

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2015

84. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

81 Editorial

Wagner

Beiträge

82 Dornbusch **Der Gesamtplan – tot oder nicht tot?**

89 Gierlich **Verlustabzug – der richtige Antrag zum richtigen Zeitpunkt**

94 Pott **“Außergewöhnliche“ Kombination: Beihilfenverbot und Niederlassungsfreiheit**

99 Reiter **Der Güterstand der Wahl-Zugewinngemeinschaft und seine erbschaftsteuerliche Behandlung**

104 von Brocke **Transparenz, Beihilferecht und direkte Steuern: Die Kommission geht gegen sog. “Rulings“ vor**

109 Wulf **Tatentdeckung durch Berichterstattung über CD-Ankauf?**

116 **LiteraTour**

118 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

„Verschiedene kantonale Steuerbehörden hatten gestützt auf ihre Auslegung von Artikel 56 Buchstabe g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) die internationalen Sportverbände mehrheitlich von der direkten Bundessteuer befreit. Auf Ersuchen einzelner Kantone hin und unter Berücksichtigung des Umstands, daß Fußball-Weltmeisterschaften in den jeweiligen Ländern positive Botschaften und Werte wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung vermitteln sowie die soziale und kulturelle Integration fördern, hat der Bundesrat beschlossen, die Befreiung von der Bundessteuer für diese internationalen Sportverbände gutzuheißen und die Steuererwerbungen anzuweisen, dies gesamtschweizerisch gleichermaßen anzuwenden.“ (Aus der Antwort der Schweizerischen Bundesregierung auf eine Interpellation im Nationalrat Juni 2011).

II.

„Mit ungläubigem Staunen und abgrundtiefer Erschütterung haben Kenner der internationalen Fußballszene die Verhaftung führender Fifa-Funktionäre zur Kenntnis genommen. Ein Fifa-Mitglied voller Verzweiflung und mit tränenerstickter Stimme: „Bestechung und Korruption? Beim Weltfußballverband? Das hätte ich nie und nimmer gedacht. Alles, nur das nicht.“ (...) „Aber es gibt auch andere Stimmen. Ein alter Macho nannte das Problem, wie er es sieht, beim Namen: „So, und wer hat den Fußball-Skandal losgetreten? Natürlich eine Frau, die wahrscheinlich nicht mal weiß, was Abseits ist. Was muß sich die amerikanische Justizministerin *Loretta Lynch* überhaupt in unseren Männersport einmischen! Jahrzehnte lang waren wir glücklich mit dem status corruptus. Aber nein, Mrs. *Lynch* muß in die Eiterbeule stechen. Und die Folge: Alle müssen kotzen.“ (aus dem Blog „Die Achse des Guten“)

III.

„Das analytische Denken selbst ist nur schwer analysierbar. Seine Eigenart und Wirkung ist die Entwirrung komplexer Sachverhalte. Ist die Lösung eines solchen Rätsels gelungen, wirkt sie ganz intuitiv, sie ist aber das Ergebnis eines streng methodischen Denkprozesses.“

(aus *Edgar Allen Poe, Der Doppelmord in der Rue Morgue, 1841*)

IV.

„Es war kein Tornado, nur ein kleiner Sturm.“ (*Sepp Blatter, nach dem 65. Weltkongreß der FIFA Ende Mai 2015*). Nur vier Tage später tritt er zurück („Ich liebe die FIFA“). Woran erinnert uns das?

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD)

j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

joerg.stalleiken@fgs.de

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

wagner@wagner-joos.de

Die 85. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2015.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Stephan Dornbusch, Dorotheé Gierlich, beide Rechtsanwälte in Bonn; *Christian Reiter* und *Klaus von Brocke*, beide Rechtsanwälte in München; *Hans-Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz

Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2,

70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 129,- EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610

Der Gesamtplan – tot oder nicht tot?

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

Der BFH hat in jüngerer Zeit in mehreren Entscheidungen Gelegenheit gehabt, seine so genannte Gesamtplanrechtsprechung fortzuentwickeln. Auf eine solche Fortentwicklung bzw. eine Konturierung des Gesamtplanbegriffs ist die Praxis dringend angewiesen, da der Anwendungsbereich dieser Rechtsprechung unklar war. Der BFH hat in unterschiedlichen Fallkonstellationen die Rechtsfigur des Gesamtplans bemüht, ohne daß allerdings der Anwendungsbereich sicher abgesteckt oder die dogmatische Herleitung eindeutig geklärt wäre. In der Literatur¹ ist mit Blick auf die neuere BFH-Rechtsprechung, die nachfolgend dargestellt werden soll, bereits vom Ende der Gesamtplanrechtsprechung gesprochen worden, was zu der Überschrift dieses Beitrags führt.

I. Einleitung

Die sogenannte Gesamtplanrechtsprechung hat die Zusammenfassung einer Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einer einheitlichen Planung (einem "Gesamtplan") beruhen und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, zum Gegenstand. Nach dieser Rechtsprechung soll die entsprechende Steuernorm – dazu sogleich – auch dann angewandt werden, wenn ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans "künstlich" zergliedert wird und den einzelnen Teilakten nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des angestrebten Endzieles fördern.²

So heißt es etwa in der Entscheidung des BFH vom 06.09.2000³, die die Frage der Anwendung der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG zum Gegenstand hatte:

"Nach Auffassung des Senats gebietet es der Zweck der Tarifbegünstigung, sie auch dann nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Denn dann sind durch die Veräußerung nicht alle in den Mitunternehmeranteilen ruhenden stillen Reserven aufgedeckt worden."

Dieses Urteil hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 03.03.2005⁴ auch auf die unentgeltliche Übertra-

gung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG erstreckt:

"Wird im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils (sog. Gesamtplanrechtsprechung, BFH-Urteil vom 06.09.2000, BStBl 2001 II S. 229) funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder (z. B. nach § 6 Abs. 5 EStG) zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, kann der Anteil am Gesamthandsvermögen nicht nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden. Die in dem Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven sind in den Fällen, in denen das Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert überführt oder übertragen wird, als laufender Gewinn zu versteuern, soweit ein Buchwertansatz nicht in Betracht kommt."

Die Gesamtplanrechtsprechung ist von der Finanzverwaltung über die Jahre zu einem – neben § 42 AO bestehenden – universell einsetzbaren Abwehrinstrument von unliebsamen Gestaltungen, das insbesondere in Umstrukturierungsfällen Verwendung findet, entwickelt worden. Dieser großzügige Einsatz der Gesamtplanrechtsprechung durch die Finanzverwaltung ging einher mit einer fehlenden, jedenfalls aber unklaren dogmatischen Herleitung. In dem zitierten Urteil des IV. Senats des BFH vom 06.09.2000 begründete der BFH die Nichtanwendung der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG mit einer einschränkenden, am Normzweck der §§ 16, 34 EStG ausgerichteten Auslegung. An anderer Stelle hat beispielsweise der I. Senat des BFH mit Urteil vom 25.11.2009⁵ in der Rechtsfigur des Gesamtplans einen speziellen Anwendungsfall des § 42 AO gesehen. Bereits diese Diskrepanz zeigt das Dilemma der Praxis: Ist im Einzelfall ausgehend vom Telos der Steuernorm festzustellen, ob es zu einer Verklammerung von Ein-

1 Brandenburg, DB 2013, 17; Prinz, DB 2013 Heft 7 Mo1.

2 Vgl. BFH, Urt. v. 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648.

3 BFH, Urt. v. 06.09.2000 – IV R 18/99, DStR 2000, 2123.

4 BMF v. 03.03.2005 – IV B2 – S 2241 – 14/05, BStBl 2005 I S. 458.

5 BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269.

zelakten durch einen “Gesamtplan“ kommt, oder befindet man sich im Anwendungsbereich des § 42 AO, der unabhängig von der jeweiligen materiellen Steuernorm eröffnet sein kann.

Unabhängig von diesen Unsicherheiten im Anwendungsbereich und der dogmatischen Herleitung haben sich in der BFH-Rechtsprechung bestimmte Fallkonstellationen herausgebildet, in denen Steuerpflichtige und Finanzverwaltung um den “Gesamtplan“ gestritten haben. Es sind dies die Vorschriften zur Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG, die Vorschriften zur unentgeltlichen Übertragung von (Teil-) Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG bzw. zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG sowie die Einbringungsregeln der §§ 20 und 24 UmwStG. Anhand dieser typischen Fallkonstellationen⁶ soll nachfolgend die neuere Rechtsprechung des BFH zur Gesamtplanproblematik dargestellt werden.

II. BFH-Rechtsprechung zu §§ 16, 34 EStG

1. Urteil des IV. Senats vom 09.12.2014 – IV R 36/13⁷

Der Beigeladene war mit einem Kommanditanteil an der klagenden GmbH & Co. KG und mit einem weiteren Geschäftsanteil an deren Komplementärin beteiligt. Einen Teil seiner Beteiligung an der KG und an der Komplementär-GmbH übertrug er im September 2003 unentgeltlich auf seine Ehefrau. Den restlichen Teil seiner Beteiligung veräußerte er am gleichen Tage an die X-Ltd. Während die Übertragung des Teilanteils an die Ehefrau zum (anteiligen) Buchwert erfolgte, behandelte das Finanzamt den Gewinn aus der Veräußerung des restlichen Mitunternehmeranteils an die X-Ltd. unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG als nicht tarifbegünstigten laufenden Gewinn.

Der BFH stellte mit der Vorinstanz fest, daß die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht zu gewähren sei. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliege nicht der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG, wenn der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich auf einen Angehörigen übertragen habe. Der erste Übertragungsvorgang auf die Ehefrau habe nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zwingend zum Buchwert zu erfolgen, so daß hier insofern kein Veräußerungsgewinn entstanden sei. Der Veräußerungsgewinn durch die am selben Tag erfolgte Veräußerung des verkleinerten Mitunternehmeranteils sei allerdings nicht nach § 34 EStG tarifbegünstigt, da keine “außerordentlichen“ Einkünfte vorlägen:

“Ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG un-

terliegt danach der Tarifbegünstigung nur, wenn er auch ‘außerordentlich’ ist. Dies setzt ... eine atypische Zusammenballung voraus. Das Erfordernis der Zusammenballung folgt aus dem Zweck der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Tarifbegünstigung gem. § 34 EStG setzt demnach voraus, daß alle stillen Reserven ... in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden.

Ausgehend von diesem Normverständnis ist für die Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung einer der unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG fallenden Sachgesamtheiten gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG grundsätzlich eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine dieser Sachgesamtheit zugeordnete wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfaßt ein ‘Veräußerungsplan’ mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (hier die Übertragung und die Veräußerung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten. Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden.“

Der IV. Senat spricht zwar von einem “Veräußerungsplan“, vermeidet allerdings tunlich den Begriff des “Gesamtplans“ und leitet die einschränkende Auslegung des § 34 EStG aus dem Normzweck her.

2. Urteil des IV. Senats vom 17.12.2014 – IV R 57/11⁸

Die Kläger waren Kommanditisten einer GmbH & Co. KG und wollten Teile des Unternehmens der Gesellschaft an einen Dritten veräußern. Sie gründeten zunächst eine zweite GmbH Co. KG und übertrugen auf diese wesentliche Betriebsgrundlagen der ursprünglichen Gesellschaft. Weitere wesentliche Betriebsgrundlagen, nämlich Immobilien und bewegliches Anlagevermögen, verblieben bei der ursprünglichen Gesellschaft und wurden von dieser an die neu gegründete GmbH & Co. KG verpachtet. Alsdann veräußerten die Kläger ihre Anteile an der neu gegründeten GmbH & Co. KG und an deren Komplementär-GmbH an den Dritten. Das Finanzamt lehnte eine Tarifbegünstigung nach § 34 EStG ab. Der BFH hob das erstinstanzliche Urteil auf und wies die Klage ab.

6 Auf weitere “Einsatzgebiete“ weisen Spindler, DStR 2005, 1, und Schmidtman, FR 2015, 57, hin.

7 BFH, Urt. v. 09.12.2014 – IV R 36/13, DStR 2015, 404.

8 BFH, Urt. v. 17.12.2014 – IV R 57/11, DStR 2015, 407.

Die Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG setze voraus, daß auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Mitunternehmers anteilig mitveräußert werde, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthalte. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht gegeben, weshalb die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren sei. Der IV. Senat wiederholte seine Argumentation aus dem vorstehend besprochenen Urteil:

“Umfaßt ein ‘Veräußerungsplan’ mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (hier die Veräußerung und die Übertragung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die atypische Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten. Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden.“

Außerdem nahm der IV. Senat Bezug auf die dogmatischen Grundlagen der Gesamtplanrechtsprechung und die Rechtsprechung des X. Senats:

“Der Senat hat diese als ‘Gesamtplan-Rechtsprechung’ bezeichneten Grundsätze allerdings – anders als die Beteiligten meinen – alleine im Wege der teleologischen Auslegung des § 34 EStG gewonnen und sie nicht auf § 42 AO gestützt. Soweit der X. Senat des BFH ... die Auffassung vertreten hat, die Gesamtplan-Rechtsprechung fuße auf § 42 AO, hat er daran in späteren Urteilen nicht mehr festgehalten, sondern zur Begründung ebenfalls auf den Sinn und Zweck des § 34 EStG abgestellt: So hat er im Urteil vom 22. 10. 2013, X R 14/11, zwar ausgeführt, ein Gesamtplan sei zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorlägen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankomme (‘Plan in Einzelakten!’). Allerdings hat er deutlich gemacht, daß die Gesamtplan-Rechtsprechung im Anwendungsbereich der §§ 16, 34 EStG ausschließlich der Verwirklichung des Zwecks der Tarifbegünstigung diene, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Im Urteil ... DStR 2014, 584 ist der X. Senat sodann ausdrücklich der auf den Zweck des § 34 EStG gestützten Rechtsprechung des erkennenden Senats ... gefolgt.“

3. Urteil des X. Senats vom 05.02.2014 – X R 22/12⁹

Der Kläger vermietete im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Grundstück an die A-GmbH, an der er zu 51 % beteiligt war. Das Grundstück und die Anteile an der A-GmbH gehörten zum notwendigen Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Außerdem hielt der Kläger 51 % der Anteile an der B-GmbH, die er als gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert hatte. Die Beteiligung an der B-GmbH brachte er im Januar 2001 zum Buchwert in die C-KG ein, an der er als Mitunternehmer beteiligt war. Die Anteile an der A-GmbH veräußerte er kurz danach an einen Dritten. Durch die Veräußerung endete die Betriebsaufspaltung. Das Grundstück ging zum gemeinen Wert in das Privatvermögen des Klägers

über. Dieser beantragte, auf den Betriebsaufgabegewinn den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in der für das Streitjahr 2001 geltenden Fassung anzuwenden. Das Finanzamt und nachfolgend das FG lehnten dies ab. Der BFH bestätigte das die Klage abweisende Urteil des FG.

Ein Betriebsaufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG liege nur dann vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen überführt würden. Eine Betriebsaufgabe sei allerdings dann nicht begünstigt, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt werde, was bei der Beteiligung an der B-GmbH der Fall sei. Diese habe erhebliche stille Reserven enthalten und es sei zudem ein funktionaler Zusammenhang mit der Beteiligung an der A-GmbH zu unterstellen. Die im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH erfolgte Buchwerteinbringung der Anteile an der B-GmbH führe zum Ausschluß der Tarifbegünstigung.

In der Entscheidung bestätigt der X. Senat des BFH die Annäherung an die Rechtsprechung des IV. Senats:

“Der IV. Senat des BFH hat unlängst erneut ... zu Recht entschieden, die an Sinn und Zweck der § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG orientierte Auslegung stehe einer auf den Anteilsübertragungszeitpunkt bezogenen isolierten Betrachtung entgegen (BFH v. 30.08.2012, IV R 44/10). Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG bestehe darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die Tarifvergünstigung setze demnach voraus, daß alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst würden; denn eine Zusammenballung liege nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verblieben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt würden. Dies gebiete es, die Tarifvergünstigung dann nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Denn dann seien durch die Veräußerung nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden.“

Auch der X. Senat¹⁰ vermeidet in dieser Entscheidung den Begriff des “Gesamtplans“ und argumentiert mit Verweis auf den Normzweck der §§ 16, 34 EStG.

Als Zwischenergebnis ist danach festzuhalten, daß die Gesamtplanrechtsprechung im Anwendungsbereich der §§ 16, 34 EStG nach wie vor aktuell ist. Sowohl der IV. als auch der X. Senat des BFH verorten diese Rechtsprechung

⁹ BFH, Urt. v. 05.02.1024 – X R 22/12, DStR 2014, 584.

¹⁰ Die Begründung der Entscheidung vom 22.10.2013 – X R 14/11, DStR 2014, 80, schwankte dagegen noch zwischen Mißbrauchs- und Normzweckerwägungen.

dogmatisch allerdings nicht im Bereich des § 42 AO, sondern gehen davon aus, daß diese so genannte "Rechtsfigur" allein auf einer am Normzweck der §§ 16, 34 EStG ausgelegten Auslegung dieser Vorschriften fußt.

III. BFH-Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG

1. Urteil des IV. Senats vom 02.08.2012 – IV R 41/11¹¹

Die klagende GmbH & Co. KG betrieb ein Transport- und Speditionsunternehmen. Alleiniger Kommanditist sowie alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH war F, der der KG das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück vermietet hatte. Mit Wirkung zum 01.10.2002 übertrug er im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seiner Tochter zunächst 80% seiner Anteile an der KG sowie die gesamten Anteile an der Komplementär-GmbH. Als dann gründete er eine zweite GmbH & Co. KG, auf die er im Dezember 2002 das zu seinem Betriebsvermögen zählende Betriebsgrundstück übertrug. Zeitgleich übertrug er die restlichen 20% seiner Anteile an der KG auf seine Tochter. Das Finanzamt ging davon aus, daß die in dem übertragenen Kommanditanteil enthaltenen stillen Reserven in Höhe von 100.000€ aufzudecken und als laufender Gewinn zu versteuern seien. Das FG wies die Klage der ursprünglichen GmbH & Co. KG ab. Der BFH hob das erstinstanzliche Urteil in diesem Umfang (es gab noch weitere Streitpunkte) auf.

Der IV. Senat des BFH ging davon aus, daß das FG zu Unrecht die Übertragungen des Teils eines Mitunternehmeranteils im Oktober 2002 sowie des verbliebenen restlichen Mitunternehmeranteils im Dezember 2002 als einheitlichen Vorgang behandelt und damit das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG verneint habe. Eine gewinnneutrale Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfordere grundsätzlich die Übertragung des Gesellschaftsanteils und des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens:

"Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird. Maßgebend dafür ist allerdings das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiert. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Ebenso ist für den Bestand des Gesellschaftsvermögens auf den Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Inwieweit im Zusammenhang mit einer vorherigen Entnahme oder Veräußerung stille Reserven aufgedeckt worden sind, ist ohne Bedeutung."

Der IV. Senat stellte auf den Normzweck der Privilegierung nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG ab, die seiner Auffas-

sung nach gleichberechtigt nebeneinander stünden. Zweck des § 6 Abs. 3 EStG sei die Sicherung der Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebes; die Vorschrift diene typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge. Der Zweck des § 6 Abs. 5 EStG begünstige ebenfalls Fälle des Rechtsträgerwechsels, habe dabei aber nicht die Übertragung von "Gesamtheiten" von Wirtschaftsgütern, sondern die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Blick; die Norm diene der Erleichterung von Umstrukturierungen insbesondere an Personengesellschaften. Eine einschränkende Auslegung dieser Vorschriften sei auch bei der im Streitfall vorliegenden Kombination von Übertragungsvorgängen in einem zeitlichen Zusammenhang nicht geboten:

"Die vorgenannten, in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG verfolgten Gesetzeszwecke sind auch dann miteinander vereinbar, wenn die Beteiligten von Übertragungsvorgängen in zeitlichem Zusammenhang sowohl die Rechtsnachfolge des bisherigen Betriebsinhabers als auch Umstrukturierungen im vorgenannten Sinne beabsichtigen. Kommt es insoweit zu einer Konkurrenz (einem Nebeneinander) zweier mit Blick auf ihre Rechtsfolgen übereinstimmender Gesetzesbefehle, so bedarf es deshalb regelmäßig keiner teleologischen Reduktion einer oder beider miteinander konkurrierender Rechtsnormen. Auch der Normzweck schließt es demnach grundsätzlich nicht aus, daß auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind. Soweit durch die parallele Anwendung beider Vorschriften mißbräuchliche Gestaltungen zu besorgen sein könnten, wird dem durch die Regelung von sog. Sperrfristen in beiden Vorschriften vorgebeugt (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG)."

Auch eine Übertragung seiner anders lautenden Rechtsprechung zu §§ 16 und 34 EStG lehnte der IV. Senat wegen des unterschiedlichen Normzwecks ab:

"Anderes läßt sich auch nicht aus den §§ 16, 34 EStG herleiten. Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ... ist die Veräußerung des gesamten Anteils an einer Mitunternehmerschaft erforderlich, um in den Genuß der Tarifiermäßigung des § 34 EStG zu kommen. Veräußerungen eines Teils eines Mitunternehmeranteils sind nicht mehr tarifbegünstigt, da nur die geballte Aufdeckung aller stillen Reserven privilegiert werden soll. Hieraus ist zwar zu folgern, daß eine Tarifiermäßigung auch dann ausgeschlossen ist, wenn ein Mitunternehmer für ihn wesentliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht mitveräußert, sondern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen überträgt. Gegenüber den §§ 16, 34 EStG haben indes § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG – wie dargestellt – eine ganz andere Zweckbestimmung, so daß auf diese Rechtsnormen die den §§ 16, 34 EStG zugrunde liegenden Wertungen des Gesetzgebers nicht ohne weiteres übertragbar sind."

¹¹ BFH, Urt. v. 02.08.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 2118.

2. Urteil des IV. Senats vom 09.12.2014 – IV R 29/14¹²

An der klagenden GmbH & Co. KG waren V zu 2/3 und S zu 1/3 als Kommanditisten beteiligt. Die Komplementär-GmbH war nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Die Klägerin betrieb in den dem V gehörenden Gebäuden A-Straße 1 und A-Straße 3 einen Einzelhandel mit Spielwaren, Kinderwagen und Textilien. V verkaufte zunächst am 02.10.2007 das Grundstück A-Straße 3. Am 08.10.2007 übertrug er seinen Kommanditanteil, seinen Anteil an der Komplementär-GmbH sowie das Grundstück A-Straße 1 unentgeltlich auf S. Die Klägerin erklärte den aus der Veräußerung des Grundstücks erzielten Gewinn als Sonderbetriebseinnahme des V. Das Finanzamt ging von der Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils aus und erfaßte einen tarifbegünstigten Aufgabegewinn. Die dagegen gerichtete Klage zum FG war erfolgreich, die Revision des Finanzamts nicht.

Der IV. Senat des BFH ging nicht von der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 EStG aus. Da das Grundstück A-Straße 3 im Zeitpunkt der Übertragung des Kommanditanteils auf S nicht mehr im Eigentum von V gestanden habe, habe es auch nicht mehr zum Mitunternehmeranteil gehört. Beide Übertragungsvorgänge könnten auch nicht als Teile eines einheitlichen Übertragungsvorgangs zusammengefaßt werden. Eine Anteilsübertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 3 Satz 1 EStG setze die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens voraus, das im Zeitpunkt der Übertragung existierte. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden seien, seien nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Stehe es der Buchwertübertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils – wie in dem Urteil vom 02.08.2012 – IV R 41/11 – nicht entgegen, wenn zuvor eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten übertragen worden sei, so könne nichts Anderes gelten, wenn, wie im Streitfall, ein solches Wirtschaftsgut vor der Anteilsübertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden sei. Der Verweis des Finanzamts auf die so genannte Gesamtplanrechtsprechung verfange nicht:

“Das FA beruft sich darauf, der BFH habe mit seinen Urteilen vom 06.09.2000 – IV R 18/99 und vom 27.10.2005 – IX R 76/03 der Rechtsfigur eines Gesamtplans nicht nur unter dem Aspekt der §§ 16, 34 EStG, sondern z.B. auch in Bezug auf § 42 der Abgabenordnung (AO) Bedeutung beigemessen. Die Rechtsprechung beruhe darauf, daß eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sei.

Einen derart allgemeingültigen Rechtssatz hat der BFH in dessen nicht aufgestellt. Vielmehr hat er in den entschiedenen

Einzelfällen untersucht, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmißbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, daß sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht sein konnte.“

Seine zu §§ 16, 34 EStG ergangene Rechtsprechung sei nicht anwendbar:

“Auf die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG können diese Grundsätze nicht übertragen werden. Die Buchwertfortführung nach einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils dient der ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge. Sie setzt daher nur voraus, daß im Zeitpunkt der Übertragung eine solche funktionsfähige betriebliche Einheit besteht. Welchen Umfang das Betriebsvermögen vor der Übertragung hatte, ist für die Verwirklichung des Zwecks ohne Bedeutung. Dem Gesetz ist auch kein sonstiger Anhaltspunkt dafür zu entnehmen, daß der Umfang der übertragenen betrieblichen Einheit für einen bestimmten Zeitraum vor der Übertragung nicht durch Zugang oder Abgang von Wirtschaftsgütern verändert worden sein darf. Es ist deshalb für die Fortführung des Buchwerts nach § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG ohne Bedeutung, ob und wann zuvor ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zugegangen ist oder dieses verlassen hat und unter welchen Umständen und mit welchen steuerlichen Folgen dieser Vorgang stattgefunden hat. Es ist ebenfalls unerheblich, ob ein aus dem Betriebsvermögen entferntes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Übertragung noch tatsächlich in der betrieblichen Einheit genutzt wird oder nicht.“

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, daß der Gedanke der Gesamtplanrechtsprechung bei Übertragungsvorgängen nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG aufgrund des im Vergleich zu §§ 16, 34 EStG anderen Normzwecks nicht zur Anwendung kommt.

IV. BFH-Rechtsprechung zu §§ 20, 24 UmwStG**1. Urteil des I. Senats vom 25.11.2009 – I R 72/08¹³**

An der klagenden GmbH & Co. KG waren F und P als Kommanditisten und die vermögensmäßig nicht beteiligte R-GmbH als Komplementärin beteiligt. Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren ebenfalls F und P. Beide gründeten im Juni 2001 die X-GbR, auf die mit Wirkung zum 30.06.2001 u. a. das gesamte Grundvermögen der Klägerin übertragen wurde, das die X-GbR alsdann an die Klägerin

¹² BFH, Urt. v. 09.12.2014 – IV R 29/14, DStR 2015, 211.

¹³ BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269.

vermietete. Ebenfalls im Juni 2001 gründeten F und P die Y-GmbH. Mit Vertrag aus dem August 2001 wurde vereinbart, daß die X-GbR in der Rechtsform der KG fortgeführt werden sollte, und zwar mit der Y-GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin sowie F und P als Kommanditisten. Am gleichen Tag beschloß die Gesellschafterversammlung der Y-GmbH die Erhöhung des Stammkapitals, wobei die Gesellschafter der Y-GmbH ihre Kommanditanteile an der Klägerin zum Buchwert einbringen sollten. Ende 2001 veräußerte die Y-GmbH ihre Kommanditanteile an der Klägerin als auch F und P ihre Anteile an der R-GmbH an einen Dritten. Das Finanzamt versagte die Einbringung der Anteile an der Klägerin zu Buchwerten in die Y-GmbH.

Das FG hatte den Buchwertansatz nach § 20 UmwStG abgelehnt und in diesem Zusammenhang auch den Begriff des "Gesamtplans" bemüht. Dem folgte der BFH nicht:

"Der Vortrag des Finanzamtes, daß die im Streitfall zu beurteilende Gestaltung auf einem schädlichen 'Gesamtplan' beruhe und deshalb § 42 AO unterliege, führt nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Das Finanzamt will damit erkennbar auf seinen erstinstanzlichen Vortrag zurückkommen, daß im Vorfeld der Einbringung der Mitunternehmeranteile in die Y-GmbH Grundbesitz der Klägerin auf die X-GbR übertragen worden sei und daß es mißbräuchlich i.S. des § 42 AO sei, zunächst eine wesentliche Betriebsgrundlage – nämlich den genannten Grundbesitz – aus dem Vermögensbereich einer KG 'auszulagern' und anschließend die Anteile an der KG nach Maßgabe des § 20 UmwStG 1995 in ein anderes Unternehmen einzubringen. Diese Überlegung kann indessen nicht durchgreifen. Denn die 'Auslagerung' einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Mitunternehmeranteil ist steuerlich anzuerkennen, sofern sie auf Dauer erfolgt und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöst als die Einbeziehung des betreffenden Wirtschaftsguts in den Einbringungsvorgang. Anders kann es sein, wenn sie alsbald rückgängig gemacht wird und sich deshalb als nur vorgeschoben erweist. Einen solchen Sachverhalt haben im Streitfall jedoch weder das FG festgestellt noch das Finanzamt geltend gemacht."

2. Urteil des X. Senats vom 09.11.2011 – X R 60/09¹⁴

Der Kläger betrieb ein Einzelunternehmen, zu dessen Betriebsvermögen ein Grundstück gehörte. Im Frühjahr 2000 geriet das Einzelunternehmen in Liquiditätsschwierigkeiten. Dem Kläger gelang es, als Investor die X-GmbH zu gewinnen, die allerdings kein Interesse an dem Grundstück hatte, welches der Kläger mit Notarvertrag vom 29.09.2000 zum Verkehrswert an seine Ehefrau verkaufte. Am selben Tag gründete der Kläger mit wirtschaftlicher Wirkung im Innenverhältnis zum 01.11.2000 eine GmbH & Co. KG, die am 20.10.2001 ins Handelsregister eingetragen wurde. Der Kläger verpflichtete sich, seinen Kapitalanteil durch Übertragung seines Einzelunternehmens auf die KG zu leisten. Die KG gründete am 24.09.2000 eine GmbH und verpflichtete sich, ihre Stammeinlage durch Einbringung des von ihr

betriebenen Unternehmens in die GmbH einzubringen. Die X-GmbH beteiligte sich im Zuge einer Kapitalerhöhung an der GmbH. Das Grundstück wurde von der Frau des Klägers zunächst an die GmbH vermietet, später an diese verkauft.

Der Kläger hatte die Einbringung des Einzelunternehmens in die KG gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG zu Zwischenwerten erfaßt, das Finanzamt lehnte eine Anwendung des § 24 UmwStG mit der Begründung ab, daß das Grundstück im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung des Unternehmens in die KG veräußert worden sei. Das Zurückhalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage stehe der Anwendung des § 24 UmwStG entgegen. Das Finanzgericht Münster gab der Klage statt, der BFH bestätigte die erstinstanzliche Entscheidung. Zwar griff der X. Senat die Gesamtplanrechtsprechung auf, sah deren Voraussetzungen allerdings als nicht gegeben an:

"Angesicht der Veräußerung des Grundstücks zum Verkehrswert kommt eine Versagung des Zwischenwertansatzes nach § 24 Abs. 2 UmwStG auch unter Berücksichtigung der Rechtsfigur des Gesamtplans nicht in Betracht."

Dabei kann offen bleiben, ob es sich bei dieser Rechtsfigur lediglich um einen speziellen Anwendungsfall des § 42 AO oder um eine davon unabhängige eigenständige steuerrechtliche Würdigung mehrerer wirtschaftlich zusammenhängender Sachverhalte anhand des Normzwecks handelt. Ebenfalls kann offen bleiben, ob die Rechtsfigur des Gesamtplans bei Zurückbehaltung von – vormals – wesentlichen Betriebsgrundlagen in Fällen der Einbringung eines Betriebs nach § 20 UmwStG bzw. § 24 UmwStG überhaupt Anwendung finden kann."

Soweit man eine Einbringung nach § 24 UmwStG nicht für möglich hält, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten wird oder in engem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang in ein anderes Betriebsvermögen überführt wird, ergibt sich aus dieser Rechtsprechung zumindest für die vorliegende Fallkonstellation nicht, daß aufgrund der Veräußerung des Grundstücks an die Ehefrau des Klägers vor der Einbringung ... die Anwendung des § 24 UmwStG zu versagen wäre."

Maßgeblich ist, daß die Veräußerung des Grundstücks zum Verkehrswert von den Vertragsparteien als Rechtsgeschäft mit sämtlichen Rechtsfolgen gewollt war."

Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, daß ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans 'künstlich' zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern. Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion."

14 BFH, Urt. v. 09.11.2011 – X R 60/09, DStR 2012, 648.

3. Urteil des IV. Senats vom 19.12.2012 – IV R 29/09¹⁵

Der Kläger betrieb sein ursprüngliches Einzelunternehmen u. a. auf einem Grundstück, das im hälftigen Eigentum seiner Ehefrau stand. Zum Zwecke der Aufnahme seiner beiden Söhne in das Unternehmen kam es – unter Zurückbehaltung aller Grundstücke – zur Gründung einer GbR, deren Zweck in der Fortführung des Einzelunternehmens bestand. Am gleichen Tag beschlossen der Kläger und seine Söhne die Erhöhung des Stammkapitals der X-GmbH, die sie zuvor mit gleichen Beteiligungsverhältnissen wie die GbR gegründet hatten. Der Betrieb der GbR wurde mit Ausnahme der Grundstücke in die GmbH zu Buchwerten eingebracht.

Der IV. Senat des BFH bestätigte zwar die Entscheidung des FG, das eine Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG 1977 wegen des zurückgehaltenen Grundbesitzes abgelehnt hatte. Aus der – nicht ganz eindeutigen – Argumentation des BFH ist allerdings eine Ablehnung der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu entnehmen:

“Eine Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG 1977 ist im Streitfall ausgeschlossen, weil der bis dahin zum Betriebsvermögen gehörende Grundbesitz nicht in die GmbH eingebracht worden ist. Dieser war nach Gründung der GbR zunächst Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 1. bei der GbR geworden und als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs der GbR anzusehen. Soweit andere Senate des BFH zu Einbringungsvorgängen inzwischen entschieden haben, daß es der Anwendbarkeit der §§ 20 bzw. 24 UmwStG 1995 nicht entgegenstehe, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven ‘ausgelagert’ oder veräußert werde, soweit dies auf Dauer angelegt sei und sich deshalb nicht nur als vorgeschoben erweise, ist diese Rechtsprechung zu einer neueren Rechtslage ergangen. In Bezug auf die im Streitfall noch anzuwendende Regelung des § 20 UmwStG 1977 hält der Senat an der überkommenen Rechtsprechung fest, wonach die Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen der Buchwertfortführung für das eingebrachte Betriebsvermögen entgegensteht.“

Der Hinweis auf die “überkommene Rechtsprechung“ macht deutlich, daß der IV. Senat den zitierten (und oben besprochenen) Entscheidungen des I. und des X. Senats beipflichtet und die Gesamtplanrechtsprechung auf § 20 UmwStG 1995 nicht anwenden will.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, daß der BFH die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen der §§ 20, 24 UmwStG (wohl) nicht anwenden will. Er geht wie bei § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG von einer zeitpunktbezogenen Betrachtungsweise aus. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Einbringung und nicht ein längerer Zeitraum, in dem mehrere Rechtsgeschäfte zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt werden könnten.

V. Fazit

Die sogenannte Gesamtplanrechtsprechung ist nicht tot, aber im Absterben begriffen. Die zitierten Senate des BFH gehen mittlerweile übereinstimmend davon aus, daß die “Rechtsfigur des Gesamtplans“ kein Unterfall des § 42 AO ist, sondern daß es sich um eine am Normzweck orientierte einschränkende Auslegung der jeweiligen materiellen Steuernormen handelt.

Der hinter der Gesamtplanrechtsprechung stehende Gedanke der Verklammerung mehrerer rechtlicher Einzelakte zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ist im Rahmen der §§ 16, 34 EStG nach wie vor aktuell, wird vom BFH allerdings nicht mehr ausdrücklich als Gesamtplan bezeichnet.

Bei den Fallgruppen des § 6 Abs. 3, 5 EStG sowie der §§ 20, 24 UmwStG wenden die zitierten BFH-Senate die Gesamtplanrechtsprechung nicht an. Sie stellen zeitpunktbezogen auf den Übertragungs – bzw. Einbringungsvorgang ab und sehen vorhergehende Übertragungsvorgänge als – im Grundsatz – unschädlich an.

Zu hoffen bleibt, daß die Finanzverwaltung, die in den BMF-Schreiben vom 03.03.2005¹⁶ und vom 12.09.2013¹⁷ derzeit noch eine andere Auffassung vertritt, sich der Vereinheitlichung der BFH-Rechtsprechung anschließen wird.

15 BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, DStR 2013, 802.

16 BMF v. 03.03.2005 – IV B2 – S 2241 – 14/05, BStBl 2005 I S. 458.

17 BMF v. 12.09.2013, IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl 2013 I S. 1164.

Verlustabzug – der richtige Antrag zum richtigen Zeitpunkt

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

1. Grundsatz

Es ist allgemein anerkannt, daß sich der Steuerpflichtige sowohl vorweggenommene als auch nachträgliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben im Wege des Verlustabzugs durch Verlustvortrag und/oder Verlustrücktrag zunutze machen kann. Die Komplexität der Regelung des § 10d EStG und das sich daraus ergebende verfahrensrechtliche Verhältnis zwischen Steuer- und Verlustfeststellungsbescheid "verhagelt" dem Betroffenen in der Praxis jedoch nicht selten die optimale Realisierung der erzielten Verluste.

Nach dem gesetzgeberischen Willen ermöglicht es § 10d EStG, negative Einkünfte in anderen Veranlagungszeiträumen zu berücksichtigen, soweit diese nicht im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung im Wege des Verlustausgleichs mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Verbleibt nach internem sowie externem Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr ein dem Rück- oder Vortrag zugänglicher Verlust, so wird dieser durch gesonderten Verlustfeststellungsbescheid festgestellt (§ 10d Abs. 4 EStG). § 10d EStG durchbricht demnach den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und ist grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Betreffend die Verlustfeststellung wirkt zu Lasten des Steuerpflichtigen jedoch gleichwohl grundsätzlich die Notwendigkeit, sich gegenüber der Finanzverwaltung zu erklären.

Von Amts wegen nimmt die Finanzbehörde zunächst einen Verlustrücktrag des verbleibenden Verlustabzugs vor (§ 10d Abs. 1 EStG). Soweit sodann nicht ausgeglichene vortragsfähige negative Einkünfte verbleiben, erfolgt ein Verlustvortrag in die nachfolgenden Veranlagungszeiträume (§ 10d Abs. 2 EStG). Soll davon ganz oder zum Teil abgesehen werden, so bedarf es grundsätzlich der Antragsstellung des Steuerpflichtigen (§ 10d Abs. 1 Satz 5, 6 EStG).

So einfach das System des Verlustabzugs auf den ersten Blick auch erscheinen mag, die richtige Antragsstellung einerseits und die Wahl des richtigen Zeitpunkts der Antragsstellung andererseits erweist sich in der Praxis regelmäßig als Umstand, der über "Verlust und Niederlage" entscheidet. Denn die Realisierung des Verlustabzugs steht und fällt nicht selten mit der richtigen Handhabung der verfahrensrechtlichen Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungsverfahren und Verlustfeststellungsverfahren. Eine Vielzahl der finanzgerichtlichen Entscheidungen zeigt, daß der betroffene Berater immer wieder herausgefordert sein sollte, Wechselwirkung sowie Bindungswirkung der Steuerfestsetzung und des Verlustabzugs, die sich aus §§ 169 ff. AO und § 10d EStG ergeben, auf ein Neues und bezogen auf den je-

weiligen Einzelfall zu prüfen. Zu berücksichtigen ist stets, daß Verlustrücktrag und Verlustvortrag im Hinblick auf die Bindungswirkung der Steuerfestsetzung streng voneinander zu unterscheidenden Regelungen folgen. Besondere praktische Bedeutung gewinnt die verfahrensrechtliche Verquickung zwischen Verlustfeststellungs- und Steuerfestsetzungsverfahren, sobald eine bestandskräftige Steuerfestsetzung bereits vorgenommen worden ist und sich insofern erst nachträglich verlustbedeutsame Änderungen ergeben haben.

2. Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG)

Mit dem JStG 2010¹ hat der Gesetzgeber die Vorschriften zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG) im wesentlichen neu gefaßt und auf die geänderte Rechtsprechung des BFH reagiert.²

Mit Urteil vom 19.09.2008 hatte der IX. Senat dahingehend entschieden, daß ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs zwar bestandskräftig ist, mit diesem aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte Berücksichtigung gefunden haben. Zur Begründung verwies der IX. Senat auf den Umstand, daß sich keine verfahrensrechtliche Bindungswirkung zwischen Steuerfestsetzung und – erstmaliger sowie nachträglicher – Verlustfeststellung ergebe. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG a.F. sei im Streitfall nicht anwendbar, da zu den "nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträgen" i.S. des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) zähle, sondern die bei der Ermittlung des GdE nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Im entschiedenen Streitfall hatte das beklagte FA die Einkommensteuer für das Streitjahr 2001 mit Bescheid vom 11.08.2003 auf 0,- € festgesetzt und einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 0,- € zugrundegelegt. Der Kläger

1 Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

2 BFH, Urteil vom 17.09.2008, IX R 70/06, DStR 2008, 2410.

des Streiffalls hatte im Dezember 2004 erfolglos einen Antrag auf Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2001 wegen vorweggenommener Werbungskosten gestellt.

Entsprechend seiner Neufassung regelt § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG³ nunmehr, daß bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen sind, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluß der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird (Verlustentstehungsjahr), und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung (jedoch) nur insoweit abweichend von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG).

Nach der derzeit geltenden Rechtslage soll der Steuerfestsetzung des Verlustentstehungsjahrs dabei eine Bindungswirkung zukommen, die der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids gleichsteht.⁴ § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG bewirkt demzufolge eine inhaltliche Bindung der Feststellungsbescheide an die Besteuerungsgrundlagen, die der Steuerfestsetzung des Verlustentstehungsjahrs zugrunde gelegt worden sind.⁵ Eine abweichende Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen ist nur dann noch möglich, wenn der Steuerbescheid selbst noch geändert werden könnte. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG durchbricht diese Bindungswirkung für die Fälle, in denen eine Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids (lediglich) mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt.

Äußere zeitliche Grenze der möglichen Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ist der Eintritt der Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahrs (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG). Eine Verlängerung der Feststellungsfrist gemäß § 181 Abs. 5 EStG scheidet in der Regel aus.

3. Fehlerhafte Verlustanerkennung im Rahmen der Steuerfestsetzung des Entstehungsjahrs

Weicht das FA von der beantragten Steuerveranlagung ab und kommt es infolgedessen für das Verlustentstehungsjahr zu einer Festsetzung der negativen Einkünfte in zu geringer Höhe, so muß entsprechend der Systematik des § 10d Abs. 4 Satz 4, 5 EStG – ausschließlich – Einspruch gegen den Steuerbescheid eingelegt werden. Soweit in diesem Zusammenhang eine Änderung der festzusetzenden Steuer ausbleibt, richtet sich die Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG. Soweit der Verlustfeststellungsbescheid selbst an keinem – insofern eigenständigen – Rechtsfehler leidet, bedarf es grundsätzlich keines Einspruchs.

Ändert das FA den Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs, so ist zu berücksichtigen, daß sich von Gesetzes wegen auch eine Änderung eines bereits erlassenen Verlustfeststellungsbescheids ergeben sollte (§ 10d Abs. 4 Satz 4 2. Hs. EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Da der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs Bindungswirkung entsprechend eines Grundlagenbescheides entfaltet, gilt es auch in diesem Fall Einspruch gegen den Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs einzulegen (§ 10d Abs. 4 Satz 4 2. Hs. EStG i.V.m. § 351 Abs. 2 AO).

Ist hinsichtlich des Steuerbescheids des Verlustentstehungsjahrs allerdings bereits Bestandskraft eingetreten, so kommt eine (geänderte) Verlustanerkennung nur noch in Betracht, wenn nach den Vorschriften der AO die Möglichkeit der Änderung eröffnet ist.⁶

4. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags bei fehlender Steuerveranlagung

Mit Urteil vom 13.01.2015⁷ hat der BFH nunmehr bestätigt, daß ein verbleibender Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG auch dann – erstmals – festzustellen ist, wenn eine Steuerveranlagung für das Verlustentstehungsjahr zwar noch nicht durchgeführt worden ist und infolge des Eintritts der Festsetzungsverjährung auch nicht mehr durchgeführt werden kann; die Festsetzungsverjährung für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags jedoch noch nicht eingetreten ist.

Zur Begründung verweist der IX. Senat insbesondere auf die gesetzgeberische Begründung zur Neufassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG in der Fassung des JStG 2010. Die Bindungswirkung, die § 10d Abs. 4 Satz 4 1. Hs. EStG vorsehe, setze voraus, daß eine Einkommensteuerveranlagung (ggf. auch mit einer festgesetzten Steuer von 0,- €) durchgeführt worden sei. Der Gesetzgeber habe zwar mit der Neufassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG gezielt die Rechtsprechung des Senats zur erstmaligen gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags⁸ aushebeln wollen; dabei aber übersehen, daß dem Urteil des XI. Senats vom 17.09.2008 eine zuvor ergangene Einkommensteuerfestsetzung zugrundelag. Letztendlich sei dem Gesetzge-

3 Erstmals anwendbar für Verluste, für die nach Inkrafttreten des JStG 2010, mithin nach dem 13.12.2010 eine Feststellungserklärung abgegeben wird.

4 Vgl. dazu auch BT-Drucks. 17/2249 S. 52.

5 Bestätigend: BFH, Urteil vom 13.01.2015, IX R 22/14, DStR 2015, 939, Urteil vom 10.02.2015, IX R 6/14, dort Tz 13, BeckRS 2015, 94650.

6 BFH, Urteil vom 10.02.2015, IX R 6/14, BeckRS 2015, 94650 und insofern der in der Literatur überwiegend vertretenen Auffassung zustimmend.

7 BFH, Urteil vom 13.01.2015, IX R 22/14, DStR 2015, 939.

8 BFH, Urteil vom 17.09.2008, IX R 70/06, DStR 2008, 2410.

ber somit im Zusammenhang mit der Neufassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG die Fallgestaltung der fehlenden Steuerveranlagung durchgegangen.

Fehlt es an einer Steuerveranlagung, so ergeben sich die Grenzen der gesonderten Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags unter Berücksichtigung der Regelungen zur Festsetzungsverjährung (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 181 Abs. 1, 2 AO). Grundsätzlich ist dabei von einer Festsetzungsfrist von vier Jahren unter Berücksichtigung einer entsprechenden Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO auszugehen.⁹

5. Beschwer in den Fällen sog. Nullbescheide

Bezogen auf die Neufassung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG fehlt bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine Entscheidung des BFH zu der Frage, ob es bei einer fehlerhaften Verlustanerkennung und einer zugleich auf 0,- € festgesetzten Steuer für das Verlustentstehungsjahr an der sachlichen (materiellen) Beschwer i. S. d. § 350 AO fehlt und ein Einspruch betreffend das Verlustentstehungsjahr demzufolge unzulässig wäre.

Unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention, der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage des Verlustentstehungsjahrs vergleichbar eines Grundlagenbescheides Folge- und Bindungswirkung für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zukommen zu lassen¹⁰, streiten allerdings gute Gründe für die Annahme der sachlichen (materiellen) Beschwer i. S. d. § 350 AO. Argumentativ läßt sich dies mit dem Verweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH stützen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann auch die sog. Nullfestsetzung eine Rechtsverletzung darstellen, wenn nach der Darlegung des Steuerpflichtigen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden muß, daß er durch die Festsetzung bei gleicher Steuer für spätere Steuerabschnitte steuerliche Nachteile erleiden wird.¹¹ Soll § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG eine Bindungswirkung vergleichbar derer eines Grundlagenbescheides zukommen, so realisieren sich im Rahmen der sog. Nullfestsetzung des Verlustentstehungsjahres, die auf der Grundlage einer fehlerhaften – wenn auch steuerunerheblichen – Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ergeht, tatsächliche sowie rechtliche Umstände, die für die Festsetzung des Steuerbetrages eines späteren Steuerabschnittes rechtserheblich sind. Der Steuerpflichtige wäre im Tatsächlichen auch rechtlos gestellt, da ein korrespondierender Einspruch gegen den Verlustfeststellungsbescheid nicht in Betracht kommt (§ 10d Abs. 4 Satz 4 2. Hs. EStG i. V. m. § 351 Abs. 2 AO).

6. Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (Verlustfeststellung in sog. Altfällen)

Im Streitfall 3 K 77/10¹² hat das FG Schleswig-Holstein jüngst über die Frage entschieden, inwieweit nachträgliche Anschaffungskosten i. S. d. § 17 EStG rückwirkend im Rahmen einer gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags berücksichtigungsfähig sind, wenn die Finanzbehörde über die eigentliche Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile nicht mit der Einkommensteuererklärung in Kenntnis gesetzt wird, da die Veräußerung lediglich ein sog. Nullergebnis zur Folge hatte. Obgleich die Entscheidung des FG Schleswig-Holstein das Streitjahr 2001 und somit den Anwendungsbereich des § 10d Abs. 4 EStG a. F. betrifft, soll das Urteil aufgrund seiner Thematik nicht unerwähnt bleiben. Die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 30/14 anhängig.

Die Klägerin des Streitfalls erwarb im Jahr 1998 Geschäftsanteile zu einem Preis von 30.000 DM, die sie mit Vertrag vom 02.09.2003 an ihren Vater zu einem Preis von 15.338,76 Euro, umgerechnet 30.000 DM, wieder veräußerte. Mit ihrer Einkommensteuererklärung 2003 deklarierte die Klägerin keine Einkünfte gemäß § 17 EStG. Im Zusammenhang mit dem Abschluß eines Grundstückskaufvertrages hatte die Klägerin der GmbH noch im Jahr 2002 ein Darlehen über 340.000 Euro gewährt. Als Sicherheit vereinbarte die Klägerin und GmbH die Abtretung der Mieteinnahmen aus dem Grundstück sowie die Einräumung einer Grundschuld an dem Grundstück. Mitte 2004 stellte die GmbH, nachdem insbesondere auch die Klägerin ihre Kreditbereitschaft gekündigt hatte, ihren Geschäftsbetrieb ein. Der zum zuständigen Insolvenzgericht gestellte Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde im November 2004 mangels Masse abgewiesen. Die spätere Zwangsversteigerung des Grundstücks erwies sich für die Klägerin (erst) Ende 2008 als fruchtlos.

Mit Datum vom 29.12.2005 erließ das zuständige Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2003 und stellte die Einkommensteuer auf 0,- Euro fest. Einkünfte aus § 17 EStG wurden erklärungsgemäß nicht erfaßt. Mit Bescheid zum 31.12.2003 über die gesonderte Feststellung des ver-

9 BFH, Urteil vom 10.07.2008, IX R 86/07 (NV), BFH/NV 2009, 363.

10 BT-Drucks. 17/2249, S. 52; BFH, Urteil vom 13.01.2015, IX R 22/14, DStR 2015, 939; Urteil vom 10.02.2015, IX R 6/14, dort Tz 13, BeckRS 2015, 94650.

11 BFH, Beschluß vom 06.04.2010, IX B 139/09 (NV), BFH/NV 2010, 1626 (NV); FG Köln, Urteil vom 20.01.1999, 12 K 1538/98, BeckRS 1999, 21013240; vgl. auch Cöster in Koenig, AO, 3. Aufl., 2014, § 350 Rn. 28, 29; zum Verlustrücktrag vgl. BFH, Urteil vom 11.11.2014, I R 51/13 (NV), BFH/NV 2015, 305.

12 FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 29.07.2014, 3 K 77/14, BeckRS 2014, 96275.

bleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer stellte die Finanzbehörde einen verbleibenden Verlustvortrag in Höhe von 4.064,00 Euro fest. Beide Bescheide ergingen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Den offenen Darlehnsbetrag sowie in Zusammenhang mit der vormaligen GmbH-Beteiligung stehende Aufwendungen machte die Klägerin erstmals ab Mai 2006 mit ihren Einkommensteuererklärungen für 2004 bis 2007 geltend. Im September 2008 beantragte sie sodann im Wege des Einspruchs, den Darlehnsausfall sowie nach ihrer Ansicht in Zusammenhang mit der GmbH-Beteiligung stehende Aufwendungen gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in der Einkommensteuer 2003 zu berücksichtigen. Zur Begründung verwies sie insbesondere darauf, daß der Darlehnsausfall erst nach der Abweisung des Insolvenzantrags im November 2004 endgültig festgestanden habe. Das beklagte FA lehnte die nachträgliche Änderung des Einkommensteuerbescheids 2003 vom 29. 12. 2005 ab. Die mit den Steuererklärungen für 2004 und 2005 geltend gemachten Aufwendungen seien bereits vor Erlass des Einkommensteuerbescheids 2003 entstanden. Ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO könne nur dann angenommen werden, wenn es stattfinde, nachdem der Steueranspruch entstanden und der Steuerbescheid ergangen sei. Insofern könne die Rechtsfrage, ob es sich bei dem Darlehen der Klägerin um ein Darlehen mit Eigenkapital ersetzendem Charakter handele, auch dahinstehen. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 2003 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheide ebenfalls aus. Die Klägerin treffe ein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden der rückwirkend geltend gemachten Tatsachen.

Die dagegen erhobene Klage zum FG hatte keinen Erfolg. Eine Änderung des Bescheids zum 31. 12. 2003 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO lehnt das FG Schleswig-Holstein ab. Zumindest der Bescheid vom 29. 12. 2005 hätte zugunsten der Klägerin im Wege des Einspruchsverfahrens offengehalten werden können, mithin sei ein grobes Verschulden der Klägerin anzunehmen.

Nach der vom FG Schleswig-Holstein vertretenen Auffassung scheidet auch eine rückwirkende Änderung des Verlustfeststellungsbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus, da die Klägerin den ursprünglichen maßgeblichen Sachverhalt – die Veräußerung ihrer wesentlichen Beteiligung – in der Steuererklärung 2003 nicht angegeben habe. Der maßgebliche Sachverhalt sei dem FA somit bei Erlass der Bescheide für 2003 nicht bekannt gewesen und konnte demzufolge auch nicht i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO der Besteuerung "zugrundegelegt" werden. Ein Ereignis sei jedoch nur dann i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ein solches rückwirkender Natur, wenn es der ursprünglichen Besteuerung auch tatsächlich zugrundegelegt worden sei. Der Bescheid, der bis zum Eintritt des in Rede stehenden Ereignisses rechtmäßig gewesen sei, müsse durch den Eintritt des selbigen rechtswidrig werden. Dieser Annahme stehe auch

nicht die Rechtsprechung des BFH entgegen, nach welcher § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch dann eingreife, wenn aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses der Besteuerungstatbestand erst verwirklicht wird und deshalb ein Erstbescheid erlassen werden soll.¹³ Der Senat verstehe die Rechtsprechung des BFH nicht dahingehend, daß über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Geltendmachung nachträglicher Anschaffungskosten bei Nichterklärung und Nichterfassung des Veräußerungsvorgangs in der für das Veräußerungsjahr durchgeführten Veranlagung ermöglicht werden soll. Die Tatsache, daß im Streitfall ein Veräußerungsgewinn von 0,- EUR vorgelegen habe, dieser daher gar nicht zu erklären gewesen wäre und der Bescheid somit zutreffend gewesen sei, bewertet der Senat als nicht erheblich. Denn bei Vorliegen eines kapitalersetzenden Darlehens hätte im Zeitpunkt des Erlasses der Bescheide für das Jahr 2003 kein Gewinn in Höhe von 0,- EUR vorgelegen, da bereits ein Verlust in Höhe des zu diesem Zeitpunkt ausgefallenen Darlehensanteils sowie der sonstigen bis dahin entstandenen Kosten vorhanden gewesen wäre.

7. Verfahren des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG

Bezogen auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG erweist sich die Vornahme des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG als gesondert zu betrachtendes Verfahren. Da gemäß § 10d Abs. 1 EStG zunächst – von Amts wegen – der Verlustrücktrag durchzuführen ist, hat die Vornahme des Verlustrücktrags grundsätzlich keine Bedeutung für die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gemäß § 10d Abs. 4 EStG.

Demzufolge ist im Hinblick auf ein etwaiges Rechtsbehelfsverfahren streng zwischen beiden Verlustabzugsverfahren zu differenzieren. Der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs ist nicht Grundlagenbescheid für das Verlustrücktragsjahr. Aus diesem Grunde erweisen sich die Regelungen des § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 auch als eigenständige Korrektur, die den allgemeinen Korrektur- und Berichtigungsvorschriften der AO als *lex specialis* vorgehen.¹⁴ Mit Hilfe der Korrekturvorschrift des § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG kann auch noch ein bestandskräftiger Steuerbescheid geändert werden, der einen Verlustrücktrag dem Grunde oder der Höhe nach unzutreffend berücksichtigt. Zweck der Vorschrift ist die richtige und vollständige Vor-

13 BFH, Urteil vom 19.08.2003, VIII R 67/02, BStBl. II 2004, 107; Urteil vom 28.10.2009, IX R 17/09, BStBl. II 2010, 539.

14 BFH, Urteil vom 09.07.1992, XI R 29/91, DStR 1992, 1720; Urteil vom 24.06.2008, IX R 64/06 (NV), BeckRS 2008, 25013816; Urteil vom 17.09.2008, IX R 72/06, DStR 2008, 2209; Urteil vom 27.01.2010, IX R 59/08, DStR 2010, 973.

nahme des Verlustabzugs. Infolge dessen sind alle Fehler zu berichtigen, die sich auf den Verlustabzug ausgewirkt haben. Dazu gehören auch Rechtsfehler, die bei der Ermittlung des Verlustes (selbst) im Entstehungsjahr unterlaufen sind und nach allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften nicht korrigierbar sind. Eine bestandskräftige Steuerfestsetzung für das Verlustentstehungsjahr steht dem nicht entgegen. Denn die Bestandskraft der Steuerfestsetzung betrifft nur die festgesetzte Steuerschuld, nicht aber die Besteuerungsgrundlagen als solche. Daraus ergibt sich, daß der Bescheid des Verlustrücktrags ungeachtet seiner Bestandskraft bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahres von Amts wegen zu ändern ist. Nach den Grundsätzen des BFH ist zur Beantwortung der Frage, ob Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist, auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung des Bescheids abzustellen, der die Höhe bzw. den Verlust, der im Verlustentstehungsjahr entstanden ist, selbst feststellt.

Gleichwohl existieren zwischen dem Verfahren des Verlustrücktrags und dem Verfahren des Verlustvortrags Wechselwirkungen, die es zu bedenken gilt, wenn der Steuerpflichtige aus wirtschaftlichen Gründen von seinem Wahlrecht i. S. d. § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG Gebrauch macht und auf die von Amts wegen vorzunehmende Durchführung des Verlustrücktrags verzichtet. Unterbleibt der Verlustrücktrag, so kommt ausschließlich das Verfahren und die Systematik des Verlustvortrages i. S. d. § 10d Abs. 4 EStG zum Tragen. Vorbehaltlich eines Widerrufs des Verzichts können Einwendungen der fehlerhaften Verlustanerkennung dann gemäß § 10d Abs. 4 EStG in der Fassung des JStG 2010 nur noch im Rahmen des Einspruchsverfahrens betreffend das Verlustentstehungsjahr geltend gemacht werden.

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
2014, 21. Auflage, 89 Seiten, € 19,-

ISBN 978-3-415-05343-4

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung enthält im ersten Teil eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Unternehmensformen, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Die umfangreichsten Anpassungen waren durch das MicroBilG vom 20.12.2012 und das PartGGuaÄndG vom 15.7.2013 zu verzeichnen.

In der zweiten Übersicht wird die steuerliche Behandlung der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier war vor allem das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 einzuarbeiten.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE RA0315

“Außergewöhnliche“ Kombination: Beihilfenverbot und Niederlassungsfreiheit – Schlußanträge zu C-66/14, Finanzamt Linz gegen Bundesfinanzgericht

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf¹

I. “Pädagogische Vorbemerkung“ zum Unionsrecht

Die übliche sachgerechte anwaltliche Prüfung eines Vorgangs anhand des Unionsrechts stellt sich regelmäßig als Prüfung der einzelnen Felder des Vertrages über die Arbeitsweise der Union bzw. der zu deren Verwirklichung geschaffenen Normen des Sekundärrechts dar. Wenn es – wie im Steuerrecht unvermeidlich – um belastende Eingriffe des Staates geht, geht es regelmäßig darum, die Tatbestände durchzuprüfen in der Hoffnung, daß eine der Grundfreiheiten als verletzt angesehen und gegen ein unliebsames Ergebnis nach dem nationalen Recht vorgegangen werden kann. Das sich ergebende Bild läßt dann eine Grundfreiheit als die am wahrscheinlichsten berührte erscheinen. Lediglich die Übergänge zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit sind aus der Sicht eines Steuerbürgers fließend. Letztlich ist aber die Diskriminierung durch die Steuerbelastung für beide Grundfreiheiten in nahezu identischer Weise relevant, so daß getrost zu beiden Grundfreiheiten in gleicher Weise vorgetragen werden kann. Daß die Auswirkungen, falls Angehörige von Drittstaaten betroffen sind, anders sein können, ändert daran nichts.

Dennoch wird in der Aus- und Weiterbildung zum Europäischen Unionsrecht immer betont, daß die Kunst des Anwalts gerade auch darin besteht, das gesamte Unionsrecht in der Zusammenschau zu sehen und Zusammenhänge zwischen rechtlichen Aussagen des Unionsrechts auch dort zu erkennen oder herzustellen, jedenfalls herauszustellen, wo solche Zusammenhänge auf den ersten Blick nicht erkennbar sind. Auf dem Gebiet des Steuerrechts ist der Appell, Zusammenhänge zu würdigen und zu erkennen, anders als etwa im Arbeits- und Sozialrecht, von einer gewissen Skepsis begleitet. Die Erfahrung, nicht zuletzt auch mit der Europäischen Kommission, lehrt, daß selbst steuerrechtlich naheliegende Zusammenhänge, etwa zwischen handelsrechtlichen Bilanzfragen, Steuerbelastungen aus Bilanzfragen und Beihilfefragen, schwer einsetzbar sind. Die unterschiedlichen Zuständigkeiten in der Kommission machen etwa dem eine Beschwerde anstrebenden Rechtsanwalt eine solche Argumentation aus Zusammenhängen schwer.

II. Eine außergewöhnlicher Fall

Nun liegt dem Europäischen Gerichtshof ein österreichischer Fall vor, in dem das vorliegende Gericht, der Österreichische Verwaltungsgerichtshof, die Niederlassungsfreiheit

und das Beihilfenverbot im Zusammenhang zur Prüfung stellte. Die deutsche Generalanwältin *Kokott* sieht in ihren Schlußanträgen vom 16.04.2015 den Fall deshalb als außergewöhnlich an.

1. Außergewöhnliches Rubrum

Dem Leser und sicher auch den Richtern des Europäischen Gerichtshofes muß allerdings zunächst das Rubrum als außergewöhnlich auffallen. Es ist der Tatsache geschuldet, daß in Österreich bis Ende 2013 das für Steuersachen zuständige erstinstanzliche Gericht der Unabhängige Finanzsenat war. Nach österreichischem Verfassungsrecht war er eine Behörde, während er nach Unionsrecht als ein selbständiges und damit zum EuGH vorlageberechtigtes Gericht anerkannt war.² Als Behörde war er bei unterstellten Fehlentscheidungen vor der nächsten Instanz, dem Verwaltungsgerichtshof, Partei. Der unabhängige Finanzsenat ist 2014 in das Bundesfinanzgericht, ein besonderes Verwaltungsgericht, umgewandelt worden. Die anhängigen Verfahren laufen naturgemäß noch nach der alten Verfahrensordnung. Die Kanzlei des Europäischen Gerichtshofes, der sich an die Vorgaben der vorlegenden Gerichte hält, hat sich nicht dazu durchringen können, in den österreichischen Fällen ein erläuterndes “ex parte“ hinzuzusetzen.

Rechtsmittelführer³ des originären Ausgangstreits war die CEE Holding GmbH bzw. ihre Rechtsnachfolgerin IFN-Holding AG, ein Hersteller von Bauteilen, Gegner das Finanzamt Linz.

2. Der Fall

Prozeßgegenstand ist die Konzernbesteuerung. Österreich gewährt eine Gruppenbesteuerung, nach der die Gesellschaften eines Konzerns wie ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden. Mit der Übernahme einer Gesellschaft in den Konzern und damit in die Gruppenbesteuerung wird

1 Der Autor ist Partner der Sozietät Sernetz Schäfer in Düsseldorf.

2 So wohl erstmals EuGH v. 24.06.2004, Rs C-278/02 “Handlbauer“, problematisiert nur in den Schlußanträgen des Generalanwalts *Tizzano*.

3 Früher: Berufung; seit 2014: Beschwerde.

der Firmenwert der Anteile, in der Regel über 15 Jahre, abgeschrieben. Hierzu gibt es weitere Regeln, die für den unionsrechtlichen Aspekt nicht relevant sind. Entscheidend ist aber, daß ausländische Beteiligungen von dieser Regelung ausgeschlossen sind. Ebenfalls ausgeschlossen sind Konzerne, an deren Spitze eine natürliche Person steht; dies ist durch die Ansiedlung der Regelung im Körperschaftsteuerrecht als selbstverständlich vorgegeben. Ferner können Gesellschaften aus der Konzernbesteuerung herausoptieren.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat dem Europäischen Gerichtshof die Frage gestellt, ob die Begrenzung der Abschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen durch Gesellschaften, die der Konzernbesteuerung unterliegen, eine verbotene Beihilfe für Unternehmen mit solchen Inlandsbeteiligungen darstellt. Des Weiteren fragt der Verwaltungsgerichtshof, ob ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt.

Bislang liegen hierzu nur die Schlußanträge der deutschen Generalanwältin *Kokott* vor. Diese leitet ihre Schlußanträge vom 16.04.2015 mit dem Diktum "Variatio delecta" ein. Sie hält auch fest, daß sich in der vorliegenden Rechtssache "die außergewöhnliche Gelegenheit bietet, das Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten und der Beihilfenkontrolle zu klären, soweit Ungleichbehandlungen im Steuerrecht der Mitgliedstaaten auf dem Prüfstand stehen".

III. Prüfung der Niederlassungsfreiheit

1. Reihenfolge: Niederlassungsfreiheit vor Beihilfen

Die Schlußanträge beginnen mit der Frage der Niederlassungsfreiheit nach den Artikeln 49, 54 AEUV. Dieser nicht der Reihenfolge der Vorlagefragen folgende Aufbau erscheint gut nachvollziehbar. Die Frage einer Diskriminierung von ausländischen Unternehmen läßt sich mittels der Niederlassungsfreiheit anhand einer bislang schon gefestigten Rechtsprechung bearbeiten. Nach dem dort gefundenen Ergebnis läßt sich dann zur Problematik der Beihilfe auf eher gesichertem Terrain argumentieren.

2. Behinderung der Niederlassungsfreiheit

Die Schlußanträge kommen sehr schnell zu dem Ergebnis, daß grundsätzlich eine Behinderung der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat vorliegt. Die Richtung hatte der Europäische Gerichtshof in längerer Rechtsprechung gewiesen; unterschiedliche Abschreibung für in- und ausländische Beteiligungen hindert die grenzüberschreitende Investition.⁴

Die Generalanwältin leitet die Wirkung auf die Niederlassungsfreiheit aus der Gleichstellung des Erwerbs von Tochtergesellschaften mit der Niederlassung ab. Das entspricht der schon immer bestehenden Sicht des Gerichtshofes.⁵ Daß die Abschreibung bei dem Erwerb der Betei-

gung an einer ausländischen Gesellschaft nicht zulässig ist, wird letztlich als "Auswanderungsverbot" gewertet. Mit der Frage, ob darin nicht auch eine Diskriminierung zu Lasten eines ausländischen Veräußerers besteht, führt sie nichts aus. Immerhin wäre zu bedenken, daß der Aufbau eines österreichischen Teilkonzerns durch eine ausländische Gesellschaft besonders behindert wird, weil die Übertragung von Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften auf die neue österreichische Teil-Konzernmutter erschwert wird. Offenbar sah die Generalanwältin hierin keine zusätzliche oder gesonderte Problematik.

Jedenfalls wird deutlich, daß in diesem Zusammenhang die Generalanwältin erkennbar den Ausschluß vom Vorteil der Zufügung eines Nachteils eindeutig gleichsetzt.

Für die Feststellung eines Vorteils stellt die Generalanwältin die Frage, ob die objektive Vergleichbarkeit zwischen den bevorzugten und benachteiligten Vorgängen, hier also dem Erwerb inländischer und dem Erwerb ausländischer Beteiligungen, gegeben ist. Sie spricht dabei an, inwieweit der Europäische Gerichtshof solche Fragen bisher ausdrücklich angesprochen hat und verweist auf die bekannten einschlägigen Entscheidungen.⁶ Gerade auch im Fall "X Holding"⁷, der die Gruppenbesteuerung bei grenzüberschreitenden Tatbeständen grundlegend geprüft hat, reichten dem Europäischen Gerichtshof die wirtschaftlich stets gleichen Anliegen, nämlich die grenzüberschreitende Gewinnminderung, für die Annahme einer gebotenen Gleichbehandlung aus. Ob es dabei methodisch um einen Unterfall der Behinderung oder ein gesondertes festzustellendes Tatbestandsmerkmal geht, kann vorliegend dahingestellt bleiben, weil gerade bei Abschreibungen auf Beteiligungswerte die wirtschaftliche Lage für alle Unternehmen stets vergleichbar ist.

Zuvor schon hat die Generalanwältin ausgeführt, daß der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung nicht anderweitig kompensiert wird. Das muß ihr wichtig sein, weil ein valider negativer Ausgleich des Vorteils bei den inländischen Beteiligungen auch eine Benachteiligung der Beteiligung im Ausland entfallen ließe. Sie prüft dies für die Frage, ob die ebenfalls nur bei inländischen Beteiligungen bestehende Möglichkeit eines negativen Firmenwerts kompensierend wirkt, weil dieser ggfs. gewinnerhöhend aufzulösen wäre und damit zu einem steuerlichen Nachteil führe. Derartige technische Argumente sind bei den deutschspra-

4 Der deutsche Fall EuGH v. 22.01.2009, Rs C-377/07 "Steko Industriemontage", BStBl II 2011, 95, betraf die Technik der wertbezogenen Teilwertabschreibung. Wesentliche Argumente gegen die Übernahme der Wertung des EuGH bestanden aber nicht.

5 Die – später als unzutreffend erkannte – Kernaussage von "Daily Mail", EuGH v. 27.09.1988, Rs 81/87, DB 1989, 269, war bekanntlich, daß eine Gesellschaft die Niederlassungsfreiheit nur durch Gründung oder Erwerb von Beteiligungen ausüben könne.

6 EuGH v. 29.03.2007, Rs C-347/04, "REWE Zentralfinanz", BStBl II 2007, 492.

7 EuGH v. 25.02.2010, Rs C-337/08, "X Holding", EuZW 2010, 512.

chigen Finanzverwaltungen bekanntlich sehr beliebt. Die Generalanwältin macht aber klar, daß im Einzelfall eines positiven Firmenwerts der steuerliche Vorteil für das inländische Unternehmen schlicht existiert und ein kompensatorisches Element des negativen Firmenwertes dann gar nicht vorliegen kann. Überdies führt sie sachkundig aus, daß nach österreichischem Recht ein negativer Firmenwert, der beim Erwerb einer Gesellschaft in der Person des Erwerbers entsteht, eine auffällige Abnormität wäre.

3. Rechtfertigung der Behinderung?

Mit der in diesem Sinne verfestigten Ungleichbehandlung kommt die Generalanwältin zur Frage der Rechtfertigung. Sie weist zutreffend darauf hin, daß eine Rechtfertigung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses voraussetzt. Auch dies ist eine Aussage, die die deutsche Finanzverwaltung und auch die deutsche Finanzrechtsprechung in Erinnerung behalten sollten: vernünftige Gründe reichen nicht aus, um eine Einschränkung einer Grundfreiheit zu rechtfertigen.

Als ersten Punkt einer möglichen Rechtfertigung prüft die Generalanwältin die Rechtfertigung durch "Kohärenz". In der Tat ist seit langem anerkannt, daß die Wahrung eines bestehenden Zusammenhangs zwischen steuerlichen Entlastungen und steuerlichen Belastungen ein tauglicher Rechtfertigungsgrund für eine Behinderung ist. Allerdings hat der Europäische Gerichtshof durchgängig die Frage sehr selten bejaht. Das hindert die deutsche Finanzverwaltung nicht, in allen passenden oder unpassenden Fällen auf die Kohärenz zu pochen und diese in ihren Fällen vor dem Europäischen Gerichtshof als gegeben anzusehen. Die österreichische Finanzverwaltung scheint nicht anders zu denken. Sie hat sogar, wie die Generalanwältin anmerkt, "eine Reihe von steuerlichen Belastungen" vorgetragen, für die der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung die "Gegenleistung" darstellen könnte. Mit diesen setzt sich die Generalanwältin nicht ohne Geduld auseinander.

Der erste Unterpunkt der vorgebrachten und geprüften Kohärenz ist ein behaupteter Zusammenhang zwischen Firmenwertabschreibung und Gewinnbesteuerung. Weil die inländischen Gesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung in Österreich zur Steuer herangezogen würden, während ausländische Gewinne nicht berücksichtigt würden, gehörten Berücksichtigung von Gewinnminderung durch Abschreibung und operativer laufender Gewinn der gesamten Gruppe in der Person der Muttergesellschaft zusammen. Dabei würden Verluste inländischer Tochtergesellschaften dauerhaft, solche ausländischer Tochtergesellschaften hingegen nur vorübergehend berücksichtigt. Die zuletzt genannte Argumentation schiebt die Generalanwältin zutreffend als – so nicht von ihr benanntes – "Eigentor" zur Seite, weil damit wieder eine Benachteiligung offenbart wird. Immerhin ist die Möglichkeit der Gewinnerfassung als Gegengewicht zu einer gewinnmindernden

Abschreibung nicht ganz abwegig. Die Generalanwältin stellt jedoch fest, daß die Teilwertabschreibung als solche nicht durch Gewinn bedingt sei; auch für Gesellschaften ohne Gewinn werde sie gewährt. Andererseits werde der Gewinn bei jeder inländischen Tochtergesellschaft erfaßt; solche, die ohne Firmenwert erworben, mithin selbst gegründet würden, bieten keine Möglichkeit zu der Teilwertabschreibung. Damit stellt die österreichische Rechtsordnung die Abschreibung und die Gewinnbesteuerung gerade nicht in einen Zusammenhang. Die Generalanwältin kommt zu dem Schluß, daß die berücksichtigungsfähige Kompensation bei den von der österreichischen Verwaltung angesprochenen Ebenen nur zwischen Gewinnen als solchen und Verlusten als solchen bestehen könne. Den einzelnen Faktor der Gewinnminderung, den die Teilwertabschreibung darstellt, hält sie insofern nicht für berücksichtigungsfähig. Im Grunde erscheint das Ergebnis der Generalanwältin richtig, weil die Kompensation tatsächlich in korrespondierenden Elementen der Gewinnermittlung auf gleicher Ebene gefunden werden muß und nicht in der Tatsache einer Gewinnerfassung als solcher. Nur dann handelt es sich um einen echten Fall der Kohärenz.

Als weiteren Gesichtspunkt der Kohärenz führt die österreichische Finanzverwaltung an, daß Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften im Rahmen der Besteuerung umfassend steuerlich neutral behandelt würden. Weder Erträge noch Veräußerungsergebnisse, noch Wertveränderungen der Beteiligungen an den ausländischen Tochtergesellschaften würden steuerlich berücksichtigt. Dieses Argument muß vor dem Unionsrecht mit großen Bedenken betrachtet werden. Das völlige Ausklammern ausländischer Ergebnisse durch eine "chinesische Mauer" des Steuerrechts begründet häufig, wenn der Vergleich mit inländischen Gesellschaften gezogen wird, gerade die Behinderung des grenzüberschreitenden Niederlassungsverkehrs. Der Steuerpflichtige soll sich frei entscheiden können, ob er im Inland oder in einem anderen Mitgliedsstaat investiert. Die völlige Abschottung, die hinter der Grenze ein Nirwana sieht, wird dem ganz sicher auch nicht gerecht. Die Generalanwältin hat die Auseinandersetzung mit dieser schwierigen Frage vermeiden können. Sie stellt fest, daß grundsätzlich eine Option auf Besteuerung des Engagements im Ausland besteht. Auch dann aber, wenn diese Option ausgeübt wird und damit die "chinesische Mauer" nicht mehr greift, ist jedoch gerade die hier streitige Firmenwertabschreibung ausgeschlossen. Damit hat der österreichische Gesetzgeber die für die Annahme einer Kohärenz erforderliche Kompensation zwischen Vorteil und Nachteil gerade nicht hergestellt.

Schließlich trägt die österreichische Finanzverwaltung erkennbar noch das Argument vor, daß auch beim Erwerb einer ausländischen Betriebsstätte eine Firmenwertabschreibung nicht möglich sei, jedenfalls dann nicht, wenn im maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte freigestellt seien. Die Generalanwältin stellt sehr zutreffend die Frage, ob

die Behandlung des Erwerbs einer Beteiligung und die Begründung einer Betriebsstätte in irgendeiner Weise geeignet seien, eine Kohärenz zwischen Belastung und Entlastung herzustellen. Jedenfalls komme bei der gelegentlich, und in letzter Zeit wieder öfter, vereinbarten Anrechnungsmethode die Firmenwertabschreibung in Österreich in Betracht. Die Firmenwertabschreibung bei Tochtergesellschaften sei aber jedenfalls nicht davon abhängig, welche Methode zur Entlastung der Einkünfte der Betriebsstätte verwendet werde. Daher fehle es hier an den Voraussetzungen einer Kohärenz. Dies ist ein relativ kompliziertes Argument. Es ist aber richtig, daß ein ganz anderes Konzept wie das der Betriebsstättenbesteuerung keine Kohärenz für die Besteuerung von Tochtergesellschaften dokumentieren kann.

Weitere Rechtfertigungsgründe sind für die Generalanwältin nicht ersichtlich. Damit ist die Unzulässigkeit nachgewiesen.

IV. Prüfung des Beihilfenverbotes

Die Frage, ob es sich um eine verbotene Beihilfe handelt, nehmen die Schlußanträge nach der Feststellung des Verstößes gegen die Niederlassungsfreiheit auf. Die formellen Voraussetzungen für die Anwendung des Beihilfeverbots auf die streitige Regelung sind gegeben.

1. Begünstigung

Es stellt sich damit die Frage, ob eine unzulässige Begünstigung vorliegt. Der erste Schritt kann heute als einfach begehbar angesehen werden: Die steuerlichen Vergünstigungen, auch wenn sie nicht mit der Auszahlung von Zahlungsmitteln verbunden sind, fallen unter Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die Generalanwältin führt die älteste einschlägige Entscheidung, den Fall der Banco Exterior de Espana⁸, an. Die betroffene Gesellschaft möchte, ebenso wie die staatlichen Stellen, den Beihilfecharakter verneint sehen. Das Ergebnis, daß ihr die Abschreibung aufgrund der Niederlassungsfreiheit zu gewähren wäre und ihr alsdann für ihre inländischen Tochtergesellschaften oder gar alle Tochtergesellschaften und die staatlichen Stellen wieder verwehrt würde, kann ihr nicht gefallen.

Die betroffene Gesellschaft und die staatlichen Stellen möchten eine Vergünstigung schon deshalb ausschließen, weil nach einer Abschreibung auf den Firmenwert weitere Abschreibungen auf die Beteiligung wegen sonstiger nachträglicher Wertminderungen nicht zulässig seien. Ob dies ein Argument gegen die Vergünstigung darstellen kann, erscheint äußerst zweifelhaft. Diese ist primär anhand des Begünstigungsvorganges festzustellen; der Ausschluß anderer günstiger Gesichtspunkte bildet hiergegen kein wirkliches Gegengewicht. Die Generalanwältin geht überzeugend davon aus, daß die regelmäßige Abschreibung auf den Firmenwert stets wahrgenommen werden könne, während

die anderen Fälle der Abschreibung eher selten sein dürften und einer besonderen Darlegung bedürfen.

Die damit bestehende Vergünstigung muß einen selektiven Vorteil gewähren. Hierzu führt die Generalanwältin nachvollziehbar aus, daß die Prüfung der Selektivität bei steuerrechtlichen Regelungen "einige Schwierigkeiten" bereitet. Das Steuerrecht, das zwingendes Recht ist und alle Unternehmen, die die steuerlichen Tatbestände erfüllen, erfaßt, scheint seiner Natur nach auf den ersten Blick "antiselektiv" zu sein. Eine unterschiedslose Anwendung auf alle Unternehmen, die die Tatbestände erfüllen, scheint gegen die Selektivität zu sprechen. Dies hat immer wieder zur Erörterung geführt, ob es eine spezifische steuerliche Selektivität gebe. Diese soll dann gegeben sein, wenn die Voraussetzungen für den Ansatz des steuerlichen Vorteils nach den Maßstäben des nationalen Steuersystems nicht diskriminierungsfrei sind. Diese Betrachtung ist bei echten Begünstigungsnormen, d.h. solchen, die das Ziel einer Steuerbegünstigung haben, einigermaßen handhabbar. Voraussetzung ist dann, daß eine "normale" Steuerbehandlung ermittelt wird und dann mit ihr die begünstigende Regelung verglichen wird. Damit ist der Vorteil ermittelt und beschrieben.

2. Selektivität im Steuerrecht

Nach Feststellung der Begünstigung muß geprüft werden, ob der Vorteil selektiv gewährt wird oder nicht. Dem schließt sich die Generalanwältin inhaltlich in vollem Umfang an. Sie führt aus:

"Eine solche Gleichheitsprüfung ist bei Steuerregelungen zur Feststellung ihrer Selektivität erforderlich, weil sie steuerliche Vorteile,"

Die Generalanwältin zieht daraus den weiteren Schluß, daß eine im Rahmen des mitgliedstaatlichen Steuersystems nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung noch nicht ausreichend ist, um die Selektivität des steuerlichen Vorteils anzunehmen. Denn aus dieser Feststellung ergebe sich "nur, daß die Steuerregelung nach Art und Wirkung einer Subvention im engeren Sinne gleichzustellen ist."

Es kommt auf die Bewertung des Vorteils anhand des maßgeblichen Bezugssystems an. Die Generalanwältin weist ausdrücklich darauf hin, daß zwar bei Prüfung der Grundfreiheiten die Vergleichbarkeit der Situation zwischen Unternehmen regelmäßig zu bejahen ist. Es geht eben nur darum, ob die Diskriminierung des grenzüberschreitenden Geschehens gegenüber einem inlandsgebundenen Geschehen besteht. Im Grunde geht es um einen punktgenauen Vergleich auf einer einzigen Ebene. Für das Beihilfenverbot ist aber die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen innerhalb eines Staates festzustellen, wobei die Begünstigung vor einem Bezugssystem mit zahlreichen Ein-

⁸ EuGH v. 15.03.1994, Rs. C-387/92, BB 1994, 522. Der der öffentlichen Hand gehörenden Bank stand eine umfassende Grunderwerbsteuerbefreiung zu.

zelpunkten festgestellt werden muß. Die der Frage des Verwaltungsgerichtshofs zugrundeliegenden Punkte präsentieren – wie die Generalanwältin ausführt – "als Bezugssystem das gesamte österreichische Ertragssteuerrecht".

Soweit es um die Bevorzugung derjenigen Unternehmen geht, die der Gruppenbesteuerung unterliegen, so ist dies das Bezugssystem des Körperschaftsteuerrechts. Wird innerhalb der Gruppenbesteuerung die Begünstigung von Unternehmen mit inländischen gegenüber solchen mit ausländischen Beteiligungen behandelt, so ist das Bezugssystem nach Auffassung der Generalanwältin das Recht der Gruppenbesteuerung als solches.

Zur Ungleichbehandlung zwischen juristischen Personen und natürlichen Personen als Spitze der Gruppe stellt die Generalanwältin fest, daß sich juristische und natürliche Personen nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Sie kommt dann recht lapidar zu dem Ergebnis, daß die Unterschiede zwischen natürlichen und juristischen Personen schlicht im System der Besteuerung, wie es in Österreich besteht, angelegt sind. Dem kann man im Ergebnis nicht widersprechen. Die Rechtsformneutralität der Besteuerung ist ein langgehegter Wunschzustand, aber keine geeignete Basis für die Annahme einer verbotenen Begünstigung. Hinzu kommt, daß eine entsprechende Wahl der Rechtsform leicht möglich ist.

Die Anknüpfung der Begünstigung an die Inanspruchnahme der Gruppenbesteuerung oder deren Ablehnung bereitet der Generalanwältin größere Schwierigkeiten. Sie stützt sich darauf, daß die Aufnahme in eine Gruppe das Erfassungssystem verändert und insoweit Unterschiede möglich sein müssen. Hier gelangt sie zu dem Argument, daß es der freien Entscheidung des Unternehmens offen steht, ob es eine große oder kleine Gruppe bilden will.

Den Gesichtspunkt, auf den die Prüfung zwangsläufig hinauslaufen muß, behandelt die Generalanwältin zum Schluß. Das ist die Frage, ob die Begrenzung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen, der schon einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit begründet, auch zur Selektivität führt. Sie spricht die allgemeine Frage an, ob sich entsprechende Muttergesellschaften in vergleichbaren Situationen befinden. Sie greift hierfür auf die Ausführung zur Niederlassungsfreiheit zurück. Sie stellt ausdrücklich heraus, daß sich im Beihilferecht "letztlich dieselben Fragen stellen wie im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten". Nach dieser sehr klaren Aussage stellt sie fest, daß hier eine Begünstigung für Unternehmen, die inländische Beteiligungen erwerben, gegenüber Unternehmen, die ausländische Beteiligungen erwerben, vorliegt. Eine Rechtfertigung durch Grund- oder Leitprinzipien des österreichischen Steuersystems sieht sie nicht. Deshalb aber sieht sie – wie oben angeführt – zunächst nur den Tatbestand der steuerlichen Subvention als solchen als gegeben an. Die Selektivität muß danach eigens festgestellt werden. Dazu führt sie nun aus, daß bestimmte Produktionszweige oder sogar bestimmte Unternehmen eben nicht begünstigt werden. Die

daraus folgende Allgemeingültigkeit hindert nach Auffassung der Generalanwältin endgültig die Annahme der Selektivität. Sie spricht an, daß der Europäische Gerichtshof zwar schon gelegentlich ein etwas weiteres Verständnis bei der Annahme einer einzelnen begünstigten Gruppe gezeigt hat. Sie meint aber, daß dies vorstehend nicht gelten könne.

Dies ist eine wirklich bemerkenswerte Aussage, die bei Anwendung allgemeiner Tatbestände die Annahme einer verbotenen Beihilfe durch Steuern begrenzt. Letztlich läuft sie darauf hinaus, daß die Differenzierung zwischen Inlands- und Auslandstatbeständen keine Selektivität begründet. Daraus müßte man folgern, daß eine gezielte steuerliche Begünstigung von Auslandsaktivitäten oder Inlandsaktivitäten nicht nach den Beihilfeverboten angegriffen werden kann, solange der Mitgliedstaat diese allen Steuerpflichtigen gewährt und sie nicht auf einzelne Unternehmen oder einzelne Branchen beschränkt. Herfür sprechen gewichtige Gesichtspunkte. Bei der Verletzung der Grundfreiheit ist die Kommission auf die Durchführung eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof verwiesen.

Die Beihilfeverbote gewähren der Kommission das Recht, ohne Durchführung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen Maßnahmen des Mitgliedstaates vorzugehen. Wenn die Tatbestände nahezu identisch wären, hätte das Unionsrecht für die Kommission ein Wahlrecht geschaffen. Es ist davon auszugehen, daß das Unionsrecht insofern eine Differenzierung wollte. Es bleibt dann die Frage, ob diese Differenzierung für begünstigende steuerliche Regelungen anders ausgeprägt sein muß als bei einer direkten Subventionszahlung.

V. Praktischer Wegweiser

Mit dem Konzept der Generalanwältin liegt ein System vor, mit dem die Beeinträchtigung von Grundfreiheiten und die Beihilfegewährung nebeneinander geprüft werden können. Als Praktiker wird man dieses System begrüßen, weil es einerseits eine Abgrenzung beider Tatbestände erlaubt, ohne bei Vorliegen des einen Tatbestandes das Vorliegen des anderen als von vornherein ansehen zu müssen. Sie gibt ein Gerüst vor, das eine hinreichende Trennschärfe für eine Argumentation in praktischen Fällen besitzt. Gegen eine unliebsame Regelung läßt sich damit auch recht gut "kumulativ" argumentieren, um zu sehen, was daraus wird. Eine Falle kann aber in einem solchen Vorgehen liegen, wenn der Mandant sich sowohl im Hinblick auf Grundfreiheiten benachteiligt als auch als steuerlich anderwärts begünstigt ansehen muß. Ein Anwalt, der hier Probleme für die Mandanten schafft, wird nicht beliebt bleiben.

Man wird das Urteil abwarten müssen. Es müßte sich mit allen Punkten der Schlußanträge auseinandersetzen. Wenn es dies vermeidet, werden die Schlußanträge über längere Zeit Maßstab für die Prüfung sein. Aus Sicht des Praktikers verdienen sie Aufmerksamkeit.

Der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft und seine erbschaftsteuerliche Behandlung

Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Christian Reiter*, Ernst & Young AG, München¹

Mit Inkrafttreten am 01.05.2013² ergänzt die neu gefaßte Vorschrift des § 1519 BGB den im Familienrecht vorgesehenen Katalog der ehelichen Güterstände um die sog. "Wahl-Zugewinnngemeinschaft".³ Die EU-Mitgliedstaaten Deutschland und Frankreich treiben mit dem in der vorgenannten Norm zwischen ihnen umgesetzten bilateralen Abkommen über den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft vom 04.02.2010 die europäische Harmonisierung des Familienrechts voran. Beide Staaten reagieren hierdurch auf den Umstand, daß infolge zunehmender globaler Mobilität der Bevölkerung immer öfter auch Ehen zwischen Angehörigen unterschiedlicher Staaten geschlossen und auch geschieden werden.⁴ Der nachfolgende Beitrag nimmt zu den wesentlichen Inhalten des neuen Wahlgüterstandes und zu dessen erbschaftsteuerlicher Behandlung bei Tod eines der Ehegatten aus deutscher und französischer Sicht Stellung.

1. Gefahr der Spaltung des Güterstandes bei deutsch-französischen Ehen

Die Regelungen des Internationalen Privatrechts gewähren Ehegatten sowohl aus deutscher als auch aus französischer Sicht unter bestimmten Voraussetzungen die Freiheit zur Wahl des anzuwendenden Rechts auf den für die Ehe bestehenden Güterstand.

Art. 15 Abs. 2 EGBGB sieht die Anwendung deutschen Güterrechts nach Wahl der Ehegatten vor, wenn ein Ehegatte die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt und/oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat. Des Weiteren besteht die Möglichkeit, für deutsches Grundvermögen das Güterrecht des Belegenheitsortes zu wählen. In diesen Fällen kommen entweder der gesetzliche Güterstand der (modifizierten) Zugewinnngemeinschaft oder bei einer entsprechenden ehevertraglichen Regelung die Güterstände der Gütertrennung oder Gütergemeinschaft zur Anwendung.

Als Vertragsstaat des Haager Übereinkommens über das auf eheliche Güterstände anwendbare Recht vom 14.03.1978 gestattet Frankreich korrespondierend zum deutschen Internationalen Privatrecht eine Rechtswahl zugunsten französischen Güterrechts, wenn einer der Ehegatten französischer Staatsangehöriger ist und/oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Frankreich hat. Desgleichen ist eine Rechtswahl zugelassen für in Frankreich belegenes Grundvermögen und zusätzlich, wenn einer der Ehegatten seinen ersten gewöhnlichen Aufenthalt nach der Eheschließung in Frankreich begründet hat.⁵ In Frankreich ist als ge-

setzlicher Güterstand die Errungenschaftsgemeinschaft⁶ vorgesehen, während andere Güterstände⁷ gesondert im Ehevertrag vereinbart werden müssen.

Im Gegensatz zum Trennungsprinzip⁸, das die Zugewinnngemeinschaft deutschen Rechts prägt, geht die Errungenschaftsgemeinschaft (vergleichbar mit der deutschen Gütergemeinschaft) von einer teilweisen Verschmelzung der Vermögensmassen der Eheleute innerhalb der Sphäre des Gemeinguts aus, wozu nach Art. 1401 Code Civil (CC) die Vermögensgegenstände gehören, die von den Eheleuten entweder allein oder gemeinsam während der Ehe aufgrund eigener Arbeit oder Erwirtschaftung von Früchten bzw. Erträgen erlangt worden sind. Im Rahmen des Gemeinguts ist die grundsätzlich bestehende selbständige Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis der Ehegatten allerdings eingeschränkt, so daß z.B. Schenkungen unter Lebenden einer Zustimmung des jeweils anderen Ehegatten bedürfen.⁹

Bei Vereinbarung der Errungenschaftsgemeinschaft konnten sich in der Vergangenheit insbesondere bei Erwerb eines in Deutschland gelegenen Grundstücks seitens in Frankreich im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft lebender deutsch-französischer Ehepaare Schwierigkeiten ergeben.

1 Der Verfasser ist als Rechtsanwalt und Steuerberater bei der Ernst & Young (EY) GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in München tätig.

2 BGBl. II 2012, S. 178 ff.

3 Der französische Begriff für Wahl-Zugewinnngemeinschaft lautet "régime matrimonial optionnel de la participation aux acquêts".

4 Im Jahr 2013 wurden in Deutschland 1003 Ehen zwischen Paaren mit deutsch-französischer Staatsangehörigkeit geschlossen (bei 478 Ehen besitzt die Frau die französische Staatsangehörigkeit, und bei 525 Ehen der Mann (<https://www-genesis.destatis.de/genesis/online/data>)).

5 Siehe hierzu ausführlich BMJV "Erläuterungen zum deutsch-französischen Abkommen", http://www.bmjv.de/SharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Erlaeuterungen_zum_deutsch_franzoesischen_Abkommen_ueber_den_Guterstand_der_Wahl_Zugewinnngemeinschaft.pdf; *Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 88.

6 Der französische Begriff für Errungenschaftsgemeinschaft lautet "communauté réduite aux acquêts", Art. 1400 CC.

7 U.a. Zugewinnngemeinschaft ("participation aux acquêts", Art. 1569 CC), Gütertrennung ("séparation de biens", Art. 1536 CC).

8 Bei der deutschen Zugewinnngemeinschaft bleibt jeder Ehegatte hinsichtlich seiner Vermögensgegenstände im Grundsatz allein eigentumsberechtigt und verfügungsbefugt. Diese prinzipielle Gütertrennung wird durch einen schuldrechtlichen Ausgleichsanspruch gemildert, so daß bei Beendigung des Güterstandes derjenige Ehegatte, der während der Ehe einen höheren Zugewinn erzielt hat, dem anderen Ehegatten die Hälfte des Wertüberschusses in Geld als Ausgleich zu zahlen hat (§ 1378 Abs. 1 BGB).

9 *Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 88.

So konnte es in diesem Fall zu einer Güterstandsspaltung kommen, wenn für das deutsche Grundstück eine isolierte Rechtswahl zugunsten deutschen Güterrechts getroffen wurde, um der Unsicherheit des Rechtsverkehrs in Deutschland (z. B. bei Grundstücksfinanzierung durch Banken) im Umgang mit der Errungenschaftsgemeinschaft vorzubeugen oder kostspielige behördliche Ermittlungen über dieses Institut ausländischen Rechts im Rahmen der Grundbucheintragung der Ehegatten nach § 47 GBO zu vermeiden.¹⁰

Um einem einheitlichen Güterstand den Weg zu bereiten, gelten in Deutschland seit dem 01.05.2013¹¹ die Regelungen zum deutsch-französischen Abkommen über den Wahlgüterstand (im Folgenden AWGZ), wenn Ehegatten in einem notariell zu beurkundenden¹² Ehevertrag die Wahl-Zugewinnngemeinschaft vereinbaren.

2. Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft

2.1 Anwendungsbereich

Persönliche Voraussetzung für den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft ist, daß der zwischen den Ehegatten¹³ vereinbarte Güterstand nach Art. 14, 15 EGBGB dem Sachrecht eines der Vertragsstaaten (Deutschland oder Frankreich) unterliegt. Somit kann der Wahlgüterstand auch von Ehepaaren vereinbart werden, die ausschließlich die Staatsangehörigkeit eines der Vertragsstaaten besitzen oder als ausländische Staatsbürger zumindest hier ihren gewöhnlichen Aufenthalt nehmen. Auf im jeweils anderen Vertragsstaat belegenes Vermögen kommt es für die Begründung der Wahl-Zugewinnngemeinschaft hingegen nicht an.

Der notwendige Ehevertrag kann bereits vor Eheschließung eingegangen werden, entfaltet aber hinsichtlich der Güterstandsvereinbarung erst mit Eheschließung der Vertragsparteien Wirksamkeit (Art. 3 Abs. 2 AWGZ).

Der Wahlgüterstand endet nach Art. 7 Nr. 1 bis 3 AWGZ durch Tod oder Todeserklärung eines Ehegatten, durch Wechsel des Güterstandes oder mit Rechtskraft der Ehescheidung oder jeder anderen gerichtlichen Entscheidung, die den Güterstand beendet.¹⁴

2.2 (Eingeschränkte) Vermögenstrennung

Aus dem deutschen Güterrecht übernimmt Art. 2 AWGZ als prägendes Element der Wahl-Zugewinnngemeinschaft im Grundsatz die Trennung der Vermögensmassen beider Ehegatten.

Das Recht jedes Ehegatten, über sein Vermögen frei zu verfügen bzw. dieses selbständig zu verwalten (sogar Verfügungen über das Vermögen im Ganzen stehen abweichend von § 1365 Abs. 1 BGB und für die Gestaltungspraxis daher interessanterweise nicht unter einem Zustimmungsvorbehalt des anderen Ehegatten) sowie eine nicht existente gemeinsame Schuldenhaftung finden allerdings ihre Grenzen

in den Normen der Art. 5, 6 AWGZ, die dem französischen Güterrecht entlehnt sind.¹⁵

Hiernach sind Rechtsgeschäfte eines Ehegatten über Haushaltsgegenstände oder über Rechte, durch die die Familienwohnung sichergestellt wird, ohne Zustimmung des anderen Ehegatten unwirksam bzw. bedürfen dessen nachträglicher Genehmigung (Art. 5 Abs. 1 AWGZ).¹⁶ Dies betrifft sowohl die Veräußerung als auch die Belastung der vorgenannten Vermögensbestandteile.¹⁷ Die eingeschränkte Belastungsmöglichkeit ist insbesondere für die Gestaltungsberatung von Ehegatten zur Vermeidung ungewollter Weiterveräußerung oder Belastung der Familienwohnung z. B. vor dem Hintergrund erhöhter Haftungsrisiken eines Ehegatten von Bedeutung.¹⁸

Art. 6 Abs. 1 AWGZ sieht eine gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten für Verträge vor, die ein Ehegatte zur Führung des Haushalts und für den Bedarf der Kinder allein schließt. Diese Mithaftung entfällt nach Art. 6 Abs. 2 AWGZ ausnahmsweise, wenn die aus dem Rechtsgeschäft resultierenden Zahlungsverpflichtungen – insbesondere nach der Lebensführung der Ehegatten – offensichtlich unangemessen sind, und dem Vertragspartner dieser Umstand bekannt war oder er diesen erkennen mußte.

2.3 Zugewinnausgleich bei Beendigung der Wahl-Zugewinnngemeinschaft

Wird der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft z. B. durch Tod eines Ehegatten oder durch Rechtskraft der Ehescheidung beendet, kommt es wie bei der deutschen Zugewinnngemeinschaft zu einem (schuldrechtlichen) Zugewinnausgleich, vorrangig in Geld (Art. 8 bis 14 AWGZ).¹⁹

10 *Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 88 f. m.w.N.

11 Frankreich setzte das Abkommen durch Gesetz L. n. 2013-98 vom 28.01.2013 in Art. 1393 CC um.

12 §§ 1408, 1410 Abs. 1 BGB sehen die notarielle Beurkundung bei gleichzeitiger Anwesenheit der Ehegatten für Eheverträge nach deutschem Recht und über Art. 11 Abs. 1 Hs. 2 EGBGB auch für den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft zwingend vor (*Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 90; *Zensus*, NZFam 2014, S. 529, 536).

13 Gleichgeschlechtliche Lebenspartner können ebenfalls den Wahlgüterstand vereinbaren, §§ 7 Satz 2 LPartG, 1519 BGB.

14 Zum Begriff der "anderen gerichtlichen Entscheidung, die den Güterstand beendet" und den familiengerichtlichen Zuständigkeitsvorschriften s. *Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 90.

15 Die in Art. 5, 6 AWGZ vorgesehenen Beschränkungen können durch Ehevertrag nicht abbedungen werden (Art. 3 Abs. 3 AWGZ).

16 Nach Art. 5 Abs. 2 AWGZ kann ein Ehegatte gerichtlich zur alleinigen Vornahme eines zustimmungs- oder genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäfts ermächtigt werden, falls der andere Ehegatte zur Erteilung der Zustimmung außerstande ist oder diese ohne Rechtfertigung durch familiäre Belange verweigert.

17 *Zensus*, NZFam 2014, S. 529, 536.

18 Hierzu näher *Amann*, DNotZ 2013, S. 252 ff.; *Zensus*, NZFam 2014, S. 529, 536.

19 Zum jeweils für die Ermittlung des für den Zugewinnausgleichanspruch maßgebenden Stichtags s. *Keller/von Schrenck*, JA 2014, S. 87, 91.

Allerdings weicht Art. 12 Abs. 1 AWGZ von der deutschen Rechtslage insoweit ab, als es für den Zugewinnausgleichsanspruch im Todesfall nicht darauf ankommt, ob der überlebende Ehegatte Erbe wird oder nicht. Da § 1519 BGB keinen entsprechenden Verweis enthält, entfällt der pauschale Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB, und es verbleibt im Fall der gesetzlichen Rechtsfolge beim in § 1931 BGB statuierten Ehegattenerbrecht. Der Zugewinnausgleichsanspruch richtet sich hingegen als Nachlassverbindlichkeit gegen den Erben und kann zur ggf. gewünschten Reduktion von Pflichtteilsansprüchen in der Gestaltungspraxis eingesetzt werden.²⁰

Art. 8 AWGZ definiert das im Rahmen der Ermittlung des Zugewinnausgleichsanspruchs maßgebende Anfangsvermögen als Vermögen jedes Ehegatten am Tag des Eintritts des Güterstandes unter Hinzurechnung des Vermögens, das ein Ehegatte später durch Erbschaft, Schenkung oder als Schmerzensgeld²¹ erwirbt.

Verbindlichkeiten sind in voller Höhe abzuziehen und können sogar zu einem negativen Wert des Anfangsvermögens führen (Art. 8 Abs. 2 Satz 2 AGWZ). Anzusetzen sind die Gegenstände des Anfangsvermögens mit dem inflationsbereinigten Wert bei Eintritt des Wahlgüterstandes bzw. im Zeitpunkt des nachträglichen Erwerbs (Art. 9 AGWZ). Durchbrochen wird dieser Grundsatz nach Art. 9 Abs. 2 Satz 2 AGWZ für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (mit Ausnahme des Nießbrauchs und Wohnrechts), für die der Wert bei Beendigung der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft maßgebend ist und bei denen nachträgliche Wertsteigerungen infolge von Zustandsveränderungen durch die Eheleute während der Ehe außer Betracht bleiben.

Zum Endvermögen zählen nach Art. 10 Abs. 1 AGWZ alle Vermögensgegenstände jedes Ehegatten am Tag der Beendigung des Güterstandes unter vollem Abzug der dazugehörigen Verbindlichkeiten.²² Hinzugerechnet werden neben den in Benachteiligungsabsicht veräußerten oder verschwendeten Vermögenspositionen auch Schenkungen aus dem Anfangsvermögen der Ehegatten nach Eintritt des Güterstandes, es sei denn, daß die Schenkung nach der Lebensführung der Ehegatten angemessen ist oder – in Erweiterung des deutschen Güterrechts nach § 1375 Abs. 2 BGB – gegenüber einem Verwandten in gerader Linie erfolgte. Im letztgenannten Fall sind jedoch Wertsteigerungen hinzuzurechnen, die durch Verbesserungen aus vom Anfangsvermögen unabhängigen Mitteln während der Dauer des Güterstandes erzielt wurden. Von der Hinzurechnungspflicht ausgenommen sind Schenkungen (auch in Verschwendungs- oder Benachteiligungsabsicht gegenüber dem anderen Ehegatten), wenn diese innerhalb von 10 Jahren vor Beendigung der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft durchgeführt oder mit Einverständnis des anderen Ehegatten vorgenommen worden sind.

Der Zugewinnausgleichsanspruch ist in Art. 12 Abs. 1 AWGZ geregelt und beläuft sich – wie auch in § 1378 Abs. 1 BGB angeordnet – auf die Hälfte des Überschusses, um den

der Zugewinn des einen Ehegatten die Wertdifferenz zwischen Anfangs- und Endvermögen des anderen Ehegatten übersteigt.

Im Gegensatz zu § 1378 Abs. 2 Satz 1 BGB ist die Ausgleichsforderung auf den halben Wert des Vermögens, das zum Stichtag vorhanden ist, begrenzt, um einer wirtschaftlichen Überforderung des ausgleichspflichtigen Ehegatten zu begegnen.²³

3. Erbschaftsteuerliche Behandlung der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft

3.1 Deutschland

Maßgebend für die erbschaftsteuerliche²⁴ Behandlung der Güterstände nach deutschem Recht ist die Vorschrift des § 5 ErbStG²⁵, die den güterrechtlichen Ausgleich des Vermögens durch Zugewinn – auch im Fall der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft (§ 5 Abs. 3 ErbStG) – als Ausprägung des Gedankens der Selbsterwirtschaftung durch die Ehegatten steuerfrei stellt.²⁶

Bei Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft nach § 1363 Abs. 1 BGB durch Tod eines Ehegatten²⁷ bestehen die nachstehend unter Berücksichtigung der erbschaftsteuerlichen Folgen dargestellten Möglichkeiten zur Ermittlung des Zugewinnausgleichsanspruchs.

Wird der überlebende Ehegatte Erbe oder Vermächtnisnehmer, erhöht sich sein gesetzlicher Erbteil²⁸ nach § 1931 Abs. 1 BGB pauschal um ein weiteres Viertel. Dieser pauschalierte Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB dient

20 Keller/von Schrenck, JA 2014, S. 87, 93.

21 Art. 8 Abs. 2 Satz 1 AWGZ geht durch die Bezugnahme auf das Schmerzensgeld über den Katalog des hinzuzurechnenden Vermögens nach § 1374 Abs. 2 BGB hinaus. Ob die Vorschrift des Art. 8 Abs. 2 Satz 1 AWGZ analog auch auf andere Vermögensgegenstände angewendet werden kann, zu deren Erwerb der Ehegatte nichts beiträgt, ist zu Recht zu bezweifeln (vgl. Keller/von Schrenck, JA 2014, S. 87, 92).

22 Zu beachten ist, daß bei Beendigung der Wahl-Zugewinnsgemeinschaft durch Scheidung die Wertermittlung zum Stichtag der Einreichung und nicht der Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags (wie bei § 1384 BGB) erfolgt.

23 Keller/von Schrenck, JA 2014, S. 87, 92.

24 Im Folgenden wird auch für Zuwendungen unter Lebenden der Begriff der Erbschaftsteuer gewählt, da die Regelungen des ErbStG Erbschaft- und Schenkungsteuer weitgehend gleich behandeln.

25 Das geltende deutsche ErbStG ist aufgrund der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12, DStR 2015, S. 31ff.) verfassungswidrig. Dem Gesetzgeber wurde bis 30.06.2016 eine Übergangsfrist zur Schaffung einer verfassungskonformen Regelung gewährt.

26 Kirschstein in Gürsching/Stenger, § 5 ErbStG, Rz. 1.

27 Die Regelung des § 5 ErbStG gilt auch für Angehörige einer Lebenspartnerschaft nach § 6 LPartG.

28 Das gesetzliche Ehegattenerbrecht beträgt 1/4 neben Erben der ersten Ordnung (Kind) oder 1/2 neben Erben der zweiten Ordnung (z. B. Eltern des Erblassers).

der Vermeidung von praktischen Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung der dem Ehegatten tatsächlich zustehenden Zugewinnausgleichsforderung (sog. "erbrechtliche Lösung").

Aus erbschaftsteuerlicher Sicht negiert § 5 Abs. 1 ErbStG aus Gründen der Steuergerechtigkeit²⁹ die Pauschalierungsregelung der erbrechtlichen Lösung und nimmt stattdessen den Betrag der Zugewinnausgleichsforderung, der dem überlebenden Ehegatten fiktiv nach §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB zustehen würde, vom Tatbestandskatalog des steuerpflichtigen Erwerbs von Todes wegen nach § 3 ErbStG aus. Im Ergebnis wird dem überlebenden Ehegatten neben seinem persönlichen Freibetrag (derzeit 500.000 EUR, § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und dem besonderen Versorgungsfreibetrag im Erbfall in Höhe von derzeit 256.000 EUR (§ 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) ein zusätzlicher erbschaftsteuerlich relevanter Freibetrag³⁰ gewährt. Somit ist für erbschaftsteuerliche Zwecke eine Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung nach den Vorgaben des § 5 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG durch Gegenüberstellung von (inflationbereinigtem) Anfangs- und Endvermögen³¹ notwendig, wobei vertragliche Modifikationen der Parteien (z. B. Ausschluß oder Beschränkung des Zugewinnausgleichsanspruchs im Rahmen der modifizierten Zugewinnngemeinschaft) erbschaftsteuerlich unbeachtlich bleiben.

Für den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft ist die erbrechtliche Lösung nicht einschlägig, da in § 1519 BGB kein ausdrücklicher Verweis auf die Vorschrift des § 1371 Abs. 1 BGB enthalten ist und Art. 12 Abs. 1 AWGZ für das Entstehen der Zugewinnausgleichsforderung nicht auf die Stellung des überlebenden Ehegatten als Erbe oder Vermächtnisnehmer abstellt.

Ist der überlebende Ehegatte aufgrund z. B. Enterbung oder Ausschlagung hingegen nicht Erbe oder Vermächtnisnehmer geworden, sieht § 1371 Abs. 2 BGB die sog. "pflichtteilsrechtliche" Lösung vor. In diesem Fall ist die effektive Zugewinnausgleichsforderung um den kleinen Pflichtteil zu erhöhen, der die Hälfte der nicht um das pauschale Viertel erhöhten gesetzlichen Erbquote nach Abzug der effektiven Zugewinnausgleichsforderung beträgt.

Bei vertraglichem Erbrechtsverzicht bzw. im Fall der rechtskräftigen Feststellung der Erbunwürdigkeit bleibt dem überlebenden Ehegatten nur der effektive Zugewinnausgleichsanspruch.

§ 5 Abs. 2 ErbStG stellt in beiden Fällen die effektive Zugewinnausgleichsforderung insgesamt und ohne eine dem § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG vergleichbare Begrenzung von der Erbschaftsteuer frei.

Korrespondierend sieht die neu geschaffene Regelung des § 5 Abs. 3 ErbStG eine vollständige Befreiung der bei Beendigung der Wahl-Zugewinnngemeinschaft sowohl durch Tod als auch unter Lebenden entstehenden Ausgleichsforderung des Art. 12 Abs. 1 AWGZ von der deutschen Erbschaftsteuer vor.

Aufgrund der vollständigen erbschaftsteuerlichen Privi-

legierung bei Beendigung des Wahlgüterstandes eignet sich die Wahl-Zugewinnngemeinschaft auch als Gestaltungsoption im Rahmen der sog. "Güterstandsschaukel". Unter Lebenden können die Ehegatten die Güterstände (und auch den Wahlgüterstand) – bei steuerlicher Anerkennung³² – tatsächlich³³ beenden und damit den erbschaftsteuerfreien Zugewinnausgleich nach eigener Entscheidung herbeiführen. Dieses Vorgehen kann grundsätzlich beliebig oft wiederholt werden, so daß erhebliche Vermögenswerte unter Ehegatten erbschaftsteuerfrei zugewendet werden können. Wird in der zu empfehlenden "Schamfrist" zwischen dem Wechsel der Güterstände zudem anstelle der Gütertrennung der Wahlgüterstand vereinbart, resultiert hieraus der Vorteil, daß die sachliche Steuerbefreiung des § 5 Abs. 3 ErbStG in vollem Umfang erhalten bleibt.³⁴

3.2 Frankreich

Das französische Erbschaftsteuerrecht stellt Vermögenstransfers unter Ehegatten sowohl im Todesfall als auch unter Lebenden bei Wechsel und Beendigung des Güterstandes (wie auch der Wahl-Zugewinnngemeinschaft) grundsätzlich von der Erbschaftsteuer frei.

Wird der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft durch Tod oder Scheidung beendet, kommt es für die Zahllast in Form eines Steueräquivalents auf die Art des Vermögenswerts an, mit dem die Ausgleichsforderung bedient wird. Für Ausgleichszahlungen in Geld fällt ein Betrag in Höhe von einmalig 125 EUR an, während für andere Wertgegenstände (z. B. Gesellschaftsanteile, Immobilien) die Ausgleichszahlung mit 2,5% des Nettoverkehrswerts der überlassenen Vermögensposition anzusetzen ist.

Im übrigen ist der Erwerb von Todes wegen unter Ehegatten in Frankreich stets von der Erbschaftsteuer ausgenommen. Schenkungen unter Ehegatten unterliegen jedoch einem wertabhängigen, progressiv ausgestalteten Steuertarif (7% bis 45% ab einem Steuerwert von 1.805.677 EUR).

29 *Kirschstein* in Gürsching/Stenger, § 5 ErbStG, Rz. 22.

30 Die in § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG vorgesehene Begrenzung des Freibetrages auf den Steuerwert des Endvermögens des Erblassers ist nach Heraufschleusung der Steuerwerte auf Verkehrswertniveau durch die gesetzliche Neuregelung der Bewertungsvorschriften im Zuge der Reform des ErbStG zum 01.01.2009 weitgehend obsolet geworden (vgl. auch *Kirschstein* in Gürsching/Stenger, § 5 ErbStG, Rz. 22.)

31 Zur Ermittlungspflicht der Finanzverwaltung im Rahmen des Anfangsvermögens s. *Kirschstein* in Gürsching/Stenger, § 5 ErbStG, Rz. 27.

32 U. a. BFH v. 24.08.2005, II R 28/02, BFH/NV 2006, S. 63ff.; BFH v. 28.06.2007, II R 12/06, BStBl. II 2007, S. 785.

33 Erfolgt keine zivilrechtliche Beendigung des Güterstandes durch die Ehegatten, sondern lediglich ein (wirtschaftlicher) Ausgleich des während des Bestehens der Ehe erwirtschafteten Zugewinns, greift § 5 Abs. 2 ErbStG nicht ein und es liegt eine steuerpflichtige Zuwendung unter Lebenden nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor (sog. "fliegender" Zugewinnausgleich), ErbStH 2011 H E 5.2.

34 *Jünemann*, ZEV 2013, S. 353, 361.

Fazit

Mit dem Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft geben die EU-Mitgliedstaaten Deutschland und Frankreich als Vorreiter der europaweiten Harmonisierung des Güterrechts gerade Ehepaaren mit unterschiedlichen Staatsangehörigkeiten ein flexibles Regelwerk für die Vermögensaus-einandersetzung bei Tod oder lebzeitiger Beendigung des Güterstandes an die Hand. Die Ergänzung der dem Wahlgüterstand zugrundeliegenden Zugewinnngemeinschaft deutschen Rechts, die konsequent den Halbteilungsgrundsatz als Resultat der Charakterisierung der Ehe als umfassender Lebens- und Schicksalsgemeinschaft³⁵ verfolgt, um Komponenten des französischen Güterrechts zum Schutz zentraler ehelicher Vermögensgegenstände (z.B. die Familienwohnung) kann als positive inhaltliche Weiterentwicklung des

in beiden EU-Mitgliedstaaten derzeit geregelten Güterrechts angesehen werden. Diese Wertung wird bestärkt durch eine umfassende erbschaftsteuerliche Privilegierung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht beider Staaten, die den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft damit auch zu einem interessanten steuerlichen Gestaltungsinstrument in der Vermögensnachfolgeberatung macht.

³⁵ Keller/von Schrenck, JA 2014, S. 87, 91.

Themen für die Praxis.



WWW.BOORBERG.DE

Steueranwalt 2014/2015

hrsg. von der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2015, 186 Seiten, € 45,-

Steueranwalt

ISBN 978-3-415-05479-0

Die jährlich erscheinenden Bände der Reihe »Steueranwalt« stellen das Spektrum der jeweils aktuellen steuerrechtlichen Themen dar.

»Steueranwalt 2014/2015« behandelt:

- Aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung der Kfz-Nutzung und anderer Sachleistungen
- Streit um steuerliche Nebenleistungen – Rechtsfragen von großer wirtschaftlicher Bedeutung
- Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen als Auslöser von Grunderwerbsteuer
- Aktuelle Rechtsprechung zum Erbschaftsteuerrecht
- Die PartGmbH – eine neue attraktive Rechtsform für Freiberufler
- Nach der Reform ist vor der Reform – Problemlösungen im Bereich der strafbefreienden Selbstanzeige



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1310694

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564

TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0615

Transparenz, Beihilferecht und direkte Steuern: Die Kommission geht gegen sog. "Rulings" vor

Rechtsanwalt *Dr. Klaus von Brocke*, Ernst & Young AG, München

I. Einleitung

Die Europäische Kommission hat sich den Kampf gegen die Steuervermeidung auf Unternehmensebene und schädlichen Steuerwettbewerb in der EU auf die Fahnen geschrieben. Neben den sogleich näher zu betrachtenden Beihilfverfahren gegen einige Konzerne und Mitgliedstaaten hat sie nun auch am 18.03.2015 im Rahmen eines Maßnahmenpakets zur Steuertransparenz einen Richtlinienvorschlag zur Änderung der Kooperationsrichtlinie 2011/13/EU vorgelegt. Beide Bereiche sollen nun kurz erläutert werden.

Informationsaustausch über Steuervorbescheide

Im Mittelpunkt des Transparenzpakets steht ein Richtlinienvorschlag zur Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten bei Steuervorbescheiden, die sich auf andere Mitgliedstaaten auswirken können. Die Mitgliedstaaten sollen verpflichtet werden, im Rahmen von festen Zeitvorgaben Informationen über ihre Steuervorbescheide systematisch auszutauschen. Alle drei Monate sollen die nationalen Steuerbehörden den anderen Mitgliedstaaten einen Kurzbericht über alle von ihnen erteilten Steuervorbescheide mit grenzübergreifender Wirkung übermitteln. Die Mitgliedstaaten können dann zu einem Steuervorbescheid, der für sie von Belang sein könnte, nähere Einzelheiten anfordern. Die Kommission erhofft sich dadurch, daß einerseits die Mitgliedstaaten bestimmte Formen mißbräuchlicher Steuergestaltung leichter feststellen und dagegen vorgehen können, und andererseits, daß die Steuerbehörden weniger geneigt sein dürften, Unternehmen selektive Steuervorteile zu gewähren, wenn andere Mitgliedstaaten Einblick nehmen können.

Der Richtlinienvorschlag ist bereits von dem Europäischen Parlament gebilligt worden. Nun sind die Mitgliedstaaten am Zuge, die den Vorschlag auf der Grundlage des Art. 115 AEUV nur einstimmig annehmen können. Sollten sich die Mitgliedsstaaten in den nächsten Monaten einigen, könnten die Bestimmungen am 01.01.2016 in Kraft treten. Da der Europäische Rat die Kommission im Dezember 2014 zur Vorlage dieses Vorschlags aufgefordert hatte, ist zu erwarten, daß die politische Bereitschaft für eine rechtzeitige Einigung vorhanden ist.

Das Vorgehen gegen die "Ruling"-Praxis einiger Mitgliedstaaten unter Beihilferecht

Ein wesentlich schärferes Instrument als die Verabschiedung einer Richtlinie steht der Kommission mit den Be-

stimmungen des Beihilferechts in den Art. 107/108 AEUV zur Verfolgung der "Ruling"-Praxis zur Verfügung. Ziel der aktuellen Kommission ist es, steuerrechtliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten sowohl weiterhin retrospektiv als auch pro futuro auf dessen Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht respektive den Zielen eines fairen Steuerwettbewerbs zu unterwerfen.¹

Aus Sicht des Rechts der Europäischen Union läßt sich das Steuerrecht auch unter dem Aspekt des Beihilferechts betrachten. Dieses weist jedoch keine speziellen Ausprägungen für das Steuerrecht auf. Dementsprechend obliegt es den Rechtsanwendern, dem Beihilferecht in Bezug auf steuerliche Aspekte Konturen zu verleihen. In der Vergangenheit prägten sich insbesondere durch Kommission und Unionsgerichte gewisse Leitlinien heraus. Stellt die Kommission, gegebenenfalls bestätigt durch eine rechtskräftige Entscheidung der Unionsgerichte, fest, daß eine unzulässige Beihilfe besteht, hat der betroffene Mitgliedstaat in aller Regel den gewährten Vorteil von dem begünstigten Unternehmen zurückzufordern.²

Die Prüfung, ob eine unzulässige Beihilfe vorliegt, läßt sich folgende Schritte gliedern: (1) Ein einem Unternehmen selektiv unmittelbar oder mittelbar zugewendeter Vorteil, (2) bei dem es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt, die dem Staat zuzurechnen ist, (3) und die den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht (4) und die geeignet ist, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Grundsätzlich erfolgt nach der Judikatur der Unionsgerichte die Qualifikation einer Maßnahme als selektiv durch einen dreistufigen Test: (1) Bestimmung des Referenzsystems, (2) Bestimmung der Abweichung und Vorteils an den Steuerpflichtigen im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die sich in einer rechtlich oder tatsächlich ähnlichen Situation befinden, sowie (3) keine Rechtfertigung der selektiven Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau respektive das Wesen und allgemeine Zwe-

1 Presseerklärung der Kommission (College of Commissioners) vom 18.02.2015, IP/15/4436, respektive Presseerklärung des Rats der Europäischen Union vom 09.12.2014, 16603/14, Presse 68, PR CO 632.

2 Vgl. hierzu *von Brocke/Wohlhöfler*, IWB 2014, 287.

cke dieses Systems.³ Neuere Entwicklungen im Bereich des steuerlichen Beihilferechts geben nun Anlaß, diese im Hinblick auf bisherige Konturen zu betrachten.

Die Kommission schuf Eckpfeiler sekundärrechtlicher Art zur Behandlung des Steuerrechts im Hinblick auf dessen beihilferechtliche Qualität. So veröffentlichte sie im vergangenen Jahr den Entwurf einer Mitteilung über eine Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV (http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/index_en.html). Unter anderem führt die Kommission darin aus, daß das Gewähren von sogenannten Steuererwaltungsentscheidungen, d.h. Vorabentscheidungen, durch die Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen beihilferechtlichen Charakter haben kann (Entwurf einer Mitteilung über eine Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV, Rz. 174ff.).

Im Bereich dieser Thematik leitete im vergangenen Jahr die Kommission Untersuchungen wegen Verletzung des europäischen Beihilferechts offiziell gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande ein.⁴ Die aktuelle Kommission unter *Jean-Claude Juncker* und der Kommissarin für Wettbewerb, *Margrethe Vestager*, führt diese Verfahren fort. Darüber hinaus forderte sie sämtliche Mitgliedstaaten auf, Informationen über die Gewährung von Vorabentscheidungen der nationalen Finanzverwaltung der Kommission zukommen zu lassen (Presseerklärung der Kommission vom 17.12.2014, IP/14/2742). Jüngst wurde eine beihilferechtliche Untersuchung gegen Belgien zur Vereinbarkeit von Vorabentscheidungen mit dem Beihilferecht eingeleitet (Presseerklärung der Kommission vom 03.02.2015, IP/15/4080; anhängiges Verfahren: SA.37667). Sollte auch nur in einem dieser Verfahren am Ende die Kommission bei ihrer zunächst vorläufigen Einschätzung der Wertung als unzulässige Beihilfe bestehen, droht in letzter Konsequenz die Rückforderung des gewährten Steuervorteils durch den betroffenen Mitgliedstaat vom Steuerpflichtigen.⁵

1. Verfahren gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande

Wie einleitend erwähnt, führt die Kommission seit vergangem Jahr offiziell beihilferechtliche Untersuchungen gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande betreffend die Gewährung von Vorabentscheidungen der Finanzverwaltung. Diese Verfahren wurden im Oktober 2014 durch ein weiteres entsprechendes Verfahren gegen Luxemburg ergänzt.⁶ Inhaltlich gemein ist allen vier Verfahren, daß sie Vorabentscheidungen im Bereich der Verrechnungspreise betreffen. Der Schwerpunkt der vorläufigen Feststellungen liegt jeweils darin, das Vorliegen eines selektiven Vorteils darzustellen. Im wesentlichen bringt die Kommission folgende Aspekte vor, die ihrer Auffassung nach für das Vorlie-

gen eines selektiven Vorteils sprechen können⁷

- Nichtvorliegen einer Verrechnungspreisdokumentation,
- eher Aushandlung als Ermittlung der Bemessungsgrundlage,
- fehlende Begründung für die Wahl des verwendeten Gewinn-Indikators,
- sog. "reverse-engineering", um einen gewählten Zuschlag zu bestimmen,
- Anschein der Einigung auf einen bestimmten Gewinn anstatt Bestimmung einer Methode zur Ermittlung des Verrechnungspreises,
- fehlende Begründung für die Wahl der verwendeten Methode zur Bestimmung eines Verrechnungspreises,
- zu niedriger Ansatz von Vergütungen,
- die Qualifikation als low-risk statt als full-fledged-Produzent,
- fehlerhafte Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse,
- Anpassungen im Rahmen von Datenbankanalysen,
- die Berechnung von Lizenzzahlungen,
- die Höhe von Vergütungen sowie die zeitliche Dauer von solchen Verrechnungspreisvereinbarungen.

Die Kommission sieht in diesen Fällen ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz gemäß den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD. Hieraus schließt sie auf das Vorliegen eines selektiven Vorteils. Dies stütze sich darauf, daß eine Vorabentscheidung, die die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD nicht korrekt anwende, eine ermessensgeleitete Behandlung des Steuerpflichtigen darstelle. Ein solches ermessensgeleitetes Abweichen von allgemeinen Regeln verschaffe einen selektiven Vorteil für den Steuerpflichtigen, da die übrigen Steuerpflichtigen entsprechend den allgemeinen Regeln besteuert werden.

2. Verfahren gegen Belgien

Am 03.02.2015 erklärte die Kommission, daß sie gegen Belgien ein Beihilfeverfahren eingeleitet hat, mit dem sie das System der sogenannten Vorabentscheidungen betref-

3 Zuletzt z. B. EuG, Urteil v. 07.11.2014, T-399/11, *Autogrill Espana/Kommission*, Rz. 37; EuGH, Urteil v. 7.11.2014, T-219/10, *Banco Santander/Kommission*, Rz. 33; weiterführend vgl. *von Brocke/Wohlhöfler*, IWB 2014, 287, 290ff. m.w.N.

4 Presseerklärung der Kommission vom 11.06.2014, IP/14/663; anhängiges Verfahren: SA.38373, SA.38374, SA.38375.

5 Weiterführend vgl. *von Brocke/Wohlhöfler*, IWB 2014, 287, 291ff.

6 Presseerklärung der Kommission vom 07.10.2014, IP/14/1105; anhängiges Verfahren: SA.38944.

7 Vgl. SA. 38373, C(2014) 3606 final, Rz. 57-70; SA.38374, C(2014) 3626 final, Rz. 78-125; SA.38375, C(2014) 3627 final, Rz. 63-82; SA.38944, C(2014) 7156 final, Rz. 57-79; vgl. auch *Linn*, IStR 2015, 114, 117ff.

find überschießender Gewinne ("excess profit" ruling system) untersucht wird. Im wesentlichen reduziert sich nach einer Norm des belgischen Steuergesetzes die Steuer eines Unternehmens insoweit, als der Unternehmensgewinn auf der Zugehörigkeit zu einer internationalen Unternehmensgruppe beruht. Diesen Unternehmen wird somit nach Auffassung der Kommission im Vergleich zu den Unternehmen, die nur in Belgien tätig sind, ein selektiver Vorteil gewährt. Ein solcher Vorteil kann z. B. auf Synergie- und Skaleneffekten beruhen. Zur Nutzung dieser Steuervergünstigung bedarf das Unternehmen einer Vorabentscheidung durch die Finanzverwaltung. Die belgische Finanzverwaltung sieht in diesem System die Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD. Demgegenüber bezweifelt die Kommission, daß diese Auffassung belastbar ist. Sie könne – auf der Rechtfertigungsebene – nicht durch die Abhilfe einer Doppelbesteuerung begründet werden, da die in Belgien gewährten Steuervorteile nicht der Steuerbelastung in anderen Staaten in Bezug auf denselben Gewinn entsprechen. Darüber hinaus sei der überschießende Gewinn im vorgenannten Sinn zu hoch angesetzt.

a. Einordnung und Betrachtung

Nachfolgend sollen wesentliche Aspekte, die sich aus den vorläufigen Feststellungen der Kommission ergeben, dargestellt und aufgezeigt werden.

b. Selektivität

Die Kommission setzt in den zuvor genannten vier Verfahren, die Verrechnungspreisvereinbarungen zum Gegenstand haben, den Fremdvergleichsgrundsatz den Richtlinien der OECD über Verrechnungspreise und einen Verstoß hiergegen einem selektiven Vorteil gleich.⁸ Nicht notwendigerweise stützend erscheint die Bezugnahme der Kommission in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des EuGH in Sachen belgische Koordinierungszentren.⁹ Im Ergebnis prüft sie das Vorliegen eines selektiven Vorteils an Normen, die nicht rechtsverbindliches innerstaatliches Recht sind Da und solange die OECD-Guidelines kein verbindliches Recht sind, ist zweifelhaft, ob ohne weiteres ausschließlich die Einhaltung der OECD-Guidelines eine Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewährleisten. Die Kommission vergleicht die untersuchten Verrechnungspreisvereinbarungen mit denen anderer Mitgliedstaaten, wodurch sie auf die Rechtsordnung respektive die Verwaltungspraxis anderer Mitgliedstaaten Bezug nimmt. Dagegen hat erst jüngst das EuG im Sinne des bisherigen Verständnisses des Konzepts der Referenzsystembestimmung erneut verdeutlicht, daß es für das wirksame Abstellen auf ein Referenzsystem darauf ankommt, daß die verglichenen Unternehmen bzw. Gruppen von Unternehmen demselben Referenzsystem, in demselben Mitgliedstaat, unterliegen.¹⁰

Fraglich ist weiterhin, ob eine Anwendung der Grundsätze der Gibraltar-Entscheidung des EuGH die vorläufigen Feststellungen der Kommission stützen kann. Danach kann die Prüfung der Feststellung des Referenzsystems und die Prüfung der Selektivität in einem Prüfungsschritt zusammengefaßt werden, wenn die Anwendung von Normen des nationalen Steuerrechts in sich selbst die Voraussetzungen dazu trägt, zu einer Differenzierung, mithin Bevorteilung, unterschiedlicher Gruppen von Steuerpflichtigen zu führen.¹¹ Ob in diesem Sinne Unternehmen, die dem Adressatenkreis von Verrechnungspreisvereinbarungen angehören oder angehören können, im Verhältnis zu rein national tätigen Unternehmen, die qua ihrer Tätigkeit nicht als Adressaten von Verrechnungspreisvereinbarungen in Frage kommen, als besonders bevorteilt gelten können, erscheint diskutabel.¹²

c. Faktoren zur Feststellung einer unzulässigen Beihilfe

In ihrem letztes Jahr veröffentlichten Entwurf einer Mitteilung über eine Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV bestimmt die Kommission, daß Vorabentscheidungen insbesondere unter den folgenden Umständen selektiv seien.¹³

Der Steuerverwaltung steht bei der Gewährung von Verwaltungsentscheidungen Ermessen zu, Verwaltungsentscheidungen können von Unternehmen in ähnlicher Rechts- und Sachlage nicht in Anspruch genommen werden. Die Verwaltung scheint ihren Ermessensspielraum dazu zu nutzen, den Steuerpflichtigen im Vergleich zu Steuerpflichtigen in vergleichbarer Situation steuerlich "bevorzugt" zu behandeln sowie die Verwaltungsentscheidung wurde unter Verstoß gegen die geltenden Rechtsvorschriften erlassen und hat zu einer niedrigeren Steuer geführt.

Darin spricht sie pauschal davon, daß Verwaltungsentscheidungen im Bereich der Verrechnungspreise, die alternative Methoden zur Berechnung des steuerpflichtigen

8 SA. 38373, C(2014) 3606 final, Rz. 54f.; SA.38374, C(2014) 3626 final, Rz. 60f.; SA.38375, C(2014) 3627 final, Rz. 75f.; SA.38944, C(2014) 7156 final, Rz. 53f.

9 *Linn*, IStR 2015, 114, 119; EuGH, Urteil v. 26.06.2003, C-182/03 und C-217/03, Belgien sowie Forum 187/Kommission.

10 EuG, Urteil v. 07.11.2014, T-399/11, Banco Santander/Kommission, Rz. 76, 79, Revision v. 19.01.2015 zum EuGH anhängig, C-21/15 P; EuG, Urteil v. 07.11.2014, T-219/10, Autogrill Espana/Kommission, Rz. 72, 75, Revision v. 19.01.2015 zum EuGH anhängig, C-20/15 P; EuG, Urteil v. 09.09.2014, Hansestadt Lübeck/Kommission, Rz. 53, Revision v. 20.11.2014 zum EuGH anhängig, C-524/14 P; vgl. auch *Bartosch*, EuZW 2015, 99, 103).

11 EuGH, Urteil v. 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission/Gibraltar, Rz. 93).

12 *Bartosch*, BB 2015, 34, 36; *Linn*, IStR 2015, 114, 119.

13 Entwurf einer Mitteilung über eine Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV, Rz. 177.

gen Gewinns gestatten, ein Beihilfeelement enthalten können (a. a. O., Rz. 176). Bereits früher äußerte sie sich dazu, wann ihrer Auffassung nach ein Vorteil gewährt sei, wobei die Kommission insbesondere auf die Kostenaufschlagsmethode abstellte.

Die nun vorliegenden vier vorläufigen Feststellungen in den Beihilfeverfahren gegen Irland, Luxemburg und den Niederlanden können als Versuch der Kommission gelten, für den Bereich der Verrechnungspreise die Begrifflichkeit des selektiven Vorteils zu konkretisieren. So lassen sich eine Reihe von Faktoren identifizieren, anhand derer die Kommission auf einen selektiven Vorteil schließt:

- die Vorabentscheidung weicht von gesetzlichen Regelungen, der ständigen Rechtsprechung, der ständigen Verwaltungspraxis oder einer allgemeinen verwaltungsinternen Weisung ab,
- der Steuervorteil wird anderen Unternehmen, die sich in einer ähnlichen rechtlichen oder tatsächlichen Situation befinden, nicht gewährt,
- die Vorabentscheidung stellt ausdrücklich klar, daß hierdurch keine allgemeine Verwaltungspraxis begründet wird,
- die Vorabentscheidung führt zu einem bedeutenden Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Einkommen,
- keine Verrechnungspreisdokumentation vorhanden,
- keine oder keine hinreichende Begründung für die Wahl des gewählten Nettogewinnindikators,
- keine oder keine hinreichende Begründung für die Wahl der gewählten Vergleichsmaßstäbe,
- die Vorabentscheidung führt zu einem festen zu versteuernden Einkommen, unabhängig von der tatsächlichen wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens, d. h. de facto Pauschalbesteuerung,
- durch die Vorabentscheidung akzeptiert die Verwaltung eine umgekehrt proportionale Bestimmung des Gewinns in Bezug auf Funktion und/oder Beschäftigte, d. h. umso mehr Substanz das Unternehmen aufweist, desto niedriger ist der Grenzsteuersatz,
- die Vorabentscheidung begrenzt das zu versteuernde Einkommen,
- die akzeptierte Verrechnungspreismethode weist Inkonsistenzen im Rahmen der Gewinnkalkulation auf, z. B. eine Erhöhung nicht erstatteter Funktionen (z. B. Vertrieb) führt nicht zu einer Erhöhung von verbundenen erstatteten Funktionen (z. B. operative Kosten),
- Risiko- und Funktionszuordnung, die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basiert, spiegelt sich nicht im tatsächlichen Wirtschaftsleben der an der Unternehmensgruppe Beteiligten wider,
- im Fall der Änderung des bisherigen Risiko- und Funktionsprofils aufgrund einer Unternehmensumstrukturierung unterscheidet sich der zu versteuernde Gewinn vor und nach der Umstrukturierung wesentlich,
- keine Dokumentation der Stellung der ausländischen

Gruppenunternehmen um die relevanten Risiken abschätzen zu können,

- die Vorabentscheidung hat keinen oder einen sehr langen Geltungszeitraum und/oder berücksichtigt keine relevanten Änderungen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht,
- die Vorabentscheidung wurde schnell gewährt sowie
- die Vorabentscheidung wurde bei ihrer Gewährung durch andere besondere Umstände beeinflusst und/oder die Vorabentscheidung enthält andere besondere und/oder ungewöhnliche Merkmale, die noch nicht genannt wurden.

Im deutschen Steuerrecht bestätigt die Finanzverwaltung ihre Subsumtion eines Sachverhalts auf Antrag im Rahmen einer verbindlichen Auskunft, § 89 Abs. 2 AO. Obgleich der Finanzverwaltung nach dem Gesetz ein Ermessen zusteht, wird überwiegend davon ausgegangen, daß bei Vorliegen der Voraussetzungen das Ermessen auf Null reduziert ist (*Schmitz*, in Schwarz/Pahlke, AO, § 89 AO Rz. 54). Steuervereinbarungen nach deutschem Steuerrecht werden durch die Finanzverwaltung als unzulässig angesehen.¹⁴ Demgegenüber steht die Entscheidung über die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens nach Auffassung der Finanzverwaltung in deren pflichtgemäßen Ermessen.¹⁵ Den bislang veröffentlichten vorläufigen Feststellungen der Kommission konnte man entnehmen, daß den Steuerverwaltungen in den besagten Mitgliedsstaaten ein jeweiliges Ermessen nach dem nationalen Recht zuerkannt wurde. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist nicht von einer selektiven Maßnahme auszugehen, wenn das Ermessen der Finanzverwaltung durch objektive, dem Steuersystem nicht fremde, mithin systeminhärente, Kriterien begrenzt ist.¹⁶ Allein das Bestehen von Ermessen kann danach nicht zwingend zu einer Beihilfe führen. Es kommt vielmehr auf die Ausgestaltung des Ermessens an. Äußerungen der Kommission legen die Annahme nahe, daß sie dieser Differenzierung nicht notwendigerweise folgt. Denn nach ihrer Auffassung begründe "jede Verwaltungsentscheidung, die von den allgemein geltenden Steuervorschriften abweicht, um einzelne Unternehmen zu begünstigen, [eine] Vermutung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe" (Entwurf einer Mitteilung über eine Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV, Rz. 170f.). Dies könnte so verstanden werden, daß durch jedwede Abweichung von allgemeinen Regelungen per se ein Vorteil begründet wird. Hierfür könnte im Duktus der zusammengefaßten Prüfung von Vorteil und Selektivität der Kommission sprechen, daß nach deren Auffassung jede ermessengeleitete einschränkende Anwendung von

14 BMF v. 05.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, Tz. 1.2.

15 BMF v. 05.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, Tz. 3.9.

16 EuGH, Urteil v. 18.07.2013, C-6/12, P Oy, Rz. 24 ff.

Maßnahmen, die prima facie für alle Unternehmen gelten, als selektiv werteten.¹⁷ Somit würde per se ein Vorteil durch Selektivität bedingt, während an sich nach dem allgemeinen Prüfungsverständnis (vgl. vorne) zunächst ein Vorteil festzustellen ist und erst in einem Folgeschritt zu untersuchen wäre, ob dieser Vorteil selektiv ist.

3. Fazit und Ausblick

In den angesprochenen Verfahren werden Entscheidungen erst im dritten Quartal 2015 erwartet. Wie die derzeitige Entwicklung zeigt, sind beihilferechtliche Untersuchungen von steuerlichen Vorabentscheidungen (Rulings bzw. APA) eine aktuelle Ausprägung der Beihilfepraxis der Kommission. Neben der Untersuchung der Vorabentscheidungspraxis von Mitgliedstaaten, untersucht die Kommission unter dem beihilferechtlichen Aspekt zwischenzeitlich eine Vielzahl steuerlicher Maßnahmen und Regelungen der Mitgliedstaaten, insbesondere die Besteuerung von geistigem Eigentum,¹⁸ das gesamte Körperschaftsteuergesetz Gibraltars,¹⁹ oder aktuell die ungarische Besteuerung von Werbung.²⁰

Sowohl das weitere Vorgehen der Kommission als auch eine mögliche Befassung der Unionsgerichte läßt Raum für eine weitere Konturierung des steuerlichen Beihilferechts. Ob und inwieweit neuere Entscheidungen und Verfahren, insbesondere zum Verständnis und den Anforderungen an

das Gewähren eines Vorteils und das Bestehen von Selektivität,²¹ hierauf Einfluß nehmen könnten, muß der weitere Verfahrensverlauf zeigen.

Die nächste große Etappe ist der Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung, der noch vor dem Sommer vorgelegt werden soll. Dieser zweite Aktionsplan wird Maßnahmen gewidmet sein, die die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt gerechter und effizienter machen sollen. Hierzu zählt unter anderem der Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), der wieder ins Gespräch gebracht werden soll. Des Weiteren werden Überlegungen angestellt, wie die neuen OECD/G20-Maßnahmen zur Bekämpfung der Erosion der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung (BEPS) in die EU-Regelungen übernommen werden können.

17 A.a.O., Rz. 124; vgl. auch *Bartosch*, BB 2015, 34, 37, der die Auffassung der Kommission als "einfach falsch [bezeichnet], weil nicht mit anderen Urteilen der Unionsgerichte vereinbar".

18 Presseerklärung der Kommission vom 17.12.2014, IP/14/2742.

19 Presseerklärung der Kommission vom 16.10.2013, IP/13/955; anhängiges Verfahren: SA.34914.

20 Presseerklärung der Kommission vom 12.03.2015, IP/15/4598; anhängiges Verfahren: SA.39235.

21 Vgl. z.B. jüngst anhängige Verfahren bei EuGH und EuG betreffend die Abschreibung von unmittelbar und mittelbar erworbenen Firmenwerten: C-20/15 P; C-21/15 P; T-12/15; T-826/14.

100.000-fach bewährt.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1229749

WWW.BOORBERG.DE

Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse, Rechtsfragen

von Professor Dr. Arnulf Weuster
und Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

2015, 13., überarbeitete Auflage, 454 Seiten, € 22,50

ISBN 978-3-415-05411-0

Das Standardwerk stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

Die 13. Auflage wurde um weitere Erfahrungen der Verfasser aus der Analyse von Originalzeugnissen und aus Zeugnis-Seminaren ergänzt. Die Autoren haben gerichtliche Entscheidungen eingearbeitet sowie das Textbaustein-system verbessert und um zusätzliche Bausteine erweitert. Schließlich wurden die Beurteilungsbögen noch stärker an die Bedürfnisse der Praxis angepasst.

 BOORBERG

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

SZ0615

Tatentdeckung durch Berichterstattung über CD-Ankauf?

– zugleich Anmerkung zu AG Kiel vom 27. 11. 2014 (48 Ls 1/14 545 Js 46477/13)

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Martin Wulf*, Streck Mack Schwedhelm, Berlin¹

Auch wenn in der jüngeren Vergangenheit keine neuen CD-Ankäufe der Finanzbehörden mehr bekannt geworden sind, bleiben die damit verbundenen Rechtsprobleme für die Beratungspraxis relevant. Denn die Auswertungen dauern an, die Finanzverwaltung ist weiter damit beschäftigt, die Selbstanzeigen abzuarbeiten, die in den letzten ein bis zwei Jahren auf den Dienststellen eingegangen sind. Dabei wird der Berater immer wieder mit Fällen konfrontiert, in denen die Ermittlungsbehörden nach Abgabe der Nacherklärung etwas überraschend mitteilen, daß die Selbstanzeige nicht als wirksam anerkannt werden könne, da der Mandant bereits vor der Selbstanzeige durch einen CD-Ankauf aufgedeckt gewesen sei. Sodann wird zwischen den Beteiligten über die Frage der Tatentdeckung gestritten. In der Praxis führt dieser Streit vielfach zu einer Einstellung des Verfahrens gemäß § 153a StPO. Die Mehrzahl der Mandanten zahlt die ihnen zugedachten Auflagen zähneknirschend, um die weitere Auseinandersetzung im Strafverfahren zu vermeiden.

Vor diesem Hintergrund fällt das Interesse auf eine Entscheidung des Amtsgerichts Kiel.² Im hohen Norden hatte man über einen Fall zu entscheiden, bei dem sich die Beteiligten offenbar nicht auf eine Einstellung des Verfahrens gegen Zahlung von Geldauflagen einigen konnten. Der Mandant (A) wurde angeklagt und im Ergebnis durch das Amtsgericht verurteilt. Die für ihn abgegebene Selbstanzeige war zwar vollständig und zutreffend, entfaltete aber nach Auffassung des Gerichts gleichwohl keine Strafbefreiung. Denn bereits vor dem Eingang der Selbstanzeige war durch die Steuerfahndung Münster gegen den Mandanten ein Ermittlungsverfahren wegen des Vorwurfs der Einkommensteuerhinterziehung eingeleitet worden, da sich der Name des Mandanten auf einer durch die Steuerfahndung Münster ausgewerteten "Steuer-CD" befand.

Die Entscheidung gibt Anlaß, sich mit den Rechtsfragen nochmals zu beschäftigen.³ Aus ihr lassen sich durchaus Hinweise auf die Auseinandersetzung in Parallelfällen entnehmen.

klagte gab gemeinsam mit seiner Ehefrau laufend Einkommensteuererklärungen ab und wurde entsprechend veranlagt. In diesen Steuererklärungen waren die Erträge aus den "verschwiegenen Konten" nicht enthalten, so daß Einkommensteuern verkürzt wurden.

Ende Juli 2012 offenbarte der Angeklagte seinem Steuerberater die Existenz der ausländischen Kapitalanlagen. Der Steuerberater riet ihm dringend zur Abgabe einer Selbstanzeige, insbesondere auch deshalb, da er als Berater wegen der Presseveröffentlichungen über die Datenankäufe der Finanzverwaltung das Entdeckungsrisiko als "enorm" einschätzte. Die Bankunterlagen wurden durch den Steuerberater aufgearbeitet und die Selbstanzeige am 06.09.2012 beim Finanzamt eingereicht. Die Nacherklärung war vollständig. Sie erstreckte sich auf die Einkünfte der Jahre 2001 bis 2012. Das Finanzamt erließ geänderte Einkommensteuerbescheide, worauf hin der Angeklagte die Einkommensteuer nachzahlte.

Gegenstand des Strafverfahrens war der Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 2007 bis 2010 sowie der Vorwurf der versuchten Einkommensteuerhinterziehung für 2011. Hintergrund hierfür war, daß der Angeklagte offenkundig auch eine Bankverbindung bei der Bank Julius Bär AG unterhielt. Daten dieser Bank lagen im Jahr 2012 der Steuerfahndung Münster zur Prüfung vor. Nach Abgleich der dort vorliegenden Bankinformationen mit den Daten aus der Steuererklärung des Angeklagten wurde am 23.08.2012 das Steuerstrafverfahren gegen den Angeklagten wegen des Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 eingeleitet, ohne dies bekanntzugeben. Vor diesem Hintergrund stellte sich die Frage, ob die nachfolgend (am 06.09.2012) abgegebene Selbstanzeige wirksam war oder ob ihr der Sperrgrund der "Tatentdeckung" gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO entgegenstand.

I. Der zugrundeliegende Sachverhalt

Der Angeklagte hatte – nach den Feststellungen des Gerichts – seit den 90er Jahren Teile seines Vermögens bei drei verschiedenen Banken in der Schweiz angelegt. Die dort erzielten Einnahmen wurden in Deutschland nicht versteuert. Die Anlagen bestanden aus dem typischen Anlagenmix von festverzinslichen Wertpapieren und Aktien. Der Ange-

1 Der Autor ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

2 AG Kiel vom 27.11.2014, 48 Ls 1/14, 48 Ls 545 Js 46477/13 (1/14), SchlHA 2015, 110, hier zitiert nach juris.

3 Aus der jüngeren Literatur bspw. *Schöler*, DStR 2015, 503 ff.; *Erdel*, StB 2014, 193 ff., jeweils m. w. N.

II. Feststellungen des Amtsgerichts und Strafausspruch

Das Amtsgericht verurteilte den Angeklagten im Ergebnis wegen vollendeter Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 2007 bis 2010. Vom Vorwurf der versuchten Einkommensteuerhinterziehung für das Jahr 2011 wurde der Angeklagte freigesprochen.

Das Gericht stellte Einkommensteuerverkürzungen zwischen € 4.000,- und € 35.000,- (jeweils noch zzgl. SolZ) fest⁴ und verhängte hierzu folgende Einzelstrafen:

Jahr	Verkürzungsbetrag	Einzelstrafe
2007	€ 21.549,62	120 Tagessätze Geldstrafe
2008	€ 4.229,58	30 Tagessätze Geldstrafe
2009	€ 22.085,20	120 Tagessätze Geldstrafe
2010	€ 35.014,71	7 Monate Freiheitsstrafe

Auf der Basis dieser Einzelstrafen kam das Amtsgericht im Ergebnis zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von acht Monaten, die zur Bewährung ausgesetzt wurde.

Die für die Verurteilung erforderlichen Besteuerungsgrundlagen ließen sich der von dem Angeklagten selbst eingereichten Selbstanzeige entnehmen. Den Einwand des Angeklagten, er habe nicht vorsätzlich gehandelt, ließ das Gericht vor dem Hintergrund der allgemeinen Presseberichterstattung über das Problem verschwiegener Kapitalanlagen nicht gelten. Ergänzend stellte das Strafgericht fest, der Angeklagte habe überdurchschnittliche Kenntnisse hinsichtlich der denkbaren Anlageformen gehabt (indem er sich bspw. durch Geschäfte mit Derivaten abgesichert habe) und er habe sich laufend aus der Wirtschaftspresse über die aktuelle Diskussion zu den Auslandsanlagen informiert. Insbesondere habe er sich auch über die Internetseite "börsen.de" informiert und dort sei an mehreren Tagen konkret über die Tatsache berichtet worden, daß der deutschen Steuerfahndung Informationen über Kapitalanleger bei der Bank Julius Bär AG zur Prüfung zugespielt worden waren.

III. Zum Ausschluß der Selbstanzeige durch Tatentdeckung

1. Tatentdeckung in objektiver Hinsicht

Der Ausschluß der Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO setzt zunächst voraus, daß objektiv "Tatentdeckung" eingetreten ist. Nach der von der Rechtsprechung verwendeten Formel liegt dieses Merkmal vor, wenn der Informationsstand die "Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses" begründet.⁵ Ob und in welchen Fällen bereits die bloße Aufdeckung von Beziehungen zu ausländischen Banken ohne Abgleich mit der Steuerakte des Betroffenen einen ausreichenden Verdacht in diesem Sinne

begründen kann, ist im Detail umstritten.⁶ Hiermit mußte sich das Amtsgericht im konkreten Fall aber nicht beschäftigen. Schließlich hatte die Steuerfahndung Münster vor der Abgabe der Nacherklärung bereits Einsicht in die Steuerakten des A genommen und festgestellt, daß trotz der vorhandenen Auslandsanlagen keine Kapitalerträge aus der Schweiz erklärt worden waren. Nach allgemeiner Auffassung ist mit diesem Schritt jedenfalls eine ausreichende Konkretisierung der Verdachtslage erreicht.

Sodann wäre eigentlich zu prüfen gewesen, ob die von der Steuerfahndung Münster erlangten Informationen strafprozessual verwertbar waren. Denn unverwertbare Informationen können keine Tatentdeckung im Sinne von § 371 Abs. 2 AO begründen, da man auf ihnen keine Verurteilungswahrscheinlichkeit aufbauen kann.⁷ In der Literatur wird bekanntlich vertreten, daß der Ankauf gestohlener Bankdaten den Straftatbestand der "Datenhehlerei" nach § 17 Abs. 2 UWG erfüllt.⁸ Dies könnte zu einem strafprozessualen Verwertungsverbot führen und somit im Ergebnis eine Tatentdeckung objektiv ausschließen.⁹ Die zitierte Entscheidung schweigt zu diesen Problemen.

2. Subjektive Komponente der Tatentdeckung

Der Ausschlußgrund der Tatentdeckung enthält neben dem objektiven Merkmal auch eine subjektive Komponente. Der Betroffene muß von der Entdeckung Kenntnis haben ("... und er dies wusste..."). Alternativ hierzu scheidet die Selbstanzeige aus, wenn die Tat entdeckt ist und der Täter "...bei

4 Zusätzlich bestand das Problem, daß für 2007 ff. bislang unzutreffende Verlustvorträge festgestellt worden waren. Denn diese Verlustvorträge waren unter Einbeziehung der vollständigen Besteuerungsgrundlagen für die Vorjahre (2001 bis 2006) nicht zu gewähren. Das Amtsgericht umging dieses Problem, indem es der Verurteilung nur die Verkürzungsbeträge zugrundelegte, die sich aus der jeweiligen Einbeziehung der in den Veranlagungsjahren 2007 bis 2010 angefallenen Einkünfte ergaben (d.h. die für das Strafverfahren relevante Steuerverkürzung wurde unter Berücksichtigung der "falschen" Verlustvorträge bestimmt); die eigentlich darüber hinaus eingetretenen Steuerverkürzungen werden im Urteil zwar konkret beziffert, sollen aber strafrechtlich nicht zugrundegelegt worden sein.

5 Grundlegend BGH vom 13.05.1983, 3 StR 82/83, wistra 1983, 197; zuletzt bestätigt durch BGH vom 20.05.2010, 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133; weitere Nachweise bei *Schwedhelm/Wulf*, Stbg 2008, 294 (295); zweifelnd *Schöler*, DStR 2015, 503 (504), der aber übersieht, daß der 1. Strafsenat in seiner Entscheidung vom 20.05.2010 unverändert diese Definition verwendet, streitig ist nur die weitere Auslegung im Detail.

6 Vgl. hierzu nur *Erdel*, StB 2014, 193 (196), m.w.N.

7 BGH vom 13.05.1987, 3 StR 37/87, wistra 1987, 293 (295).

8 Vgl. nur *Wulf*, PStR 2012, 33 mit Nachweisen zum Streitstand; in der Rechtsprechung werden die Datenankäufe der Finanzverwaltung bislang toleriert, ein Verwertungsverbot wird mit unterschiedlichen Begründungen verneint, vgl. zuletzt Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz vom 24.02.2014, VGH B 26/13, NJW 2014, 1434, wobei bislang kein Gericht darüber entschieden hat, ob die Daten in einem strafgerichtlichen Hauptverfahren für eine Verurteilung herangezogen werden können.

9 *Buse*, DStR 2008, 2100 (2101); *Fehling/Rothbacher*, DStZ 2008, 826; *Wulf*, a.a.O., m.w.N.

verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte“. Positive Kenntnis davon, daß die Steuerfahndung in Münster seinen Fall bereits aufgegriffen hatte, lag für den A selbstverständlich nicht vor. Dreh- und Angelpunkt der Entscheidung war damit die Frage, ob A den Umständen nach mit seiner Entdeckung rechnen mußte. Das Amtsgericht bejaht diese Frage. Die Ausführungen des Gerichts zeigen exemplarisch die Argumentation der Strafverfolgungsbehörden in diesen Fällen und sollen deshalb im Wortlaut wiedergegeben werden:

“(129) Die Tat war aber nicht nur objektiv entdeckt, der Angeklagte mußte auch im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO mit der Tatentdeckung rechnen.

(130) a) Dabei gilt nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO zunächst, daß es zur Versagung der Strafbefreiung für alle unverjährten Steuerstraftaten bereits genügt, daß eine von ihnen im Zeitpunkt der Selbstanzeige auch nur zum Teil entdeckt war (so auch Beyer, NWB 43/2012, 3445, 3446). Subjektiv ist nicht erforderlich, daß der Täter mit der Entdeckung dieses Teils dieser Tat rechnen mußte; es genügt vielmehr, wenn der Angeklagte mit der Entdeckung eines beliebigen Teils einer beliebigen seiner Taten rechnen muß. Denn nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO muß der Täter lediglich wissen oder damit rechnen müssen, daß eine Tat wenigstens zum Teil entdeckt ist, nicht aber, welcher Teil welcher Tat.

(131) Diese am Wortlaut orientierte Auslegung entspricht auch der oben genannten zweiteiligen Rechtfertigung der Straffreiheit: Bei den Sperrgründen des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO muß die Tat noch nicht entdeckt sein, es können also noch verborgene Steuerquellen aufgedeckt werden; die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit rechtfertigt in diesem Fall die Straffreiheit, solange der Täter (oder sein Vertreter) nicht positiv Kenntnis von einer Prüfungsanordnung oder der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens hat oder bereits ein Amtsträger zur Prüfung oder Ermittlung erschienen ist. Ist eine Tat andererseits – jedenfalls zum Teil – bereits entdeckt, die bisher verborgene Steuerquelle also aufgedeckt, kann das Privileg der Straffreiheit insoweit nicht mehr fiskalisch, sondern nur noch durch die Rückkehr des Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit gerechtfertigt werden; in diesem Fall ist es angemessen, die Straffreiheit davon abhängig zu machen, daß der Steuerpflichtige freiwillig zur Steuerehrlichkeit zurückkehrt, und nicht lediglich aus der konkreten Furcht vor Entdeckung seiner Tat. Für die Freiwilligkeit kommt es aber nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Tatentdeckung insgesamt oder nur eines Teils seiner Tat oder Taten fürchtet.

(132) b) Vorliegend mußte der Angeklagte mit der Entdeckung seiner Kapitaleinkünfte bei allen drei Banken rechnen, deren Existenz er den Steuerbehörden bis dahin verschwiegen hatte.

(133) aa) In Kommentierung und Rechtsprechung wird teilweise angenommen, ‘damit rechnen müssen’ bedeute, daß der Täter aus den ihm bekannten Tatsachen den Schluß hätte ziehen müssen, daß die Tat entdeckt ist (so etwa Franzen/Gast/ Joecks, § 371 AO, Rdnr. 198; Klein, § 371 AO, Rdnr. 70; entsprechend: BayObLG, Urteil vom 24. 02. 1972, 4 St 135/71, BB 1972, 524; so auch noch Graf/Jäger/Wittig/Rolletschke, § 371

AO, Rdnr. 117, der die Auffassung in Rdnr. 118 aber schon relativiert). Auf eine entsprechende Auslegung deutet auch die Formulierung des Bundesgerichtshofs in seinem Beschluß vom 20. 05. 2010 hin, die Anforderungen an das Vorliegen des ‘Kennenmüssens’ dürften nicht überspannt werden (BGH, a.a.O., Rdnr. 33).

(134) Das Gesetz sieht aber gerade nicht vor, daß der Täter die Tatentdeckung ‘kennen mußte’, sondern nur, daß er ‘damit rechnen mußte’. Das Rechnen mit einem Umstand setzt dessen tatsächliches Vorliegen – anders als das Kennen – jedoch nicht voraus.

(135) Dies entspricht auch der Auffassung des historischen Gesetzgebers: Im ursprünglichen Gesetzentwurf für die Abgabenordnung war das tatsächliche Vorliegen der Tatentdeckung nicht als Voraussetzung der Verwehrung der Straffreiheit genannt (BT-Drucks. 7/79, Seite 81, dort § 354 Abs. 2 Nr. 2 AO). Erst im Bericht und Antrag des Finanzausschusses wurde dann die später verabschiedete Fassung des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgeschlagen, in dem die tatsächliche Tatentdeckung als Voraussetzung für die Versagung der Straffreiheit ergänzt war (BT-Drucks. 7/4292, Seite 134, nunmehr § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO). Zur Begründung wurde ausgeführt: ‘Der Täter, der [...] bei verständiger Würdigung der Sachlage damit hätte rechnen müssen, daß die Tat bereits entdeckt war, obwohl dies nicht zutrif, verliert damit noch nicht die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige’ (a.a.O., Seite 44).

(136) Der Steuerhinterzieher muß demnach im Einzelfall mit der Tatentdeckung schon rechnen, wenn er noch nicht sicher auf die erfolgte Tatentdeckung schließen kann; vielmehr bedeutet das Rechnen-müssen mit der Tatentdeckung, daß eine Restunsicherheit verbleiben kann. Es genügt nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, wenn der Steuerhinterzieher aufgrund der ihm bekannten Tatsachen konkrete Anhaltspunkte dafür hat, daß seine Steuerhinterziehung jedenfalls zum Teil entdeckt sein könnte (im Ergebnis ebenso: Beyer, NWB 43/2012, 3445, 3446).

(137) Auch insoweit wird die am Wortlaut orientierte Auslegung durch die Systematik des § 371 Abs. 2 AO gestützt: In § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO hat der Gesetzgeber festgelegt, daß schon die Bekanntgabe einer (verdachtsunabhängigen) Prüfungsanordnung die Straffreiheit durch eine Selbstanzeige ausschließt. Genügt aber im Fall der Steuerprüfung schon die bloße Ankündigung, ohne daß die Finanzbehörden schon einen Tatverdacht haben müssen, liegt es nahe, bei einer tatsächlich gegebenen Tatentdeckung durch die Steuerbehörden für die Versagung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige ausreichen zu lassen, wenn der Täter die Entdeckung der Steuerhinterziehung nach seinem Kenntnisstand nur befürchten mußte; denn die Ankündigung der Steuerprüfung kann bei einem Täter regelmäßig auch nur die Sorge auslösen, daß seine Steuerhinterziehung im Rahmen der Prüfung entdeckt werden könnte. Es wäre ein Wertungswiderspruch, wenn im Falle der bevorstehenden Steuerprüfung schon die Bekanntgabe der entsprechenden Anordnung die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausschließt, obwohl eine Steuerprüfung nicht sicher zu einer Tat-

entdeckung führt, der Täter also auch nicht sicher von der Tatentdeckung ausgehen muß, im Fall der tatsächlich entdeckten Tat aber das Kennen-müssen der Tatentdeckung Voraussetzung wäre.

(138) Dieser Wertungswiderspruch wäre auch nicht dadurch zu rechtfertigen, daß dem Täter nicht zugemutet werden sollte, sich strafrechtlicher Verfolgung auszusetzen, wenn er dem Staat bisher verborgene Steuerquellen nachträglich offenbart, und die Abgrenzung, ab wann mit strafrechtlicher Verfolgung zu rechnen ist, bei der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung eindeutiger ist als beim Rechnen-müssen mit der Tatentdeckung (sowohl Randt/Schau, DStR 2008, 489, 491, zitiert nach beck-online, deren Argumentation spätestens seit dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz überholt sein dürfte; Blumers, wistra 1985, 85, kritisiert, der Täter könne 'die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht mehr kalkulieren'). Dieses Risiko muß der Steuerpflichtige tragen, der sich seiner Steuerpflicht bisher entzogen hat. Die Unsicherheit ist ihm – auch verfassungsrechtlich – zuzumuten, da es um die Gewährung eines (Straffreiheits-)Privilegs geht. Der Bundesgerichtshof hat in diesem Zusammenhang klargestellt, daß § 371 AO im Hinblick auf den Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch restriktiv auszulegen ist (vgl. BGH, a.a.O., Rdnr. 17).

(139) Im übrigen hat der Gesetzgeber die Fehleranfälligkeit der Prognose des Steuerpflichtigen erkannt und bewußt in Kauf genommen, wie sich aus der Begründung des Finanzausschusses aus dem Jahr 1975 ergibt ('Der Täter, der [...] bei verständiger Würdigung der Sachlage damit hätte rechnen müssen, daß die Tat bereits entdeckt war, obwohl dies nicht zutrifft [...]', BT-Drucks. 7/4292, Seite 44).

(140) bb) Ein erforderlicher Grad der Wahrscheinlichkeit, ab dem mit der Tatentdeckung gerechnet werden muß, läßt sich nicht quantifizieren (Beyer, NWB 43/2012, 3445, 3447, meint, bei weniger als 10% Wahrscheinlichkeit müsse der Täter jedenfalls nicht mit der Tatentdeckung rechnen). Vielmehr ist es eine Frage des Einzelfalls, ob der Steuerpflichtige bei verständiger Würdigung der Sachlage mit der Tatentdeckung rechnen mußte. Dabei dürfen die Voraussetzungen nicht überspannt werden.

(141) In dem oben zitierten Beschluß vom 20.05.2010 hat der Bundesgerichtshof hierzu ausgeführt, angesichts der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten im Hinblick auf Steuerstraftaten und auch der stärkeren Kooperation bei der internationalen Zusammenarbeit könnten heute keine hohen Anforderungen an die Annahme gestellt werden, der Angeklagte habe mit der Tatentdeckung rechnen müssen. 'Der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO wird daher heute maßgeblich durch die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung im vorstehend verstandenen Sinne und weniger durch die subjektive Komponente bestimmt' (BGH, a.a.O., Rdnr. 33; kritisch hierzu: Rüping in HHSp, § 371 AO, Rdnr. 194).

(142) Dabei kann sich das Zurückdrängen der 'subjektiven Komponente' nur auf das Damit-rechnen-müssen beziehen, weil es bei der positiven Kenntnis von der Tatentdeckung keinen Beurteilungsspielraum gibt. Aufgrund der verbesserten Ermittlungsmöglichkeiten muß der Steuerpflichtige somit heute ten-

denziell eher mit der Tatentdeckung rechnen als früher, weshalb es für die Versagung der Strafbefreiung maßgeblich auf die objektive Tatentdeckung ankommt.

(143) Im Ergebnis hat der Bundesgerichtshof damit zunächst die Anforderungen an die objektive Tatentdeckung niedrig bestimmt ('Die Anforderungen an diese Wahrscheinlichkeitsprognose dürfen [...] nicht zu hoch angesetzt werden', a.a.O., Rdnr. 24) und sodann festgestellt, aufgrund der heutigen Ermittlungsmöglichkeiten müssten Steuerhinterzieher eher mit der Entdeckung rechnen ('[...] können [...] heute keine hohen Anforderungen an die Annahme des 'Kennenmüssens' der Tatentdeckung mehr gestellt werden', a.a.O., Rdnr. 33). Dem Steuerhinterzieher bleibt demgemäß die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige verwehrt, wenn ihm bekannte tatsächliche Umstände erhebliche Anhaltspunkte dafür liefern, daß seine Steuerstraftaten jedenfalls teilweise entdeckt sein können.

(144) cc) Ob der Steuerpflichtige im Einzelfall mit der Tatentdeckung rechnen muß, ist auf der Grundlage seiner individuellen Tatsachenkenntnis zu beurteilen (vgl. Klein, § 371 AO, Rdnr. 70; Göres/Kleinert, NJW 2008, 1353, 1358, zitiert nach beck-online; BayObLG, a.a.O.). Dabei können unvollständige Informationen dazu führen, daß er eher mit der Tatentdeckung rechnen muß als bei vollständigeren Informationen (ähnlich Beyer, a.a.O., 3447, der sich anhand von konkreten Beispielen damit auseinandersetzt, welche Umstände dazu führen können, daß der Täter mehr oder weniger mit der Tatentdeckung rechnen müsse). So erhöht die (im übrigen unspezifische) Kenntnis vom Ankauf einer "Steuer-CD" aus einem Land, in dem der Steuerpflichtige unversteuerte Kapitalerträge erwirtschaftet hat, subjektiv die Wahrscheinlichkeit der Tatentdeckung. Tritt die Erkenntnis hinzu, daß die CD von der Bank stammt, bei der die Einkünfte entstanden sind, erhöht sich die Wahrscheinlichkeit subjektiv weiter. Durch zusätzliche Informationen, etwa zu Umfang und Qualität der Daten, kann sich die Wahrscheinlichkeit subjektiv weiter erhöhen oder auch verringern. Eine Verringerung der subjektiven Wahrscheinlichkeitseinschätzung ist etwa denkbar, wenn der Täter erfährt, daß die Daten nur weniger Kunden gekauft wurden; gar nicht mehr mit der Entdeckung bräuchte er beispielsweise zu rechnen, wenn er die glaubhafte Information erhalte, es seien lediglich Kundendaten aus einem Jahr erworben worden, in dem er selbst nicht Kunde der Bank war.

(145) Nicht zu folgen ist in diesem Zusammenhang der Auffassung, der Steuerpflichtige müßte im Fall des Erwerbs von "Steuer-CDs" lediglich dann mit der Entdeckung seiner Taten rechnen, wenn die Daten aller Kunden der jeweiligen Banken von den Steuerbehörden erworben worden wären (so ausdrücklich Bach, PStR 2012, 248, 249; ähnlich Mückenberger/Iannone, NJW 2012, 3481, 3482–3483, zitiert nach beck-online; ablehnend insoweit auch Beyer, a.a.O., 3447). Zum einen vernachlässigt die Auffassung die Abhängigkeit des Damit-rechnen-müssens vom subjektiven Kenntnisstand des Täters. Wollte man dieser Auffassung folgen, müßte der Täter zum anderen selbst dann noch nicht mit der Tatentdeckung rechnen, wenn die Steuerbehörden die Daten aller bis auf eines Kunden erlangt

hätten; das kann offenkundig nicht richtig sein.

(146) *dd) Eine Rolle kann schließlich das zeitliche Moment spielen. Allerdings kann nicht pauschal angenommen werden, daß unmittelbar nach dem Erwerb einer 'Steuer-CD' noch nicht mit der Entdeckung einer Tat gerechnet zu werden braucht, weil noch kein Abgleich mit den Steuerakten der auf der CD genannten Personen erfolgen konnte (so wohl Beyer, a.a.O., 3447); denn vor dem Ankauf einer CD prüfen die Steuerbehörden stichprobenartig die Qualität der Daten und können hierbei auch schon die Daten des Täters mit seinen Steuerakten abgeglichen haben. Erhebliche Zeit nach der Berichterstattung über einen CD-Kauf muß der Täter andererseits in geringerem Umfang, irgendwann nicht mehr mit der Tatentdeckung rechnen.*

(147) *Maßgeblicher Zeitpunkt für das 'Damit-rechnen-müssen' ist dabei immer der Kenntnisstand bei Abgabe der Selbstanzeige. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 371 Abs. 2 Satz 2 AO.*

(148) *c) In diesem Sinne mußte der Angeklagte zum Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige mit der (tatsächlich gegebenen) Tatentdeckung rechnen, insbesondere – aber nicht nur – in Bezug auf die Einkünfte, die er bei J B erzielt hat:*

(149) *Schon aufgrund seiner bei Abgabe der Steuererklärung gegebenen Kenntnis des Ankaufs von 'Steuer-CDs' von unbekanntem schweizerischen Banken durch die deutschen Steuerbehörden (siehe oben unter III.3) mußte der Angeklagte mit der Entdeckung seiner Steuerhinterziehungen rechnen, da er selbst Konten bei drei Banken in der Schweiz unterhielt, die er dem Finanzamt verschwiegen hatte.*

(150) *Darüber hinaus wußte der Angeklagte, daß eine 'Steuer-CD' mit Kundendaten von J B bei den deutschen Finanzbehörden vorlag. Durch den dem Angeklagten bekannten Ankauf von Daten von J B hatte sich die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung seiner Steuerhinterziehungen zusätzlich erheblich erhöht.*

(151) *Umstände, aufgrund derer der Angeklagte hätte davon ausgehen können, daß gerade seine Daten nicht auf einer CD enthalten wären, sind nicht ersichtlich.*

(152) *Keine Rolle spielt für die Frage der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige, daß der Angeklagte noch nicht mit der Tatentdeckung rechnen mußte, als er sich im Jahr 2011 zur Selbstanzeige entschloß. Dieser Gesichtspunkt kann ausschließlich im Rahmen der Strafzumessung berücksichtigt werden.“*

Auf dieser Basis wurde der A wegen vollendeter Einkommensteuerhinterziehung für die Veranlagungsjahre 2007 – 2010 verurteilt.

3. Rücktritt vom Versuch der Einkommensteuerhinterziehung für 2011

Einen Freispruch erlangte der A nur für das Jahr 2011. Hier war der Versuch der Einkommensteuererklärung angeklagt, da die am 18.05.2012 abgegebene (unvollständige) Einkommensteuererklärung zum Zeitpunkt der Nacherklärung, Anfang September 2012, noch nicht veranlagt worden war.

Nach allgemeiner Auffassung kommt auch für eine nur

versuchte Steuerhinterziehung die Strafbefreiung durch Abgabe einer Selbstanzeige in Betracht. Im vorliegenden Fall stand dem nach Auffassung des Amtsgerichts aber die Sperre durch Tatentdeckung entgegen.

Die Sperren nach § 371 Abs. 2 AO gelten dagegen nicht für den persönlichen Strafaufhebungsgrund des Rücktritts vom Versuch (§ 24 StGB). Die Regelungen zum Rücktritt weisen zwar gewisse Parallelen zur Selbstanzeige auf, die Sperre ist aber anders ausgestaltet. Das StGB stellt allein auf das Kriterium der Freiwilligkeit ab. An dieser Stelle ist die Entscheidung des Amtsgerichts etwas überraschend. Denn nachdem das Gericht im Rahmen der Ausführungen zur Selbstanzeige etwas untechnisch die mangelnde Freiwilligkeit des A zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit als Argument für seine strenge Sichtweise anführt, wird das Merkmal bei der Anwendung von § 24 StGB nicht problematisiert. Der strafbefreiende Rücktritt für das Jahr 2011 wird dem A ohne weiteres gewährt, ohne das Merkmal der Freiwilligkeit zu hinterfragen. Dies ist insofern überraschend, als sich auch bei der Freiwilligkeit i.S.d. § 24 StGB die Frage stellt, ob derjenige noch autonom handelt und zurücktritt, der seine Entdeckung für möglich erachtet.¹⁰

4. Kritik

Die Entscheidung ist in der Überzeugung verfaßt, daß die strafbefreiende Selbstanzeige abgeschafft werden sollte. Zwar kann der Richter das Gesetz nicht ändern und eine ihm unliebsame Vorschrift nicht abschaffen, er kann diese Vorschrift aber so umdeuten und "auslegen", daß sie keinen wesentlichen Anwendungsbereich mehr hat. Das ist das, was hier geschieht. § 371 AO soll zurückgeschnitten werden, indem der Richter das objektive Moment der Tatentdeckung versucht auf das Stadium eines Anfangsverdachts zu reduzieren und die subjektive Komponente als erfüllt ansieht, sobald aus Sicht des Betroffenen nur die bloße Möglichkeit von Ermittlungen besteht.

Das Gericht beruft sich insoweit auf eine "am Wortlaut orientierte Auslegung" und systematische Zusammenhänge. Beides geht weitgehend fehl.

Systematisch wäre zu fragen gewesen, warum der Gesetzgeber die Einleitung des Strafverfahrens als eigenen Sperrgrund regelt, wenn doch vermeintlich auch die Tatentdeckung nur einen einfachen Verdacht voraussetzen soll. Bekanntlich ist § 370 AO ein Officialdelikt. Jeder Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung muß zwingend zur Einleitung des Strafverfahrens führen. Ist dieses Stadium aber erreicht, so soll nach der klaren gesetzlichen Anordnung erst die förmliche Bekanntgabe die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige ausschließen. Hält der Täter es für möglich oder sogar für überwiegend wahrscheinlich, daß

¹⁰ *Eser/Bosch* in Schönke-Schröder, StGB, 29. Aufl., 2014, § 24 Rz. 50-53, m. w. N.

ein Verfahren eingeleitet wurde, so bleibt der Weg zur Strafbefreiung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO gleichwohl offen, solange der Akt der Bekanntgabe noch nicht hinzugetreten ist. Die Interessen der Ermittlungsbehörden sind insoweit geschützt. Denn sie haben es in der Hand, dem Täter durch die Bekanntgabe die Möglichkeit der Selbstanzeige zu nehmen.

Vor diesem Hintergrund ist zu fragen, warum das Gesetz den Sperrgrund der Tatentdeckung hinzutreten läßt. Was ist die Ratio dieses Sperrtatbestandes? Wesentlich ist insoweit die Erkenntnis, daß die Tatentdeckung auch durch Nicht-Angehörige der Ermittlungsbehörden erfolgen kann. Die Zielrichtung des Gesetzes geht insoweit über die Ermittlungsbehörden hinaus. Erlangt jemand Kenntnis von der Tat, der gewillt ist, dies den Finanz- und Ermittlungsbehörden zu berichten, so soll dies objektiv ausreichen, die Selbstanzeige zu sperren. Auf die Einleitung und Bekanntgabe des Verfahrens, die durch den Tatentdecker selbst nicht herbeigeführt werden kann, soll es dann verständlicherweise nicht ankommen. Aus dieser Zielrichtung erklärt sich allerdings, daß das Gesetz im Vergleich zur Verfahrenseinleitung einen höheren Erkenntnisgrad verlangt. Der bloße Anfangsverdachts reicht nicht aus. Das Gesetz stellt auf Entdeckung ab. Mit der Klausel des BGH setzt dies eine positive Verurteilungsprognose voraus: die bloße Möglichkeit, daß nach kriminalistischer Erfahrung eine Straftat begangen wurde, reicht entgegen der Auffassung des Amtsgerichts nicht aus. Dies gilt dem Gesetz nach unabhängig davon, ob die Entdeckung durch eine Ermittlungsperson oder einen außenstehenden Dritten erfolgt.

Korrespondierend hierzu verlangt der Gesetzgeber die Kenntnis des Täters. Da aber niemand in den Kopf des Täters zum Zeitpunkt der Abgabe der Nacherklärung schauen kann, um die "Kenntnis" nachzuweisen, erscheint es sinnvoll, diese subjektive Voraussetzung gegenüber demjenigen abzusichern, der entgegen der objektiven Umstände seine Kenntnisnahme bestreitet. Dies erfolgt durch die Klausel des Rechnen-müssens. Nicht umsonst wird diese Formulierung durch die bislang ergangene Rechtsprechung und die Literatur als eine Art Beweisregel verstanden. Ausreichend ist der Nachweis bestimmter und zwingender Umstände, aus denen sich für den Täter die Überzeugung von der Entdeckung der Tat aufdrängen mußte.¹¹

Das Gericht argumentiert demgegenüber, mit der "Entdeckung" der Einkommensquelle sei die fiskalische Rechtfertigung der strafbefreienden Selbstanzeige entfallen und deshalb dürfe subjektiv kein hoher Kenntnisstand verlangt werden. Diese Sichtweise wird gerade für die vorliegenden Fälle den tatsächlichen Umständen nicht gerecht. Denn die "Entdeckung" eines Auslandskontos führt noch keine bestandskräftige Veranlagung und keine vollständige Bezahlung der Steuerschuld herbei. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, ihre Festsetzung und Beitreibung setzt auch nach einem "Datenankauf" zeitaufwendige Ermittlungen und Rechtsbehelfsverfahren voraus. Dieser Weg

wird durch die Selbstanzeige des Betroffenen weitestgehend abgekürzt. Fiskalisch besteht mithin auch nach einer durch Datenankauf eingetretenen "Entdeckung" durchaus noch Interesse an der Mitwirkung des Steuerpflichtigen. De facto wäre die Finanzverwaltung nicht ansatzweise in der Lage gewesen, alle angekauften Daten in einem streitigen Ermittlungsverfahren auszuermitteln. Hierfür fehlt schlicht das erforderliche Personal. Eben dies ist der Grund dafür, daß die Fahndung trotz erfolgter Einleitung viele Fälle liegen läßt, um auf die Selbstanzeige des durch Presseberichte aufge-scheuchten Steuerpflichtigen zu warten.

Darüber hinaus hat der BGH gerade in seiner Entscheidung vom 20.05.2010 das Moment der "Rückkehr in die Steuerehrlichkeit" als Rechtfertigungsgrund der Strafbefreiung betont. Wer es aber trotz der gestiegenen Risiken noch für überwiegend wahrscheinlich hält, daß seine Tat nicht entdeckt ist, der erfüllt dieses Rechtfertigungselement durchaus, wenn er sich zur Nacherklärung entschließt. Systematisch läßt sich mithin eine Zurückschneidung des subjektiven Elements auf das bloße Für-möglich-halten der Tatentdeckung kaum rechtfertigen.

Im übrigen hat der Gesetzgeber mit der Reform zum 01.01.2015 an dem Sperrgrund der Tatentdeckung nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts geändert und damit durchaus klar zu erkennen gegeben, daß er an den dort formulierten Vorgaben zum subjektiven Element nichts zu ändern beabsichtigt.¹²

Der unveränderte Wortlaut verwendet die Klausel des "Rechnen-Müssens". Das Amtsgericht verweist insoweit zutreffend darauf, daß dies eine verbleibende Unsicherheit einschließt. Der Vergleich des Gerichts zum "Kennen-müssen" führt aber in die Irre. Denn dieser Terminus setzt – als feststehender Rechtsbegriff (§ 122 Abs. 2 BGB) – eine fahrlässige Unkenntnis voraus und diese Definition paßt schon deshalb nicht, da der Täter verpflichtet ist, die Frage der Tatentdeckung aufzuklären.¹³ Der Gesetzgeber hat deshalb mit guten Gründen einen anderen Begriff gewählt. Wäre er der Auffassung gewesen, die das Amtsgericht zugrundelegt, so hätte er sich schlicht mit der Formulierung "...und dies wußte oder für möglich hielt" behelfen können. Das bloße Für-möglich-halten soll dem Gesetzestext nach aber nicht ausreichend sein, um die Selbstanzeige auszuschließen.

Tatsächlich verstößt das Amtsgericht mit seiner Interpretation gegen den durch den Gesetzgeber zuletzt in der Reform zum 01.01.2015 bestätigten Wortlaut. Denn wer mit etwas rechnen muß oder rechnen kann, stellt zwar eine Kalkulation auf unsicherer Basis auf, dem allgemeinen Sprachgebrauch nach drückt die Wortwahl aber aus, daß zumindest eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für das

11 Schöler, DStR 2015, 504 (505), m.w.N.

12 Hierzu auch Schöler, DStR 2015, 503 (504).

13 So bereits BayObLG, a.a.O.

Vorliegen oder Eintreten des betreffenden Umstandes vorliegt. Um es mit einem Beispiel aus dem Justizalltag zu illustrieren: Für jeden Volljuristen, der zum Richter ernannt wird, besteht die Möglichkeit, in seiner Laufbahn zum Bundesrichter ernannt zu werden – in etwa so, wie für jeden Schweizer Bankanleger die Möglichkeit besteht, daß sich seine Daten in einer angekauften Sammlung wiederfinden. Der junge Richter aber, der am Tag seiner Ernennung in der Kantine erklärt, er könne “damit rechnen“, am Ende seiner Karriere Bundesrichter zu sein, wird von seinen Kollegen sicher dafür kritisiert (wenn nicht ausgelacht) werden, die tatsächlichen Umstände nicht ganz zutreffend zu beschreiben. Im allgemeinen pflegt man über bloße Möglichkeiten eben nicht zu sagen, man könne oder müsse mit ihrem Eintritt “rechnen“. Selbst bei einer Wahrscheinlichkeit von 50% wird im allgemeinen Sprachgebrauch nicht mit dem Eintritt des Ereignisses “gerechnet“. So wird z. B. kein Kapitän einer Fußballmannschaft, bevor er den Platz betritt, erklären, es könne damit gerechnet werden, daß er die Platzwahl gewinne (respektive seine Mitspieler müßten damit rechnen, daß er sie verliere). Mit einer Entwicklung rechnen zu müssen oder zu können bedeutet immer, daß für ihren Eintritt eine irgendwie überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht.¹⁴

Der zentrale Fehler der besprochenen Entscheidung besteht letztlich darin, daß das Gericht meint, auf eine Quantifizierung der Wahrscheinlichkeit verzichten zu können, die für ein “Rechnen-mit-Tatentdeckung“ erforderlich ist. Das Gericht erklärt dies zu einer “Frage des Einzelfalls“, was dazu führt, daß der Richter nach eigenem Ermessen und in freier Willkür über das Vorliegen des Merkmals entscheidet. Indem man sich weigert, eine prüfbare Definition des Merkmals anzuerkennen, beseitigt der Richter die Wortlautbindung des Gesetzes. Konkret benötigt dieser Richter für seine Einzelfallprüfung dann wenig später nur zwei knappe Sätze (Tz. 149–150), garniert um die Ergänzung, für den Angeklagten sprechende Umstände seien ihm nicht aufgefallen, so als wenn es dessen Aufgabe gewesen wäre, entlastende Umstände vorzutragen.

Allgemein gilt, daß sich für eine Sperre nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO in Fällen wie dem vorliegenden nur argumentieren läßt, indem man den Wortlaut um seine eigentliche Bedeutung entkernt und sich weigert, den Wahrscheinlichkeitsmaßstab des “Rechnen-müssens“ zu quantifizieren. Nur dann läßt sich ein “Rechnen-müssen“ im Hinblick auf die Tatentdeckung behaupten, wo tatsächlich jede Kalkulationsgrundlage fehlt. Denn selbst auf der Basis aller bis heute für Experten verfügbaren Informationen läßt sich für Fälle wie die Auswertung der Julius-Bär-Daten keine Aussage darüber machen, mit welcher Wahrscheinlichkeit die Kunden der Bank mit ihrer Entdeckung rechnen mußten. Hierfür wäre es erforderlich, die Anzahl der der Steuerfahndung Münster vorliegenden Datensätze mit der Anzahl der deutschen Steuerpflichtigen zu vergleichen, die zur maßgeblichen Zeit noch verschwiegene Kon-

ten bei dieser Bank führten. Da aber die maßgeblichen Institutionen (d. h. die Bank selbst und im übrigen auch die Steuerfahndung Münster) zu diesen, nur bei ihnen vorhandenen Informationen keine Angaben machen, hängt jede Wahrscheinlichkeitsbetrachtung in der Luft.

Somit aber war und ist erst Recht für die einfachen Kunden der Bank – auf dessen Perspektive es ankommen soll – “bei verständiger Würdigung der Sachlage“ objektiv nicht zu bestimmen, mit welcher Wahrscheinlichkeit die eigene Entdeckung eingetreten war. Wer aber nicht bestimmen kann, mit welcher Wahrscheinlichkeit ein Umstand vorliegt, der kann mit dem Vorliegen des Umstandes auch nicht rechnen. In der Terminologie des § 371 AO bedeutet dies, daß er noch eine wirksame Selbstanzeige abgeben kann – auch wenn mancher Strafverfolger dies gerne anders sähe.

¹⁴ So bereits *Schwedhelm/Wulf*, Stbg 2008, 294 (297); *Beyer*, NWB 2012, 3445, auf den sich das Amtsgericht gelegentlich beruft; sowie *Schöler*, DStR 2015, 503 (507).

Die Rubrik "LiteraTour" greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Prinz/Winkeljohann

Beck'sches Handbuch der GmbH

C.H. Beck, München, 5. Aufl. 2014, 1714 Seiten

Eine "gesellschafts- und steuerrechtlich integrierte Darstellung des gesamten GmbH-Rechts" ist gelungen und liegt (seit der 1. Auflage im Jahr 1995 erst) in 5. Auflage mit über 1.700 Seiten in vernünftigem Format vor. Mehr als zwei Dutzend Bearbeiter haben alle Themen, die bei einer GmbH vorkommen, ausführlich erläutert. Besser gehts kaum.

Formularbuch Recht und Steuern

C.H. Beck, München, 8. Aufl., 2014, 1773 Seiten, mit CD-ROM

Nicht erst die 8. Auflage hat deutlich gemacht, daß es dieses Buch braucht (was man ja beileibe nicht von allen Büchern behaupten kann). Selbst in diesem steuerrechtlich geprägten Werk findet man mandatsbezogene Verträge, wie überhaupt alle Gesellschaftsverträge, selbst sehr gute und knappe Ausführungen über den Verein. Die Ausführungen erstrecken sich pro Rechtsform teilweise über mehrere hundert Seiten, was alles Wissenwerte beinhaltet und zahlreiche Probleme der Praxis vertieft.

Stehle/Stehle/Leuz

Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

21. Auflage, 2014, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 89 Seiten

Wir haben dieses Buch schon immer geschätzt. Verlag und Leserschaft wohl ebenfalls, sonst hätte es zwanzig Auflagen nicht bereits überschritten. Tabellen sind nichts für Lyriker, außerdem schon recht klein gedruckt. Gut 20 Seiten Grundsätzliches zum Gesellschaftsrecht und zur Besteuerung der Gesellschaften und Gesellschafter: Sehr gut. Auf weiteren rund 20 Seiten die rechtlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen: Ebenfalls sehr gut. Die steuerlichen Wesensmerkmale haben ebenfalls auf wenigen Seiten Platz. Es geht doch: Ein systematischer, sehr guter Überblick und daher für die meisten Interessierten völlig ausreichend.

Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli

Stiftungsrecht

Kommentar, 2. Auflage, C.H. Beck, München, 2015, 816 Seiten

Da es Großkommentare gibt, sollte es auch Kleinkommentare geben. Und siehe da, es gibt sie – solche, die auch in der Folgeauflage noch klein bleiben. Gestartet im Jahr 2011 mit 818 Seiten ist er um ganze 2 Seiten kleiner geworden. Dennoch: Ein "großer" Kommentar.

Nach der hervorragenden Einführung und den Ausführungen zum Stiftungsprivatrecht folgt die eigentliche Kommentierung der §§ 80 ff. BGB, danach Ausführungen zum selten gebrauchten kirchlichen Stiftungsrecht, aber vor allem (und dies fast zur Hälfte des gesamten Werkes) grundlegende Erläuterungen zum Stiftungssteuerrecht. Dies beinhaltet Vorschriften der AO und der AEAO, den steuerlichen Sonderfragen sowie Ausführungen zur Rechnungslegung, Publizität, der Mitbestimmung und dem Konzernverbund.

Grobshäuser/Maier/Kies

Besteuerung der Gesellschaften

4. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 2014, 796 Seiten

Horschitz/Groß/Schnur/Lahme/Zipfel

Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht

18. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 2014, 636 Seiten

Kurz/Meissner

Umsatzsteuer

17. Auflage, Schäffer Poeschel, Stuttgart, 2014, 636 Seiten

Der Titel "Besteuerung der Gesellschaften" suggeriert eine gewisse Vollständigkeit. Ein hoher Anspruch, dem das Werk in aller Ausführlichkeit und – wie immer – mit zahlreichen Beispielen und Übersichten gerecht wird. Es fehlen weder das neu gestaltete Kapitel über die Änderungen im Gesellschafterbestand noch Überlegungen zur Rechtsformwahl, die ja auch unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten wesentlich sind.

Bei den Titeln "Umsatzsteuer" sowie "Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht" liegen wieder zwei gewichtige Werke vor, deren Erfolg immer noch dadurch begründet ist, daß sie die komplexe, nicht immer leicht verständliche Materie anschaulich darstellen. Hervorhebungen, Grafiken und eine Unmenge Beispiele erleichtern nicht nur die Lesbarkeit, sondern auch das Verständnis. Fälle und Lösungshinweise hierzu erleichtern den Zugang zur Materie sowie den Einstieg zur Falllösungstechnik für Examina aller Art. In der gesamten Steuerrechtsliteratur ist dies leider immer noch nicht selbstverständlich.

Ebner Stolz BDI

Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht 2014/2015

Stollfuß Bonn/Berlin, 2014, 303 Seiten

Auch wenn nur "wenig" im Steuerrecht geändert wird – in jedem Jahr braucht es Erläuterungen (und nicht zu Unrecht auch die Texte) der geänderten Vorschriften. Nicht immer vorher, aber zeitnah zum Änderungstermin. Neben dem Ausblick auf ab 2015 geltende und geplante Rechtsänderungen und einem Überblick über wesentliche steuer- und wirtschaftsrechtliche Entwicklungen im vergangenen Jahr enthält das Buch freilich auch die Bewertung der aktuellen Steuer- und Wirtschaftspolitik durch den BDI. Und das muß nicht schädlich sein.

Im nächsten Heft:

Gerhrein, **Anwalts- und Steuerberaterhaftung**; Bechtold, **Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen**; Albrecht/Huggenberger, **Finanzrisikomanagement**; Hüttemann, **Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht**; Brinkmann, **Schätzungen im Steuerrecht**.

Redaktion

**Der
»Schmeckenbecher« –
jetzt noch besser!**

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

2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/817451

Kostenübersichtstabellen
Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht
24. Auflage

BOORBERG

BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder

07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564

07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20

www.boorberg.de

bestellung@boorberg.de

Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:

Expl. Schmeckenbecher **Kostenübersichtstabellen** 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4

Ich bin/Wir sind

Unternehmer/Freiberufler/Behörde

Verbraucher*

Absender:

Name, Vorname

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Datum, Unterschrift sz0215

* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr **Widerrufsrecht** und zur **Versandkosten- und Rückportoregelung**. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.

Termine

Juli 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	02.07.2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH Die aktuell wichtigsten Beratungsfelder	StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Norbert Neu RD Ralf Neumann RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	03.07.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Das Krisenmandat des Steuerberaters Haftungsfragen in der insolvenznahen Beratung	RA Dr. Rüdiger Theiselmann RA Dr. Alexander Verhoeven	03.07.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Burkhard Binnewies RA/FAStR Dr. Randolph Mohr	03.07.2015, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Risiken der sozialrechtlichen Betriebsprüfung beherrschen – Scheinselbständigkeit, Scheinwerkverträge, Beitragsnachforderungen, Haftungsmanagement	Vors. RiBayLSG Stephan Rittweger Dr. Christian Zieglmeier	03.07.2015, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Nutzen und Aussagekraft der Betriebswirtschaftlichen Auswertung (BWA)	Dipl.-Bw. Dipl.-Wi.Jur. Dr. Jürgen Mertes	03.07.2015, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Die Selbstanzeige nach der Reform	RA/FAStR Dr. Peter Talaska	03.07.2015, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	03.07. bis 04.07.2015, Dresden	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de*
Transfer Pricing Management	Dr. Markus Brem	08.07.2015, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de*
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	09.07.2015, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

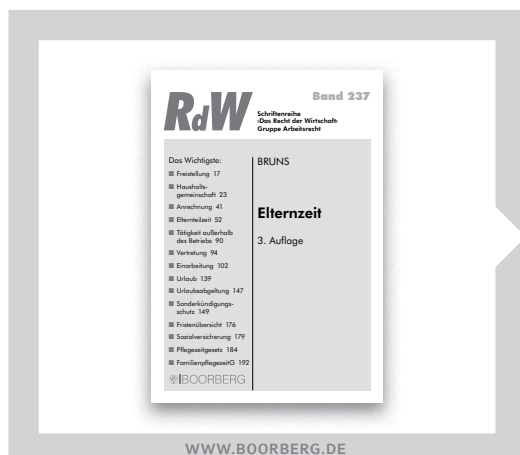
Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sommerlehrgang Internationales Steuerrecht	Franz Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	09.07. bis 10.07. 2015, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Internationale Unternehmens- finanzierung Steuerliche Gestaltungshinweise und aktuelle Entwicklungen	RA/StB Holger Dallwitz Prof. Dr. Carsten Pohl RA/FASr Dr. Martin Schiessl	14.07. 2015, Mannheim	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de*
Umsatzsteuer Spezial: Reverse-Charge Neuerungen und Praxisprobleme	StB Michael Hink	14.07. 2015, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de*
Grenzüberschreitender Mitarbeitereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	16.07. 2015, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de*
Internationale Arbeitnehmer- besteuerung	Dipl.-Fw. Stefan Körper	17.07. 2015, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Tax Compliance und Steuerstrafrecht	StB Dipl.-Kfm. Michael Berberich RA/StB Steffen Demuß RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA Dr. Philipp Grenzbach RA/FASr Dr. Oliver Hein StBin/WPin Dipl.-Kffr. Daniela Kemme RA/StB Burkhard von Loeffelholz RA/StB Dr. Jürgen Schimmele StBin Dipl.-Kffr. Birgit Wimmer	22.07. bis 23.07. 2015, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de
Sommerlehrgang Steuerrecht für Juristen	RA/StB Ulrich Derlien WP/StB Dipl.-Kfm. Thomas R. Kretzschmar StB Philipp Matheis ORR Burkhard Schmidt	22.07. bis 24.07. 2015, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Sommerlehrgang Internationale Verrechnungspreise	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber Andreas Türksch	27.07. bis 29.07. 2015, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

August 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sommerlehrgang Umwandlungssteuerrecht	RA/StB Dr. David Beutel ORR Dipl.-Fw. Dieter Hellmann	06.08. bis 07.08.2015, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Gestaltungen zwischen GmbH's und Personengesell- schaften	StB Dipl.-Fw. Ortwin Posdziech	19.08.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuer- berater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Geschäftsführerhaftung in Krise und Insolvenz Risiken und deren Vermeidung bei Organen von Kapitalgesell- schaften	RA/FAHandels-u.GesellR/StB/IV Prof. Dr. Jens M. Schmittmann	25.08.2015, Düsseldorf	Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de
Grundlagen des Internationalen Steuerrechts	Dipl.-Fw. Mike Tillmann	27.08.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirt- schaftsrecht des Steuerberater- Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Kölner Tage Unternehmensnachfolge Praxisorientierte Gestaltungs- lösungen für die steuerrecht- liche Nachfolgeberatung nach dem BVerfG-Urteil	Univ.-Prof. Dr. Georg Crezelius Notar Dr. Thomas Wachter	27.08. bis 28.08.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



Neuaufgabe für die Praxis.

Elternzeit

von Dr. Patrick Bruns, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht,
Baden-Baden und Achern

2015, 3., überarbeitete Auflage, 206 Seiten, € 22,80

Das Recht der Wirtschaft, Band 237

ISBN 978-3-415-05446-2

Der Leitfaden vermittelt einen **umfassenden Überblick** über die Vorschriften zur Elternzeit. Der Autor behandelt ausführlich die teilweise sehr verzweigten und detaillierten Sonderregelungen dieser Rechtsmaterie.

BOORBERG

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

SZ0515