie die jüngsten Urteile des BFH belegen. Die Rechtslage ist seit 2004 alles andere als

vereinfacht, sie ist unlogisch, verstärkt Verwerfungen zwischen Handelsrecht und Steuerrecht und führt bis heute zu einer höchst unsicheren, streitträchtigen Rechtslage – Kritik an der jüngsten Rechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG – ganz abgesehen davon, daß schon der Bundesrat die Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu Recht für wirtschaftspolitisch bedenklich und überflüssig hielt.²³

Um den Rahmen dieses Beitrags nicht zu sprengen, sei zu Ursprüngen und der wechselvollen Begründung der Rechtsfigur der anschaffungsnahe Herstellungskosten (aHK) auf die zitierte Rechtsprechung²⁴, Literatur²⁵ und Gesetzesmaterialien verwiesen.

II. Die aktuelle Rechtsprechung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Das BFH-Urteil vom 14.06.2016, IX R 15/15

In diesem ersten von drei Urteilen des IX. Senats vom selben Tag tritt die Fragwürdigkeit der Norm und ihrer Folgen am augenscheinlichsten hervor.

a. Der Kläger hatte ein Gebäude erworben und im Anschluß die funktionsuntüchtigen Fenster ausgetauscht und kleinere Erhaltungsaufwendungen vorgenommen. Er war der Auffassung, daß es sich bei den für den Austausch der Fenster angefallenen Aufwendungen um Aufwendungen

12 BFH 11.08.1989 – IX R 44/86, Tz. 12, BStBl II 1990, 53.

13 Siehe grundlegend: BFH 22.08.1966 – GrS 2/66, NJW 1967, 367 m.w.N.

14 *Pezzler* DStR 2004, 525.

15 DB 2004, 507.

16 Diese Bedenken teilend: BFH 12.09.2001 – IX R 39/97, DStR 2002, 1035, 1038.

17 Großzügiger FG Düsseldorf 21.01.2016 – 11 K 4274-13 E; mit nicht begründeten und m.E. nicht begründbaren Einschränkungen (Privilegierung nur für „von Dritten mutwillig herbeigeführte Schäden“) letztlich bestätigend: BFH 09.05.2017, IX R 6/16, DStR 2017, 2161.

18 IX R 39/97, DStR 2002, 1035; IX R 52/00, DStR 2002, 1039.

19 BMF-Schreiben 18.07.2003, IV C 3 – S 2211 – 94/03, DStR 2003, 1345.

20 Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2003 –, BTDrucks 15/1562, S. 25, 32, 37.

21 Geplante Mehreinnahmen 200 Mio. €, vgl. BT-Drucksache 15-1929.

22 Bspw. für Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel durch unterbliebene Übernahme von R 157 Abs. 4 Satz 6 EStR (2001) ins Gesetz und durch Ersetzen der bis dahin nur widerleglichen Vermutung anstatt der gesetzlichen Fiktion für das Vorliegen aHK.

23 BR-Drs. 630/1/03, Seite 3. Dort außerdem wörtlich: „Es ist bei der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Regelung nicht nachvollziehbar, warum die gleiche bauliche Maßnahme im dritten Jahr der Anschaffung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen soll, also bis zu 50 Jahre abgeschrieben werden muss, im vierten Jahr aber sofort abziehbare Werbungskosten darstellt.“

24 Siehe zur Historie und den Einzelnachweisen: BFH 22.08.1966 – GrS 2/66, NJW 1967, 367; ferner BFH-Urteile vom 11.12.1953, IV 386/52, BStBl. 54 III 74; vom 25.10.1955, I 176/54, BStBl. 55 III 388; FG Düsseldorf 21.01.2016 – 11 K 4274/13 E.

25 Zur Entwicklung bis 1999 ausführlich *Balmes*, FR 1999, 1339; *Pezzler* DStR 2004, 525.

zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des erworbenen Gebäudes i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB handele und damit um originäre Anschaffungskosten. Da insoweit bereits handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht besteht und ein Sofortabzug ausgeschlossen ist, könnten diese Aufwendungen nicht von der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG erfaßt werden. Da der daneben getragene sonstige Erhaltungsaufwand die 15%-Schwelle nicht überstieg, begehrte er insoweit den Sofortabzug als Werbungskosten. Das sahen allerdings Finanzverwaltung, das FG München und überraschend auch der BFH anders. Der BFH subsumiert wie folgt.

Aufwendungen, die – wie im Streitfall – durch die Absicht veranlaßt sind, Einkünfte aus VuV zu erzielen, sind dann nicht als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach sind **Anschaffungskosten** die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Demgegenüber sind **Herstellungskosten** die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen auch **Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**. Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Nicht zu diesen Aufwendungen gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert. Er bedarf daher der Auslegung. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher insbesondere Aufwendungen für die Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, die – ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG – vom Grundsatz her als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären.

Bis hierin kann man auf der Grundlage des EStG und des HGB nur zustimmen. Dann aber vollzieht der BFH einen Bruch zum Handelsrecht, indem er § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG in eine einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluß an den Erwerb eines Gebäudes umdeutet. Er verleiht der Vorschrift eine völlig neue Qualität und weitet den Anwendungsbereich derart aus, daß nunmehr nicht nur grundsätzlich sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand, sondern sogar ohnehin nicht sofort abzugsfähige Anschaffungskosten und wohl auch Herstellungskosten qua Fiktion in (einkommensteuerrechtliche) Herstellungskosten umqualifiziert werden. Der BFH führt aus:

„Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören aber auch Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, durch die funktionsuntüchtige Teile eines Gebäudes, die für seine bestimmungsgemäße Nutzung unerlässlich sind, wieder hergestellt werden und damit das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird, wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen (ebenso Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 426; ablehnend dagegen Spindler, Der Betrieb - DB - 2004, 507, 509; Söffing, DB 2004, 946, 947; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 15, 28). Daß Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zu Anschaffungskosten führen und bereits deshalb zu aktivieren sind, steht dem nicht entgegen. ... Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang von Sätzen 1 und 2 der Vorschrift sowie deren Sinn und Zweck ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG jedoch gegenüber § 255 HGB als einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluß an den Erwerb eines Gebäudes zu verstehen.

*Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören danach **unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung** sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind.“*

Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte, seien nicht ersichtlich. Für diese Auslegung spreche u.a. der vom Gesetzgeber mit der Regelung verfolgte Zweck, aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen. Der gesetzlichen Intention einer Typisierung würde es aber widersprechen, wenn man im Rahmen einer im Anschluß an den Erwerb vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes einzelne

Arbeiten isoliert und damit stets den konkreten statt den typischen Fall betrachten müßte.

b. *Kritik.* So hart es auch klingt: Nichts davon überzeugt. Die vom BFH angestellte Auslegung läßt sich nicht halten. Schon der Verweis auf die 2016 aktuelle Kommentierung in Blümich/Ehmke, den der BFH für seine Auffassung heranzieht, geht im Ergebnis fehl.²⁶ Und bereits die aufgeworfene Kernfrage des BFH²⁷ wäre zutreffend umgekehrt zu stellen: Sind Anhaltspunkte dafür ersichtlich, daß der Gesetzgeber Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes – also per definitionem originäre Anschaffungskosten – in den Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG überhaupt einbeziehen wollte? Die Frage stellen, heißt sie zu verneinen.

aa. Der Wortlaut der Norm gibt dafür nichts her. Richtig ist, daß § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG den handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff durch eine Fiktion einkommensteuerrechtlich ergänzen will („Zu den Herstellungskosten ... gehören auch ...“). Das eben ist der seit der Erfindung der Rechtsfigur der aHK verwendete unsystematische Kunstgriff, um sofort abzugsfähigen Aufwand in Herstellungskosten umzuqualifizieren, die sie ihrer Natur nach nicht sind. Von Anschaffungskosten ist im Gesetzestext aber nicht die Rede, und auch der Umkehrschluß aus Satz 2 der Norm führt nicht weiter, weil dieser dortige Verweis eben nur auf § 255 Abs. 2 HGB leitet, nicht aber auf § 255 Abs. 1 HGB.

bb. Historisch läßt sich die Umqualifizierung von Anschaffungskosten in Herstellungskosten nicht rechtfertigen. Die Rechtsprechung – die Rechtsfigur aHK ist historisch reines Rechtsprechungsrecht zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand – hatte diesen Effekt soweit erkennbar weder beabsichtigt noch jemals nur im Blick gehabt. Dazu bestand aus den Erwägungen des BFH heraus auch nie Anlaß, denn es sollten im Grundsatz zwei typisierte Erwerbssachverhalte gleichgestellt werden, um den Sofortabzug von Werbungskosten zu vermeiden, der einem fiktiver Erwerber eines intakten neuen Gebäudes nicht möglich wäre. Hinsichtlich derjenigen Aufwendungen, für die in beiden Erwerbssachverhalten von vornherein nur die AfA zur Verfügung stand, waren beide Sachverhalte bereits gleichgestellt.

So die Prämisse des GrS 1966:²⁸ „Nur wenn die Prüfung ergibt, daß Herstellungsaufwand vorliegt, können die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.“ Aufwand, der schon seiner Natur nach Herstellungsaufwand war, konnte schon von vornherein – objektiv – nicht in den Anwendungsbereich der Rechtsfigur der aHK fallen. Eine Umqualifizierung in Herstellungsaufwand, der er ohnehin schon ist, ist nicht denkbar.

Nach der späteren Rechtsprechung des BFH seit dem BiRiLiG war der anschaffungsnahe Herstellungsaufwand allein unter die Begriffsmerkmale des – auch für die Begriffsbestimmung der Herstellungskosten im Steuerrecht maßgeblichen – § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches zu subsumieren.²⁹ Entscheidend war danach, ob das Gebäude

über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wurde. War es in diesem Sinn wesentlich verbessert, lagen insoweit Herstellungskosten vor. In seinen letzten Entscheidungen vor der Rechtsprechungsänderung 2001 hatte der BFH bei „erheblichen Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten“ unter Berücksichtigung ihrer Anschaffungsnahe eine wesentliche Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB durch eine erhebliche Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes angenommen, weil diese „wegen der Art der Baumaßnahmen und der Höhe des dadurch bedingten Aufwands im Verhältnis zur Höhe des Kaufpreises offenkundig“ sei.³⁰ Zuletzt hat der BFH im Beschluß vom 17. Juni 1998³¹ in diesem Zusammenhang lediglich von einer widerlegbaren Vermutung für Herstellungskosten gesprochen.³²

Bis 2001 prüfte die Rechtsprechung somit, ob durch Erfüllung der Kriterien einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB vorlagen. Lagen Sie vor, war der sofortige WK-Abzug insoweit ausgeschlossen. Konnte eine wesentliche Verbesserung objektiv nicht festgestellt werden, lag an sich Erhaltungsaufwand vor. Erst wenn Art und Umfang der Maßnahmen im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren (ab 1984 20%, ab 1994 15% des Kaufpreises), hat der BFH auch typische Erhaltungsaufwendungen als Herstellungskosten behandelt – und zwar im Wege einer widerleglichen Vermutung.

Es ist nicht erkennbar, daß der BFH außer dem Ziel der Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand darüber hinaus auch noch die Intention verfolgte, typische Anschaffungskosten über das Vehikel der aHK in Herstellungskosten umzumünzen. Wozu auch?

Selbst die Finanzverwaltung war vor 2004 der Auffassung, die Beurteilung von Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Rahmen der aHK bestimme sich nach § 255 Abs. 2 HGB. Bei im Vergleich zum Kaufpreis

26 Blümich 133. Auflage 2016: „Die Regelung führt damit nicht nur zu einer Umqualifizierung von Erhaltungsaufwendungen, sondern darüber hinaus auch von AK zu HK. Diese überschießende Tendenz ist weder rechtssystematisch noch rechtspolitisch zu rechtfertigen.“

27 Der BFH stellt die Frage nach Anhaltspunkten dafür, daß der Gesetzgeber Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte. Dafür müßten diese Aufwendungen aber in einem ersten logischen Schritt grundsätzlich einbezogen sein. Und eben dafür gibt es keine überzeugenden Anhaltspunkte.

28 BFH 22.08.1966 – GrS 2/66, NJW 1967, 367, 368.

29 BFH 16.12.1998 – X R 89/95, BeckRS 1998 30039319, m.w.N.

30 Z.B. BFH vom 29.10.1991, IX R 117/90, DStR 1992, 421; DStR 1995, 1377; BFH/NV 1999, 776.

31 IX B 61/98, BFH/NV 1999, 32; vgl. auch Beschl. vom 21.01.1997, IX B 81/96, BFH/NV 1997, 346.

32 Zusammenfassung der Rechtsprechungsentwicklung in BFH 12.09.2001 – IX R 39/97, DStR 2002, 1035, 1036 ff.

hohen Aufwendungen in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung spreche eine „typisierende Vermutung“ dafür, daß das Gebäude über seinen Zustand beim Erwerb hinaus wesentlich verbessert worden sei. Im Einzelfall könne der Steuerpflichtige die o.a. Vermutung widerlegen. Dazu müsse er den Zustand des Gebäudes bei Erwerb, vor Beginn und nach Abschluß der Baumaßnahmen dokumentieren.³³ Die Auffassung der Finanzverwaltung deckte sich damit mit der Rechtsprechung des BFH.

R 157 Abs. 4 EStR (2001), der laut Gesetzesbegründung gesetzlich fortgeschrieben werden sollte, enthielt schon damals die seit 2004 in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG enthaltenen Rückausnahmen für Erweiterungen und jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten³⁴ – freilich ohne daraus herzuleiten, typische aktivierungspflichtige Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB oder aktivierungspflichtige Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB seien in den Anwendungsbereich einzubeziehen.

Erst nach Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vertraten zunächst die OFD München³⁵ und später die OFD Frankfurt/M.³⁶ ohne nähere Begründung die Auffassung, auch Kosten der Herstellung der Funktionsbereitschaft unterfielen dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Dieser schließe nur Aufwendungen für Erweiterungen i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten von den zu berücksichtigenden Herstellungskosten aus. Aufwendungen zur Beseitigung der Funktionsuntüchtigkeit seien hiervon nicht berührt und daher in die Prüfung der 15%-Grenze einzubeziehen.

Diese Auslegung der Einbeziehung von *Anschaffungskosten* läßt sich aus der Historie der Rechtsfigur der aHK nicht herleiten und überzeugt schon logisch nicht. Wie kann etwas von den zu berücksichtigenden *Herstellungskosten* nicht ausgeschlossen sein – und damit nach Auffassung der OFD noch darin enthalten sein, was nie darin war?

Weder den Gesetzesmaterialien noch der vorgeblich beabsichtigten Fortführung der bis zum 12.09.2001 gültigen Rechtsprechung und auch der gelegentlich als Argument herangezogenen damaligen Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16 Sätze 7-9 EStG 2004 ist der gesetzgeberische Wille zu entnehmen, auch typische Anschaffungskosten des § 255 Abs. 1 HGB zu erfassen. Dasselbe gilt für typische Herstellungskosten. Diese waren stets gesondert zu ermitteln, gesondert zu erfassen, steuerlich separat zu behandeln und nicht in die 15%-Grenze einzubeziehen.³⁷ Daß der Gesetzgeber hieran etwas ändern wollte ist nicht erkennbar. Vielmehr wendet sich der Gesetzgeber ausdrücklich gegen die Rechtsprechungsänderung 2001 und will im Wesentlichen den vorherigen Zustand wiederherstellen.

cc. Systematisch überzeugt die Argumentation des BFH ebenfalls nicht, sondern setzt der schon von jeher systematisch nicht überzeugenden Rechtsfigur aHK³⁸ sogar noch eins drauf. Der immanent systemwidrige Bruch zwischen handelsrechtlichem Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff³⁹ durch die Rechtsfigur der aHK, den der BFH mit seinen Urteilen vom 12.09.2001 zutreffend erkannte und konsequenter Weise zugunsten des Handelsrechts auflöste, verstärkt sich durch die nunmehr noch weitere Auslegung des BFH.

Außerdem führt die Zusammenrechnung von Anschaffungskosten und echtem Erhaltungsaufwand dazu, daß die 15%-Schwelle für Zwecke der Umqualifizierung des Erhaltungsaufwands viel schneller überschritten wird oder bereits durch die einbezogenen Anschaffungskosten überschritten ist, so daß auch noch so geringer Erhaltungsaufwand überhaupt nicht abgezogen werden kann. Gegenüber dem Käufer eines neuen Hauses mit demselben Erhaltungsaufwand wird der Steuerpflichtige dadurch ohne ersichtlichen sachlichen Grund gleichheitswidrig benachteiligt.

dd. Sinn und Zweck gebieten die weite Auslegung des BFH ebenfalls nicht, im Gegenteil. Zweck der Rechtsfigur der aHK ist es, den ohne die Norm möglichen Sofortabzug von Werbungskosten zu verhindern. Aufwand, der zu Anschaffungskosten führt, die schon per se nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, muß nicht erst umqualifiziert werden, um die Abzugsfähigkeit zu beseitigen.⁴⁰ Gesetzeszweck ist aber erkennbar nicht, geringfügigen Erhaltungsaufwand vom Werbungskostenabzug auszuschließen, wozu es aber durch die Zusammenrechnung mit typischen Anschaffungskosten kommen kann und auch im Streitfall kam.

Die Gesetzesbegründung mit ihrer behaupteten Vereinfachung ist irreführend.⁴¹ Denn es gab bereits zuvor keine „einfache typisierende Beurteilung von Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten“, und diese Beurteilung ist im Übrigen auch nicht abgeschafft.

Soweit der BFH in der Entscheidung vom 14.06.2016 ausführt: „Der gesetzlichen Intention einer Typisierung würde es aber widersprechen, wenn man im Rahmen einer im Anschluss an den Erwerb vorgenommenen Instandsetzung und Moderni-

33 Stellungnahme des BMF vom 30.05.2001, wiedergegeben in BFH 12.09.2001 – IX R 39/97, DStR 2002, 1035, 1036.

34 „Bei der Ermittlung des Betrags der anschaffungsnahe Aufwendungen bleiben die Kosten für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB außer Betracht. Laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt, kann auch bei neu erworbenen Gebäuden sofort als Werbungskosten abgezogen werden.“

35 Verfügung vom 11.06.2004, DStR 2004, 1338.

36 Rundverfügung vom 31.01.2006, DStR 2006, 567.

37 Zutreffend *Fahlenbach*, DStR 2010, 2066, 2068.

38 Söffing, Anschaffungsnahe Aufwand, DB 2004, 946: „... Bedenken, weil es völlig unsystematisch ist, ihrer Art nach als Erhaltungskosten charakterisierte Aufwendungen nur deshalb den Herstellungskosten zuzurechnen, weil sie innerhalb eines bestimmten Zeitraums anfallen und einen bestimmten Umfang überschreiten.“

39 Insbesondere seit der erstmaligen gesetzlichen Definition durch das BiRiLiG vom 19.12.1985, BGBl I 1985, 2355.

40 Hierzu besonders instruktiv und mit überzeugender Begründung: *Fahlenbach*, DStR 2010, 2066; ders.: DStR 2014, 1902.

41 Söffing, Anschaffungsnahe Aufwand, DB 2004, 946.

sierung des Gebäudes einzelne Arbeiten isoliert und damit stets den konkreten statt den typischen Fall betrachten müsste.“, überzeugt das ebenfalls nicht. Denn diese Einzelfallbetrachtung verlangt bereits das Gesetz in § 255 Abs. 2 Satz 1 („wesentliche Verbesserung“). Es muß nach wie vor für jede Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme unterhalb der 15%-Schwelle isoliert betrachtet werden, ob insoweit zu aktivierende Herstellungskosten oder abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vorliegt. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bestimmt gerade nicht, daß sämtliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen unterhalb der 15%-Schwelle automatisch Erhaltungsaufwand darstellen. Deshalb tritt zu der bisherigen Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand jetzt auch noch die Abgrenzung zwischen anschaffungsnahe Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bzw. Herstellungskosten hinzu.

Außerdem hält derselbe Senat in einer Folgeentscheidung (BFH 09.05.2017, IX R 6/16, DStR 2017, 2161) eine Segmentierung der Kosten in solche, die dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unterfallen und solche, die es nicht tun, grundsätzlich für möglich. Dann aber ist ohnehin die Rechtsnatur einer jeden Maßnahme gesondert zu untersuchen.

Die Beurteilung der Voraussetzungen einer im Rechtsinn wesentlichen Verbesserung des Gebäudes kann auch deswegen nicht unterbleiben, weil sowohl nach Auffassung des BFH aus seinen Entscheidungen des Jahres 2001 als auch nach Auffassung der Finanzverwaltung die Grundsätze der „Sanierung in Raten“ immer noch anwendbar sein sollen.⁴² Danach können Baumaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums dann als Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB zu werten sein, wenn sie zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbes-

serung führen, wenn sie aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt. Die Finanzverwaltung erstreckt diesen Betrachtungszeitraum auf fünf Jahre.

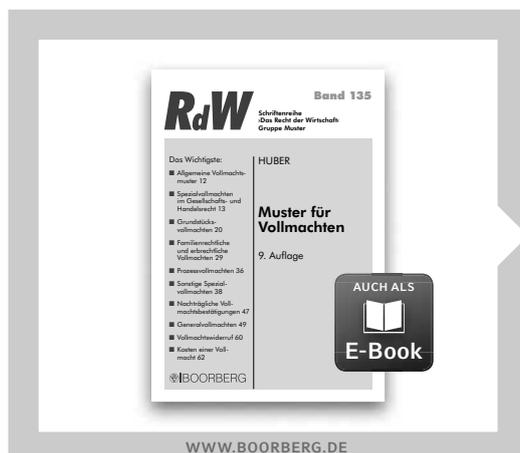
Außerdem muss schon aufgrund der gesetzlich normierten Rückausnahmen in Satz 2 der Norm bei Maßnahmen stets geprüft werden, ob es sich um Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB handelt, die aus dem Anwendungsbereich auszuschneiden sind.

Insbesondere im Zusammenhang mit den in Teil II. zu behandelnden weiteren Urteilen und den dort behandelten Fallbeispielen wird deutlich, daß mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine Rechtsvereinfachung nicht erreicht werden kann.

c. *Zusammenfassung.* Auch wenn zunächst einmal kaum damit zu rechnen sein dürfte, daß der BFH seine jüngst in mehreren Entscheidungen verfestigte neue Rechtsprechung vorschnell wieder verwerfen wird, so überzeugt die durch den IX. Senat vorgebrachte Begründung für seine neue Rechtsprechungslinie nicht. Steuerpflichtige sollten sich in Konstellationen, in denen auch Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes und damit klassische Anschaffungskosten in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einbezogen werden, nicht einschüchtern lassen. Es gibt zu viele überzeugende Gründe, den BFH erneut zu veranlassen, seine Rechtsprechung grundlegend zu überdenken.

Hinweis der Redaktion: Der Beitrag wird in einer der nächsten Ausgaben des steueranwaltsmagazin fortgesetzt.

42 Vgl. nur: OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 14.03.2017, Tz. 5.



Neuaufgabe.

Muster für Vollmachten

von Jonas Huber, Notar in Esslingen am Neckar
2017, 9., überarbeitete Auflage, 76 Seiten, € 9,80
Das Recht der Wirtschaft, Band 135
ISBN 978-3-415-06141-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1849587



RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 56 4
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1217

Ist der neue § 8 d KStG eine Finanzierungshilfe für Inbound-Akquisitionen?

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

A. Verlustabzug bei Körperschaften in den letzten 10 Jahren

Im Rahmen einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten wirtschaftlichen Betätigung eines Unternehmens beispielsweise in der Rechtsform einer GmbH oder Aktiengesellschaft ist jeder Geschäftsführer oder Vorstand bestrebt, am Ende eines Geschäftsjahres über möglichst hohe Gewinne berichten zu können. Sollten dennoch Verluste erwirtschaftet worden sein, so werden diese in der Regel mit den in den Jahren davor oder danach erzielten Gewinnen ausgeglichen und in den jeweiligen Steuererklärungen steuermindernd geltend gemacht. Aufgrund der Möglichkeit, Verluste gewinnmindernd auszugleichen, entwickelte sich die beliebte Übung, Anteile an Körperschaften mit Verlustvorträgen vollständig oder teilweise zu erwerben und die Verluste für eigene Zwecke zu nutzen. Dieser Vorgang wurde als „Mantelkauf“ bezeichnet. Die Verlustnutzung konnte in gewissem Umfang auch zur Finanzierung des Anteilerwerbs eingesetzt werden. Dies wurde von inländischen und ausländischen Investoren bei der Akquisition von Unternehmen genutzt.

Die Möglichkeit der Nutzung von Verlustvorträgen durch Anteilerwerb an einer Kapitalgesellschaft wurde vom Gesetzgeber im Verlaufe der vergangenen Jahre jedoch erheblich eingeschränkt.

Ein Blick auf die gesetzliche Entwicklung der letzten 10 Jahre und die aktuelle Rechtslage soll zeigen, ob die Möglichkeit der Verlustnutzung für ausländische Investoren wieder interessanter geworden ist.

I. Mantelkauf

Nach § 8 Abs. 4 KStG a. F. war Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität lag insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm. Die Zuführung neuen Betriebsvermögens war dann unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diene, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG verursacht hatte, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden 5 Jahren fortführte. Entsprechendes galt für den Ausgleich

des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

§ 8 Abs. 4 KStG a.F. wurde mit Wirkung zum 31.12.2007 aufgehoben. Er fand jedoch für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2012 neben dem neuen § 8c KStG Anwendung. Ab dem 01.01.2013 ist § 8 Abs. 4 a.F. KStG nicht mehr anzuwenden. (Blümich/Brandis, KStG, 138. Auflage 2017, § 8c Rn. 2)

II. § 8c KStG – Verlustabzug bei Körperschaften

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. I 2007, 1912) wurde § 8c KStG eingeführt, der die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. ablöste. § 8c KStG galt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007.

Die Bestimmung wurde durch das Bürgerentlastungsgesetz vom 16.07.2009 (BGBl. I 2009, 1959), das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950) und das Steueränderungsgesetz 2015 vom 02.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) mehrfach geändert.

Der mit dem MoRaKG vom 12.08.2008 (BGBl. I 2008, 1672) eingeführte Abs. 2 des § 8c KStG wurde von der EU-Kommission als eine mit dem Unionsrecht unvereinbare Beihilfe angesehen, so daß die Voraussetzungen für ein Inkrafttreten des Abs. 2 nicht erfüllt waren und Abs. 2 aus diesem Grund nicht wirksam geworden ist.¹

Am 01.01.2016 hatte § 8c KStG demnach folgende Fassung:

„§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften

(1) ¹Werden innerhalb von **fünf Jahren** mittelbar oder unmittelbar **mehr als 25 Prozent** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (**schädlicher Beteiligungserwerb**), sind **insoweit** die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (**nicht genutzte Verluste**) nicht mehr abziehbar. ²Unabhängig von Satz 1 sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste **vollständig** nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar **mehr als 50 Prozent** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. ³Als ein Erwerber im

¹ Blümich/Brandis, KStG, § 8c Rn. 2–8)

Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch eine **Gruppe von Erwerbern** mit gleichgerichteten Interessen. ⁴Eine Kapitalerhöhung steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt. ⁵Ein **schädlicher Beteiligungserwerb** liegt **nicht** vor, wenn

1. an dem übertragenden Rechtsträger der **Erwerber** zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Erwerber eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist,
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der **Veräußerer** zu 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist und der Veräußerer eine natürliche oder juristische Person oder eine Personenhandelsgesellschaft ist oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger **dieselbe natürliche oder juristische Person** oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

⁶Ein nicht abziehbarer nicht genutzter **Verlust** kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 **abgezogen** werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen im Inland steuerpflichtigen **stillen Reserven** des Betriebsvermögens der Körperschaft **nicht übersteigt**. ⁷**Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind** der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind. ⁸Ist das Eigenkapital der Körperschaft negativ, sind stille Reserven im Sinne des Satzes 6 der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem diesem Anteil entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft. ⁹Bei der Ermittlung der stillen Reserven ist nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, das der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist.

(1a) ¹Für die Anwendung des Absatzes 1 ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der **Sanierung des Geschäftsbetriebs** der Körperschaft **unbeachtlich**. ²Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten.

³Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt voraus, daß

1. die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt oder
2. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsum-

men der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsomme nicht unterschreitet; § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt sinngemäß; oder

3. der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird. ²Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz zum Schluß des vorangehenden Wirtschaftsjahrs enthaltenen Aktivvermögens entspricht. ³Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist nur der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen. ⁴Der Erlaß von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine diesem nahestehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. ⁵Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens. ⁶Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, ist Satz 1 nicht mehr anzuwenden.

⁴Keine Sanierung liegt vor, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt.

Ab dem 01.01.2017 ist folgender Abs. 2 anzuwenden, welcher durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 angefügt wurde:

(2) § 3a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ist auf verbleibende nicht genutzte Verluste anzuwenden, die sich nach einer Anwendung des Abs. 1 ergeben.

Mit Beschluß vom 29.03.2017 hat das Bundesverfassungsgericht² festgestellt, daß § 8c Satz 1 KStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007 sowie § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) vom 12.08.2008 und den nachfolgenden Fassungen bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 (BGBl. I S. 2998) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar sind, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von 5 Jahren von **mehr als 25%** des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

2 BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 01.01.2008 eine Neuregelung zu treffen. Sollte der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nicht nachkommen, tritt am 01.01.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Satz 1 und § 8c Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz ein. Die vorstehende Entscheidungsformel hat Gesetzeskraft.

Zusammengefaßt sind derzeit nicht genutzte Verluste anteilig nicht abziehbar bei einem Anteilerwerb von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals innerhalb von 5 Jahren und vollständig nicht abziehbar bei einem Anteilerwerb von mehr als 50% des gezeichneten Kapitals innerhalb von 5 Jahren.

§ 8c KStG erfaßt im wesentlichen solche Verluste: Verlustvorträge, Verlustrückträge, bis zum Anteilerwerb im laufenden Geschäftsjahr entstandene Verluste, Verluste nach § 2a EStG (finale ausländische Betriebsstättenverluste in Drittstaaten), § 15a und § 15 Abs. 4 EStG, gewerbsteuerliche Fehlbeträge nach § 10a Satz 10 GewStG und Zinsvorträge gemäß § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG.

In folgenden Ausnahmefällen des § 8c KStG können die nicht genutzten Verluste dennoch abgezogen werden:

- Erwerb von Anteilen von bis zu 25 % des gezeichneten Kapitals;
- Erwerb von Anteilen innerhalb des Konzerns gemäß § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG (sogenannte Konzernklausel), Erwerber und Veräußerer und Beteiligte sind natürliche oder juristische Personen oder Personenhandelsgesellschaften;
- Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust übersteigt nicht die vorhandenen im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft. (§ 8c Abs. 1 Satz 6 - 9 KStG, sogenannte Stille-Reserven-Klausel)
- Der Erwerb der Anteile erfolgt nicht innerhalb von 5 Jahren.
- Stellen eines Antrages nach § 8d KStG.

B. Rechtslage ab dem 1.1.2016 – Der neue § 8d KStG

I. Einführung und zeitliche Geltung des § 8d KStG

Die Bestimmung des § 8d KStG wurde durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998) eingeführt und trat rückwirkend zum 01.01.2016 in Kraft.

Zeitlich anwendbar ist diese Bestimmung erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c KStG, die nach dem 31.12.2015 stattfinden. Der Geschäftsbetrieb der Körperschaft darf vor dem 01.01.2016 allerdings weder eingestellt noch ruhend gestellt worden sein.

II. Anwendungsbereich

§ 8d KStG stellt eine Ausnahmenvorschrift zu § 8c KStG dar. Er ist auf Körperschaften anzuwenden, wenn ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG erfolgt ist. Sofern rechtzeitig ein Antrag gestellt wird, ist § 8c KStG mit seiner Rechtsfolge des anteiligen oder vollständigen Verlustuntergangs nicht anzuwenden.

Voraussetzung ist, daß die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des 3. Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum mit dem schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluß des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs der Geschäftsbetrieb weder eingestellt noch ruhend gestellt wird. Auch die übrigen Ereignisse im Sinne von Abs. 2 des § 8d KStG dürfen nicht eingetreten sein.

Die Ausnahme des § 8d wird jedoch in Abs. 1 Satz 2 eingeschränkt. Die Körperschaft darf nicht Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sein.

III. Inhalt

Die Bestimmungen des § 8d KStG lauten:

„§ 8d Fortführungsgebundener Verlustvortrag

(1) ¹§ 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluß des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. ²Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder
2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

³Ein Geschäftsbetrieb umfaßt die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. ⁴Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. ⁵Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. ⁶Der Verlustvortrag, der zum Schluß des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen

Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag).⁷ Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.⁸ Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

(2) ¹Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. ²Gleiches gilt, wenn

1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Absatz 1 einnimmt oder
6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.“

IV. Wirkung

Als Ausnahmeregelung zu § 8c KStG soll § 8d KStG die strengen Folgen der Verlustvernichtung abmildern. Die Ausnahmetatbestände in § 8c KStG sind nicht weitreichend genug.³

Der Verlustausgleich kann jedoch nur in der Körperschaft stattfinden, in der der Verlust entstanden ist.⁴

Für einen Investor bedeutet dies, daß er im Falle eines beabsichtigten Beteiligungserwerbs stets prüfen muß, ob der Geschäftsbetrieb seit der Gründung oder zumindest seit den letzten 4 Jahren unverändert geführt worden ist, ob in dieser Zeit eine Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs stattfand und ob die Körperschaft Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt war. Außerdem muß der Investor den Geschäftsbetrieb fortführen, wenn er den Untergang der Verluste vermeiden will.

V. Zweifelsfragen

Hinsichtlich der Fortführung des Geschäftsbetriebs ist fraglich, ob und welche notwendigen Änderungen der Investor vornehmen darf, um auf Änderungen des Marktes und politische Entwicklungen reagieren zu können, damit der Betrieb nicht eingestellt werden muß. Auch sonst ist fraglich, ob und in welchem Maß der Investor Weiterentwicklung des Geschäftsbetriebs vornehmen darf, ohne den Verlustabzug zu verlieren.

Ob das Ziel des Gesetzgebers, steuerliche Hemmnisse von Unternehmensfinanzierungen aufgrund Neueintritt

oder Wechsel von Anteilseignern zu beseitigen, tatsächlich erreicht wird, ist zweifelhaft.

Im Hinblick auf die Entscheidung der EU-Kommission zu § 8c Abs. 2 KStG und zur oben bezeichneten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts stellt sich die Frage, ob auch § 8d KStG als Beihilfe anzusehen ist und ob verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

C. Folgen des § 8 d KStG für die Finanzierung eines Beteiligungserwerbs

I. Beteiligungserwerb im Inland

Sofern ein inländischer Investor den Erwerb von mehr als 25% des gezeichneten Kapitals einer Körperschaft, welche Verlustvorträge hat, plant, wäre im Rahmen der Due Dilligence zunächst die Höhe der Verlustvorträge zu prüfen, sodann der Umfang der Steuervorteile und schließlich die sich daraus ergebenden Einsparungen für die Finanzierung festzustellen. Dann wären die Ausnahmetatbestände des § 8c KStG auf die Anwendbarkeit zu untersuchen. Darüber hinaus muß überlegt werden, ob und wie lange der Geschäftsbetrieb unverändert fortgesetzt werden kann und soll.

Je höher die Verlustvorträge sind, desto interessanter dürften die Steuerersparnisse und damit die Finanzierungsvorteile sein. Gleichzeitig erhöht sich aber auch das wirtschaftliche Risiko für die Fortsetzung desselben Geschäftsbetriebes, welche nach § 8d KStG unerläßliche Voraussetzung für die Nutzung der Verlustvorträge ist.

II. Beteiligungserwerb durch Unternehmen mit Sitz im Ausland – Cross-Border Acquisitions oder Inbound-Fälle

Für Investoren aus EU-Mitgliedstaaten und aus Drittstaaten (z. B. China, Russland) gelten dieselben Überlegungen, welche von inländischen Investoren vorzunehmen sind. Hier sind jedoch zusätzlich die Steuervorschriften des jeweiligen Herkunftslandes sowie bilaterale (z.B. DBA) und multinationale Abkommen (z.B. Multilaterales Instrument) zu berücksichtigen.

D. Fazit

Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG dürfte sich der Ausnahmetatbestand des § 8d KStG aufgrund seines sehr eingeschränkten Anwendungsbereichs der Unternehmensfortführung nur in wenigen Fällen tatsächlich für ausländische Investoren als eine brauchbare Finanzierungshilfe bei der geplanten Unternehmensakquisition eignen.

³ vgl. Blümich/Brandis, KStG, § 8d Rn. 21

⁴ Blümich/Brandis, KStG, § 8d Rn. 21 m.w.N.

⁵ Blümich/Brandis, KStG, § 8d Rn. 23 m.w.N.

Topaktuelle Erläuterungen.



Rechtsstand: 1.1.2018

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

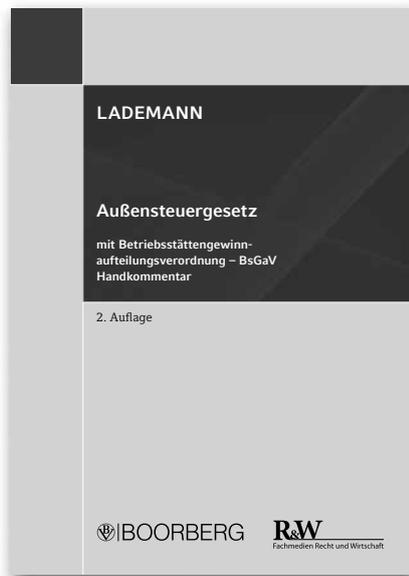
2018, ca. 1150 Seiten, DIN A4, € 84,-
ISBN 978-3-415-06191-0

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2018« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2018
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2018 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2017
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2018
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2018
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2018

Im Laufe des Jahres 2017 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2018 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

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



Grundlegende Erläuterungen.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN **Außensteuergesetz** mit Betriebsstättengewinnaufteilungs- verordnung – BsGaV Handkommentar

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

2015, 2. Auflage, 668 Seiten, € 128,-
in Zusammenarbeit mit Deutscher
Fachverlag GmbH – Fachmedien Recht
ISBN 978-3-415-05538-4



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

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

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

Zu den möglichen weiteren Konsequenzen steuerstrafrechtlicher und steuerordnungswidriger Sachverhalte (Teil 1)

RA/FASt Daniel Dinkgraeve, LL.M./EMBA und Dipl.-Jur. Maximilian Krämer*

I. Einleitung

Wer sich steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhaltskonstellationen gegenüber sieht, beschäftigt sich zunächst natürlich immer mit deren unmittelbarer Lösung. Dabei wird jedoch gelegentlich außer Acht gelassen, den Blick auch auf mögliche zusätzliche Konsequenzen außerhalb des rein steuerstrafrechtlichen Kosmos zu richten. Die nachfolgenden Erwägungen sollen einen kurzen Überblick geben, welche Weiterungen jenseits der rein steuerstrafrechtlichen Konsequenzen drohen können.

So ist noch relativ einleuchtend, daß nach einer Verurteilung wegen einer Steuerstraftat auch zum Beispiel berufsrechtliche Konsequenzen wie der Verlust der Zulassung, dienstrechtliche Konsequenzen im Beamtenverhältnis oder gewerberechtliche Konsequenzen Platz greifen können. Zwar ist das Gericht nach § 46 Abs. 1 Satz 2 StGB dazu verpflichtet, auch die berufliche Zukunft des Angeklagten bei der Urteilsfindung zu berücksichtigen, dies führt aber nicht dazu, daß keine Verurteilung erfolgen wird, sondern es kommt wie immer auf die Abwägung des Einzelfalls an. Schon weniger offensichtlich sind mögliche Konsequenzen, die üblicherweise eher im Privatbereich verortet werden, wie zum Beispiel der Verlust des Jagdscheins zumindest für eine nicht unerhebliche Zeitspanne von fünf Jahren.

Aber auch wenn das Mandat die Erstellung einer strafbefreienden Selbstanzeige zum Gegenstand hat, müssen in entsprechenden Sachverhaltskonstellationen immer dienst- oder berufsrechtliche Konsequenzen mit in die Beratung einbezogen werden bzw. der Mandant¹ dementsprechend aufgeklärt werden. Damit kommen zu dem ohnehin schon reichlich komplexen Bereich der Selbstanzeige eine Vielzahl noch weiterer zu beachtender Aspekte hinzu, mit denen auch zusätzliche Haftungsrisiken für den Berater einhergehen können.

Nicht vergessen werden sollten auch diverse Mitteilungspflichten, die schnell dazu führen können, daß der zunächst nur der Finanzbehörde bekannte Sachverhalt auch anderen Institutionen und Behörden zur Kenntnis gebracht wird. So haben zum Beispiel nach der MiStra (Mitteilung in Strafsachen) Behörden und Gerichte Mitteilungspflichten bei bestimmten Berufsgruppen gegenüber deren

Dienstherrn oder Aufsichtsbehörden, und zwar mitunter schon bei Einleitung eines Ermittlungsverfahrens und nicht erst bei rechtskräftiger Verurteilung. Ist der Mandant insoweit nicht vom Berater vorgewarnt worden, trifft die Konsequenz einer solchen Mitteilung den Mandanten völlig unvorbereitet, was häufig dazu führt, daß der Mandant das Vertrauen in die Arbeit seines Beraters verliert.

Damit bleibt zunächst festzuhalten, daß neben dem Strafausspruch des Gerichts zu einer Geld- oder Freiheitsstrafe und selbst im Falle einer wirksamen Selbstanzeige andere weitreichende Konsequenzen, insbesondere für verkammerte Berufe und Beamte, hinzutreten können, derer man sich bei Bearbeitung entsprechender Mandate immer bewußt sein muß.

Im vorliegenden ersten Teil des Beitrages wird zunächst auf allgemeine strafrechtliche Maßnahmen zusätzlich zur Verurteilung zu einer Geldstrafe oder Freiheitsstrafe eingegangen, sodann werden für ausgewählte (verkammerte) Berufe weitere Konsequenzen aufgezeigt. In dem in einer späteren Ausgabe erscheinenden zweiten Teil des Beitrages werden sodann Konsequenzen für Beamte, Geschäftsführer, Angestellte, Gastwirte, Spediteure und andere Berufsgruppen, für Privatleute z.B. im Zusammenhang mit dem Jagdschein sowie Meldeverpflichtungen beteiligter Behörden und Gerichte und Eintragungen in Register und Datenbanken erläutert.

II. Strafrechtliche Maßnahmen

Vor Betrachtung weiterer Konsequenzen für Mitglieder einzelner Berufsgruppen oder Privatpersonen soll der Vollständigkeit halber aber zunächst darauf hingewiesen werden, daß schon im Strafgesetzbuch mögliche weitere allgemeine Konsequenzen aus der Verurteilung auch wegen einer Steuerstraftat folgen können.

* Daniel Dinkgraeve ist Partner, Maximilian Krämer ist Rechtsreferendar beim OLG München und wissenschaftlicher Mitarbeiter der Kanzlei Dikmen Dinkgraeve Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn – München.

1 Ausschließlich zur besseren Lesbarkeit wird in diesem Beitrag nur die männliche Form verwendet. Die weibliche Form ist selbstverständlich immer mit eingeschlossen.

1. Fahrverbot

Da ist zunächst aus aktuellem Anlaß sicherlich die Möglichkeit eines Fahrverbots auch bei Steuerhinterziehung zu nennen. Mit Wirkung zum 23.08.2017 wurde vom Gesetzgeber beschlossen, daß Fahrverbote nicht nur bei verkehrsbezogenen Straftaten angeordnet werden dürfen. Seit der Neuregelung des § 44 StGB kann also auch wegen Steuerhinterziehung für die Dauer von einem Monat bis zu sechs Monaten ein Fahrverbot verhängt werden. So zweifelhaft der Zusammenhang zwischen Teilnahme am Straßenverkehr und Steuerhinterziehung zunächst scheinen mag, die Regelung könnte aber in Zukunft die Möglichkeit eröffnen, mit dem Gericht ins Gespräch zu kommen über die Möglichkeit, die Freiheitsstrafe oder Geldstrafe zu reduzieren, und dafür ein Fahrverbot zu verhängen, was gegebenenfalls z.B. wirtschaftlich deutlich weniger einschneidende Konsequenzen für den Täter haben könnte. Dies wird in § 44 Abs. 1 S. 2 aE. StGB sogar ausdrücklich zur Vermeidung der Verhängung einer Freiheitsstrafe oder deren Vollstreckung gesetzlich angeregt.

2. Berufsverbot

Ferner ist in § 70 StGB auch die Anordnung eines Berufsverbots vorgesehen. Nach § 70 StGB kann bei einer rechtswidrigen Tat ein Berufsverbot bis zu fünf Jahren neben einer steuerstrafrechtlichen Verurteilung durch das gleiche Gericht verhängt werden. Dies setzt entweder voraus, daß die Anlaßtat unter Mißbrauch des Berufes, oder unter grober Verletzung der mit dem Beruf verbundenen Pflicht begangen wurde. Eine berufstypische Verbindung kann bei der Hinterziehung betrieblicher Steuern gegeben sein, wenn sie mit schwerwiegenden Verletzungen der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und zur Verdeckung von Schwarzarbeit einhergeht.² Zudem kann eine solche Pflichtverletzung natürlich auch und gerade dann vorliegen, wenn der steuerliche Berater es am notwendigen Abstand zu Mandanten hat mangeln lassen und sich dadurch in den Bereich der Beihilfe zu einer Steuerstraftat seines Mandanten begeben hat. Was zunächst so simpel und selbstverständlich klingt, kann in der täglichen Praxis schneller stattfinden, als man üblicherweise annehmen möchte. Man muß insoweit gar nicht so weit gehen, die aktuell diskutierten Cum/Ex-Fälle zu bemühen, im Grunde reichen schon Kenntnisse des steuerlichen Beraters von vorsätzlich unrichtig erklärten Einkünften seines Mandanten aus, um entsprechende Beihilfehandlungen zu verwirklichen.

Eine bloße Erörterung des § 70 StGB durch das Strafgericht reicht jedoch nicht aus; vielmehr müssen im Rahmen der Strafzumessungserwägungen die drohenden berufsrechtlichen Folgen berücksichtigt und gewürdigt werden.³ Das kann im Einzelfall auch dazu genutzt werden, mit dem Gericht ganz grundsätzlich über das Strafmaß ins Gespräch zu kommen, um zum Beispiel existenzvernichtende Konsequenzen zu vermeiden.

III. Spezielle Folgen für verkammerte Berufe

Verkammerte Berufe wie z.B. Rechtsanwälte, Steuerberater, Ärzte oder Architekten zeichnen sich sowohl in der eigenen Wahrnehmung als auch in der Wahrnehmung durch den Rechtsverkehr und Dritte dadurch aus, daß an ihr Verhalten gesteigerte Anforderungen angelegt werden, was regelmäßig durch besondere berufsrechtliche Regeln und diese schützende Maßnahmen bis zum Verlust der jeweiligen Zulassung unterstrichen wird. Die nachfolgenden Ausführungen geben einen Überblick über die einschlägigen Vorschriften.

1. Rechts-/Patentanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Notare

Allen im weitesten Sinne rechtsberatenden Berufen sind im Zusammenhang mit möglichem Fehlverhalten der Berufsangehörigen sehr ähnliche Regeln zu eigen, die von der zuständigen Berufskammer überwacht werden, im Falle notwendiger Ermittlungen unter Zuhilfenahme der Generalstaatsanwaltschaften. Rechtsschutz bieten insoweit Spezialgerichte für die einzelnen Berufszweige. Im Folgenden werden zunächst die Regelungen für Rechtsanwälte relativ ausführlich dargestellt, die entsprechenden Regelungen für die anderen rechtsberatenden Berufe folgen sodann wegen der Ähnlichkeit der Materie etwas weniger ausführlich.

Wenn Tätigkeiten von einer (staatlichen) Genehmigung/Zulassung abhängen oder der (staatlichen bzw. berufsrechtlichen) Kontrolle (auch ohne Genehmigung) unterliegen, und der Begriff der „Zuverlässigkeit“ bzw. der „Würde“ eine Rolle spielt, muß bei strafrechtlichen Verurteilungen mit dem Widerruf von Genehmigungen oder der Untersagung bzw. dem Verbot gerechnet werden. Dabei geht es immer um das Verbot der Erteilung einer Genehmigung oder einer Zulassung für einen zukünftigen Zeitraum oder um den Widerruf bzw. die Rücknahme bereits erteilter Genehmigungen oder Zulassung, oder um die Versagung einer beantragten Genehmigung oder Zulassung.

a) Rechtsanwälte

Rechtsanwälte unterliegen den Regeln der BRAO und können deshalb neben einer steuerstrafrechtlichen Verurteilung auch einer weiteren eigenständigen Verurteilung durch das Anwaltsgericht sowie einer Rüge durch den Kammervorstand der örtlich zuständigen Rechtsanwaltskammer ausgesetzt sein. Bei Bewerbern zur Rechtsanwaltschaft ist die Zulassung bei Vorliegen der in der BRAO genannten Gründe zwingend zu versagen.⁴ Die Tragweite der anwaltsgerichtlichen Maßnahmen, die neben einem strafrechtli-

2 NStZ 95, 124.

3 BGH 27.07.2016 – 1 StR 256/16.

4 Vossebürger in Feurich/Weyland BRAO § 7 Rn. 1.

chen Verfahren bestehen⁵, jedoch absoluten Vorrang vor dem Rügeverfahren genießen⁶, gehen dabei von einer Warnung über einen Verweis, eine Geldbuße, einer Kopplung von Verweis und Geldbuße, einem zeitlich begrenzten Vertretungsverbot bis zur vollständigen Ausschließung aus der Rechtsanwaltschaft nach § 114 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BRAO.

aa) Versagung, Rücknahme und Widerruf der Zulassung

§ 7 Nr. 2 BRAO regelt den besonders für Jurastudenten und Rechtsreferendare relevanten Fall der Zulassungsversagung, wenn der Bewerber infolge strafgerichtlicher Verurteilung allgemein die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter (Amtsverlust) nicht mehr besitzt. Der Amtsverlust richtet sich nach §§ 45 Abs. 1 und 2 StGB. Nach Abs. 1 tritt der Verlust durch die Verurteilung wegen eines Verbrechens zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr von Gesetzes wegen ein. Aber auch nach § 45 Abs. 2 StGB i.V.m. § 375 Abs. 1 AO kann durch gerichtliche Aberkennung ab einer Mindeststrafe von 12 Monaten als Nebenstrafe die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft wegen einer Steuerstraftat versagt werden. Zudem sollte auch § 7 Nr. 5 BRAO nicht ganz vergessen werden, denn als unwürdig kann auch steuerehrliches Verhalten gelten.⁷

Nach § 10 Abs. 1 BRAO kann die Entscheidung über den Zulassungsantrag sogar zunächst ausgesetzt werden, wenn gegen den Bewerber wegen des Verdachts einer Straftat ein Ermittlungsverfahren oder ein strafgerichtliches Verfahren schwebt; nach Abs. 2 ist die Entscheidung auszusetzen, wenn Anklage wegen einer Straftat, die zum Amtsverlust führen kann, erhoben ist. Die Unschuldsvermutung gilt insoweit also bemerkenswerterweise selbst im Ermittlungsverfahren gerade nicht, was insbesondere im Zusammenhang mit Selbstanzeigen, bei denen ja zwangsläufig zunächst ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wird, durchaus unerfreuliche Konsequenzen für den Betroffenen haben kann, wenn und soweit die für die Zulassung zuständige Rechtsanwaltskammer von diesem Ermittlungsverfahren erfährt.

Zudem ziehen auch Steuerstraftaten, die vor der Zulassung begangen und verurteilt worden sind und zum Amtsverlust führen, die Rücknahme der Zulassung für die Zukunft nach § 14 Abs. 1 BRAO nach sich, wenn die Rechtsanwaltskammer erst nach Zulassung davon erfährt. Ferner kann die Zulassung widerrufen werden bei Amtsverlust aufgrund einer entsprechenden Steuerstraftat nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 BRAO, wobei der Rechtsanwaltskammer insoweit kein Ermessen zusteht.⁸ Wenn die Straftat, die zum Amtsverlust führt, also erst nach der zum damaligen Zeitpunkt rechtmäßig erfolgten Zulassung begangen wurde, so findet der Widerruf nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 BRAO Anwendung.

bb) Rügerecht des Kammervorstands

Aber selbst wenn die Zulassung nicht unmittelbar gefährdet ist, können berufsrechtliche Konsequenzen drohen, zum Beispiel die Rüge. Hieran ist natürlich bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung gerade dann zu denken, wenn die Schwelle des § 45 StGB nicht überschritten wurde, regelmäßig selbst aber auch und gerade im Fall einer

wirksamen Selbstanzeige. Denn die Selbstanzeige führt ja nur zur Straffreiheit hinsichtlich der Steuerstraftat selbst, darüber hinaus sind Sanktionen aber selbstverständlich bei entsprechender Rechtslage möglich. Obwohl also z.B. nach einer wirksamen Selbstanzeige steuerstrafrechtlich keinerlei Konsequenzen mehr drohen, kann der Kammervorstand gleichwohl eine Rüge aussprechen.

An eine Rüge ist immer dann zu denken, wenn das vermeintliche Fehlverhalten des Berufsträgers nicht ausreicht, um ein anwaltsgerichtliches Verfahren einzuleiten. Aus diesem Grunde richten sich die Anlässe für eine Rüge grundsätzlich nach denen für ein gerichtliches Verfahren in § 113 BRAO. Die Rüge nach den §§ 73 Abs. 2 Nr. 4, 74 BRAO ist als Verwaltungsmaßnahme und nicht als Strafe eine Sanktion für eine begangene schuldhaftige Pflichtwidrigkeit zum Beispiel im Sinne des § 113 Abs. 2 BRAO, bei der das Verschulden als gering anzusehen ist, so daß ein Antrag auf Einleitung eines anwaltsgerichtlichen Verfahrens nicht erforderlich scheint.⁹ Der Staatsanwaltschaft ist jedoch in jedem Falle gemäß § 74 Abs. 4 S. 3 BRAO eine Abschrift des Rügebescheids zuzuleiten. Diese ist nicht an die Auffassung des Vorstands der RAK gebunden und kann ein anwaltsgerichtliches Ermittlungsverfahren einleiten. Ist ein anwaltsgerichtliches Verfahren gegen den Rechtsanwalt eingeleitet, so darf keine Rüge mehr erteilt werden, § 74 Abs. 2 S. 1 BRAO. In diesem Zusammenhang ist wichtig zu wissen, ab welcher Schwelle § 113 BRAO bereits als einschlägig gilt, unabhängig davon, ob der Unrechtsgehalt ein anwaltsgerichtliches Verfahren erfordert oder im Wege der Rüge behandelt werden kann. Als berufliches Verhalten gilt zum Beispiel auch das Unterlassen der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen (z.B. auch lediglich auf Zeit), so daß bereits insoweit § 113 Abs. 1 BRAO einschlägig sein kann.¹⁰ Aber auch eine Steuerhinterziehung im Privatbereich des Rechtsanwalts kann nach § 113 Abs. 2 BRAO zu einer Rüge des Kammervorstands führen, und zwar nicht nur bei Verurteilung, sondern auch und gerade im Falle einer wirksamen Selbstanzeige. Denn bei genauer Betrachtung des Wortlauts des § 113 Abs. 2 BRAO stellt man fest, daß dort nicht von einer Verurteilung die Rede ist, sondern lediglich von einer rechtswidrigen Tat oder einer mit Bußgeld bedrohten Handlung. Die ursprüngliche Steuerstraftat war immer schon rechtswidrig, sie kann nur steuerstrafrechtlich nicht mehr wegen wirksamer Selbstanzeige bestraft werden, so daß der Anwendungsbereich des § 113 Abs. 2 BRAO bei Vorliegen der weiteren dort genannten Voraussetzungen natürlich gleichwohl eröffnet ist.

5 Feurich in Feurich/Weyland BRAO § 114 Rn. 43.

6 BVerfG 08.11.1978 – 1 BvR 589/72, BVerfGE 50, 16.

7 BGHZ 46, 230.

8 Vossebürger in Feurich/Weyland BRAO § 14 Rn. 19.

9 Weyland in Feurich/Weyland BRAO § 74 Rn. 3 ff.

10 EGH Berlin Urteil vom 13.01.1993 – II EGH 12/92; EGH München Urteil 30.03.1982 – BayEGH II 5/82

cc) Anwaltsgerichtliche Maßnahmen

Führt die Verurteilung zu keinem unmittelbaren Amtsverlust, erscheint lediglich eine Rüge zu erteilen aber als nicht sachgerecht, so können auch anwaltsgerichtliche Maßnahmen nach § 114 BRAO im Raum stehen. Nach § 113 Abs. 1 BRAO wird eine anwaltsgerichtliche Maßnahme gegen einen Rechtsanwalt verhängt, wenn dieser schuldhaft gegen eine Vorschrift der BRAO oder der Berufsordnung für Rechtsanwälte (BORA) verstößt. Dabei handelt es sich um Maßnahmen, durch welche insbesondere eine Verletzung des besonderen Interesses an der Integrität und Vertrauenswürdigkeit des Anwaltsstandes geahndet wird.¹¹ Jedoch findet sich ausdrücklich weder in der BRAO noch in der BORA eine konkrete spezifische anwaltliche Pflicht, steuerliche Tatsachen richtig und vollständig zu erklären. Dennoch liegt ein Verstoß gegen § 43 S. 2 BRAO iVm. sonstigen Normen nahe, wonach sich der Rechtsanwalt „innerhalb und außerhalb des Berufes der Achtung und des Vertrauens, welche die Stellung des Rechtsanwalts erfordert, würdig zu erweisen“ hat, wenn die steuerstrafrechtliche Verurteilung mit der Ausübung des Anwaltsberufes im Zusammenhang steht¹², wozu auch die Verletzung steuerlicher Pflichten im Zusammenhang mit der Berufsausübung wie die verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen gehören kann, s.o. Zudem ist der Rechtsanwalt als Organ der Rechtspflege natürlich in besonderem Maße gehalten, die Rechtsvorschriften, und damit auch die Steuergesetze, zu beachten.

Für die Anwendung der §§ 113 Abs. 2, 43 S. 2 Alt. 2 BRAO ist als weitere Voraussetzung erforderlich, daß eine rechtswidrige Tat im Sinne des § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB oder eine mit Geldbuße bedrohte Handlung (§ 1 OWiG) vorliegt, da die Verfolgung des Verhaltens im Allgemeininteresse liegt und das Verhalten in besonderem Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen der Rechtsuchenden in einer für die Ausübung der Anwaltstätigkeit bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen. Hierzu kann zu den oben beschriebenen auch eine steuerstrafrechtlich relevante Verfehlung im Privatbereich, z.B. bezüglich der Abgabe der Einkommensteuererklärung führen. Darüber hinaus muß der Rechtsanwalt schuldhaft, d.h. mindestens fahrlässig gehandelt haben; selbst wenn der Tatbestand Vorsatz verlangt, so reicht eine fahrlässige Verwirklichung des Verhaltens aus.¹³

In diesem Zusammenhang soll eine vergleichsweise neue Regelung im Ordnungswidrigkeitsrecht der Abgabenordnung hervorgehoben werden, die insbesondere für steuerlich beratende Rechtsanwälte und natürlich gerade für Steuerberater schnell problematisch werden kann. Nach § 80a Abs. 1 S. 4 AO nF. muß eine vom steuerlichen Berater elektronisch übermittelte Vollmacht unverzüglich gegenüber den Landesfinanzbehörden nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz vom steuerlichen Berater widerrufen werden, wenn die Vollmacht dem steuerlichen Berater vom Mandanten entzogen wurde. Kommt der steuerliche Berater dieser Verpflichtung nicht unverzüglich nach, stellt schon dies eine Ordnungswidrigkeit nach § 383b Abs. 1 Nr. 2 AO

dar, die mit einer Geldbuße bis zu 10.000,- € geahndet werden kann. Berufsrechtliche Relevanz entwickelt diese Ordnungswidrigkeitsvorschrift, wenn zusätzlich § 411 AO in die Betrachtung einbezogen wird, da die Finanzbehörde der zuständigen Kammer Gelegenheit zur Stellungnahme geben muß, bevor ein Bußgeldbescheid gegen den Berufsträger erlassen wird. In einer solchen Situation wird der steuerliche Berater sich also nur wegen nicht unverzüglich elektronisch widerrufenen Vollmachterteilung nicht nur einer intensiven Diskussion mit der Finanzverwaltung wegen der Höhe des Bußgeldes ausgesetzt sehen, er wird zusätzlich eine mitunter zumindest unerfreuliche Diskussion mit seiner zuständigen Berufskammer zu führen haben.

Neben der Verwarnung, dem Verweis und der Geldbuße (§ 114 Abs. 1 Nr. 1 – 3 BRAO) ist insbesondere die Möglichkeit von Bedeutung, ein zeitlich und gegenständlich beschränktes Vertretungsverbot auszusprechen.¹⁴ Als schwerste anwaltsgerichtliche Maßnahme kann der Anwalt aus der Rechtsanwaltschaft ausgeschlossen werden, §§ 114 Abs. 1 Nr. 5, 7 Nr. 3 BRAO.¹⁵ Erst nach einer Sperrzeit von acht Jahren ist ein Antrag auf erneute Zulassung wieder möglich.¹⁶ Insoweit muß also in entsprechenden Fällen immer möglichst frühzeitig überlegt werden, die Zulassung gegebenenfalls unverzüglich freiwillig zurückzugeben, damit die Frist bis zu einer möglichen erneuten Zulassung schnellstmöglich beginnt.

Wenn eine Präventivmaßnahme als Abwehr konkreter Gefahren für wichtige Gemeingüter erforderlich ist, kann vor Abschluß des Hauptverfahrens ein vorläufiges Berufs- und Vertretungsverbot nach § 150 BRAO verhängt werden. Hierbei müssen allerdings dringende Gründe vorhanden sein, daß auf Ausschließung aus der Rechtsanwaltschaft erkannt werden wird. Es bedarf daher wie bei § 112 StPO eines dringenden Tatverdachts für eine schwerwiegende Pflichtverletzung, sowie die begründete Annahme, daß das Hauptverfahren mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer entsprechenden endgültigen Maßnahme nach § 114 Abs. 1 Nr. 5 BRAO führen wird.¹⁷

11 BGH BRAK Mitt. 1985, 173.

12 Bsp. (str.) für den Verstoß gegen die Verpflichtung, seinen Beruf gewissenhaft auszuüben nach § 43 Abs. 1 BRAO wäre die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nach allg. Steuergesetzen, *Feurich* in *Feurich/Weyland* BRAO § 113 Rn. 10.

13 *Feurich* in *Feurich/Weyland* BRAO § 113 Rn. 14.

14 Bsp.: umfangreiche Steuerhinterziehung (Umsatz- und Einkommensteuer) AGH Schleswig-Holstein Urteil 02.02.2001 – 1 AGH 7/00

15 Bsp.: wegen Betrug und Einkommensteuerhinterziehung AGH Stuttgart Urteil vom 25.01.1997 – AGH 22/96 (III) 5

16 *Vossebürger* in *Feurich/Weyland* BRAO § 7 Rn. 23.

17 *Feurich* in *Feurich/Weyland* BRAO § 150 Rn. 11 ff.

b) Steuerberater/Steuerbevollmächtigte

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte¹⁸ unterliegen den Regeln des StBerG und können ebenso wie Rechtsanwälte neben einer steuerstrafrechtlichen Verurteilung auch eine weitere eigenständige Verurteilung durch das Berufsgeschicht sowie eine Rüge durch den Kammervorstand der zuständigen StBK erhalten. Die berufsgeschichtlichen Maßnahmen des § 90 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 StBerG entsprechen dabei denen der Rechtsanwälte in § 114 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BRAO.

aa) Versagungsgründe für die Bestellung

Die Bestellung ist nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 StBerG zu versagen, wenn der Bewerber infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter (§§ 45 Abs. 1 und 2 StGB) nicht mehr besitzt. Wird die Straftat, die zum Amtsverlust führt, nach der rechtmäßig erfolgten Bestellung begangen, so findet der Widerruf nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 StBerG Anwendung.

bb) Rügerecht des Kammervorstandes

Das Rügerecht des Kammervorstandes der Steuerberaterkammer nach §§ 76 Abs. 2 Nr. 4, 81 StBerG entspricht dem Rügerecht des Vorstands der Rechtsanwaltskammer in §§ 73 Abs. 2 Nr. 4, 74 BRAO. Ist ein berufsgeschichtliches Verfahren gegen das Mitglied der Steuerberaterkammer eingeleitet, so darf keine Rüge mehr erteilt werden, § 81 Abs. 2 S. 1 StBerG.

cc) Berufsgeschichtliche Maßnahmen

Führt die Verurteilung zu keinem Amtsverlust, so stehen gleichwohl berufsgeschichtliche Maßnahmen nach § 90 StBerG im Raum. Nach § 89 Abs. 1 StBerG wird eine berufsgeschichtliche Maßnahme gegen einen Steuerberater verhängt, wenn dieser seine Pflichten schuldhaft verletzt. Das Pendant zu § 43 S. 2 BRAO ist hierbei § 57 Abs. 2 S. 2 StBerG mit ähnlichem Wortlaut, daß sich Steuerberater auch „außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen [haben], die ihr Beruf erfordert“. Außerberufliche Verfehlungen werden jedoch auch nur dann nach § 89 Abs. 2 StBerG gerügt bzw. berufsgeschichtlich geahndet, wenn sie auch eine rechtmäßige Tat oder eine mit Geldbuße bedrohte Handlung darstellen.¹⁹ Auch hier genügt die bloß fahrlässige Begehung. Da der Beruf in der Öffentlichkeit gerade in finanziellen und steuerlichen Angelegenheiten Vertrauen genießt, ist eine Steuerhinterziehung im persönlichen Bereich nicht nur eine Berufspflichtverletzung²⁰, sondern auch in der Regel in besonderem Maße geeignet, Achtung und Vertrauen in einer für das Ansehen des Berufs bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen.²¹ Dies kann demnach als „innerberuflicher“ Verstoß zum Berufsausschluß nach § 90 Abs. 1 Nr. 4 StBerG führen.²² Wegen der besonderen Nähe zum recht neuen Problem im Zusammenhang mit elektronischen Vollmachten i.S.d. § 80a AO sei nochmals darauf hingewiesen, daß ein Steuerberater eine Ordnungswidrigkeit nach § 383b Abs. 1 Nr. 2 AO begeht, wenn er den Entzug der zunächst elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Vollmacht durch seinen Mandanten nicht unverzüglich auf elektro-

nischem Wege bei der Finanzverwaltung anzeigt (vgl. oben die Ausführungen zu Rechtsanwälten).

Auch bei Steuerberatern ist die schwerste berufsgeschichtliche Maßnahme die Ausschließung vom Beruf. Nach der Ausschließung müssen für eine Wiederbestellung mindestens acht Jahre vergangen sein.²³ Hierbei sind die Grundsätze für die Ausschließung aus dem Beruf des Rechtsanwalts anzuwenden, da dies ein vergleichbarer freier Beruf ist.²⁴ Auch insoweit sollte in entsprechenden Sachverhaltskonstellationen überlegt werden, die Zulassung frühzeitig freiwillig abzugeben, damit die Frist zur Wiedererteilung möglichst frühzeitig beginnt.

Die Präventivmaßnahme des vorläufigen Berufs- und Vertretungsverbotes richtet sich nach § 134 StBerG. Wie auch § 150 BRAO handelt es sich nur um eine vorläufige Maßnahme. Aufgrund der bei Steuerberatern in der Regel anzutreffenden Dauermandate führt eine solche Maßnahme jedoch im Allgemeinen aufgrund der zerstörten Vertrauensbasis zum Mandanten zum Verlust der Kanzlei und damit der wirtschaftlichen Existenz. Wegen dieser schwerwiegenden Folge ist das Verbot an strenge Voraussetzungen geknüpft. Es darf v.a. nur auf Grund einer mündlichen Verhandlung ausgesprochen werden.²⁵

c) Notare

Notare unterliegen den Regeln der BNotO, deren Anforderungen höher sind als zum Beispiel im Berufsrecht der Rechtsanwälte.²⁶ Die staatlichen Aufsichtsbehörden sind nach § 93 Abs. 1 BNotO der Präsident des LG, der Präsident des OLG als höhere Aufsichtsbehörde und die Landesjustizverwaltung als oberste Aufsichtsbehörde. Neben den staatlichen Aufsichtsbehörden ist der Vorstand der Notarkammer zur berufsständischen Beaufsichtigung gemäß §§ 65 ff. BNotO berufen. Der Notar hat sich nach § 14 Abs. 3 S. 1 BNotO durch sein Verhalten innerhalb und außerhalb seines Amtes der Achtung und des Vertrauens, die dem Notaramt entgegengebracht werden, würdig zu zeigen. Diesbezüglich kann auf die Ausführungen zu § 43 S. 2 BRAO und § 57 Abs. 2 S. 1 StBerG verwiesen werden.

Einer Ernennung als Notar stehen die Fälle entgegen, die der Gesetzgeber in § 50 BNotO als Grund für eine Dienstenthebung und in § 47 BNotO für ein Erlöschen des Amtes angeführt hat. Daraus ergibt sich, daß ein Bewerber nicht zum Notar ernannt werden darf, wenn nach Beamtenrecht

18 Im Folgenden nur noch Steuerberater.

19 Koslowski, StBerG 7. Aufl., § 57 Rn. 80.

20 LG Freiburg, DStR 2009 S. 832.

21 Koslowski, StBerG 7. Aufl., § 89 Rn. 8.

22 BGH 27.08.1979 – StB StR 7/79, NJW 1980, 714.

23 § 48 Abs. 1 Nr. 2 StBerG; vgl. BVerfG 66, 337, 355; 72, 51.

24 BGHSt 39, 281, 286.

25 Koslowski, StBerG, § 134 Rn. 1 f.

26 Lerch in Eylmann/Vaasen BNotO Kommentar 3. Aufl. 2011, § 6 Rn. 9.

bei einer Ernennung deren Nichtigkeit bzw. Rücknahme bewirkt würde (§ 50 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 BNotO), näher geregelt in den §§ 11 f. BeamStG.^{27,28} Auch ein Verhalten, das zur Dienstentlassung im Wege des Dienststrafverfahrens führen würde, muß daher zur Ablehnung einer Ernennung führen. Dieses liegt unabhängig vom Vorliegen der §§ 50, 47 BNotO vor, wenn der Notaranwärter sich eines Verhaltens schuldig macht, das ihn unwürdig erscheinen läßt.²⁹ Relevanter Zeitpunkt hierfür ist der Ablauf der Bewerbungsfrist.³⁰ Nach einer Ernennung kann die Notarkammer bei ordnungswidrigem Verhalten leichter Art eine Ermahnung aussprechen, § 75 BNotO. Bei ordnungswidrigem Verhalten oder Pflichtverletzungen leichter Art kann die Aufsichtsbehörde eine Mißbilligung aussprechen, § 94 Abs. 1 BNotO. Die Feststellung einer schuldhaften Pflichtverletzung, sog. Dienstvergehen, nach § 95 BNotO gibt Anlaß für die Aufsichtsbehörden für Disziplinarmaßnahmen, für die neben der BNotO das BDG³¹ gilt. Hierbei sind nach § 97 Abs. 1 BNotO Verweis, Geldbuße und die Entfernung aus dem Amt möglich (§ 47 Nr. 6 BNotO). Die Landesjustizverwaltung ist zur Amtsenthebung nach §§ 47 Nr. 5, 50 Abs. 1 Nr. 2 BNotO verpflichtet, wenn eine der Voraussetzungen vorliegt, unter denen die Ernennung eines Landesjustizbeamten nichtig ist, für nichtig erklärt oder zurückgenommen werden muß. Wenn die Aufsichtsbehörde die Voraussetzung des § 50 Abs. 1 Nr. 2 BNotO für gegeben hält, so kann sie den Notar vorläufig seines Amtes entheben, § 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BNotO. Nach §§ 47 Nr. 4, 49 BNotO geht der Notar seines Amtes verlustig, wenn er die Fähigkeit verliert, öffentliche Ämter zu bekleiden (§ 45 StGB, § 24 BeamStG).³²

Beachtet werden muß bei einem Anwaltsnotar dessen doppelte Stellung, so daß anwaltsgerichtliche Maßnahmen daneben treten können, im Zweifel aber der jeweils strengere Maßstab gilt.

d) Wirtschaftsprüfer

Für Wirtschaftsprüfer gelten nach den einzelnen Regelungen der Wirtschaftsprüferordnung (WiPrO) entsprechende Vorschriften, wie sie sinngemäß und teilweise sogar wortgleich auch bei Rechtsanwälten und Steuerberatern zu finden sind. Dabei sind in § 16 WiPrO die Gründe für die Versagung der Bestellung geregelt, in § 20 WiPrO Gründe für die Rücknahme und den Widerruf der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, in § 21 WiPrO die Zuständigkeit der Wirtschaftsprüferkammer für Entscheidungen über Rücknahme und Widerruf der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, in § 43 WiPrO die korrespondierenden allgemeinen Berufspflichten der Wirtschaftsprüfer, in den §§ 61a ff. WiPrO die Regelungen zur Berufsaufsicht und im 6. Teil der WiPrO Vorschriften über die Berufsgleichheit.

e) Patentanwälte

Patentanwälte unterliegen den Vorschriften der PAO, die Regelungen enthält, wie sie auch bei den Rechtsanwälten

und Steuerberatern zu finden sind. Da das Berufsbild des Patentanwalts in starkem Maße demjenigen des Rechtsanwalts entspricht, wurde ein Gleichlauf der Berufsrechte weitgehend gewährt.³³

Das zur BRAO Gesagte gilt daher grundsätzlich entsprechend. Die Zulassungsversagung infolge des Amtsverlustes richtet sich nach § 14 Nr. 2 PAO (§ 7 Nr. 2 BRAO). Die Aussetzung des Zulassungsverfahrens richtet sich nach § 17 PAO (§ 10 BRAO). Der Widerruf bzw. die Rücknahme richtet sich nach § 21 Abs. 1 und 2 PAO (§ 14 Abs. 1 und 2 BRAO). Das Rügerecht des Kammervorstandes richtet sich nach §§ 69 Abs. 2 Nr. 4, 70 PAO (§§ 73 Abs. 2 Nr. 4, 74 BRAO). Die berufsgerichtlichen Maßnahmen richten sich nach § 96 PAO, wobei jedoch im Hinblick auf den eingeschränkten Tätigkeitsbereich der Patentanwälte ein Vertretungs- und Beistandsverbot entfällt (§ 114 BRAO).³⁴ Die allgemeine Berufspflicht richtet sich nach § 39 PAO (§ 43 BRAO).

2. Ärzte

Stellvertretend wird für alle akademischen Heilberufe (Ärzte, Zahnarzt, Psychotherapeut, Tierarzt und Apotheker) „nur“ auf die Konsequenzen für Ärzte eingegangen. Hierbei sind neben den steuerstrafrechtlichen Aspekten die berufs- und vertragsärztlichen Konsequenzen zu beachten.

a) Versagungsgründe für die Approbation

§ 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bundesärzteordnung (BÄO) regelt, daß die Approbation zu erteilen ist, wenn der Antragsteller „sich nicht eines Verhaltens schuldig gemacht hat, aus dem sich seine Unwürdigkeit oder Unzuverlässigkeit zur Ausübung des ärztlichen Berufs ergibt“. § 5 Abs. 2 S. 1 BÄO bestimmt, daß die Approbation zu widerrufen ist, wenn nachträglich nach der Erteilung die Voraussetzung nach § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 weggefallen ist. Das Ruhen der Approbation kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 BÄO angeordnet werden, wenn „gegen den Arzt wegen des Verdachts einer Straftat, aus der sich seine Unwürdigkeit oder Unzuverlässigkeit zur Ausübung des ärztlichen Berufs ergeben kann, ein Strafverfahren eingeleitet ist“. Ein Teilwideruf kommt dabei nicht in

27 Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern (Beamtenstatusgesetz).

28 Lerch in Eylmann/Vaasen BNotO Kommentar 3. Aufl. 2011, § 6 Rn. 27.

29 Lerch in Eylmann/Vaasen BNotO Kommentar 3. Aufl. 2011, § 6 Rn. 28 f.

30 Lerch in Eylmann/Vaasen BNotO Kommentar 3. Aufl. 2011, § 6 Rn. 5.

31 Bundesdisziplinargesetz.

32 Lerch in Eylmann/Vaasen BNotO Kommentar 3. Aufl. 2011, § 49 Rn. 2.

33 BT-Drucks. 16/12061 S. 1, 24.

34 Feurich in Feurich/Weyland BRAO Kommentar, 8. Auflage, § 96 PAO Rn. 1.

Betracht.³⁵ Unwürdig ist, wer durch sein Verhalten das zur Ausübung des ärztlichen Berufes erforderliche Ansehen und Vertrauen bei der Bevölkerung nicht besitzt; unzuverlässig ist, wer nach seiner Gesamtpersönlichkeit keine ausreichende Gewähr für eine ordnungsgemäße Berufsausübung bietet. Hierbei muß es sich grundsätzlich um ein Fehlverhalten handeln, das gerade in Bezug auf die Ausübung des ärztlichen Berufs von Bedeutung ist und den Antragsteller hierfür ungeeignet erscheinen läßt.³⁶ Eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung reicht nach Ansicht des OVG Münster aus dem Jahr 1993 für die Annahme der Unwürdigkeit nicht aus, wenn kein unmittelbarer Bezug zum Kernbereich der beruflichen Tätigkeit vorliegt.³⁷ Anders sahen dies das OVG Lüneburg schon im Jahr 2009, sowie der VGH München im Jahr 2013.³⁸ Danach ergibt sich die Unwürdigkeit, wenn die Würdigung aller Umstände die weitere Berufsausübung als untragbar erscheinen lassen. Ein solches schwerwiegendes, beharrliches Fehlverhalten liegt bei erheblichen Verletzungen der Steuergesetze vor, da der Arzt hierdurch zum Ausdruck bringt, sich nicht in seiner Funktion als Arzt am Wohle der Patienten, sondern am eigenen finanziellen Interesse zu orientieren.

b) Berufgerichtliche Maßnahmen

Die gesetzliche Grundlage für das berufsrechtliche Prozedere sind die Kammer- und Heilberufsgesetze. Sie fallen in die Zuständigkeit der Bundesländer. Für Bayern ist dies zum Beispiel das Heilberufsgesetz-Kammergesetz (HKaG).³⁹ Die mildeste Sanktion ist das Rügerecht des Vorstandes des ärztlichen Bezirksverbandes nach Art. 38 Abs. 1 S. 1 HKaG. Soweit nicht Art. 38 Abs. 1 HKaG zu Anwendung kommt, werden nach Art. 66 Abs. 1 S. 1 HKaG Verletzungen von Berufspflichten im berufsgerichtlichen Verfahren verfolgt. Das Berufsgericht⁴⁰ sanktioniert das Fehlverhalten nach Art. 67 Abs. 1 HKaG abgestuft mit einem Verweis, einer Geldbuße bis 50.000,- Euro, dem Entzug des passiven Berufswahlrechts bzw. des Amtes oder dem Ausschluß aus der Berufsvertretung. Unterschiede ergeben sich hierbei je nach Bundesland, sind aber im Wesentlichen übertragbar. So hat Nordrhein-Westfalen zum Beispiel in § 58a Abs. 3 Heilberufsgesetz zusätzlich die Möglichkeit, die Rüge des Vorstandes mit einem Ordnungsgeld bis zu 5.000,- € zu verbinden. Von letzterem wird dort reger Gebrauch gemacht, auch da das Geld in die Fürsorgefonds für Ärzte fließt, die in Not geraten sind. Auch kann die Unwürdigkeit zur Ausübung des Berufs festgestellt werden.⁴¹

c) Mitteilungspflichten an Behörden und Berufskammern

Die Mitteilungen richten sich nach Nr. 26 Abs. 1 MiStra. Diesbezüglich kann neben der Lektüre des Gesetzeswortlauts auf die Ausführungen zu Rechtsanwälten und Steuerberatern verwiesen werden.

d) Vertragsarztrechtliche Maßnahmen

a. Disziplinarverfahren

Für Ärzte, die in das Vertragsarztsystem der gesetzlichen Krankenversicherung eingebunden sind, gibt es neben den straf- und berufsrechtlichen Maßnahmen noch das Disziplinarverfahren. Die Kassenärztlichen Vereinigungen haben hierbei eigene Disziplinarbefugnisse beim Verstoß gegen kassenärztliche Pflichten nach den jeweiligen Disziplinarregelungen (z.B. Bayern⁴²). Nach der Schwere der Verfehlung werden eine Verwarnung, ein Verweis oder eine Geldbuße bis zu 50.000,- Euro ausgesprochen oder das Ruhen der Zulassung bzw. der vertragsärztlichen Beteiligung bis zu 2 Jahren angeordnet.⁴³

b. Entziehungsverfahren

Eine Entziehung der Kassenarztzulassung wird relevant, wenn der Verstoß so schwer wiegt, daß seinetwegen die Entziehung zur Sicherung der vertragsärztlichen Versorgung notwendig ist.⁴⁴ Dies ist bei einer groben, auch unverschuldeten Verletzung vertragsärztlicher Pflichten der Fall nach § 95 Abs. 6 SGB V.

3. Ingenieure und Architekten

Im Gegensatz zu den obigen Gruppen gilt für die hier behandelten Berufsgruppen grundsätzlich das jeweilige Landesrecht, welches am Beispiel von dem in Bayern geltenden BauKaG⁴⁵ dargestellt wird.

Eine Eintragung in die Architektenliste bzw. die Liste beratender Ingenieure erfolgt nur, wenn die für den Beruf erforderliche Zuverlässigkeit vorliegt, Art. 7 Abs. 1 BauKaG.

Art. 26 Abs. 1 S. 1 BauKaG sieht ein berufsgerichtliches Verfahren vor, wenn ein Mitglied der Kammer schuldhaft gegen Berufspflichten verstoßen hat. Diese Pflichten kon-

35 Haage BÄO Komm, § 5 Rn. 6

36 Haage BÄO Komm, § 3 Rn. 4; BVerwG vom 27.10.2010 – 3 B 61/10.

37 OVG Münster 25.05.1993 – 5 A 2679/91, MedR 1994, 72; OVG NRW – 13 A 1190/05.

38 OVG Lüneburg 04.12.2009 – 8 LA 197/09, DVBl 2010, 203; VGH München 19.07.2013 – 21 ZB 12.2581; zuletzt VG München 28.11.2016 – 21 ZB 16.436.

39 Eine Übersicht für alle Bundesländer kann eingesehen werden auf: <http://www.kammerrecht.de/kammergesetze/berufskammern.html> (abgerufen zuletzt 29.03.2017).

40 In Bayern angesiedelt beim OLG München und OLG Nürnberg.

41 Möglich in Berlin § 17 Abs. 1 Nr. 5, Brandenburg § 59 Abs. 1 Nr. 5, Bremen § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, Hamburg § 3 Abs. 1 lit. c, Hessen § 50 Abs. 1 Nr. 5, Mecklenburg-Vorpommern § 64 Abs. 1 Nr. 5, Niedersachsen § 63 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, NRW § 60 Abs. 1 lit. e, Sachsen-Anhalt § 45 Abs. 1 Nr. 4 und Thüringen § 48 Abs. 1 Nr. 5.

42 Satzung der Kassenärztlichen Vereinigung Bayern vom 22.06.2002.

43 In Bayern nach § 18 Abs. 1 S. 1.

44 BSG vom 20.10.2004 – B 6 KA 67/03 R.

45 Gesetz über die Bayerische Architektenkammer und die Bayerische Ingenieurekammer-Bau.

kretisiert Art. 24 Abs. 1 S. 1 BauKaG dahingehend, daß Kammermitglieder verpflichtet sind, ihren Beruf gewissenhaft auszuüben, dem ihnen im Zusammenhang mit ihrem Berufsstand entgegengebrachten Vertrauen zu entsprechen und alles zu unterlassen, was dem Ansehen ihres Berufsstandes schaden kann. Nach Abs. 2 ist ein außerhalb der Berufstätigkeit liegendes Verhalten eine Berufspflichtverletzung, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles in besonderem Maß geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für das Ansehen des Berufsstandes bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen. Die berufsgerichtlichen Maßnahmen reichen bis zur Löschung aus der Architektenliste bzw.

aus der Liste beratender Ingenieure nach Art. 27 Abs. 1 Nr. 5 BauKaG. Ebenso kann das Führen der Berufsbezeichnung nach Art. 27 Abs. 2 S. 3 BauKaG vorläufig untersagt werden, wenn eine Löschung der Eintragung zu erwarten ist. Daneben existiert ein Rügerecht des Kammervorstandes nach Art. 25 Abs. 1 S. 1 BauKaG.

Ist ein Kammermitglied im öffentlichen Dienst, so unterliegt seine amtliche Tätigkeit weder dem Rügerecht noch der Berufsgerichtsbarkeit, Art. 24 Abs. 1 S. 2, 26 Abs. 1 S. 2 BauKaG.

Hinweis der Redaktion: Der Beitrag wird in einer der nächsten Ausgaben des steueranwaltsmagazin fortgesetzt.



Arbeitsgrundlage für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

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

2017, 22., überarbeitete Auflage, 96 Seiten, € 25,-

ISBN 978-3-415-06098-2



Leseprobe unter www.boorberg.de/alias/1803153

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen.

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

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

SZ1217

Steuerliche Fallstricke der „harmonischen“ Scheidung

Mario Knepper, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-KÖRING, Bonn

Das Problem ist nicht neu, aber umso hartnäckiger. Immer wieder ist festzustellen, daß steuerliche Themen im Zusammenhang mit Immobilien und Scheidung in der Beratungspraxis selbst erfahrener Familienrechtler unterschätzt werden; und zwar gerade, wenn es darum geht, bei sich auch in dieser Exit-Phase „harmonisch“ behandelnden Ehepartnern eine Scheidungsfolgenregelung zu treffen.

I. Pure Harmonie: Der Stoff, aus dem die Träume sind:

Klaus ist ein dynamischer Mittvierziger; beruflich wie gesellschaftlich ist er „angekommen“, verheiratet, seine (minderjährigen) Kinder sind gut in der Schule (7. und 8. Klasse) und wohlgeraten. Letzteres gilt auch für seine 15 Jahre jüngere Assistentin, die man ihm vor 2 Jahren zur Seite gestellt hat ... und nett ist sie auch; kurzum: Es ist Liebe. Klaus haddert; er ist ein familiärer Typ und sieht vor seinem geistigen Auge ziehen: die eigenen Kinder, das erst vor 4 Jahren angeschaffte Familienheim in guter Wohnlage (Kaufpreis bei Anschaffung 600.000 €; aktueller Verkehrswert 800.000,00 €), das ihm und seiner Frau hälftig gehört; auf seinen Konten haben sich Werte einschließlich Wertpapieren mit einem Gesamtwert von 1.000.000 € angesammelt. Seine Frau hat ihm immer den Rücken freigehalten, verfügte über volle Kontenvollmacht, da sie sich schließlich um das familiäre Zusammenleben gekümmert und dafür einen eigenen Job für die Familie an den Nagel gehängt hat. Aber: Familiär ist die Neue auch; sie erwartet ein Kind von ihm und ... ja, sie soll es sein! Klaus eröffnet dies seiner Frau, die erstaunlich verständnisvoll reagiert. Er zieht zu seiner Freundin und will seiner Frau – zumal ihn das schlechte Gewissen plagt und er neben Luft und Liebe von seinem stattlichen Einkommen gut leben kann – 50% seines jetzigen Vermögens überlassen; und zwar seine Haushälfte zur Abgeltung des Zugewinnausgleichs, auch wenn Anschaffung und Finanzierung des Hauses stets über sein Gehalt gedeckt wurden. Zwecks Abgeltung des Unterhaltsanspruchs, der abgezinst auf rund 300.000 € eingeschätzt wird, ist er bereit, bis zu 50% der Konten- und Depotwerte zu übertragen. Es kommt schnell eine einvernehmliche Scheidungsfolgenvereinbarung zustande. Alles ist harmonisch und Klaus schwelgt im siebten Patch-Work-Himmel.

Als er dies bei einer entspannten Golf-Partie seinem Freund Detlev erzählt, der Anwalt ist, seltsamerweise aber etwas mit Steuern zu tun hat, dauert die Partie länger als geplant und Klaus büßt erheblich an Dynamik ein.

II. Was Klaus jetzt weiß:

1. Die Immobilie:

a) Spekulationssteuer?

aa) Die Übertragung einer Immobilie zur Abgeltung von Zugewinn- oder Unterhaltsansprüchen ist für den übertragenden Ehegatten ein Veräußerungsvorgang.¹ Nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die Veräußerung einer Immobilie, wozu auch ein Miteigentumsanteil gehört, steuerpflichtig, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Von der Spekulationssteuer ausgenommen sind aber gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Immobilien bzw. Miteigentumsanteile, „die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden“.

Mit Blick auf den Ausnahmetatbestand ist fraglich, ob Klaus voreilig ausgezogen ist. Zwar mag man sich trennenden Eheleuten eine Orientierungsphase zubilligen, ohne davon auszugehen, daß sie auch bei Aufnahme eines Zweit-Wohnsitzes ihre häusliche Gemeinschaft direkt aufgelöst haben. Doch finden sich immer wieder auch bei reibungslosen Scheidungen Verwerfungen zwischen den vor dem Familiengericht dokumentierten Zeitpunkten, die davon geleitet sind, den Scheidungsantrag schnell platzieren zu können (§ 1566 BGB), und der Frage, ob hierbei die steuerliche Behandlung auf der Strecke geblieben ist.

Sollte ein räumliches Getrenntleben von dem Finanzamt angenommen werden, ergibt sich die Problematik, daß der seinen Immobilienanteil zur Abgeltung von Zugewinn und/oder Unterhalt übertragende Ehegatte die Immobilie zu dem für die Fristenberechnung

¹ OFD Frankfurt, Schreiben vom 27.02.2014 – S 2256 A-16-St 224 – (StEK EStG § 23 Nr. 113).

des § 23 EStG maßgeblichen Zeitpunkt der schuldrechtlichen Scheidungsfolgenvereinbarung nicht mehr selbst bewohnt hat. Der etwas laxer Wortlaut des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, 2. Alternative („... oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren...“) könnte nahelegen, daß im Veräußerungsjahr ein durchgängiges Wohnen bis zur schuldrechtlichen Vereinbarung über die Veräußerung nicht erforderlich ist. Andererseits beinhaltet § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ein verwendungsbezogenes „Ausschließlichkeitskriterium“. Jedenfalls soll die Überlassung der Immobilie an „kindergeldberechtigte“ Kinder unschädlich und wie eigenes Bewohnen zu betrachten sein.² Teils wird hieraus gefolgert, daß dann auch die Mitüberlassung der Immobilie an die betreuende und sorgeverpflichtete Mutter unschädlich sein müsse, da minderjährige Kinder schließlich von einem Elternteil betreut und versorgt werden müßten.³ Das zieht aber das BMF (a.a.O. Rdn. 23: „Die unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts an andere – auch unterhaltsberechtigte – Angehörige stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dar.“) in Zweifel. Als sicherer Rettungsanker hilft auch nicht der Hinweis darauf, daß nach dem BMF-Schreiben (Rdn. 22, 23) auch über § 10 e Abs. 1, Satz 3 EStG aF, § 4 Abs. 2 EigZulG hinaus die unentgeltliche Aufnahme von Angehörigen und sonstigen Dritten in die eigene Wohnung unschädlich sein soll. Die Regelung zu § 4 EigZulG läßt sich nicht auf § 23 EStG übertragen, zudem ist dort gemeint, daß der Steuerpflichtige die Wohnung selbst bewohnt und auch Angehörige aufnimmt.⁴ Ob man für einen kurzen Zeitraum zwischen Auszug und Scheidungsvereinbarung noch von einer Art unschädlichem „Leerstand zwischen Selbstnutzung und Veräußerung“ (so allgemein, aber nicht auf den Auszug eines Ehegatten bezogen: BMF aaO, Rdn. 25) sprechen kann, ist zweifelhaft. Dafür spricht, daß auch bei Verkauf einer bislang allein bewohnten Immobilie eine zwangsläufige Räumung zwecks Verkaufsvorbereitung für unschädlich gehalten wird.⁵ In einer „Verteidigungssituation“ (Bsp. Vertretung im Einspruchsverfahren) könnte man gegenüber dem Finanzamt also anführen, der Auszug stehe bei überschaubarem Zeitraum bis zur Scheidungsfolgenregelung einem „ideellen“ Leerstand gleich; wenn außerdem die Überlassung der Wohnung an kindergeldberechtigte Kinder einer eigenen Bewohnung gleichstehe, sei dies ja gerade so zu qualifizieren, als würde der „ausgezogene“ Ehegatte die Wohnung noch selbst bewohnen; dann dürfe sich aber bei aufsichtspflichtigen Kindern auch nichts durch den Auszug des Elternteils geändert haben; denn der zurückgelassene Ehegatte nehme insoweit für den „weichenden“ Ehegatten (Klaus) die in der Regel auch diesem obliegende elterliche Aufsichts- und Fürsorgepflicht wahr, da die Kinder die Immobilie

schließlich nicht ohne Elternteil bewohnen können. Da es indes nach Teilen der Kommentierung bereits schädlich ist, sobald eine Überlassung (auch) an den anderen Ehegatten erfolgt⁶ kann eine solche Argumentation in der Gestaltungsberatung nicht als sicherer Weg betrachtet werden.⁷

- bb) Die Frage, ob ein Auszug die Ausnahmeregelung aushebelt, kann aber natürlich dahinstehen, wenn *rechnerisch* kein „Veräußerungsgewinn“ entsteht. Veräußerungsgewinn im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist der „Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits“. Im Falle der Abgeltung eines Zugewinnausgleichs durch eine an Erfüllungs Statt erfolgende Immobilienübertragung bestimmt sich der „Verkaufspreis“ nach der Höhe des **Zugewinnausgleichs**. Liegt dieser oberhalb der Anschaffungskosten, entsteht ein Veräußerungsgewinn. Ein zusätzlicher „fiktiver Veräußerungsgewinn“ ergibt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, wenn zwischenzeitlich AfA geltend gemacht wurde. Das erscheint bei einer selbst bewohnten und nicht vermieteten Immobilie zunächst irrelevant, gewinnt aber an Bedeutung, wenn sich in dem Haus ein **Arbeitszimmer** befunden hat, für das steuerlich eine AfA und/oder Werbungskosten (Bsp. Zinsabzug) geltend gemacht wurden. Ein Arbeitszimmer gilt nie als bewohnte Fläche und führt innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist stets zu fiktivem Veräußerungserlös. Ist der übertragende Ehegatte darüber hinaus selbständig tätig, wird es seinem Betriebsvermögen oder – bei Mitunternehmerschaft – seinem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet, so daß auch losgelöst von der 10-Jahresfrist ein Veräußerungsgewinn insoweit zu versteuern wäre.

Wäre das Anfangsvermögen beider Ehegatten in dem geschilderten Fall Null, würde sich folgender Veräußerungsgewinn für Klaus bezogen auf seinen ½-Miteigentumsanteil ergeben:

Abgegoltener Zugewinnausgleich (½ x 1.800.000 € - 400.000 €)	500.000 €
- Anschaffungspreis (½ x 600.000 € = 300.000 €)	- 300.000 €
zu versteuernder Veräußerungsgewinn	200.000 €.

2 So auch BMF-Schreiben vom 05.10.2000 - IV C 3-S 2256- 263/00 - BStBl. 2000, 1383, Rdn. 23; Schmidt, EStG, 34. Aufl. § 23 Rdn. 18.

3 So wohl: Schlimpert, DS 2013, 342 (346).

4 Vgl. Perleberg-Köbel FuR 2/2016, S. 94.

5 Vgl. Schmidt, EStG, 34. Aufl. § 23 Rdn. 18.

6 Vgl. Schmidt, EStG, 34. Aufl. „schädlich ist die Wohnungsüberlassung an sonstige Personen“; Langenfeld/Milzer, Eheverträge 7. Aufl. 2015, 4. Vermögensauseinandersetzung Rdn. 901: „Steuerfalle erster Güte“.

7 So auch Schnitzler Anwaltshandbuch Familienrecht, 4. Aufl. § 24 Scheidungsvereinbarung, Rdn. 6 „Die Steuerfalle beim Zugewinnausgleich“, der die Übertragung vor dem Auszug des veräußernden Ehegatten aus dem Familienheim (jedenfalls vor dem Ende des Jahres nach dem Auszug) empfiehlt.

Ein „Thema für sich“ ist dabei, inwieweit eine auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in ihrer Wechselwirkung als **latente Steuer** den Zugewinn reduziert.⁸

b) Alternativgestaltungen:

Dieses Ergebnis hätte – neben einem Auszug erst nach Übertragung – umgegangen werden können durch Alternativgestaltungen, die es abzuklopfen gilt:

aa) Sachgerechte Zuordnung zwischen Zugewinn und Unterhalt:

In der Scheidungsfolgenvereinbarung wird festgelegt, welche Leistungen der Abgeltung welcher Anspruchsteile dienen. Dabei neigen gerade sich „fair“ behandelnde Ehegatten dazu, die zu „teilenden“ Güter nicht immer anhand der Werte von Zugewinn und Unterhalt zu bemessen, sondern nach dem Prinzip, man habe hälftiges Leid getragen und es sei nur gerecht, wenn jedenfalls 50% des Vermögens dem anderen Ehegatten oder – gerade bei einer sog. Diskrepanz – dem „schwächeren“ Partner ggfs. noch mehr überlassen werde. So gut dies als Beratungsergebnis auch erscheinen mag, wenn man den schwächeren Ehepartner vertritt, so sehr muß man sich doch über die Konsequenzen und den richtigen Weg Gedanken machen. Der Berater kann hierbei schnell in eine Haftung geraten, insbesondere wenn die Ehegatten bestimmen, die Scheidung solle nur durch ihn als dem von einem Ehegatten mandatierten Rechtsanwalt durchgesetzt werden, der dann auch die Scheidungsfolgenvereinbarung für beide erstelle.

- (1) In dem Bsp. wurde der ½-Miteigentumsanteil der Zugewinnabgeltung zugeordnet, während bis zu 50% des Depots zur kapitalisierten Unterhaltsabgeltung zur Verfügung standen. Unterstellt die Unterhaltsabgeltung wäre auf Basis einer erforderlichen Abzinsung zutreffend kapitalisiert worden (300.000 €), hätte also folgende Zuordnung den genannten Spekulationsgewinn bzgl. des Immobilienanteils bereits verhindern können:

Variante 1:

- 1) Abgeltung Zugewinnausgleich (500.000 €) durch:
Übertragung Depotwert 500.000 €
- 2) Abgeltung Unterhalt (300.000 €) durch:
Übertragung Immobilie mit Wertanrechnung 300.000 €; Rest i.H.v. 200.000 € als Schenkung. Die Immobilienübertragung zur Unterhaltsabgeltung im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung unterfällt zudem der grunderwerbsteuerlichen Freistellung nach § 3 Nr. 5 GrEStG.⁹

Variante 2:

- 1) Abgeltung Zugewinnausgleich (500.000 €) durch

Übertragung Depotwert 200.000 €

Übertragung ½ Immobilienanteil mit Wertanrechnung 300.000 €, Rest iHv 200.000 € als Schenkung

- 2) Abgeltung Unterhalt (300.000 €) durch
restlicher Depotwert 300.000 €

Mit vorstehender „Umverteilung“ wäre es möglich gewesen, den Rahmen der übertragbaren Güter auszuschöpfen, aber einen Veräußerungsgewinn im Blick auf die Immobilie zu vermeiden.

Natürlich hätte auch dabei beachtet werden müssen, wie lange Klaus die Akten des Depots im Bestand hat. Denn Wertpapierveräußerungen von Privatpersonen unterliegen der Spekulationssteuer nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG, allerdings mit einer kürzeren Spekulationsfrist von nur 1 Jahr, sofern – hier unterstellt – es sich nicht um relevante Anteile i.H.v. mindestens 1% nach § 17 EStG handelt, die unbefristet steuerpflichtig wären.

Zwar könnte die Finanzverwaltung bei obiger Zuordnung (insbesondere Variante 2) vermuten, daß die Immobilie ihrem vollen aktuellen Wert nach zur Abgeltung des Zugewinnausgleichs eingesetzt wurde und der Depotwert unentgeltlich auf die Ehefrau übertragen wurde. Dies ist m.E. aber nicht zulässig, wenn die Parteien eine klare Zuordnung vornehmen, etwa also auch bestimmen, daß ein über den Abgeltungswert von 300.000 € hinausgehender Wert des Immobilienanteils unentgeltlich überlassen wird. Dafür spricht, daß der BFH in seiner Entscheidung vom 28.06.2007 (Az. II R 12/06) festgehalten hat, daß Eheleuten ein erheblicher Modifikationsspielraum zustehe, die Höhe des Zugewinns ehevertraglich festzulegen. Die Berechnung der Ausgleichsforderung sei dispositiv und könne durch ehevertragliche Regelungen modifiziert werden. Dies gelte nicht nur für die Bewertung selbst, sondern auch für den Bewertungsstichtag und den Umfang des Anfangsvermögens. Dann muß dies aber auch hinsichtlich der privatautonom zu gestaltenden Festlegung und Zuordnung einzelner Vermögensgüter als Abgeltungsbestandteile gelten.

- (2) Daneben muß berücksichtigt werden, daß sich die Übertragung der Immobilie dann zwar als teilunentgeltliches Geschäft darstellt;¹⁰ denn die Differenz des Abgeltungswertes zu dem aktuellen Verkehrswert (100.000 €) hätte Klaus ohne „Ge-

⁸ Schlimpert, DS 2013, 342; Spieker NZFam 2015, 394.

⁹ Kessler DStR 2010, 2173, 2175; Boruttau/Meßbacher-Hönsch GrEStG, 18. Aufl., § 3 Rn. 390.

¹⁰ OFD Frankfurt, Schreiben vom 27.02.2014 – S 2256 A-16-St 224 – StEK EStG § 23 Nr. 113.

genwert“ mitübertragen. Schenkungsteuerrechtlich kann dies neutralisiert werden, wenn der Freibetrag nicht überschritten worden wäre. Der Ehegatten-Freibetrag des § 15 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (500.000 €) gilt schließlich für alle Übertragungen, die vor der rechtskräftigen Scheidung durchgeführt werden.¹¹

Zur Vermeidung eines Veräußerungsgewinns wären daneben folgende Alternativen in Betracht gekommen:

bb) *Nachbildung des vom BFH am 28.06.2007 (Az. II R 12/06) entschiedenen Falls:*

Dort hatten Eheleute einen Ehe- und Erbvertrag geschlossen, in dem sie vereinbarten, daß der Ehemann zum Ausgleich des für eine bestimmte Zeit erwirtschafteten Zugewinns verpflichtet sein sollte, der Ehefrau einen Geldbetrag zu zahlen sowie ein Grundstück und Miteigentumsanteile an weiteren Grundstücken zu übertragen. Es war eine Anrechnung nach § 1380 Abs. 2 BGB auf einen Zugewinnausgleichsanspruch vorgesehen; der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft wurde aber zum Zeitpunkt der Vereinbarung und Übertragung nicht beendet, sondern in der Weise modifiziert, daß im Falle der Scheidung kein weiterer Ausgleich erfolgen und bei Beendigung des Güterstandes durch den Tod eines Ehegatten bestimmte Vermögensbestandteile unberücksichtigt bleiben sollten. Hier stellte der BFH fest – und dieser Ansatz könnte zur Vermeidung einer Veräußerung nach § 23 EStG genutzt werden –, daß es sich um eine unentgeltliche Zuwendung handele, da mangels Beendigung des gesetzlichen Güterstandes der „Leistende“ rechtlich nicht zum Ausgleich eines Zugewinns verpflichtet sei. Der Zugewinnausgleich könne nämlich erst mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes entstehen (§ 1378 Abs. 3 BGB).

Indes erweist sich dieser Weg als kritisch. Denn die Literatur¹² geht davon aus, daß es in steuerlicher Hinsicht keinen Unterschied mache, ob ein Grundstück während der Ehe unter Anrechnung auf einen (späteren) Zugewinn verschenkt oder nach Eintritt der Zugewinnausgleichsforderung bei der Eheschließung auf den ausgleichsberechtigten Ehegatten übertragen werde. Gerade in Anbetracht der Anrechnungsregelung des § 1380 BGB werde die ursprüngliche Schenkung dann, wenn es zum rechnerischen Zugewinnausgleich komme, zu einer antizipierten Leistung an Erfüllung statt (§ 364 BGB); das führe dazu, daß die ursprüngliche Schenkungsteuer gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zu erstatten sei, im Gegenzug dann aber eine Veräußerung im Sinne des § 23 EStG in Betracht komme.

Dies mag man zwar für fragwürdig halten. Gleichwohl ist die Überlegung nicht von der Hand zu weisen, da die Anrechnungsbestimmung nach § 1380 Abs. 2 BGB gerade als gestalterischer Ausweg empfohlen wird, um

eine zuvor mißglückte unentgeltliche Zuwendung – die also den Freibetrag überschreitet – über die Anrechnung im späteren Scheidungsszenario oder im Wege einer sog. Güterstandsschaukel (güterrechtliche Beendigung und Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft und anschließende Neubegründung einer Zugewinnsgemeinschaft während bestehender Ehe) **reparieren** zu können, da der Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht als Schenkung gilt und die ausgelöste Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt.¹³ Bei diesem Weg bedürften trennungswillige Ehepartner, wollten sie eine Veräußerung vermeiden, allerdings eines längeren Atems und müßten die Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft und ihre Scheidung so lange hinauszögern, bis die Spekulationsfrist abgelaufen ist.

cc) Als weitere Alternative zur Vermeidung eines Veräußerungsgewinns (§ 23 EStG) ist zu nennen, daß der ½-Miteigentumsanteil an die Ehefrau nicht zur Abgeltung von Zugewinnausgleich oder *Unterhaltsansprüchen* übertragen werden könnte, sondern ihr vorerst – bis zum Ablauf der Spekulationsfrist – nur **vermietet** oder zur Nutzung überlassen wird. Der Mietwert kann gegen einen laufenden Unterhaltsanspruch gegengerechnet werden, zumal die Wohnungsüberlassung auch taugliche Unterhaltsgewährung für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist.¹⁴ Um abzusichern, daß später – nach Ablauf der Spekulationsfrist – eine Übertragung der Immobilie erfolgt, kann ein Verkaufsangebot oder Ankaufsrecht der Ehefrau für den Zeitraum nach Ablauf von zehn Jahren vorgesehen werden. Hierbei kann eine Möglichkeit der Anrechnung des dann noch verbliebenen – ggfs. gestundeten – Zugewinnausgleichs bzw. der restlichen Unterhaltsansprüche auf den Kaufpreis in Betracht kommen und ggfs. sogar eine dingliche Sicherung durch Vormerkung erfolgen.¹⁵ Einkommensteuerrechtlich stellt sich die Frage, ob der unterhaltsverpflichtete Ehegatte insoweit Mieteinkünfte verwirklicht, was m.E. der Fall ist und so auch konsequent geregelt werden sollte. Eine

11 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher ErbStG § 15 Rn. 26 (zur Steuerklasse Nr. 1: „...Die tatsächliche Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft, fehlend etwa bei getrenntlebenden Ehepartnern, oder die Wahl des ehelichen Güterstandes sind dann ohne Bedeutung. Die Ehe besteht bis zum Ergehen eines rechtskräftigen Scheidungsurteils, danach erwirbt der geschiedene Ehegatte nach Steuerklasse II Nr. 7).“

12 Vgl. Hollender/Schlütter, DStR 2002, 1932.

13 R E 5.1 Abs. 6 S. 1 ErbStR 2011.

14 BFH 12.04.2000 – XI R 127–96, BStBl. II 02, 130.

15 Vgl. Sagmeister, DStR 2011, 1589: Bei Miteigentum müßte das Recht zur Aufhebung der Gemeinschaft zumindest auf bestimmte Zeit ausgeschlossen werden; es ist aber Vorsicht geboten: Es sollte nicht der Eindruck eines unwiderruflichen Kaufangebots oder einer zu starken Bindung erweckt werden, etwa durch Offenlassen des Kaufpreises und Vermeidung eines Anwartschaftsrechts (BFH 23.01.1992 – IV R 95/90, BStBl II 1992, 553).

„unentgeltliche“ Überlassung zwecks Unterhaltsabgeltung könnte ansonsten die Frage aufwerfen, ob damit nicht doch eine wirtschaftliche Übertragung gegen Unterhaltsabgeltung erfolgt.

Auch damit ließe sich ein Veräußerungsszenario i.S.d. § 23 EStG bereits dem Grunde nach vermeiden. Es muß aber bedacht werden, daß die Veräußerung *nach hinten* geschoben wird und bei zum späteren Zeitpunkt sich ergebenden Bewertungsunterschieden (Bsp.: der ½-Miteigentumsanteil überschreitet den später restlich noch abzugeltenden Zugewinnausgleichs- oder Unterhaltswert) der hohe schenkungsteuerliche Freibetrag zwischen Ehegatten nicht mehr zur Verfügung steht. Zudem benötigen die Eheleute auch hierfür einen langen Atem, der in einer am Ende doch mit einem gewissen Mißtrauen begleiteten Scheidungssituation häufig nicht mehr gegeben ist.¹⁶ Die Anteilsübertragung dürfte schließlich auch nicht im Voraus schon so gesichert erscheinen, daß ein der Veräußerung gleichstehender Vorgang angenommen wird.

c) Gewerblicher Grundstückshandel

Eine Befassung mit solche Alternativen kommt auch in Betracht, wenn der ausgezogene ausgleichsverpflichtete Ehegatte innerhalb der letzten Jahre bereits drei Immobilienobjekte oder qualifizierte Immobilienbeteiligungen veräußert hat. Denn die Finanzverwaltung nimmt bei Veräußerung von mehr als drei Objekten, bei denen seit ihrer jeweiligen Anschaffung jeweils nicht mehr als 5 Jahre vergangen sind, an, daß ein **gewerblicher Grundstückshandel** betrieben wird, bei dem dann jegliche Immobilienobjektveräußerung auch bei Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 EStG steuerpflichtig würde (Drei-Objekt-Grenze). Ein zur Zugewinnabgeltung übertragener – nicht eigengenutzter – Miteigentumsanteil ist ein sog. „Zählobjekt“ im Rahmen dieser Drei-Objekt-Grenze. Im Zweifel wird sich der veräußernde Ehegatte jedoch darauf zurückziehen können, daß bei einer Selbstnutzung von weniger als 5 Jahren das Grundstück dann nicht als Zählobjekt einzubeziehen ist, wenn der Veräußerer eine auf Dauer angelegte Eigennutzung nachweisen und darlegen kann, daß die Veräußerung auf offensichtlichen Sachzwängen beruht;¹⁷ hierzu wird man im Zweifel eine Scheidung als gegen eine zuvor gegebene Veräußerungsabsicht zählen können.¹⁸

2. Die Unterhaltsabgeltung:

Weiteres Problemfeld auch bei harmonischer Scheidung ist die Unterhaltsabgeltung. Hier ist zu beachten, daß diese zum richtigen Zeitpunkt und unter der aufschiebenden Bedingung der Scheidung vereinbart werden muß.

a) Ertragsteuerliches Problem der Unterhaltsabgeltung:

Die Abgeltung von Unterhalt durch Einmalzahlung erweist sich ertragsteuerlich für den Unterhaltsverpflichteten als ungünstig. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten können mit Zustimmung des Empfängers bis zu 13.805,00 € jährlich als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG). In diesem Fall ist eine Berücksichtigung der darüberhinausgehenden Unterhaltsleistungen nach § 33 EStG nicht möglich. Der volle Abzug einer in einem Vergleich vereinbarten Kapitalabfindung zur Abgeltung sämtlicher Unterhaltsansprüche eines geschiedenen Ehegatten scheidet in der Regel mangels *Zwangsläufigkeit* der Zahlung in dem Abflußjahr aus.¹⁹ Zwar bezog sich die BFH-Entscheidung vom 19.06.2008 (III R 57/05) auf den Fall, daß ein Abzug in den einzelnen Jahren nach § 33a Abs. 1 EStG schon an der Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsberechtigten scheiterte²⁰, doch besagt sie auch, daß eine Zwangsläufigkeit nicht einmal dann gegeben sei, *wenn sich ein Abfindungsanspruch aus dem Gesetz ergebe*. Daher ist es aufgrund der für den Sonderausgabenabzug in § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG und für außergewöhnliche Belastungen in § 33a EStG vorgesehenen Höchstbeträge aus einkommensteuerrechtlicher Sicht wegen der jährlichen Berücksichtigung des typischen Unterhalts in der Regel günstiger, laufende Zahlungen oder laufenden Naturalunterhalt (Wohnungsgewährung, s.o.) zu erbringen.²¹

b) Schenkungssteuerproblem 1:

Für gewisse Verunsicherung hat der BFH mit Urteil vom 17.10.2007 (II R 53/05, DStR 2008, 348) gesorgt. Dort hatten die Ehegatten zu Beginn ihrer Ehe eine Regelung zum Verzicht auf nahehelichen Unterhalt gegen eine Abfindungszahlung i.H.v. 1.5 Mio. € vereinbart. Der BFH entschied, der teilweise Verzicht der Klägerin auf *nachehelichen Unterhalt stelle keine Gegenleistung im schenkungsteuerrechtlichen Sinn dar*. Nach § 7 Abs. 3 ErbStG würden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliege, nicht berücksichtigt. Diese Vorschrift sei auch anwendbar, wenn der Bedachte als „Gegenleistung“ für eine Zuwendung auf Ansprüche verzichte, die ihm möglicherweise in Zukunft gegen den Zuwendenden zustehen würden und die bei Vollzug der freigebigen Zuwendung nicht bewertet werden könnten. Dies gelte auch, wenn auf die Chance verzichtet

16 Zudem wird die Luft für die Anwendung des § 5 GrEStG mit wachsendem Abstand zur Scheidung zumindest dünner.

17 Vgl. BFH 18.09.2002, X R 28/00, BStBl II 2003, 133, DStRE 2003, 201.

18 Kogel, Zugewinnausgleich, 5. Aufl., „Der Zahlungsanspruch“ Rdn. 1163, 1169; BMF 26.03.2004 IV A - S 2240- 46/04 Tz. 10.

19 So BFH 26.02.1998 -III R 59/97 - BStBl. II 98, 615; vom 19.06.2008 - III R 57/05 - BStBl. II 09, 365, DStR 2008, 1961, MittBayNot 2009, 329.

20 Vgl. Blümich, EStG, 137. Aufl., § 33 Rn. 285.

21 Peters, FD-STR 2008, 268125; Schnitzler, Anwaltshandbuch Familienrecht, 4. Aufl., § 32 Rn. 95 und 96.

werde, Vermögenswerte zu erlangen, die wie die Ausgleichsforderung bei Beendigung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft (§ 1378 BGB) nicht zum Erwerb iSd §§ 3 und 7 ErbStG gehörten (§ 5 Abs. 2 ErbStG).

Der BFH hielt für maßgeblich:

*„Bei der Zahlung des Betrags von 1,5 Mio. DM sei ungewiß gewesen, ob und wann die Ehe später wieder geschieden werde und ob A nach einer etwaigen Scheidung ohne Berücksichtigung der ehevertraglichen Vereinbarungen nach den gesetzlichen Vorschriften der §§ 1569ff. BGB nachehelichen Unterhalt in einer über den vereinbarten Höchstbetrag hinausgehenden Höhe beanspruchen könnte. Es sei nicht möglich, die Höhe eines etwaigen nachehelichen Unterhaltsanspruchs bereits zu Ehebeginn hinreichend genau zu bestimmen und so den Wert des teilweisen Verzichts auf diesen Unterhaltsanspruch auf diesen Zeitpunkt zu ermitteln. Der Berücksichtigung des teilweisen Verzichts ... auf nachehelichen Unterhalt als Gegenleistung für die Geldzuwendung ... stehe schenkungsteuerrechtlich auch § 4 BewG entgegen. Danach würden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer **aufschiebenden Bedingung** abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten sei. Da der Anspruch ... auf nachehelichen Unterhalt durch die Scheidung aufschiebend bedingt sei, könne ihr teilweiser Verzicht darauf nicht als die Freigabe ganz oder teilweise ausschließende Gegenleistung beurteilt werden.“*

Ersichtlich hat der BFH seine Argumentation auf den dort frühen Zeitpunkt bezogen, zu dem noch gar nicht klar war, ob eine Scheidung überhaupt erfolge und welche Unterhaltswerte sich ergeben würden. Das ist aber anders, wenn im Lichte einer bevorstehenden Scheidung eine Vereinbarung getroffen wird, bei der sich die auf Basis des ehelichen Lebensstandards definierten Unterhaltsbeträge (annähernd) bestimmen lassen. Die Scheidung selbst ist eine relevante Bedingung, die gerade zum Anlaß genommen wird, die Unterhaltsabfindung im Rahmen der Gestaltungsautonomie zu regeln.

c) Schenkungsteuerproblem 2:

Ein weiteres schenkungsteuerliches Thema ergibt sich bei der Unterhaltsabgeltung, wenn die zur Übertragung verwendeten Güter den kapitalisierten und abgezinsten Unterhaltsanspruch wertmäßig überschreiten.²² Insoweit ist jedoch zu berücksichtigen, daß die Unterhaltsberechnung im Gegensatz zur Gewinnermittlung Unwägbarkeiten beinhaltet, die von prognostizierten Faktoren zukünftiger Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit abhängen. Damit ergibt sich innerhalb der Varianz vertretbarer Risikobewertungen zugleich ein Gestaltungsspielraum. Es wird schließlich ein **Vergleich** geschlossen, mit dem beide Seiten Unwägbarkeiten und Risiken für die Zukunft beseitigen wollen. Bei einem „Risikovergleich“ läßt sich aber – jedenfalls im Rahmen einer prognostischen Varianz – eine Schenkung verneinen, vgl. Münch in FPR 2012, 302, 305: *Der BGH be-*

tone in seiner Rechtsprechung, daß in einem Vergleich, bei dem durch gegenseitiges Nachgeben ein ausgewogener Interessenausgleich gefunden werde, keine unentgeltliche Leistung liege (NJW-RR 2007, 363 = ZIP 2006, 2391). Selbst der BFH habe früher einen Unterhaltsvergleich ausdrücklich nicht als Schenkung eingestuft, wenn in der Scheidungssituation Unterhalt großzügig abgefunden worden sei, selbst bei einem Mißverhältnis der beiderseitigen Leistungen, wenn nur nach den Vorstellungen der Ehegatten im Rahmen eines Vergleichs ein Ausgleich wenigstens annähernd erzielt werden sollte.²³s

d) Schenkungsteuerproblem 3:

Kommt es auch nach Berücksichtigung vorstehender Faktoren zu der Annahme, daß die wertmäßige Überschreitung von Zugewinn und/oder der Unterhaltskapitalisierung durch die an Erfüllung Statt übertragenen Güter eine unentgeltliche Zuwendung beinhaltet, so steht i.d.R. der Ehegatten-Freibetrag iHv. 500.000 € zur Verfügung, um eine Schenkungsteuerlast abzufedern.

Doch ist hier in mehrfacher Hinsicht Vorsicht geboten:

- aa) Da Unterhaltsvereinbarungen i.d.R. unter der **aufschiebenden Bedingung** der rechtskräftigen Scheidung getroffen werden, sollte ein etwaiger unentgeltlicher Teil vorher identifiziert werden. Die Scheidungsvereinbarung sollte sicherstellen, daß sich ergebende unentgeltliche Zuwendungen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vor Rechtskraft der Scheidung vorgenommen und übertragen werden. Denn der hohe Steuerfreibetrag und die niedrigen Steuersätze der Steuerklasse I gelten nur bis zur Rechtskraft der Scheidung.
- bb) Dabei ist zu berücksichtigen, inwieweit **Vorschenkungen** innerhalb der letzten 10 Jahre den Freibetrag nach § 14 ErbStG verbraucht haben. In diesem Kontext wirft gerade eine sog. „Diskrepanzthe“ mit nur einem verdienenden Ehegatten erhebliche Fragen auf. Dies gilt umso mehr, als die Rechtsprechung bei „*unbenannten Zuwendungen*“ unnachgiebiger geworden ist und diese nun „als unentgeltliche Zuwendungen“ wertet, ohne daß es dabei auf eine Bereicherungsabsicht oder einen Schenkungswillen ankommen soll.²⁴

(1) Miteigentum am Familienheim:

Dabei läßt sich die während *intakter* Ehe erfolgte Einräumung von Miteigentum des nicht verdienenden/„schwächeren“ Ehegatten an dem gemeinsamen Familienheim über die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG entschärfen. Eine Zuwendung des Familienheims oder eines Anteils daran ist steuerfrei; und zwar ohne wertmäßige Begrenzung oder Anrechnung auf den Freibetrag. Die Steuerbefreiung erstreckt sich ebenso auf die Freihaltung

22 Vgl. oben Variante 1; auch bei Zugewinnüberschreitung: R E 5.2 Abs. 2 S. 2 ErbStR.

23 BFH 26.01.1971 – II B 32/70, BeckRS 1971, 22000902.

24 Vgl. auch Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, 53. EL Juni 2017, Rdn. 170, 171.

von hierfür gesamtschuldnerisch eingegangenen Darlehensverbindlichkeiten durch den einkommensstarken Ehegatten. Nicht übertragbar ist dieser Gedanke allerdings auf den im Zusammenhang mit der Scheidung noch zu übertragenden Miteigentumsanteil des „ausgleichswilligen“ Ehepartners.²⁵ Denn privilegiert wird nur die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Insoweit verwendet § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG den gleichen Wortlaut wie § 23 EStG; es muß also ein *Zusammenleben mit Fortführungsabsicht* bestehen.²⁶ Zwar scheint ein Teil der Kommentierung dies für die schenkungsteuerliche Betrachtung auch bei einem Getrenntleben zu erwägen, wenn bspw. die Ehefrau mit den gemeinsamen Kindern in dem Haus wohnt, wirft hierzu aber selbst mehr Fragen auf, als er Antworten gibt.²⁷

(2) Verfügungsmacht über Konten:

In dem Beispielsfall hätte Klaus aber mit der typischen Frage zu kämpfen, ob die in der Vergangenheit erfolgte Einräumung der Verfügungsmacht über seine Konten bereits zu einer im Zweifel hälftigen Zuordnung des anderen Ehegatten (hier Ehefrau) geführt hat.

(a) Dieses Thema hat sich verschärft, seitdem die Rechtsprechung im Zusammenhang mit den typischen Ehegatten-Gemeinschaftskonten („Und“- oder „Oder-Konten“) insbesondere die Einräumung einer Gesamtgläubigerstellung bereits als Ausdruck der Verschaffung von Verfügungsmacht zu Gunsten des anderen Ehegatten wertet.²⁸ Das soll indes dann nicht der Fall sein, wenn die Ehegatten objektive Anhaltspunkte dartun können, daß der nicht finanzierende Ehegatte zumindest im Innenverhältnis, z. B. aufgrund Treuhandabreden etc. nicht zur endgültigen eigenen Verfügung ohne einen Innenausgleich gegenüber dem anderen Ehegatten berechtigt sein soll oder es sich um Leistungen einer sog. Ehegattennengemeinschaft handelt, die alsbald ausgeglichen werden sollen, so daß ein einseitiger Vermögensaufbau des nicht einzahlenden Ehegatten nicht stattfindet.²⁹ Dazu hat der II. Senat des BFH festgestellt, daß die diesbezüglichen Regelungen im Innenverhältnis der Ehegatten nicht schriftlich getroffen sein müssen, sondern auch mündlich getroffen werden können³⁰, allerdings setzt bspw. eine Ehegattennengemeinschaft einen über die Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft hinausgehenden Zweck voraus. Im Zweifel tragen zudem die Ehegatten die Beweislast dafür, daß ein Vermögensaufbau des nicht einzahlenden Ehegatten mit seiner Zugriffsberechtig-

ung nicht verbunden sein soll.³¹

- (b) Demgegenüber gilt der Grundsatz, daß **Einzelkonten** grds. dem Kontoinhaber zuzuordnen sind.³² Das wäre aber bereits anders,
- soweit auch der einkommensschwache Ehegatte in der Vergangenheit nennenswerte Beiträge oder Einlagen aus seinem Vermögen geleistet hätte (insoweit Entschärfung des Schenkungssteuerthemas, da selbstfinanziertes Vermögen)
 - oder der nicht finanzierende Ehegatte aus dem zuvor vorhandenen Kontenkreis heraus eigenes Vermögen aufbauen konnte.³³ Ist Letzteres belegbar nicht der Fall, läßt sich m.E. auch weiterhin anführen, daß eine Kontovollmacht oder Verfügungsermächtigung bei der klassischen Diskrepanz dazu diene, die laufende eheliche/familiäre Lebens- und Unterhaltsgemeinschaft zu verwirklichen. Dies gilt m.E. jedenfalls, wenn ein relevanter eigener Vermögensaufbau oder über dem jeweiligen Lebensstandard liegende Entnahmen des nicht finanzierenden Ehegatten nicht festzustellen sind. Hätte in dem Beispielsfall allerdings die Ehefrau auf ihren Namen einen Porsche Cayenne Turbo angemeldet, weil es ja ein so unglaublich praktisches Familienauto ist, und aus dem genannten Kontenkreis heraus finanziert, wäre bereits Diskussionsbedarf angelegt.

Eine Verfügungsmacht über ein Wertpapierdepot des finanzierenden Ehegatten spricht zwar nicht ohne Weiteres für Vorgänge zur Realisierung des üblichen familiären Lebensunterhalts; auch hierbei kann aber eine erkennbar strikte Enthaltensamkeit des anderen Ehegatten im Hinblick auf Entnahmen oder eigene Vermögensbildung indizieren, daß dieses Depot dem finanzierenden Ehegatten zustehen sollte.

- (3) Wäre dies anhand des „Entnahmeverhaltens“ der Ehefrau in dem Beispielsfall anders zu beurteilen,

25 § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG; Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 13 Rn. 21; FG München 03.02.2006 – 4 V 2881/05, EFG 2006, 686; Troll/Gebel/Jülicher ErbStG 53. EL Juni 2017, § 7 Rdn. 174.

26 Vgl. auch Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 13 Rn. 22.

27 Vgl. Meincke, ErbStG, 16. Aufl., § 13 Rn. 20a.

28 FG Düsseldorf 19.07.1995, EFG 1996, 242.

29 Troll/Gebel/Jülicher ErbStG, 53. Aufl. § 7 Rdn. 173; BFH 25.01.2001 – II R 39/98.

30 BFH 22.08.2007 – II R 33/06, BStBl. II 2008, 28; Götz ZEV 2017, 7.

31 BFH 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl. II 2012, 473.

32 BFH 29.6.2016 – II R 41/14 - BStBl. II 2016, 865.

33 Vgl. Götz ZEV 2016, 623.

wäre jedoch Vorsicht geboten. Dann hätte sich der Zugewinnausgleich möglicherweise aufgrund vorheriger Zuwendung der hälftigen Vermögenswerte schon in der Vergangenheit bis auf Null reduziert. Der der Ehefrau in der Vergangenheit bereits eingeräumte hälftige Immobilienanteil wäre zwar nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG irrelevant gewesen, aber der hälftige Depotwert (500.000 €) käme als potenzielle Zuwendung in Betracht. Um zu vermeiden, daß die – dann nur vermeintliche – Zugewinnabgeltung als darüberhinausgehende Schenkung erscheint, könnte man versuchen, einer Überschreitung des Freibetrages durch Hinweis auf die Anrechnungsregelung des § 1580 Abs. 2 BGB mit Blick auf die Vorschenkungen zu begegnen (§§ 5 Abs. 2 ErbStG, § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Die *Anrechnung der Voraufempfangs* hat nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zur Folge, daß die ausgelöste Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt.³⁴ Darüber hinaus gehört die Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht zum schenkungsteuerpflichtigen Erwerb.³⁵ Es würde sich dann in dem Beispielfall die von Klaus vorgenommene Abgeltung des Zugewinnausgleichs aber immer noch als Schenkung darstellen (nun allerdings mit unverbrauchtem Freibetrag), während sich erweisen würde, daß die Übertragung bspw. von bis zu 50% des Depotwertes zur Abgeltung von Unterhalt gar nicht geeignet wäre, da diese der Ehefrau jedenfalls *steuerrechtlich* schon hälftig zuzuordnen und ihr auch so „herauszugeben“ wäre. Die Ehefrau hätte insoweit im Grunde einen – schenkungsteuerrelevanten – **verdeckten Unterhaltsverzicht** erklärt.

Unser Protagonist würde vorliegend möglicherweise mit einem blauen Auge davonkommen, wenn die Scheidungsfolgenvereinbarung dargelegt hätte, von welchen Annahmen sie ausgeht, welche Vermögensverteilung *insgesamt* das Ergebnis sein soll und daß etwaige erfolgte Vorschenkungen nach § 1580 BGB anzurechnen wären. Dann könnte man sich hinsichtlich der etwaigen Vorschenkungen auf eine ergänzende Vertragsauslegung oder Anpassung der Geschäftsgrundlage nach § 315 BGB berufen, wonach in der *Variante 1* der Miteigentumsanteil des Ehemannes auch weiterhin der Unterhaltsabgeltung dienen kann. In der *Variante 2* – da Verwendung im Rahmen eines nicht mehr vorzunehmenden Zugewinnausgleichs – wird es hingegen schwieriger: Dann hätte Klaus im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung seinen ½ Miteigentumsanteil (Wert 400.000 €) an seine Ehefrau verschenkt. Das wäre zwar sowohl ohne Veräußerungsgewinn als auch ohne Schenkungsteuerbelastung vonstattengegangen, wenn die vorstehende Reparatur mit Blick auf Vorschen-

kungen im Wege des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG akzeptiert wird und der Freibetrag nicht anderweitig, etwa im Zusammenhang mit der Unterhaltsabgeltung überschritten wird. Um aber den schenkungsteuerrechtlichen Aspekt des „verdeckten Unterhaltsverzichts“ zu vermeiden, der bei Überschreiten von Freibeträgen zur Schenkungsteuerpflicht in die „umgekehrte Richtung“ führen kann, müßte man versuchen, über eine Vertragsauslegung zu argumentieren. Diese wäre grds. auch einer Argumentation über § 315 BGB vorzuziehen; denn § 315 BGB ermöglicht im Zweifel nur einen Anspruch auf Vertragsanpassung ex nunc, also zu einem Zeitpunkt, der möglicherweise erst nach dem (rechtskräftigen) Scheidungszeitdatum liegt, zu dem bspw. der Ehegatten-Freibetrag nicht mehr zur Verfügung steht.

3. Letztlich zeigt dies ganz grundsätzlich:

- Besteht nach den Umständen des Einzelfalles Unsicherheit, ob mit Blick auf bestimmte Güter – i.d.R. Kontenwerte – eine unentgeltliche Zuwendung schon während der intakten Ehe erfolgt sein könnte, sollten – sofern nicht der sichere Weg der verbindlichen Auskunft beschritten wird – die von der Unwägbarkeit betroffenen Güter (Kontenguthaben) *vorrangig* der Abgeltung des *Zugewinnausgleichs* zugeordnet und es sollte eine allgemeine Anrechnungsklausel nach § 1380 Abs. 2 BGB aufgenommen werden.³⁶ Denn dann läßt sich bei späterer Annahme durch die Finanzverwaltung, diese Werte seien zuvor unentgeltlich übertragen worden, am ehesten argumentieren, daß *insoweit* der Zugewinnausgleich gem. § 5 Abs. 2 ErbStG durch Übertragung der Konten bereits bedient sei und damit keine andere Vermögenszuordnung in der Scheidungsvereinbarung bestimmt worden sei, als sie ohnehin der von dem Finanzamt angenommenen Vermögenssituation entspreche.
- Zugleich kann dies den Vorteil haben, daß die Übertragung des Miteigentumsanteils zur *Unterhaltsabgeltung*, die aufgrund ihres Wirksamkeitszeitpunktes hinsichtlich der Anwendbarkeit der schenkungsteuerlichen Ehegatten-Privilegien kritischer zu betrachten ist (s.o.), von dieser Problematik unberührt bleibt. Es würde so also vermieden, daß der unterhaltsbedürftige Ehegatte damit – schenkungsteuerrechtlich – einen verdeckten Unter-

³⁴ R E 5.1 Abs. 6 S. 1 ErbStR 2011.

³⁵ Blusz, ZEV 2016, 626, 627.

³⁶ Als *schwächere* Alternative kann, wenn es dennoch bei einer primären Zuordnung des Miteigentumsanteils zur Zugewinn- und der Kontenwerte zur Unterhaltsabgeltung verbleiben soll, ggfs. eine allgemeinere Formulierung der Vermögenszuordnung erwogen werden, die Auslegungsspielraum läßt (Bsp. „Zur Abgeltung in erster Linie eines Zugewinns und in zweiter Linie des Unterhalts...“).

haltsverzicht erklärt (s.o). Dabei müsste natürlich anhand der Werte austariert sein, daß im Einzelfall

- zum einen durch die Immobilienübertragung zur Unterhaltsabgeltung kein Veräußerungsgewinn entsteht,
- zum anderen in der Scheidungsvereinbarung sichergestellt ist, daß ein über eine vertretbare Bemessung der Unterhaltsabgeltung ggfs. hinausgehender Wert (unentgeltlicher Zuwendungsteil; hier: ein Miteigentumsanteil) rechtzeitig vor Rechtskraft der Scheidung übergeht, um den hohen Ehegatten-Freibetrag nutzen zu können.

Das zeigt jedenfalls, daß auch bei einer „harmonischen Scheidung“, welche zu Gunsten des eigenen Mandanten ein gutes Ergebnis verspricht, bei dem man auch als Berater meint, „zuschlagen“ zu müssen, die vorstehenden Punkte sorgfältig zu prüfen und auszuloten sind. Hier können gestalterische Zuordnungsentscheidungen dazu führen, erhebliche steuerliche Mehrbelastungen zu vermeiden.

Was Klaus betrifft, wird er für die nächste „harmonische“ Scheidung sicherlich gewappnet sein.



Grundlegende Darstellung.

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

SZ1217



Umfassender Praxiskommentar.

WWW.BOORBERG.DE

LADEMANN

Umwandlungssteuergesetz Handkommentar mit Kommentierungen zur Umsatzsteuer, zur Grunderwerbsteuer und zu § 50i EStG

von Wjatscheslav Anissimov, Dr. Stefan Behrens, Dr. Hartmut Hahn, Ines Heß, Professor Dr. Dirk Jäschke, Dr. Vanessa Köth, Axel Neumann-Tomm, Professor Dr. Jörg Ottersbach, Dr. Wendelin Staats, Dr. Jürgen Staiger, Professor Dr. Michael Stöber und Georg von Streit

2016, 2. Auflage, 1294 Seiten, € 168,-
in Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft
ISBN 978-3-415-05623-7



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1559007

Die zweite Auflage des Handkommentars erläutert die für eine Umwandlung relevanten steuerlichen Rechtsgebiete.

Das Nachschlagewerk bietet:

- Kommentar zum Umwandlungssteuerrecht mit seinen Bezügen zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht
- Eingehende Ausführungen zu Umsatz- und Grunderwerbsteuer sowie zu § 50i EStG in der Umwandlung
- Erläuterungen auf der Grundlage des Umwandlungssteuererlasses mit Entwicklungen in Rechtsprechung und Literatur seit dem Jahr 2011
- Aktuelle Kommentierungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2015

Mit dem Nachschlagewerk erhalten vor allem Praktiker Hilfestellung, um den aktuellen Herausforderungen in der Beratung und Kautelarpraxis gerecht zu werden. Dabei liegt der Schwerpunkt der zuverlässigen Kommentierung auf der Darstellung der Grundstrukturen sowie der Erläuterung besonders praxisrelevanter Fragen.

 **BOORBERG**

■ Kompakt – kompetent – kanzleiorientiert.



Kosten · Gebühren · Vollstreckung

Tipps für Kanzlei und Rechtsabteilung

von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin
Scheungrab, München/Leipzig

2017, 248 Seiten, € 34,80

ISBN 978-3-415-05759-3

Heutzutage zählen strukturierte Büroorganisation, die vollständige **Erstellung von Kostennoten und die effiziente Vollstreckung** zu den Hauptaufgaben von Rechtsanwaltsfachangestellten und Rechtsfachwirten.

Der Umgang mit dem Gebühren-, Kosten- und Vollstreckungsrecht sowohl im gerichtlichen Verfahren als auch im Mahnverfahren gehört zu den täglichen Herausforderungen, die es gilt, **schnell und rechtssicher** zu meistern.

Das neu konzipierte Arbeitsbuch enthält hierfür Tipps und Tricks für eine effektive, effiziente und vor allem rechtssichere Erstellung von Kostennoten und Vollstreckungsaufträgen:

- **Checklisten**, Tabellen und Übersichten für einen schnellen Überblick im Dschungel des Gebühren- und Kostenrechts.

- **Musterformulierungen** und unzählige Praxistipps unterstützen z.B. beim täglichen Kampf mit den Formularen im Vollstreckungsrecht bzw. der Zwangsvollstreckung – auch im Hinblick auf eine eventuelle Insolvenz des Schuldners.

Die aktuellen Änderungen bei der Beauftragung des Gerichtsvollziehers, die Neuerungen im Europäischen Vollstreckungsrecht und beim elektronischen Rechtsverkehr zur Freischaltung des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs (**beA**) sind bereits berücksichtigt.

Die hochwertige Ausstattung mit Spiralbindung macht den »Scheungrab« zur umfassenden Arbeitshilfe für Anwaltskanzleien, Inkassounternehmen und Rechtsabteilungen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG WWW.BOORBERG.DE

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

Veranstaltungen der AG Steuerrecht im DAV im Jahr 2017

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV hat ihren Mitgliedern und steuerrechtlich interessierten Kolleginnen und Kollegen im Jahr 2017 als Fortbildungsmöglichkeiten im Rahmen von Präsenzveranstaltungen wieder den „Steueranwalt International“ im Frühjahr und den „Steueranwaltstag“ mit dem „Steueranwaltstag Plus“ im Herbst sowie ganzjährig den Fernunterricht bei dem FAO-Campus angeboten.

Die Mindestzahl der für die steuerrechtliche Fachanwaltsfortbildung zu absolvierenden 15 Fortbildungsstunden wurde bereits jeweils mit der Frühjahrs- oder Herbstveranstaltung erreicht. Ergänzend konnte für bis zu 5 Stunden der FAO Campus der AG Steuerrecht genutzt werden.

Mit welchen Themen die Teilnehmer sich bei diesen Veranstaltungen befaßt haben, erfahren die Leserinnen und Leser in den folgenden Berichten.

A. Steueranwalt International auf Mallorca vom 27. bis 29. April 2017

Vom 27. bis 29.04.2017 fand, wieder auf Mallorca, der „Steueranwalt International“ statt. Der Tagungsort, das Punta Negra Resort Hotel in Costa d'en Blanes (Portals Nous), war der überwiegenden Zahl der Teilnehmer bereits bekannt.

Die Themen des Steueranwalt International

Das Programm war mit neun Themen aus den verschiedenen Bereichen des internationalen Steuerrechts sehr abwechslungsreich:

Beginnend mit dem aktuellen Überblick zum Internationalen Steuerrecht folgten Informationen zur Umsetzung der Anti-BEPS-Aktionspläne durch den deutschen Gesetzgeber, ein Bericht aus der Betriebsprüfungspraxis zu aktuellen Prüfungsschwerpunkten bei internationalen Verrechnungspreisen vor dem Hintergrund der „BEPS-Diskussion“, sowie die Themen Besteuerung der grenzüberschreitenden Tätigkeiten von Sportlern und Künstlern, Länderschwerpunkt Österreich: Aktueller Stand der (automatisierten) Auskunftsverfahren und Umsetzung der Anti-BEPS-Vorgaben in österreichisches Recht, Methodik und Praxisfragen zu „Aktivitätsklauseln“ im internationalen Steuerrecht, Umsatzsteuer-Strafrecht unter besonderer Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Bezüge, Ausblick auf aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben sowie Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH

und schließlich Aktuelles zur Amts- und Rechtshilfe im internationalen Steuerrecht.

Zu den einzelnen Themen

Der BEPS-Actionplan der OECD sowie dessen Umsetzung in nationales Recht bestimmen nach wie vor sehr die Diskussionen im internationalen Steuerrecht der EU und ihrer Mitgliedstaaten sowie die Gesetzgebung in den EU-Mitgliedstaaten. Auch in Deutschland sind die Auswirkungen auf die Gesetzgebung zum internationalen Steuerrecht erheblich.

Von **Professor Dr. Bert Kaminski**, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg, erhielten die Zuhörer am Donnerstag zunächst einen „**Aktuellen Überblick zum Internationalen Steuerrecht**“ aus der deutschen Gesetzgebung, der Rechtsprechung und den Veröffentlichungen der Finanzverwaltung. Bei der Gesetzgebung geht es im wesentlichen um zahlreiche Änderungen durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und um weitere Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen. Das Ziel, Steuervorteile in jedem Fall zu vermeiden, soll durch viele neue gesetzliche Regelungen zur Schließung von Lücken, die zu Steuerersparnissen führen, erreicht werden.

Am nächsten Tag referierte Professor Kaminski außerdem über die „**Methodik und Praxisfragen zu ‚Aktivitätsklauseln‘ im internationalen Steuerrecht**“. Aktivitätsklauseln gehören zu den „Mißbrauchs- und Abwehrregelungen“ des deutschen Gesetzgebers. Manche befinden sich in Doppelbesteuerungsabkommen, andere werden in den Protokollen zum jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen untergebracht. Werden die Aktivitätsvorbehalte erfüllt, so sind die Einkünfte in Deutschland von der Besteuerung freigestellt; werden die Aktivitätsvorbehalte nicht erfüllt, erfolgt keine Freistellung der ausländischen Einkünfte in Deutschland, sondern die Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer.

Bei seinem ersten Vortrag zur „**Umsetzung der Anti-BEPS-Aktionspläne durch den deutschen Gesetzgeber**“ erörterte **Rolf Schreiber**, Dipl. Finanzwirt, Düsseldorf, die Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen in der OECD und in der EU, die Änderungen bei der Betriebsstättenbesteuerung (z. B. Errichtung von Vertreterbetriebsstätten), die Verschärfung von Dokumentationspflichten (z. B. durch Änderung des § 90 Abs. 3 AO und Einfügen der §§ 138 a AO, 4 i, 4 j EStG), Multilaterales Instrument (= MLI = Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen vom 27.01.2016 [mehrseitiger Vertrag zur Änderung bilateraler DBA]) (GAufzV-E)

und die Überarbeitung von § 1 AStG.

In seinem zweiten Vortrag erstattete Herr Schreiber *„Bericht aus der Betriebsprüfungspraxis zu aktuellen Prüfungsschwerpunkten bei internationalen Verrechnungspreisen vor dem Hintergrund der ‚BEPS-Diskussion‘“*. Hierbei ging er im wesentlichen auf die mit dem Ausland koordinierte steuerliche Betriebsprüfung (BMF-Schreiben vom 09.01.2017), das Vorgehen bei anhaltenden Verlustsituationen, die Dachmarkenlizenz, die Behandlung von Standortvorteilen (Verlagerung der Produktion ins Ausland) sowie die Konzernfinanzierung ein.

Den zweiten Tag des Seminars eröffnete **Dr. Carsten Schlotter**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, mit seinen Informationen zur *„Besteuerung der grenzüberschreitenden Tätigkeiten von Sportlern und Künstlern“*. Zu unterscheiden sind die Einkünfte des Sportlers, des Klubs, des Veranstalters und von Dritten. Ferner ist zu differenzieren nach der Art der Verträge, zwischen der Besteuerung der Tätigkeit und der Verwertung der Tätigkeit sowie zwischen einer selbstständigen Tätigkeit und einer Angestelltentätigkeit. Zu berücksichtigen ist ferner, ob eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt. Besonderheiten gelten bei der Zwischenschaltung von Gesellschaften.

Die BEPS-Diskussion nahm auch **Dr. Niklas Schmidt**, Rechtsanwalt, Steuerberater, MMag., TEP, Wolff Theiss, Wien, als Thema für den *„Länderschwerpunkt Österreich“* in seine Ausführungen zum *„Aktueller Stand der (automatisierten) Auskunftsverfahren und Umsetzung der ‚Anti-BEPS-Vorgaben‘ in österreichisches Recht“* auf. Die Zuhörer erfuhren, daß es in Österreich noch nicht einmal einen Entwurf für ein Anti-Steuervermeidungsgesetz gibt, im Gegensatz zu Deutschland, obwohl die ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) am 01.01.2019 umgesetzt sein muß. Allerdings hat Österreich das Bankgeheimnis im Verhältnis zum Ausland aufgehoben und im Verhältnis zum Inland weitestgehend durchlässig gestaltet.

Einen tiefen Einblick in das aktuelle, jedoch unübersichtliche *„Umsatzsteuer-Strafrecht unter besonderer Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Bezüge“* gewährte **Sebastian Korts**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I.Tax, Köln. Anhand der Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zeigte er, wie Steuerpflichtige vermeiden können, unwissentlich in ein Umsatzsteuerkarussell hineingezogen zu werden. Nach der deutschen Rechtsprechung kann möglicherweise eine Bestrafung wegen ausländischer Umsatzsteuer erfolgen und die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen versagt werden. Zu trennen ist die strafrechtliche von der steuerrechtlichen Beurteilung, die jedoch stets auf der Grundlage deutschen Rechts zu erfolgen hat, weil es ein europäisches Steuer- und Strafrecht noch nicht gibt.

Am Samstag, dem dritten und letzten Tag des Seminars Steueranwalt International, erhielten die Teilnehmer von

Professor Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München, einen Ausblick auf *„Aktuelle deutsche Gesetzesvorhaben zur Umsetzung europäischer Vorgaben“* sowie ferner einen *„Überblick zu aktuellen Vorlagen an den EuGH“*. Den neuesten Stand der Entwicklungen erhielten die Teilnehmer zu den globalen und europäischen Vorgaben, zum Informationsaustausch aufgrund des Deutschen BEPS-Gesetzes vom 20.12.2016, zum Entwurf des Steuerumgebungsbegrenzungsgesetzes (Panama Papers), zum Gesetzentwurf zur Lizenzschranke, zur Umsetzung der Richtlinien ATAD I und II, zum Schwerpunkt der steuerlichen Beihilfe, hinsichtlich des Multilateralen Instruments (MLI) sowie zu den laufenden EuGH-Verfahren.

Die Veranstaltung rundete **Dr. Peter Talaska**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln, mit Ausführungen zu *„Aktuelles zur Amts- und Rechtshilfe im internationalen Steuerrecht“* ab. Die Teilnehmer erhielten Einblick in die Tätigkeit der deutschen Finanzverwaltung und Steuerfahndung zur Ermittlung von Sachverhalten, welche im Ausland verwirklicht werden. Mangels Hoheitsmacht sind die Finanzverwaltung und Steuerfahndung auf die Rechts- und Amtshilfe anderer Staaten angewiesen. Dr. Talaska referierte über die Rechtsgrundlagen, die für den internationalen Informationsaustausch in Steuersachen erforderlich sind und zeigte den Grenzbereich zwischen Amts- und Rechtshilfe für Auslandsermittlungen der Steuerfahndung, die Grenzen der Amts- und Rechtshilfe sowie die Rechtsschutzmöglichkeiten. Auch erörterte er die strafrechtliche Verwertbarkeit im Ausland gewonnener Erkenntnisse. Seinen Vortrag schloß er mit Hinweisen zum steuerlichen Informationsaustausch zwischen Deutschland und der Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg und Österreich sowie ergänzenden Beratungsüberlegungen ab.

B. 23. Steueranwaltstag und Steueranwalts-tag Plus in Berlin vom 03. bis 04.11.2017

Der 23. Steueranwaltstag der AG Steuerrecht im DAV fand am 03. und 04.11.2017 traditionsgemäß in Berlin und zum zweiten Mal in dem im politischen Zentrum gelegenen Steigenberger Hotel am Kanzleramt in der Ella-Trebe-Straße schräg gegenüber vom Hauptbahnhof Berlin statt. Angemeldet hatten sich knapp 180 Teilnehmer.

Die Themen des Steueranwaltstags

Der folgende Überblick über die acht Themen des Steueranwaltstags zeigt einen Ausschnitt aus der Vielfalt der steuerrechtlichen Entwicklung unseres Landes:

Beginnend mit Aktuellem zur verdeckten Gewinnausschüttung entfaltete der bunte Themenstrauß sich weiter mit dem Einfluß des EuGH auf das nationale Steuerrecht, Überlegungen zum Sinn und Unsinn von Bagatellsteuern, Neuigkeiten zur Verlustnutzung und Sanierung bei

► Termine

Körperschaften nach §§ 8 c, 8 d Körperschaftsteuergesetz und zur Reform des Sanierungsrechts, Beleuchtung der Immobilie im Steuerrecht aus der Sicht der Umsatzsteuer und der Ertragssteuer, grundsätzlichen Informationen zu privatnützigen Stiftungen als Gestaltungsmittel und schloß ab mit Anwendungsfragen zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens anlässlich der AO-Reform.

Die Themen des Steueranwaltstags Plus

Nach Abschluß des Steueranwaltstages blieben über 100 Teilnehmer, um sich nach der Mittagspause am Samstag nachmittag im Rahmen des Steueranwaltstags Plus in fünf Stunden detailliert mit den aktuellen Entwicklungen der Umsatzsteuer sowie dem Update zum Stand der „neuen“ Erbschaftsteuer auseinanderzusetzen.

Zum Steueranwaltstag im Einzelnen

Auf der Grundlage der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG durch die Rechtsprechung des BFH erläuterte **Dr. Rolf Schwedhelm**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln, „**Aktuelles zur vGA**“ bei der GmbH. Zur Zeit werde definitionsgemäß noch der tatsächlich erzielte Gewinn besteuert, nicht der Gewinn, der hätte erzielt werden können. Allerdings sei über die vGA für GmbH-Geschäftsführervergütungen hinaus in der Betriebsprüfung heute eine Entwicklung dahingehend erkennbar, daß die vGA zusehends als Gestaltungsmöglichkeit für die Finanzverwaltung zur Generierung von Steuereinnahmen genutzt werde. Bei der Prüfung, ob eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung entstanden ist, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Gewinns der GmbH auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht, stellt der BFH auf einen sogenannten „doppelten Fremdvergleich“ ab. Ob eine vGA vorliegt, wird aus der Sicht der Kapitalgesellschaft und aus der Sicht des außenstehenden Dritten beurteilt. In der Literatur wird die Rechtsprechung des BFH insofern kritisiert, als die einzelnen Begriffsmerkmale der vGA auf Einzelfälle bezogen und scheinbar willkürlich weiterentwickelt werden. Die neuere Rechtsprechung des BFH stellte Schwedhelm anhand der folgenden Fallgruppen dar: Das ausländische Ferienhaus, Darlehen an den Gesellschafter, Schenkung, Empfängerbenennung, Liebhaberei, Kapitalertragsteuer, Kauf eigener Anteile sowie Forderungsverzicht.

Bei dem Thema „**Der Einfluß des EuGH auf das nationale Steuerrecht**“ gewährte **Professor Dr. David Hummel**, Referent bei Generalanwältin Kokott am EuGH in Luxemburg, Luxemburg, Leipzig, den Teilnehmern Einblicke in den Aufbau, die Organisation, die Funktionsweise und die Verfahrensabläufe des EuGH in Luxemburg.

Beim harmonisierten Steuerrecht hat der EuGH als

„Fachgericht“ direkten Einfluß auf das nationale Steuerrecht. Im Bereich des nicht harmonisierten Steuerrechts nimmt der EuGH als „Verfassungsgericht“ nur indirekten Einfluß auf das nationale Steuerrecht im Bereich des Beihilferechts, der Grundfreiheiten und der Grundrechte.

Als Beispiele für den Einfluß des Gerichtshofs auf das nationale Steuerrecht nannte Professor Hummel die Mehrwertsteuerbefreiung von Kostenkooperationsgemeinschaften, die Wegzugsbesteuerung, steuerrechtliche Begünstigungen in Form von Beihilfen sowie Grundrechte des Steuerpflichtigen. Besonders das Beihilferecht steht derzeit im Fokus der EU-Kommission und wird dadurch auch Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH.

Sämtliche Richter beim EuGH kommen aus den 28 Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Jurisdiktionen und sind sämtlich Generalisten. Das hat einerseits den Vorteil, daß sie eine sehr große rechtliche Bandbreite abdecken, andererseits aber den Nachteil, daß eine Spezialisierung auf bestimmte Rechtsgebiete, wie z.B. das Steuerrecht fehlt. Obwohl die Übersetzer beim EuGH sämtlich Juristen und die Hauptsprache Französisch ist, sind gewisse Sprachprobleme für alle Beteiligten, die nicht französische Muttersprachler sind, nicht ganz unbeachtlich.

Für das Verständnis und die Auslegung der Urteile des EuGH ist wichtig zu wissen, daß der EuGH keine Revisionsinstanz ist. Bindend ist nur der jeweilige Tenor zur Auslegung einer bestimmten EU-Regel, nicht jedoch der Inhalt der in der Begründung stehenden Randziffern. Ein Urteil des EuGH bezieht sich nur auf eine konkrete Frage und den Kontext zu dieser Frage. Die Entscheidung sollte nicht abstrakt auf andere Fälle angewandt werden. Berater sollten außerdem steuerrechtliche Gestaltungen nicht nach den Randziffern der EuGH-Urteile ausrichten.

Falls Teilnehmer schon einmal über den „**Sinn und Unsinn von Bagatellsteuern**“ nachgedacht haben sollten, aber nicht zu fragen wagten, haben sie von **Katharina te Heesen**, Rechtsanwältin, Justiziarin beim Bund der Steuerzahler, Essen, Antworten dazu erhalten. Neben der wohl bekanntesten Bagatellsteuer, der Schaumweinsteuer, auch bekannt als Sektsteuer, gibt es noch weitere 19 Arten von Bagatellsteuern. Davon werden 9 für den Bund und die Länder sowie 11 Bagatellsteuern für die Kommunen erhoben. Dem Bund fließen die Kaffee-, die Luftverkehr-, die Schaumwein-, die Zwischenerzeugnis- und die Alkopopsteuer zu. Die Länder erhalten die Bier-, die Feuerschutz- und die Sportwettsteuer sowie die Spielbankabgabe. Die Kommunen nehmen die Vergnügungsteuer (z.B. Tanz-, Kino-, Spielautomaten-, Sex-, Wettbürosteuer), die Hunde-, die Zweitwohnung-, die Betten- bzw. Übernachtungsteuer, die Jagd- und Fischereisteuer, die Schankerlaubnis- und Pferdesteuer ein. Der Ertrag aus allen 20 Bagatellsteuerarten beträgt lediglich 4,7 Milliarden €.

Der Sinn der Bagatellsteuern wird mit der Fiskalfunktion und der Lenkungsfunktion begründet. Demgegenüber gibt es weit mehr Argumente für den Unsinn der Bagatell-

steuern, wie z.B. fehlende Abschöpfung der Leistungsfähigkeit, Komplizierung des Steuerrechts, Reduzierung der Steuermentalität und Steuermoral, unverhältnismäßige Steuervollzugs- und Folgekosten, Wettbewerbsverzerrungen und Wohlfahrtsverluste sowie Widerspruch zur EU-Steuerharmonisierung. Besonders kraß ist die Unsinnigkeit der Schaumweinsteuer, welche im Jahr 1902 vom Deutschen Kaiser zur Erweiterung der kaiserlichen Flotte eingeführt wurde. Heute existieren weder die kaiserliche Flotte noch der Kaiser noch das Kaiserreich, aber die Steuer wird nach wie vor auf Schaumwein erhoben. Wie bereits andere Bundesbagatellsteuern, z.B. die Teesteuer, sollten auch die übrigen noch existierenden Bagatellsteuern abgeschafft und in keinem Fall neue Bagatellsteuern eingeführt werden.

Die neueren Entwicklungen in der Gesetzgebung und der Rechtsprechung zur *„Verlustnutzung und Sanierung bei Körperschaften – Aktuelles zu §§ 8c, 8 d Körperschaftsteuergesetz und zur Reform des Sanierungssteuerrechts“* stellte **Professor Dr. Bert Kaminski**, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg, vor.

Ausgehend von der Problemstellung, daß nach § 8c KStG bei dem Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche oder juristische Personen innerhalb einer Fünfjahresfrist in der Gesellschaft bestehende Verlustvorträge unter bestimmten Voraussetzungen untergehen, zeigte Professor Kaminski die Anwendungsfälle und -fragen zu dieser Vorschrift auf. Professor Kaminski benannte zunächst beispielhaft die betroffenen Verluste, stellte den Grundfall der Konzernklausel vor, zeigte die Auswirkungen des § 10a Satz 10 GewStG auf und erläuterte anhand von Beispielen weitere ausgewählte Problemfälle für diese Vorschrift. Für die Anwendbarkeit des § 8c KStG auf die Unternehmensnachfolge in entgeltlicher oder unentgeltlicher Form wies er auf weitere noch ungeklärte Fragestellungen hin.

Eine Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c KStG bietet der **neue § 8d KStG**. Danach können Verlustvorträge erhalten bleiben, wenn dies beantragt wird und sämtliche Verluste in „fortführungsgebundene Verlustvorträge“ bzw. gewerbesteuerliche Fehlbeträge umgliedert werden. Wichtig ist, daß derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Es darf keine Organträger- oder Mitunternehmerstellung bestehen. Zu § 8d KStG gibt es noch viele Zweifelsfragen wie z.B. das Verhältnis zum Umwandlungssteuergesetz, die Auslegung des Begriffs des Geschäftsbetriebs, die Möglichkeit der Antragstellung in einer berechtigten Steuererklärung, die Klärung des Begriffs des schädlichen Ereignisses im Sinne des § 8d Abs. 2 KStG.

Professor Kaminski wies darauf hin, daß der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BFH/NV 2017, 1006 – nur § 8c Satz 1 KStG 2008 betrifft. Inwiefern § 8d KStG die Verfassungswidrigkeit des § 8c Satz 1 KStG 2008 zu beseitigen geeignet ist, wird in dem Beschluß nicht geklärt.

Zum **Sanierungssteuerrecht** wies Professor Kaminski auf den Beschluß des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15, Bundessteuerblatt II 2017, 393 – hin. In dem Beschluß stellt der Große Senat fest, daß der Sanierungserlaß im BMF-Schreiben vom 22.03.2003 rechtswidrig ist, weil das BMF damit eine strukturelle Gesetzeskorrektur vornimmt. Sanierungsgewinne können nun nach § 3a EStG neuer Fassung steuerfrei sein, sofern eine unternehmensbezogene Sanierung erfolgt.

Der Vortrag schloß mit dem Hinweis auf zwei neue BFH-Urteile zum kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen ab (Urteil vom 11.04.2017 – IX R 4/16, BFH/NV 2017, 1309; Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15, DB 2017, 2330).

„Die Immobilie im Steuerrecht – Gestaltungs- und Praxisfragen aus Sicht der Umsatzsteuer“ beleuchtete **Dr. Christian Bleschke**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Squire Patton Boggs (US) LLP, Berlin.

Zunächst erläuterte Dr. Bleschke die Voraussetzungen der steuerfreien Vermietung von Immobilien gemäß § 4 Nr.12a UStG anhand von Beispielen aus der neueren Rechtsprechung des BFH und unter welchen Voraussetzungen die Option zur Steuerpflicht gemäß § 9 UStG ausgeübt werden kann.

Für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Immobilien kommt es unter anderem auf die Zuordnung der Immobilie zu einem Unternehmen, die Verwendungsabsicht und deren Nachweis und die richtige Vorsteueraufteilung an. Zur Vorsteueraufteilung verwies er auf die BFH-Urteile vom 07.05.2014 (V R 1/10) und vom 03.07.2014 (V R 2/10) sowie auf das EuGH-Urteil vom 09.06.2016 (Rechtssache C-332/14 Rey Grundstücksgemeinschaft GbR) und das BFH-Urteil vom 10.08.2016 (XI R 31/09).

Für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG stellte Dr. Bleschke die Berichtigungstatbestände und -objekte der Vorschrift vor, erörterte Beispiele für das Merkmal „Änderung der Verhältnisse“, gab eine Übersicht zur Abgrenzung zwischen Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur sowie Empfehlungen zur Prüfung des Erwerbers bei der Geschäftsveräußerung.

Zur Veräußerung von Immobilien wies er auf Probleme bei der Abgrenzung zwischen der Geschäftsveräußerung im Ganzen und der steuerbaren Grundstückslieferung hin, zeigte Möglichkeiten zur Option zur Steuerpflicht auf und gab Empfehlungen für Umsatzsteuerklauseln in Geschäftsveräußerungs- und Grundstückskaufverträgen mit Bauverpflichtung.

Zum Schluß ging er hinsichtlich der Bauträgerfälle auf die neuere BFH- und finanzgerichtliche Rechtsprechung, aktuelle BMF-Schreiben und die Neuregelungen der §§ 27 Abs. 19 und 13 Abs. 5 Satz 2 UStG ein.

Danach betrachtete **Christoph Oenings**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Berlin, die *„Immobilie im Steuerrecht: Gestaltungs- und Praxisfragen aus Sicht der Ertragsteuern“*.

► Termine

Zunächst ging es um Haltestrukturen für Immobilieninvestitionen, dann um die Immobilienvermietung im Rahmen steuerlicher Vermögensverwaltung und abschließend um gewerbliche Haltestrukturen.

Die Teilnehmer erhielten Tipps zum Aufbau eines Immobilienportfolios, bei dem das Investitionsziel zu definieren und außersteuerliche Entscheidungskriterien zu berücksichtigen sind. Besondere Aufmerksamkeit ist auf die Abgrenzung der steuerlichen Vermögensverwaltung vom steuerlichen Gewerbebetrieb zu richten.

Beim Thema Immobilienvermietung im Rahmen steuerlicher Vermögensverwaltung erläuterte Herr Oenings die Vor- und Nachteile der verschiedenen Rechtsformen und der damit verbundenen Gestaltungsvarianten der Vermögensverwaltung anhand der neueren Rechtsprechung.

Bei den gewerblichen Haltestrukturen grenzte er zunächst die Auswirkungen beim Privatvermögen, den gewerblichen Personengesellschaften und den Kapitalgesellschaften voneinander ab und kam zu dem Ergebnis, daß die Haltestruktur von der geplanten Haltedauer, der Entwicklungsaussicht und dem Investitionsumfang abhängig ist. Im Einzelnen erläuterte er die Auswirkungen einer Holding Struktur, den Eintritt in die Gewerblichkeit mit steuerfreiem Step-Up und mit einem handelsrechtlichen Step-Up im Betriebsvermögen, das Asset Management durch externe Dienstleister oder eigenes Asset Management und schließlich die erweiterte Kürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (BFH, Vorlagebeschluß zum Großen Senat, IV R 26/14, Bundessteuerblatt II 2017, 202) sowie das Inbound Investment (BFH, I R 76/14, Bundessteuerblatt II 2017, 704).

Von **Dr. K. Jan Schiffer**, Rechtsanwalt, SPSP Schiffer & Partner, Bonn, erfuhren die Teilnehmer unter dem Titel *„Privatnützige Stiftungen als Gestaltungsmittel“*, worauf es bei der Tätigkeit als Berater im Stiftungsrecht ankommt.

Zur Einführung in diese besondere Rechtsmaterie erläuterte Dr. Schiffer als Grundlagen die Stiftungen als Gestaltungen für spezielle Fälle, Gestaltungsmotive für Stiftungen und den Stifterwillen als Gestaltungsmaßstab. Dann folgten einige Begriffserklärungen zur privatnützigen Stiftung, die als rechtsfähige Stiftung, treuhänderische Stiftung, Ersatzgestaltungen oder Nichtstiftungen errichtet werden können. Die Teilnehmer erhielten außerdem Gestaltungshinweise zur Errichtung einer Stiftung, zum Erbrecht, Eherecht, zum Steuerrecht der privatnützigen Stiftungen sowie zu besonderen Gestaltungsansätzen wie z.B. der Kombination der Stiftung mit gesellschaftsrechtlichen Rechtsformen. Für die Tätigkeit als Berater im Stiftungsrecht hält Dr. Schiffer folgende Punkte für sehr wichtig: Auszugehen ist von dem Umstand, daß die Stiftungserrichtung im Leben eines Stifters ein einmaliges Erlebnis ist. Dem Stifter ist klarzumachen, daß die Stiftung auf ewig angelegt ist und das übertragene Vermögen nicht einfach zurückgeholt werden kann. Zu berücksichtigen ist, daß der Stifter in diesem Rechtsgebiet ein Laie ist, daß keine einseitige steuerliche Betrachtung

vorgenommen werden darf, Schnellschüsse unbedingt zu vermeiden sind, stets eine individuelle Lösung zu erarbeiten ist, dem Beratungsgespräch eine große Bedeutung zukommt, der Berater und seine Phantasie gefordert werden, der Blick in die Zukunft schwierig ist und schließlich der Berater selbst „eBeraterreife“ für diese Aufgabe haben muß. Im Fazit faßte er zusammen, daß die Beraterpflichten aufgrund der komplexen Thematik, welche viele Rechtsgebiete berührt, umfassend sind, daß sich Berater und Mandant für die Errichtung der Stiftung Zeit lassen und in Ruhe die Vor- und Nachteile abwägen sollen, die Konsequenzen für den Stifter unbedingt klargemacht werden müssen und schließlich die Zufriedenheit des Stifters und seiner Familie das oberste Ziel ist.

Der letzte Vortrag des Steueranwaltstages widmete sich der *„AO Reform und den Anwendungsfragen zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“*. **Dr. Jens Reddig**, Richter am Finanzgericht Münster, stellte den Zuhörern das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vor (vom 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679), welches in wesentlichen Teilen bereits zum 01.01.2017 in Kraft trat.

Dieses Gesetz soll der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen sowie die verstärkte IT-Nutzung im Besteuerungsverfahren sichern. Das „Leitbild einer im Kern durch den Amtsträger bearbeiteten Steuererklärung“ wurde aufgegeben. Ziele sind der Ausbau der elektronischen Kommunikation und die damit einhergehende Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz der Steuerverwaltung, eine vollautomatische Bearbeitung von Steuererklärungen, die Beachtung risikomanagementorientierter Bearbeitungssichtpunkte, die elektronische Bekanntgabe von Steuerwaltungsakten sowie die Verschlinkung beim Steuererklärungs- und Verifikationsprozeß.

Das Steuermodernisierungsgesetz (StModernG) enthält viele Änderungen und Ergänzungen zentraler AO-Vorschriften, von denen Dr. Reddig die aus praktischer Sicht wichtigsten erläuterte: Die Abgabefristen für kalenderjahrbezogene Steuer- und Feststellungserklärungen wurden neu geregelt. Die Neuordnung des Verspätungszuschlags hat zur Folge, daß dessen Festsetzung im Regelfall eine gebundene Entscheidung darstellt, die nach einem vorgegebenen automatisierten Berechnungsmodus erfolgen muß. Die Steuerverwaltung wandelt sich zu einer Verifikationsverwaltung mit der Folge, daß die Datenübermittlung durch Dritte (z.B. Arbeitgeber, Versicherungen, Banken) erfolgt und für die Steuerpflichtigen noch lediglich Vorhaltpflichten bestehen. Der Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO ermöglicht künftig die stärkere Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Ermittlungen. Das Risikomanagement der Verwaltung wird gesetzlich fixiert und automatisiert. Die Steuerfestsetzung kann künftig ausschließlich automationsgestützt erfolgen. Bei der Bekanntgabe der Steuerbescheide besteht künftig eine Holschuld des Steuerpflichtigen, indem Steuerbescheide künftig nur noch durch Bereitstellung zum Datenabruf bekannt gegeben wer-

den. Die Bekanntgabe kann per E-Mail erfolgen. Neu eingeführt wurden die Korrekturvorschriften der §§ 173 a und 175 b AO. Die Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO wurden erweitert.

Steueranwaltstag plus

Mit dem „*Update zu aktuellen Entwicklungen der Umsatzsteuer*“ von Dr. Thomas Streit, LL. M. EuR., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München, erhielten die Zuhörer Informationen über den aktuellen Stand zu folgenden Themen:

Zur Umsatzsteuer auf Abmahnungen stellte Dr. Streit das BFH-Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen XI R 27/14) vor. Danach ist die Abmahnung eine umsatzsteuerpflichtige Leistung, welche an den jeweils abgemahnten Mitbewerber gegen Entgelt erbracht wird. Entgelt ist der Aufwandsersatz, den der Abgemahnte zahlt.

Zur Option zur Umsatzsteuerpflicht gibt es ein neues BMF-Schreiben vom 02.08.2017, welches sich unter anderem mit neueren Entscheidungen des BFH zur Option zur Umsatzsteuerpflicht und deren Widerruf befaßt.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Konsignationslagern vertritt das BMF im Schreiben vom 11.10.2017 nach der neuen Rechtsprechung des BFH ebenfalls eine neue Auffassung. Zur Organschaft hat das BMF ein neues umfangreiches Schreiben vom 26.05.2017, III C 2 - S 7105-15/10002 erlassen, in dem neue Urteile des BFH vom 12.10.2016 und 10.05.2017 verarbeitet werden. Des Weiteren wurden mehrere ausgewählte aktuelle EuGH-Verfahren zu verschiedenen Themen vorgestellt.

Außerdem erhielten die Zuhörer einen umfassenden Einblick in die neue Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu den Möglichkeiten der rückwirkenden Rechnungsberichtigung.

Ferner erfuhren die Teilnehmer, daß eine Rechnungsberichtigung im Sinne des § 14c Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 UStG nach dem neuen Urteil des BFH vom 12.10.2016 (XI R 43/14) lediglich Ex-Nunc-Wirkung hat.

Im 2. Themenblock des Steueranwaltstags Plus wurden die Teilnehmer mit dem „*Update zum Stand der neuen Erbschaftsteuer*“ von Dr. iur. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf, und hinsichtlich des „*Neuen Verschonungsregimes für das begünstigte Vermögen*“ von Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, auf den neuesten Stand im Erbschaftsteuerrecht gebracht.

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 wurden im Erbschaftsteuergesetz die Bestimmungen zur Unternehmenserbschaftsteuer in den §§ 13, 13a, 13b, 13c, 28 und 28a Erbschaftsteuergesetz neu geregelt. Zunächst wird geprüft, ob Begünstigungsfähigkeit des Vermögens vorliegt, anschließend, ob das Vermögen begünstigt ist. Übersteigt der Wert des begünstigten Vermö-

gens den Betrag von 26 Millionen € nicht (sogenannte Prüfschwelle oder sogenannter Schwellenwert), wird ohne weitere Bedarfsprüfung die Regelverschonung von Amts wegen und die Vollverschonung auf Antrag gewährt.

Begünstigungsfähiges Vermögen sind das Land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen.

Begünstigtes Vermögen ist nur das operative unternehmerische Vermögen, nicht jedoch das Verwaltungsvermögen. Das Problem besteht darin, das Verwaltungsvermögen vom operativen Vermögen abzugrenzen. Das Verwaltungsvermögen ist in § 13b Abs. 4 ErbStG abschließend bestimmt. Im einzelnen stellte Dr. Söffing dar, welche Vermögensbestandteile zum begünstigten Vermögen gehören, wie ihre Begünstigung zu ermitteln ist und wann eine vollständige Versagung der Steuerverschonung stattfindet.

Dr. Stalleiken erläuterte im einzelnen die Regeln für die Verschonung des begünstigten Vermögens. Nach einem Überblick über die Begünstigungsformen und die 26-Millionen-Euro-Grenze erläuterte er die Regel- oder Vollverschonung für Erwerbe bis 26 Millionen €. Für Erwerbe mit einem Wert über 26 Millionen € stellte er die Möglichkeiten für Vergünstigungen im Wege der Abschmelzung gemäß § 13c ErbStG, durch Erlass gemäß § 28a ErbStG und durch Stundung gemäß § 28 Abs. 2 ErbStG dar. Eine weitere Vergünstigung ist der Wertabschlag für Familienunternehmen gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG.

C. Exklusiv für Mitglieder der AG Steuerrecht im DAV

Für Mitglieder der AG Steuerrecht besteht außerdem die exklusive Fortbildungsmöglichkeit, über den „*faocampus*“ auf der Homepage des DAV den Nachweis für bis zu fünf 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.

Die Kosten für diese Form der Fortbildung sind im Mitgliedsbeitrag für die AG Steuerrecht im DAV enthalten.

Zugang:

Mitglieder der AG Steuerrecht können sich auf der Homepage des DAV unter www.faocampus.de mit ihrer DAV-Mitgliedsnummer registrieren.

► Termine

Termine für 2018

Das Seminar „**Steueranwalt International**“ wird mit 15 Fortbildungsstunden auf Mallorca vom **03. bis 05. Mai 2018** stattfinden.

Der „**24. Steueranwaltstag**“ wird voraussichtlich am **02. und 03. November 2018** wieder in Berlin veranstaltet und mit dem „Steueranwaltstag Plus“ ebenfalls 15 Fortbildungsstunden anbieten.

Das Programm wird ab Frühjahr 2018 auf der Homepage der AG Steuerrecht im DAV unter www.steuerrecht.org bekannt gegeben.

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



Die Erbschaftsteuerreform.

WWW.BOORBERG.DE

Erbrecht und neues Erbschaftsteuerrecht

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V. und den Referenten Dr. Norbert Bolz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hannover, und Dr. Michael Messner, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover

2017, 388 Seiten, DIN A4, € 68,-

– Berichtungsblatt zum Downloaden –

Aktuelles Steuerrecht Special, Band 15

ISBN 978-3-415-05911-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1692882

Das Praxiswerk vermittelt dem Leser nicht nur die gesetzlichen Neuregelungen für Betriebsvermögen des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRefG), sondern gibt einen umfassenden Überblick über die zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen. Die Autoren stellen die vielfältigen Möglichkeiten sowohl für den Erbfall als auch für Übertragungen zu Lebzeiten mit ihren steuerrechtlichen Konsequenzen dar und geben zahlreiche Gestaltungshinweise.

Der Inhalt im Überblick:

- I. Der Erbfall – Zivilrechtliche Grundlagen und Besteuerungsfolgen
- II. Übertragungen zu Lebzeiten
- III. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- IV. Aktuelle Brennpunkte des ErbStG

 BOORBERG

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

SZ1217