

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2015

83. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Bronewski **Fortbildung im Selbststudium – ab 2015 auch mit dem steueranwaltsmagazin**
- 44 Holtz **Der Zugewinnausgleich in der Erbschaft- und Schenkungsteuer**
- 51 Reiter **Der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft und seine erbschaftsteuerliche Behandlung**
- 56 Biesgen **Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Selbstanzeigen**
- 62 Bock **EuGH-Vorlage ErbStG: Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige**
- 64 Beul **Am deutschen Wesen....? oder: Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer als Verwaltungsrat**

75 Termine

www.steuerrecht.org

I.

“(…) Fälle der Verlegung des Verwaltungssitzes. Wird dieser in einen Staat verlegt, der der Sitztheorie folgt, hat dies grundsätzlich die Auflösung und die Neugründung des Rechtsträgers zur Folge. Erfolgt die Verlegung jedoch aus einem Staat der EU/EWR, welcher der Gründungstheorie folgt, gebietet die Niederlassungsfreiheit die Anerkennung der Rechtsträgers in der Rechtsform des Gründungsstaates in jedem anderen Mitgliedsstaat.“

Heribert Heckschen über grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge auf der 13. Gesellschaftsrechtlichen Arbeitstagung im März 2013 in Hamburg. Abschließend noch Karsten Schmidt an eben dieser Tagung:

“Eines ist klar: Die Architekten des Suhrkamp-Verfahrens haben Geschichte geschrieben (...)“.

II.

“Risiko liegt im Kern begründet in der unvollständigen Information über zukünftige Zustände. Das Phänomen des Risikos durchdringt praktisch alle Bereiche des menschlichen Lebens. Risiko berührt eine Vielzahl ökonomischer, politischer, sozialer und technologischer Fragestellungen und Problemkreise. Entsprechend erfolgt die Beschäftigung mit Risiko und Risiken in unterschiedlichen akademischen Disziplinen.“ Oder auf englisch: “Risk is costly“.

(aus Albrecht/Huggenberger, Finanzrisikomanagement, Stuttgart, 2015)

III.

Die Satzungsversammlung bei der Bundesrechtsanwaltskammer hat die Einführung des Fachanwalts für Vergaberecht beschlossen (FAZ v. 18.03.2015).

Schön, daß der Fachanwalt für Steuerrecht nicht zerlegt wird.

Ein schönes Frühjahr 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@fsg.de

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

wagner@wagner-joos.de

Die 84. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2015.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Carsten Rene Beul, Rechtsanwalt in Neuwied; *Michael Holtz*, Rechtsanwalt in Bonn; *Christian Reiter*, Rechtsanwalt in München; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Daniel von Bronewski*, 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

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 030/726152-0;

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

Fortbildung im Selbststudium – ab 2015 auch mit dem steueranwaltsmagazin

Rechtsanwalt *Daniel von Bronewski*, Syndikus der DeutschenAnwaltAkademie in Berlin

Mit Wirkung ab dem Jahr 2015 hat die Satzungsversammlung bei der Bundesrechtsanwaltskammer den Umfang der Fortbildungspflicht von bisher 10 auf dann 15 Stunden im Jahr erhöht. Eine kleine Erleichterung wollte die Satzungsversammlung dadurch schaffen, daß von den 15 Stunden fünf Stunden im Selbststudium erbracht werden können, sofern hierzu eine Lernerfolgskontrolle erfolgt (§ 15 Abs. 4 FAO-neu). Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht greift diese Möglichkeit auf.

Ab dem Jahr 2015 können Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft über die Lektüre des steueranwaltsmagazin fünf Zeitstunden Fortbildung nachweisen. Hierfür können sie sich unter www.faocampus.de registrieren und die Lernerfolgskontrollen bearbeiten. Wichtig: Bitte halten Sie zur Überprüfung der Mitgliedschaft Ihre DAV-Mitgliedsnummer bereit.

1. Fortbildung im Selbststudium – wie geht das?

Typischerweise weisen Fachanwälte ihre Fortbildungspflicht durch hörende oder dozierende Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen nach. Auch wissenschaftliche Publikationen werden als Fortbildung angerechnet. Bei der neuen Möglichkeit des Selbststudiums stellen sich den Anwälten, die diesen Weg nutzen möchten, sowie DAV-Arbeitsgemeinschaften, die Angebote für das Selbststudium entwickeln, gleich mehrere Fragen. So heißt es z. B. in § 15 Abs. 4 FAO "bis zu 5 Zeitstunden können im Wege des Selbststudiums absolviert werden, sofern eine Lernerfolgskontrolle erfolgt". Welcher Aufwand des Selbststudiums entspricht einer Stunde Fortbildung? Was sind die Anforderungen an eine Lernerfolgskontrolle? Welche Anforderungen werden an die Nachweise gestellt?

a) Umrechnung Selbststudium in Stunden

Wenn man fünf Fortbildungsstunden im Wege des Selbststudiums absolvieren will, ist dies auf verschiedene Weise möglich. Denkbar ist natürlich die Lektüre von Fachzeitschriften wie des steueranwaltsmagazin. Möglich wären auch mitgefilmte Seminarveranstaltungen, die die Anwältinnen und Anwälte zu einem späteren Zeitpunkt betrachten. Bei

der Zeitschriftenlektüre muß ein Umrechnungsschlüssel entwickelt werden. Wieviel Lesen entspricht einer Stunde Fortbildung? Kann einfach auf die Lesezeit abgestellt werden? Wenn jemand besonders langsam liest, hat er oder sie wahrscheinlich ein tieferes Verständnis von dem konsumierten Text entwickelt. Dies entspricht auch der Praxis in sonstigen Fortbildungsveranstaltungen. Manche Referenten sprechen langsam und erklären ein Thema anhand von mehreren Beispielen. Der vermittelte Stoff ist dann in der Menge weniger. Hängengeblieben ist oftmals mehr. Diese subjektive, auf den oder die sich fortbildenden Anwälte bezogene Betrachtung wird man beim neuen § 15 Abs. 4 und der Regelung der Fortbildung im Selbststudium leider nicht anwenden können. Soweit Bescheinigungen über die Fortbildung und Lernerfolgskontrollen vorzulegen sind (§ 15 Abs. 5 FAO-neu), muß man dem Gelesenen eine allgemeingültige Stundenzahl zuordnen. Es kann niemand neben den Anwälten sitzen, auf die Uhr gucken und danach bescheinigen, wieviel Zeit für die Lektüre dieses Beitrags gebraucht wurde.

Die DeutscheAnwaltAkademie empfiehlt als Umrechnungsschlüssel für die Fortbildung im Selbststudium über das steueranwaltsmagazin eine Zahl von ca. 5 bis 6 Zeitschriftenseiten als einer Stunde entsprechend. Dies sind Werte, die in Fernstudienangeboten üblich sind.¹ Auch die Zeit der Lernerfolgskontrolle selbst ist, weil sie eine Wiederholung des Gelesenen ist und so zum langfristigen Behalten beiträgt, bei dieser pauschalen Umrechnung der Seiten in Stunden berücksichtigt.

b) Lernerfolgskontrolle

Was ist erforderlich für eine Lernerfolgskontrolle? Muß man diese bestehen? Dem Wortlaut des § 15 Abs. 4 FAO-Neu "sofern eine Lernerfolgskontrolle erfolgt" kann **keine** Bestehensanforderung entnommen werden. Wäre ein Bestehen erforderlich, hätte der Satzungsgeber in der FAO z. B. formulieren können

¹ <http://www.hagen-law-school.de/index.php/allgemeines/ablaufdes-fachanwaltslehrgangsimfernunterricht> – Aufgerufen am 15.10.2014

“bis zu 5 Stunden können im Selbststudium absolviert werden, wenn der Lernerfolg nachgewiesen ist“ oder “bis zu 5 Stunden können durch ein erfolgreiches Selbststudium nachgewiesen werden.“

Dies hat der Satzungsgeber aber nicht geschrieben. Die Lernerfolgskontrolle muß dem Wortlaut nach nur “erfolgen“. Es reicht also die bloße Teilnahme. Im Rahmen der Fortbildungsmöglichkeit im Selbststudium über das steueranwaltsmagazin wird die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht eine Lernerfolgskontrolle durch Multiple-choice-Tests anbieten. Mitglieder haben die Möglichkeit, sich im Prüfungsbereich unter www.faocampus.de zu registrieren. Fünf- bis sechsmal im Jahr werden die Nutzer informiert, wenn zu bestimmten Beiträgen oder Entscheidungen Prüfungsfragen online sind. Diese können sie beantworten. Ein Zertifikat über die Teilnahme an der Lernerfolgskontrolle mit Ergebnis und die Fragen mit den eigenen Antworten können im Nachgang ausgedruckt und bei der Rechtsanwaltskammer vorgelegt werden. Sofern es entgegen dem Wortlaut des § 15 FAO-neu doch Kammern geben sollte, die auf eine bestandene Lernerfolgskontrolle bestehen, kann das Bestehen über das Zertifikat und die Vorlage der Prüfungsfragen nachgewiesen werden.

c) Inhalte der Lernerfolgskontrolle

Beispiel für die Regelung des § 15 Abs. 4 FAO-neu war der Satzungsversammlung das bereits bestehende Fortbildungsangebot der Deutschen AnwaltAkademie “AnwaltZertifikatOnline“.² Hierbei erhalten die Nutzer dieses Fortbildungsdienstes monatlich Newsletter, zu denen Multiple-choice-Testfragen gestellt werden. Die Fragen sind nicht gestaltet als eine Art “Abschlußprüfung“ eines Lernmoduls. Vielmehr sollen die Nutzer der Fortbildungsmöglichkeit im Selbststudium zeigen, daß sie die Texte gelesen und in ihrem wesentlichen Zusammenhang erfaßt haben. Spezielles Detailwissen kann und soll bei den Lernerfolgskontrollen nicht abgefragt werden.

d) Nachweis der Fortbildung

Für Fortbildungen im Selbststudium und bei internetbasierten Prüfungen stellt sich natürlich die Frage der Personenidentität. Haben Sie die Lernerfolgskontrolle absolviert oder war es Ihre Referendarin? Fortbildung im Selbststudium ist gekennzeichnet durch Eigeninitiative und Selbstverantwortung für den eigenen Lernprozeß.³ Für den Nachweis der Fortbildung soll eine anwaltliche Versicherung nicht ausreichen.⁴ Der Nachweis über die persönliche Fortbildung muß sich bei einer durch Eigeninitiative gekennzeichneten Methode auch in diesem eigenverantwortlichen Rahmen bewegen. Wenn jemand selbst lernt, ist eine Überprüfung der tatsächlichen Arbeitsleistung nicht möglich. Bei der Fortbildung im Selbststudium über das steueranwaltsmagazin wird die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht so

hohe Anforderungen wie möglich an den Nachweis der persönlichen Fortbildung stellen. Wie bei eigenverantwortlichem Lernen generell, bleibt ein gewisser Vertrauensbereich übrig. Dies ist auch bei der allgemeinen Fortbildung der Fall. Auch in einem normalen Seminar wird der Personalausweis nicht kontrolliert. Es wird auch die Tür nicht abgeschlossen, so daß die Teilnehmer den Raum verlassen könnten. Deswegen kann man vertrauen, daß Anwälte sich eigenverantwortlich fortbilden und die Beiträge des steueranwaltsmagazin, die sie zur Fortbildung nutzen, mit Interesse lesen werden.

Weil die anwaltliche Versicherung alleine nicht reicht, ist bei der Fortbildung über das steueranwaltsmagazin zusätzlich eine persönliche Registrierung mit Überprüfung der Mitgliedschaft in der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht erforderlich. Mit der Registrierung für die Fortbildung im Selbststudium über das steueranwaltsmagazin erhalten die Mitglieder individuelle Nutzerdaten, die sie nicht weitergeben dürfen. Vor Start der Prüfung und bei Einreichen des Zertifikats müssen sie erklären, daß sie die Beiträge gelesen und die Lernerfolgskontrolle eigenständig gelöst haben. Dies ist ausreichend für den Nachweis des Selbststudiums mit Lernerfolgskontrolle.

2. Weitere Änderungen der FAO

In der Sitzung am 06.12.2013 hat die Satzungsversammlung noch weitere Änderungen am § 15 FAO zur Fortbildungsverpflichtung vorgenommen. So wurde in Absatz 1 der Begriff “anwaltlich“ in “fachspezifisch“ geändert. Hintergrund war der Umstand, daß einige Rechtsanwaltskammern Veranstaltungen, in denen z.B. Sachverständige referiert haben, nicht als Pflichtfortbildung für Fachanwältinnen und Fachanwälte anerkannt haben.⁵ Mit der Neuregelung wird klargestellt, daß solche fachspezifischen Veranstaltungen in naturwissenschaftlichen Nebengebieten anzuerkennen sind.

Als weitere Neuerung ist für Dozierende in Fortbildungsveranstaltungen künftig kein anwaltliches Publikum mehr nötig. Ein Vortrag z.B. im Arbeitsrecht vor Betriebsräten reicht aus.⁶ Allein bei der hörenden Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen muß diese weiter “anwaltsorientiert“ sein. Schließlich wird in der FAO klargestellt, daß auch interdisziplinäre Veranstaltungen, an denen z.B. Fachanwälte für Steuerrecht und Steuerberater teilnehmen, Fortbildung im Sinne der FAO sind.

² Groppler, BRAK-Mitteilung 2014, 148

³ Groppler, BRAK-Mitteilung 2014, 148

⁴ Groppler, BRAK-Mitteilung 2014, 147

⁵ Groppler, BRAK-Mitteilung 2014, 147

⁶ Groppler, BRAK-Mitteilung 2014, 147

Der Zugewinnausgleich in der Erbschaft- und Schenkungsteuer

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

1. Einleitung

Das deutsche Recht kennt vier Güterstände: Zugewinnsgemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB), Gütertrennung (§ 1414 BGB), Gütergemeinschaft (§ 1415 ff. BGB) und – seit dem 01.05.2013 – die deutsch-französische Wahl-Zugewinnsgemeinschaft (§ 1519 BGB).¹ Die Zugewinnsgemeinschaft besteht als gesetzlicher Güterstand immer dann, wenn Ehegatten keine abweichende ehevertragliche Vereinbarung getroffen haben. Gleiches gilt gemäß § 6 LPartG für eingetragene Lebenspartner. Die drei Wahlgüterstände müssen dagegen ehevertraglich/lebenspartnervertraglich nach § 1408 BGB/§ 7 LPartG vereinbart werden.² Neben der Zugewinnsgemeinschaft hat die Gütertrennung die größte praktische Bedeutung. Wesentlicher Unterschied ist, daß im Rahmen der Gütertrennung kein Zugewinnausgleich stattfindet, weder lebzeitig noch im Todesfall. Diese insofern klare und eindeutige Regelung wird oftmals gewählt, um güterrechtliche Ansprüche auszuschließen. Die Furcht vor Liquiditätsbelastungen, insbesondere im Scheidungsfall, führt zur Flucht in die Gütertrennung. Dabei kann einem ungewollten Zugewinnausgleichsanspruch auch durch eine Modifikation der Zugewinnsgemeinschaft begegnet werden, was sich nicht nur steuerlich als vorteilhaft erweisen kann, sondern auch erhebliches Gestaltungspotential bietet. Der nachfolgende Beitrag erläutert die zivilrechtlichen Grundlagen der Zugewinnsgemeinschaft, deren erbschaft- und schenkungsteuerliche Bedeutung sowie bestehende Gestaltungsmöglichkeiten.

2. Zivilrechtliche Grundlagen der Zugewinnsgemeinschaft

Auch im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft bleiben die jeweiligen Vermögen der Ehegatten getrennt. Lediglich bei Beendigung des Güterstandes (lebzeitig oder durch Tod) findet ein Ausgleich des erzielten Zugewinns statt. Darunter ist der Betrag zu verstehen, um den das Endvermögen eines Ehegatten sein Anfangsvermögen übersteigt (§ 1373 BGB). Zur Berechnung sind daher die Anfangs- und Endvermögen (Vermögenswerte und Verbindlichkeiten) zu erfassen und zu bewerten. Der zu zahlende Zugewinnausgleichsanspruch ergibt sich aus der Hälfte der Differenz zwischen dem jeweiligen Zugewinn der Ehegatten. Das Vermögen wird also nicht pauschal hälftig geteilt. Jeder Ehegatte partizipiert nur an der Differenz zwischen Anfangs- und Endvermögen, so daß der Bestand des

Anfangsvermögens unberührt bleibt. Nur eine sich ggf. ergebende Differenz zwischen den Berechnungsstichtagen ist auszugleichen.

Dies ist natürlich lediglich eine sehr vereinfachte Darstellung. Der genaue Mechanismus zur konkreten Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs ist vom Gesetz in den §§ 1373 ff. BGB vorgegeben und beinhaltet neben der Berücksichtigung der während der Ehe eingetretenen Inflation (Indexierung des Anfangsvermögens) einige Korrekturen wegen bestimmter Vermögenstransfers. Zu keinem Zugewinn führen Werte, die ein Ehegatte erbt, ihm geschenkt werden oder ihm seine Eltern als Ausstattung zu kommen lassen (§ 1374 BGB). Übermäßige Schenkungen an Dritte, verschwendetes Vermögen und zur Benachteiligung des Ehegatten vorgenommene Vermögensminderungen, sofern diese Verschiebungen nicht mehr als zehn Jahre zurückliegen, sind von Relevanz, obwohl dieses Vermögen tatsächlich nicht mehr im Endvermögen vorhanden ist (§ 1375 BGB). Zuwendungen unter den Ehegatten sind gesondert in die Berechnung einzubeziehen (§ 1380 BGB).

Der Zugewinnausgleichsanspruch ist ein mit Beendigung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft (§ 1363 Abs. 2 Satz 2 BGB) fällig werdender, in Geld zu leistender Anspruch, der vom Ausgleichspflichtigen "nach Steuern" zu erbringen ist. Für den Mittelstand ist es typisch, daß die im Unternehmen erwirtschafteten Erträge, soweit sie nicht für die Lebenshaltung erforderlich sind, wieder im Unternehmen reinvestiert werden. Wird, wie meist, das Unternehmen lediglich von einem Ehegatten gehalten, so findet ein Vermögenszuwachs in der Regel nur beim unternehmerisch tätigen Ehegatten statt. Ein solcher einseitiger Vermögenszuwachs auf Seiten des Unternehmer-Ehegatten verschärft das im gesetzlichen Güterstand bestehende Liquiditätsrisiko durch Zugewinnausgleichsansprüche. Gefahr droht hier im Falle der Scheidung und Aufhebung der Ehe, aber auch im Todesfall. In diesen Fällen kommt es jeweils zur ungeplanten Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft. Zu den Beendigungstatbeständen gehört aber auch der einvernehmliche Güterstandswechsel. Wenn dieser nicht im Vorfeld

* Der Verfasser ist assoziierter Partner der Partnerschaft FLICK GOCKE SCHAUMBURG am Standort Bonn.

1 Hierzu näher beispielsweise *Jünemann*, ZEV 2013, 353 ff.

2 Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich – zur Vereinfachung der Darstellung – allein auf die Bestimmungen zur Ehe. Sie gelten genauso für die eingetragene Lebenspartnerschaft.

einer Scheidung erfolgt, nämlich im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung zur Regelung der güterrechtlichen Verhältnisse, kann eine solche einvernehmliche Beendigung der Zugewinnngemeinschaft unterschiedlich motiviert sein (hierzu näher unter Ziffer 7.). Hier zeigt sich das Gestaltungspotential der Zugewinnngemeinschaft.

3. Beendigungstatbestände

Zugewinnausgleich ist nicht gleich Zugewinnausgleich. Insbesondere in der Motivlage unterscheiden sich die denkbaren Beendigungstatbestände der Zugewinnngemeinschaft. Aber auch in den rechtlichen und steuerlichen Wirkungen können sich Unterschiede ergeben.

3.1. Scheidung und Aufhebung der Ehe

Die Zugewinnngemeinschaft endet gleichzeitig mit der Ehe durch rechtskräftigen Scheidungsbeschluß (§ 1564 Satz 2 BGB) und durch rechtskräftigen Aufhebungsbeschluß (§ 1313 Satz 2 BGB). Ebenfalls zur Beendigung kommt es bei einem vorzeitigen Zugewinnausgleich (§§ 1385 ff. BGB). Die Ehe bleibt hier bestehen. Mit Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung tritt Gütertrennung ein (§ 1388 BGB).

3.2. Todesfall

Für den Todesfall sieht das Gesetz grundsätzlich eine pauschale Abgeltung des Zugewinnausgleichs durch Erhöhung des gesetzlichen Ehegattenerbteils vor. Erbt der überlebende Ehegatte neben Abkömmlingen des Erblassers, gebühren ihm im Rahmen einer Zugewinnngemeinschaft ein gesetzlicher Erbteil von $\frac{1}{4}$ (§ 1931 Abs. 1 BGB) und gemäß § 1371 Abs. 1 BGB ein zusätzlicher Erbteil von $\frac{1}{4}$ als (fiktiver) Zugewinnausgleich (unabhängig davon, ob dieser tatsächlich entstanden ist oder nicht). Wenn der Ehegatte letztwillig bedacht wird, erhält er im Rahmen der sog. erbrechtlichen Lösung dasjenige, was ihm als Erbe oder Vermächtnisnehmer zugewendet wurde. Ein rechnerischer Zugewinnausgleich findet auch hier nicht statt.

Da dem Ehegatten aber hierdurch wirtschaftliche Vorteile entgehen können, hat er auch die Möglichkeit, seine güterrechtlichen Ansprüche isoliert geltend zu machen und im Rahmen der sog. güterrechtlichen Lösung einen konkret berechneten Zugewinnausgleich zu erhalten. Entgegen der Regel, daß bei Ausschlagung einer letztwilligen Zuwendung keine Pflichtteilsansprüche entstehen, gilt dies selbst dann, wenn der Ehegatte vom Erblasser letztwillig bedacht wird (§ 1371 Abs. 3 BGB). Neben dem konkreten Zugewinnausgleich erhält der Ehegatte den sog. kleinen Pflichtteil, der sich aus dem nicht erhöhten gesetzlichen Erbteil ergibt. Die ausbleibende Erhöhung des Ehegattenerbteils wirkt auch hinsichtlich der übrigen Pflichtteilsberechtigten (§ 1371 Abs. 2 BGB). Die güterrechtliche Lösung hat daher zur Folge, daß der gesetzliche Erbteil und damit die Pflichtteilsquote der Abkömmlinge steigen.

Beispielfall: Die Eheleute FM sind ohne Vermögen in die Ehe gestartet (kein Anfangsvermögen). F hat während der Ehe ein Endvermögen von EUR 10 Mio. aufgebaut. M, der sich um Haushalt und zwei Kinder gekümmert hat, ist vermögenslos geblieben. Wenn F ohne Testament verstirbt, gilt die gesetzliche Erbfolge. M wird gesetzlicher Erbe zu $\frac{1}{2}$ und die Kinder zu je $\frac{1}{4}$. Ebenfalls zur erbrechtlichen Lösung kommt es, wenn M von F letztwillig bedacht wird. Dann erhält er, was ihm als Erbe oder Vermächtnisnehmer zugedacht ist. Damit wird jeweils ein etwaiger Zugewinnausgleichsanspruch pauschal abgegolten. Zum tatsächlichen Zugewinnausgleich kommt es nur, wenn M letztwillig überhaupt nicht bedacht wird oder alle letztwilligen Zuwendungen ausschlägt. Dann ist der Zugewinnausgleich konkret zu berechnen. Im Beispielfall stellen die nunmehr vorhandenen Werte mangels Anfangsvermögen den erzielten Zugewinn dar. Die Differenz von EUR 10 Mio. ist hälftig auszugleichen. M steht ein Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von EUR 5 Mio. gegen den oder die Erben zu. Sofern es zum güterrechtlichen Ausgleich des Zugewinns kommt, ist die Ausgleichsforderung eine Nachlassverbindlichkeit, die vor Pflichtteilsansprüchen zu erfüllen ist. Diese berechnen sich aus dem Restnachlaß (EUR 5 Mio.). Als "kleinen Pflichtteil" erhält M zusätzlich EUR 0,625 Mio. ($\frac{1}{8}$ des Restnachlasses). Der Pflichtteil der zwei Kinder steigt auf jeweils $\frac{3}{16}$, da ihr gesetzlicher Erbteil nunmehr $\frac{3}{8}$ beträgt. Es besteht ein Pflichtteilsanspruch in Höhe von jeweils EUR 937.500. Die Gesamtbelastung, wenn F ihre gesamte Familie "enterbt", beträgt demnach EUR 7,5 Mio. (75% des Gesamtnachlasses).

3.3. Einvernehmliche Beendigung (Güterstandswechsel)

Die Zugewinnngemeinschaft kann auch durch ehevertragliche Vereinbarung enden. Ehegatten steht es aufgrund der güterrechtlichen Vertragsfreiheit offen, jederzeit einen anderen Güterstand zu vereinbaren. Hierfür bedarf es eines notariellen Ehevertrages (§§ 1408, 1410 BGB). Gütertrennung und Zugewinnngemeinschaft haben auch hier die größte praktische Bedeutung. In diesem Punkt zeigen sich die gestalterischen Möglichkeiten der Zugewinnngemeinschaft (hierzu näher unter Ziffer 7.).

4. Ausschluß oder Modifikation von Zugewinnausgleichsansprüchen

Um die Vorteile der Zugewinnngemeinschaft zu nutzen, muß nicht auf sachgerechte Anpassungen verzichtet werden, wenn die Teilhabe des Ehepartners am Vermögen ausgeschlossen oder modifiziert werden soll. Ehevertraglich kann zwischen den einzelnen Beendigungstatbeständen differenziert werden. Ein Zugewinnausgleich findet dann beispielsweise nur im Fall der Beendigung der Ehe durch

Tod eines Ehegatten und bei einvernehmlicher Beendigung statt, nicht aber im Scheidungsfall. Es können auch bestimmte Vermögensgegenstände aus dem Zugewinnausgleich herausgenommen oder hierfür bestimmte Bewertungsregelungen als verbindlich festgesetzt werden (z. B. für Unternehmensbeteiligungen). Häufig werden Höchstgrenzen vereinbart, um "überhohe" Ausgleichsansprüche zu verhindern. Es kann auch angezeigt sein, das jeweilige Anfangsvermögen festzulegen, um späteren Streit darüber zu vermeiden. Auch die Vereinbarung von Stundungsregeln gehört in die Kategorie der modifizierten Zugewinnngemeinschaft.

Es wird diskutiert, ob durch ehevertragliche Modifikationen eine "Denaturierung" der Zugewinnngemeinschaft ("faktische Gütertrennung") eintreten kann. Auch wenn dies überwiegend generell abgelehnt wird,³ sollte darauf geachtet werden, daß trotz der Anpassungen etwas von der Zugewinnngemeinschaft "übrig bleibt", um nicht die erstrebten Vorteile der Zugewinnngemeinschaft zu verlieren.

5. Schenkungsteuerpflicht auch für unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen

Freigiebige Zuwendungen unter Ehegatten sind grundsätzlich schenkungsteuerpflichtig. Dieser Grundsatz gilt auch für sog. unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen, die nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen sind, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkung i.S.d. §§ 516 ff. BGB darstellen. Der BFH hat ausdrücklich klargestellt, daß auch solche Zuwendungen zwischen Ehegatten der allgemeinen Schenkungsteuerpflicht unterliegen und als freigiebige Zuwendungen unter Lebenden i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu qualifizieren sind, wenn die dortigen Voraussetzungen (insbesondere eine objektive Unentgeltlichkeit der Leistung) gegeben sind.⁴ Die objektive Unentgeltlichkeit der Leistung kann nicht allein deswegen verneint werden, weil der unbenannten Zuwendung besondere ehebezogene Motive zugrunde liegen, etwa dahingehend, daß die Zuwendung dem "Ausgleich für geleistete Mitarbeit" des bedachten Ehegatten oder dessen "angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens" dienen soll.

Eine schenkungsteuerpflichtige freigiebige Zuwendung wird von Rechtsprechung und Finanzverwaltung auch angenommen, wenn die Vereinbarung eines vorzeitigen Ausgleichs bei erklärtem Fortbestand der Zugewinnngemeinschaft (sog. fliegender Zugewinnausgleich) erfolgt. Solche Zuwendungen fallen insbesondere nicht unter § 5 Abs. 2 ErbStG.⁵ Auch im Rahmen der Zugewinnngemeinschaft partizipiert ein Ehegatte also nicht automatisch an dem während der Ehe erwirtschafteten Vermögen. Zunächst besteht nur Zugewinnausgleichspotential. Aus dieser "Rechengröße" wird erst mit dem Ende der Zugewinnngemeinschaft

ein steuerfrei erfüllbarer Anspruch.

6. Erbschaft- und Schenkungsteuerfreiheit des Zugewinnausgleichs

Die Erbschaft- und Schenkungsteuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs ist der wesentliche Vorteil der Zugewinnngemeinschaft gegenüber der Gütertrennung. § 5 ErbStG differenziert hierzu zwischen den Ausgleichstatbeständen.

6.1. Tatsächlicher Zugewinnausgleich nicht steuerbar (§ 5 Abs. 2 ErbStG)

"Tatsächlicher Zugewinnausgleich", also der konkret berechnete und entsprechend ausgeführte Zugewinnausgleich, ist nicht steuerbar. § 5 Abs. 2 ErbStG stellt klar, daß es für den Erwerb des Zugewinnausgleichsanspruchs und auch für dessen Erfüllung im ErbStG keinen Besteuerungstatbestand gibt. Dies gilt im Fall der Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zu Lebzeiten infolge der Scheidung oder Aufhebung der Ehe sowie auch bei einer einvernehmlichen Beendigung der Zugewinnngemeinschaft. Genauso nicht steuerbar ist auch der tatsächliche Zugewinnausgleich im Erbfall, der im Rahmen der sog. güterrechtlichen Lösung – der Ehegatte wird weder Erbe noch Vermächtnisnehmer – erfolgt.

6.2. Fiktiver Zugewinnausgleich im Erbfall (§ 5 Abs. 1 ErbStG)

Der Regelungsgehalt von § 5 Abs. 1 ErbStG ist dagegen weit höher. Hier erfolgt nicht nur eine Klarstellung. Das Gesetz nimmt einen an sich steuerpflichtigen Erwerb von der Besteuerung aus. Die Steuerfreiheit besteht nicht nur, wenn der Zugewinnausgleich nach dem Gesetz berechnet und dann ausgezahlt wird (z. B. im Todesfall bei Enterbung des Ehegatten oder nach dessen Ausschlagung des Erbes oder der zugedachten Vermächtnisse), sondern auch, wenn nach dem Tod des Ehegatten vom Längerlebenden keine Ausgleichsforderung geltend gemacht wird, insbesondere weil er die letztwilligen Verfügungen des Ehegatten annimmt. Gemäß § 5 Abs. 1 ErbStG ist der Zugewinnausgleich dann fiktiv zu berechnen. Der Erwerb des im Zugewinnausgleich lebenden Ehegatten als Erbe und/oder Vermächtnisnehmer ist in dieser Höhe von der Erbschaftsteuer befreit.

Ein solcher steuerfreier fiktiver Zugewinnausgleich im Todesfall findet bei vereinbarter Gütertrennung nicht statt, wohl aber bei einer sog. modifizierten Zugewinnngemeinschaft. Bei der Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung sind nämlich vom Gesetz abweichende güterrechtliche Ver-

³ Vgl. *Grund*, MittBayNot 2008, 19, 21 m.w.N.

⁴ BFH, Urt. v. 02.03.1994 – Az. II R 59/92, BStBl. II, 366.

⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 28.06.2007 – Az. II R 12/06, BStBl. II, 785; H E 5.2 ErbStR.

einbarungen, also Modifikationen des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 ErbStG steuerlich irrelevant. Eine Begrenzung des Zugewinnausgleichs gefährdet die Steuerbefreiung demnach nicht. Auch wenn beispielsweise ein Höchstbetrag vereinbart wird, wäre ein Erwerb von Todes wegen in Höhe der sich aus dem Gesetz ergebenden Zugewinnausgleichsforderung steuerfrei.

Diese gesetzliche Regelung gilt seit dem 01.01.1994. Vorher wurde die Frage, ob güterrechtliche Vereinbarungen der Ehegatten steuerrechtliche Wirkung entfalten, kontrovers diskutiert.⁶ Mit dem "Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts" vom 21.12.1993⁷ hat der Gesetzgeber klargestellt, daß ehevertragliche Vereinbarungen über die Berechnungsgrößen der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung erbschaftsteuerlich unbeachtlich sind. Seitdem bestimmt § 5 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, daß bei der Berechnung des "Freibetrages" nur von den gesetzlichen Bestimmungen auszugehen ist und abweichende güterrechtliche Vereinbarungen unberücksichtigt bleiben müssen.

Danach können also die Eheleute den Zugewinnausgleichsanspruch unter den gesetzlichen Umfang reduzieren, ohne daß dies Auswirkungen auf die Freibetragsberechnung hat. Selbst wenn die Eheleute den Zugewinnausgleich auch für den Fall der Beendigung der Ehe durch Tod eingeschränkt haben, so bleibt dennoch der dann höhere fiktive Ausgleichsanspruch im Erbfall für die erbschaftsteuerliche Freibetragsregelung maßgeblich.⁸ Mit einer Beschränkung des Zugewinnausgleichs oder sonstigen Modifikationen kann daher der Steuervorteil des § 5 Abs. 1 ErbStG in vollem Umfang genutzt werden, ohne jedoch die Erben im Fall des Todes dem Risiko einer "überhohen" Ausgleichsforderung auszusetzen.

7. Zugewinnngemeinschaft als Gestaltungsmöglichkeit

Die Erbschaft- und Schenkungsteuerfreiheit des Zugewinnausgleichs ist der Ausgangspunkt für das Gestaltungspotential der Zugewinnngemeinschaft.

7.1. Güterstandswechsel zum steuerfreien Vermögenstransfer

Damit ist ein steuerfreier Vermögenstransfer zwischen Ehegatten eröffnet. Die mit Beendigung der Zugewinnngemeinschaft entstehende Ausgleichsforderung kann weit über dem zur Verfügung stehenden persönlichen Freibetrag (zwischen Ehegatten von derzeit EUR 500.000) liegen.

7.2. Güterstandswechsel zur "Heilung" erfolgter Schenkungen

Wenn auf die Ausgleichsforderung frühere unentgeltliche Zuwendungen als Vorausempfang im Sinne von § 1380 Abs. 1 BGB angerechnet werden, erlischt gemäß § 29 Abs. 1

Nr. 3 ErbStG die auf die (ehemals) unentgeltliche Zuwendung entfallende Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit. Frühere steuerpflichtige Zuwendungen können somit durch Beendigung der Zugewinnngemeinschaft nachträglich steuerfrei gestellt werden. Daher kann ein Wechsel von der Zugewinnngemeinschaft in die Gütertrennung als steuerliches Gestaltungsmittel genutzt werden, um frühere freigiebige Zuwendungen unter Ehegatten zu heilen und damit unter Umständen auch einer weiteren Diskussion mit der Finanzverwaltung über die Steuerpflicht (z. B. in Fällen mit Gemeinschaftskonten) aus dem Weg zu gehen.

Hierbei ist insbesondere zu beachten:

- Es ist nicht davon auszugehen, daß bei der "Reparatur" bereits erfolgter Schenkungen der zwischenzeitliche Nutzungsvorteil nach § 29 Abs. 2 ErbStG des Beschenkten versteuert werden muß. Nach dem steuerjuristischen Schrifttum⁹ kommt eine solche Besteuerung des Nutzungsvorteils in den Fällen des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht in Betracht, da dieser nicht als Folge des (ehemaligen) Geschenks anzusehen sei. Es habe sich vielmehr um ein Versehen des Gesetzgebers gehandelt, § 29 Abs. 3 ErbStG für den Fall des Zugewinnausgleichs nicht ausgeschlossen zu haben. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung steht hierzu – soweit ersichtlich – noch aus. Allerdings geht die Ansicht auf *Troll* zurück, der ein hochrangiger Vertreter der Finanzverwaltung war.¹⁰ Das Thema "Besteuerung des Nutzungsvorteils" wurde von der Finanzverwaltung in den von uns betreuten Fällen bislang nicht aufgegriffen.
- Eine Verzinsung des ab dem Zeitpunkt der Schenkung bis zur Beendigung der Zugewinnngemeinschaft bestehenden Steueranspruchs durch die Finanzverwaltung besteht nur bei Annahme einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung. Gemäß § 233 Satz 1 AO erfolgt eine Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nur, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Das Gesetz sieht in § 233a AO eine Vollverzinsung für Steuernachzahlungen und Erstattungen vor. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuer bzw. Erstattung entstanden ist. Auch wenn die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und nicht erst mit der Festsetzung der Steuer entsteht, kommt es mangels

6 Vgl. *Weinmann*, DStR 1994, 381 ff.

7 BGBl. I 1993, 2309.

8 *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter/Götz*, ErbStG, § 5 Rn. 44; *Kapp/Ebeling/Geck*, ErbStG, § 5 Rn. 53; *Moench/Weinmann*, ErbStG, § 5 Rn. 41; *Meincke*, ErbStG, § 5 Rn. 26; *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 5 Rn. 42; *Grund*, MittBayNot 2008, 19, 20 ff.; *Jülicher*, ZEV 2006, 338, 341; *von Oertzen/Schinke-Ohletz*, FPR 2012, 103, 105; vgl. auch R E 5.1 Abs. 2 Satz 1 ErbStR.

9 Vgl. nur *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 29 Rn. 57.

10 *Troll*, DB 1990, 498, 500.

Aufzählung der Erbschaftsteuer in § 233a Abs. 1 Satz 1 AO zu keiner Vollverzinsung.¹¹ Stundungs- (§ 234 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO) kommen genauso wie Prozesszinsen (§ 236 AO) nicht in Betracht. Auch das Erbschaftsteuergesetz als Spezialgesetz enthält keine Regelung über die Verzinsung von Steueransprüchen. Es verbleibt die Möglichkeit der Festsetzung von Hinterziehungszinsen i.H.v. 0,5% pro Monat ab Eintritt der Steuerverkürzung (§ 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese entstehen bei einer vollendeten Steuerhinterziehung nach § 370 AO. Auch wenn eine strafrechtliche Verurteilung nicht erforderlich ist, muss der Tatbestand der Steuerhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt sein.¹² Der Steuerpflichtige muß entsprechend mit Vorsatz gehandelt haben. Bei einer lediglich leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) sind hingegen keine Hinterziehungszinsen zu bezahlen.¹³

- Es wird problematisiert, ob die ursprüngliche unentgeltliche Zuwendung mit Beendigung der Zugewinngemeinschaft zum entgeltlichen Geschäft wird, was bei steuerverstricktem Vermögen zur Versteuerung eines eventuell entstehenden Veräußerungsgewinns führen würde. Überwiegend wird dies abgelehnt.¹⁴ Dagegen ist von einer ertragsteuerlich beachtlichen Veräußerung auszugehen, wenn die Abgeltung des Zugewinnausgleichs durch Hingabe von Wirtschaftsgütern an Erfüllung statt erfolgt (hierzu näher unter Ziffer 8.1.).
- Nach Ansicht des Bundesgerichtshofs ist § 1380 BGB nur anwendbar, wenn eine Ausgleichsforderung des Zuwendungsempfängers besteht, auf welche die Anrechnung im vollen Umfang erfolgen kann ("auf die Ausgleichsforderung eines Ehegatten ..."). Hat der Zuwendungsempfänger demgegenüber (unter Berücksichtigung der Zuwendung) real einen höheren Zugewinn erzielt als der Zuwendende, gilt das normale Berechnungssystem des Zugewinnausgleichs. Der Zuwendungsempfänger ist dann Schuldner des Ausgleichsanspruchs und muß in diesem Rahmen dem Zuwendenden den Wert der Zuwendung teilweise erstatten.¹⁵ Dies gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes jedoch nur, soweit unentgeltliche Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden sind (vgl. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Hier stellt sich das Problem "überhöhter Vorwegleistungen", auf welches hinzuweisen ist, wenn die erfolgten Zuwendungen die Höhe des Zugewinnausgleichs übersteigen, auch wenn dies richtigerweise die Wirkungen des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht ausschließen kann.

7.3. Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel im Rahmen der "Asset Protection"

Wenn durch den Ausgleich des Zugewinns ein Vermögenstransfer auf den Ehegatten erfolgt, der nicht oder weniger haftungsgefährdet ist, kann der Güterstandswechsel gleichzeitig dem Schutz des Vermögens vor künftigen Gläubigern dienen. Bei der Berechnung des Zugewinnausgleichs wer-

den nur bestehende Verbindlichkeiten berücksichtigt. Werden unbekannte Forderungen nicht in die Berechnung einbezogen, kann dies zu der Ermittlung einer zu hohen Ausgleichsforderung führen. Denkbare Folge ist ein pfändbarer Bereicherungsanspruch. Bereits bestehenden Ansprüchen kann daher nicht begegnet werden. Künftige Gläubigerforderungen fließen dagegen nicht nachträglich in den Zugewinnausgleich ein, so daß ein präventiver Vermögensschutz erreichbar ist.

Einschränkungen können sich jedoch aus den Anfechtungstatbeständen des Anfechtungsgesetzes (AnfG) und der Insolvenzordnung (InsO) ergeben. Beide verschaffen Gläubigern die Möglichkeit, den Vollstreckungszugriff wieder auf Gegenstände des ursprünglichen Schuldnervermögens zu ermöglichen. Neben der Vorsatzanfechtung (§ 3 AnfG, § 133 InsO), die eine vorsätzliche Gläubigerbenachteiligung voraussetzt, können unter weniger hohen Voraussetzungen unentgeltliche Verfügungen angefochten werden (§ 4 AnfG, § 134 InsO). Ob dies auch bei einer Änderung des ehelichen Güterstands geschehen kann, ist höchststrichterlich nicht abschließend geklärt. Der Bundesgerichtshof hat lediglich für den Fall des Wechsels von der Gütergemeinschaft zur Gütertrennung entschieden, daß künftige Gläubiger einen solchen Güterrechtsvertrag nicht nach § 4 AnfG anfechten können, weil ihnen kein Anspruch darauf zusteht, daß ein einmal bestehender Güterstand für die Zukunft aufrechterhalten wird.¹⁶ Im Anschluß an diese Entscheidung wird heute davon ausgegangen, daß künftigen Gläubigern die Unentgeltlichkeitsanfechtung des Güterstandswechsels gänzlich verwehrt ist.¹⁷

Überwiegend wird für künftige Gläubiger auch die Vorsatzanfechtung nach § 3 Abs. 1 AnfG ausgeschlossen. Insbesondere wird die erforderliche Benachteiligungsabsicht nur schwer nachweisbar sein, wenn bei Güterstandswechsel noch keine Gläubigerforderungen bekannt sind. Um das Risiko einer Vorsatzanfechtung weiter zu reduzieren, sollten in dem Ehevertrag "achtenswerte" Motive für den Wechsel des Güterstandes aufgenommen werden. Problematisch ist die Regelung des § 3 Abs. 2 AnfG, der eine Anfechtung entgeltlicher Verfügungen zwischen nahen Angehörigen regelt. Innerhalb von zwei Jahren kann hiernach eine Anfechtung erfolgen. Die Benachteiligungsabsicht wird in die-

11 Vgl. nur *Tipke/Kruse/Loose*, AO, § 233a Rn. 7; *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Anh AO Rn. 44.

12 *Tipke/Kruse/Loose*, AO, § 235 Rn. 3 m.w.N.

13 BFH, Urt. v. 6.11.1974 – II R 18/72, BStBl. II 1975, 129; *Kruse/Loose*, AO, § 235 Rn. 3.

14 *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 29 Rn. 93; *Stein*, DStR 2012, 1734, jeweils mit Hinweisen auf das FG Münster und den BFH.

15 Vgl. nur *Bamberger/Roth/J. Mayer*, § 1380 Rn. 9 m.w.N.

16 BGH, Urt. v. 20.10.1971 – VIII ZR 212/69, BGHZ 57, 123.

17 *Langenfeld/Milzer*, Eheverträge, Rn. 461; *Scherer/Kirchhain*, ZErB 2006, 106.

ser Zeit widerleglich vermutet. Der BGH hat diese Vorschrift auf einen Güterstandswechsel angewendet und dabei weit ausgelegt.¹⁸ Die sich daraus ergebende Darlegungs- und Beweislast erhöht das Anfechtungsrisiko. Trotz Vorsorge bei der Vertragsgestaltung für eine ggf. notwendige Beweisführung ist der Bestand der Vermögensübertragung insofern nicht sicher, gerade wenn eine Anfechtung innerhalb von zwei Jahren erfolgt. Die Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft erhöht trotz der beschriebenen Unsicherheiten den Schutz vor einem Gläubigerzugriff und stellt daher ein Mittel zur "Asset Protection" dar.

8. Denkbare Nachteile des Wechsels in die Gütertrennung

Neben diesen Vorteilen sind aber auch eventuelle Nachteile des Wechsels zu bedenken.

8.1. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Etwaige ertragsteuerliche Auswirkungen sind zu prüfen, wenn die Erfüllung der Ausgleichsforderung nicht in Geld, sondern durch Hingabe anderer Vermögenswerte erfolgt. Die Hingabe von Vermögenswerten im Rahmen des Zugewinnausgleichs an Erfüllung statt – der Zugewinnausgleich ist dem Grunde nach ein Zahlungsanspruch, welcher in Geld zu erfüllen ist – stellt nämlich ein entgeltliches Geschäft dar. Der eine Ehegatte veräußert das in Erfüllung des Zugewinnausgleichs hingeebene Wirtschaftsgut, der andere erwirbt es entgeltlich,¹⁹ so daß unter Umständen zu versteuernde Veräußerungsgewinne erzielt werden und die zehnjährige Spekulationsfrist erneut in Gang gesetzt wird oder derzeit noch nicht der Abgeltungsteuer unterliegende Wertpapiere aufgrund "Neuanschaffung" des anderen Ehegatten steuerverstrickt werden. Bei einer Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs durch Übertragung von Einzelwerten anstelle einer Bargeldüberweisung sind die Wirtschaftsgüter zur Vermeidung von Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen daher auf etwaige Steuerverstrickungen zu überprüfen.

8.2. Pflichtteilsrechtliche Nachteile

Bei einem Güterstandswechsel ist auch zu beachten, daß sich die gesetzlichen Erbquoten des Ehegatten, der Abkömmlinge und auch der Eltern des Erblassers sowie die entsprechenden Pflichtteilsquoten verändern. Allgemein gilt, daß der Pflichtteil in der Hälfte des gesetzlichen Erbteils besteht (§ 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB). Erbt der überlebende Ehegatte neben Abkömmlingen des Erblassers, gebührt ihm im Rahmen einer Zugewinnsgemeinschaft neben dem gesetzlichen Erbteil von $\frac{1}{4}$ (§ 1931 Abs. 1 BGB) gemäß § 1371 Abs. 1 BGB ein zusätzlicher Erbanteil von $\frac{1}{4}$ als pauschale Abgeltung für einen (fiktiven) Zugewinnausgleichsanspruch. Sein Ehegattenerbteil würde demnach $\frac{1}{2}$, seine Pflichtteilsquote $\frac{1}{4}$ betragen. Die Abkömmlinge teilen sich

die übrige Hälfte des gesetzlichen Erbteils. Zwei Kinder erben nach dem Gesetz zu je $\frac{1}{4}$. Ihre Pflichtteilsquote beträgt jeweils $\frac{1}{8}$.

Bestand Gütertrennung, beträgt der gesetzliche Ehegattenerbteil bei zwei Abkömmlingen $\frac{1}{3}$ (§ 1931 Abs. 1, Abs. 4 BGB). Eine Erhöhung nach § 1371 Abs. 1 BGB findet nicht statt. Entsprechend erhöht sich der gesetzliche Erbteil der Kinder auf insgesamt $\frac{2}{3}$. Deren Pflichtteilsquote beträgt mithin jeweils $\frac{1}{6}$ am Gesamtnachlaß.

8.3. Kein Aufbau weiteren Ausgleichspotentials

Schließlich wird während der Gütertrennung kein Ausgleichspotential zur späteren steuerfreien Übertragung aufgebaut.²⁰ Die Privilegierung des § 5 Abs. 1 ErbStG kommt im Erbfall nicht zur Anwendung.

9. Rückkehr in die Zugewinnsgemeinschaft

Nach Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft und dem Ausgleich des Zugewinns kann es daher sinnvoll sein, wieder in den gesetzlichen Güterstand zurückzukehren. Die vereinbarte Gütertrennung kann sich – wie beschrieben – als nachteilig erweisen. Durch die Rückkehr in die Zugewinnsgemeinschaft können derartige Nachteile verhindert werden. Denkbar wäre es, bereits in der gleichen Urkunde zu vereinbaren, daß die Gütertrennung zu einem bestimmten Termin aufgehoben und wieder Zugewinnsgemeinschaft gelten soll. Eine solche "Güterstandsschaukel in einer Urkunde" wurde in Einzelfällen (steuerlich) bereits akzeptiert.²¹ Dieses Vorgehen wird jedoch kritisch beurteilt, da hier eine Nutzung des Zugewinnausgleichs zu ehewidrigen Zwecken naheliegt. Der Güterstandswechsel könnte damit angegriffen werden (z.B. von Gläubigern oder Pflichtteilsberechtigten). Steuerlich hat die Finanzverwaltung das zitierte BFH-Urteil anerkennend in die Erbschaftsteuerrichtlinien aufgenommen.²² Trotzdem sollte überlegt werden, die Zugewinnsgemeinschaft erst nach Einhaltung einer gewissen "Schamfrist" in einer getrennten Urkunde neu zu begründen. Entstehende Mehrkosten (zwei Beurkundungen) wären dann hinzunehmen.

18 BGH, Urte. v. 01.07.2010 – IX ZR 58/09, NZI 2010, 738; hierzu auch Hossler, ZEV 2011, 174.

19 BFH, Urte. v. 31.07.2002 – X R 48/99, BStBl. 2003 II, 282; BFH, Urte. v. 08.03.2006 – IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280; OFD Frankfurt, FR 2001, 322; OFD München, DStR 2001, 1298

20 Zur rückwirkenden Begründung der Zugewinnsgemeinschaft siehe nachfolgend Ziffer 10.

21 BFH, Urte. v. 12.07.2005 – II R 29/02, FR 2006, 41.

22 H E 5.2 ErbStR.

10. (Mehrfache) Güterstandschaukel – Rückwirkende Begründung der Zugewinnngemeinschaft

Eheleuten, die bereits seit mehreren Jahren im Güterstand der Gütertrennung leben, kann aus erbschaftsteuerlichen Gründen die rückwirkende Vereinbarung einer modifizierten Zugewinnngemeinschaft zu empfehlen sein.

Zivilrechtlich ist es möglich, daß die Eheleute vereinbaren, daß ungeachtet der zwischenzeitlich vereinbarten Gütertrennung der Zugewinn seit Eheschließung auszugleichen ist. Die Eheleute erhalten sich damit Gestaltungschancen, den Zugewinnausgleichsanspruch durch lebzeitigen Ausgleich oder, bei Beendigung der Ehe durch Tod, durch Ausgleich entsprechend der güterrechtlichen Lösung nach § 1371 Abs. 2 BGB zur Minderung der Erbschaftsteuer zu nutzen. Für die Fälle des Zugewinnausgleichs entsprechend der erbrechtlichen Lösung hat der Gesetzgeber die erbschaftsteuerliche Anerkennung der Rückwirkung ausdrücklich ausgeschlossen. Er hat insbesondere in § 5 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 ErbStG geregelt, daß ehevertragliche Modifizierungen für die Berechnung des fiktiven Ausgleichsanspruchs nach § 5 Abs. 1 ErbStG unberücksichtigt bleiben. Der erbrechtliche Erwerb ist zwar auch hier in Höhe der Zugewinnausgleichsforderung steuerfrei. Bei der (fiktiven) Berechnung ist jedoch zwingend auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen. Maßgeblich ist hier der Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes (§ 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

Erbschaftsteuerliche Bedeutung erlangt eine rückwirkend vereinbarte Zugewinnngemeinschaft daher nur im Rahmen des § 5 Abs. 2 ErbStG, der die steuerliche Anerkennung nicht versagt. Die Richtlinien der Finanzverwaltung haben früher die Verschaffung einer erhöhten Ausgleichsforderung als steuerliche Schenkung gewertet.²³ Gegenteilige Rechtsprechung hat jedoch zur Aufgabe dieser Einordnung durch mehrere Oberfinanzdirektionen geführt. Entsprechend sehen die Richtlinien nunmehr vor, daß sich allein aus der rückwirkenden Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft keine erhöhte Ausgleichsforderung ergibt.²⁴ Insofern ist ein Gestaltungsspielraum eröffnet, der jedoch – wie beschrieben – nur genutzt werden kann, wenn die Zugewinnngemeinschaft entweder lebzeitig wieder beendet wird (z. B. durch ehevertragliche Aufhebung) oder im Todesfall konkret ausgeglichen wird (sog. güterrechtliche Lösung).

Beispielfall: U und E sind ohne Vermögen in die Ehe gestartet. Bereits vor der Heirat haben beide ehevertraglich Gütertrennung vereinbart. U ist es, unterstützt durch E, die sich gleichzeitig um Haushalt und Kinder gekümmert hat, gelungen, ein "Endvermögen" von EUR 10 Mio. aufzubauen. U möchte nun E am "Familienvermögen" zu deren Absicherung und auch zur Erbschaftsteuerreduzierung bei der Übertragung auf die Kindergeneration (Ausnutzung der Freibeträge, Progression) beteiligen und sucht nach einer steuergün-

stigen Alternative zur Schenkung. Wenn U verstirbt, erbt E erbschaftsteuerpflichtig das vorhandene Vermögen. § 5 Abs. 1 ErbStG kommt aufgrund der Gütertrennung nicht zur Anwendung. Die Eheleute könnten aber einen Ehevertrag schließen und rückwirkend den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbaren. Wenn der Erbfall dann zeitnah nach dem Abschluß des Ehevertrages eintritt und die Vermögensverhältnisse deshalb noch unverändert sind, besteht seit diesem Vertragsschluß kein Zugewinn, der steuerfrei auszugleichen wäre. Die Rückwirkung wird im Rahmen von § 5 Abs. 1 ErbStG nicht anerkannt. Erbschaftsteuerliche Bedeutung erlangt eine rückwirkend vereinbarte Zugewinnngemeinschaft daher nur im Rahmen des § 5 Abs. 2 ErbStG. Die Zugewinnngemeinschaft muß entweder lebzeitig durch erneute Vereinbarung von Gütertrennung beendet oder im Todesfall konkret ausgeglichen werden (güterrechtliche Lösung). Wenn der Längerlebende letztwillig bedacht wird und die Zuwendung auch nicht ausschlägt, bleibt die Rückwirkung im Todesfall hingegen ohne steuerliche Wirkung. Wenn U und E im Beispielfall rückwirkend den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbaren und dann wieder in die Gütertrennung zurückwechseln, wird auch steuerlich die Rückwirkung anerkannt. U kann EUR 5 Mio. als Zugewinnausgleich steuerfrei auf E übertragen.

11. Fazit

Die Zugewinnngemeinschaft hat in der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Beratung eine große Bedeutung. Da auch Zuwendungen unter Ehegatten der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen, ist nach Alternativen zur einfachen Schenkung zu suchen, um einen Vermögenstransfer zwischen Ehegatten zu realisieren. Hier kann die Zugewinnngemeinschaft als Gestaltungsmittel genutzt werden, welches zivilrechtlich flexibel einsetzbar ist und mit dem sich durch den richtigen Einsatz erhebliche steuerliche Wirkungen erzielen lassen – sowohl lebzeitig als auch im Todesfall.

²³ R 12 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003.

²⁴ R E 5.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR.

Der Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft und seine erbschaftsteuerliche Behandlung

Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Christian Reiter*, 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 gesetzlicher 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

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 S. 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.

in Frankreich im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft lebender deutsch-französischer Ehepaare Schwierigkeiten ergeben.

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 Ehe-

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. Januar 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 S. 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.

scheidung beendet, kommt es wie bei der deutschen Zugewinnngemeinschaft zu einem (schuldrechtlichen) Zugewinnausgleich, vorrangig in Geld (Art. 8 bis 14 AWGZ).¹⁹

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 S. 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 S. 2 AGWZ für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (mit Ausnahme des Nießbrauchs und Wohnrechts), für die der Wert bei Beendigung der Wahl-Zugewinnngemeinschaft 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-Zugewinnngemeinschaft 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 S. 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-Zugewinnngemeinschaft

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-Zugewinnngemeinschaft (§ 5 Abs. 3 ErbStG) – als Ausprägung des Gedankens der Selbsterwirtschaftung durch die Ehegatten steuerfrei stellt.²⁶

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

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

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

21 Art. 8 Abs. 2 S. 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 S. 1 AGWZ 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-Zugewinnngemeinschaft 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. 31 ff.) 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).

Wird der überlebende Ehegatte Erbe oder Vermächtnisnehmer, erhöht sich sein gesetzlicher Erbteil²⁸ nach § 1931 Abs. 1 BGB pauschal um ein weiteres Viertel. Dieser pauschalisierte Zugewinnausgleich nach § 1371 Abs. 1 BGB dient 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 S. 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 S. 2 bis 4 ErbStG durch Gegenüberstellung von (inflationsbereinigtem) 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 S. 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 Privilegierung 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 Erbschaft (steuer)-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 Ehe-

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

30 Die in § 5 Abs. 1 S. 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 1. Januar 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.

gatten 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).

4. 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 Vermögensauseinandersetzung bei Tod oder lebzeitiger Beendigung des Güterstandes an die Hand. Die Ergänzung der dem Wahlgüterstand zugrunde liegenden 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 zen-

traler 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.



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

Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei Selbstanzeigen

Dipl.- Finanzwirt *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt, Düsseldorf¹

1. Einleitung

Im Zusammenhang mit der Erstellung von Selbstanzeigen, insbesondere im Bereich der Nacherklärung von Einnahmen aus ausländischen Bankverbindungen, können erhebliche Aufwendungen entstehen. Hierzu gehören erhebliche Bankgebühren für Kontobelege und Ertragnisaufstellungen, ggf. Reisekosten für Fahrten zur Bank und die Auswertung von Unterlagen im Ausland, Honorare für die steuerliche Ermittlung der nacherklärten Einnahmen sowie für die Beratung des Mandanten in strafrechtlicher Hinsicht. Nach der Einreichung der Selbstanzeige können Kosten für die Verteidigung im Strafverfahren zur Durchsetzung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige sowie zur Vertretung im Zusammenhang mit der Frage der Höhe der Einkünfte im Besteuerungsverfahren, ggf. auch für die Vertretung im Rechtsbehelfsverfahren oder Klageverfahren gegen die aufgrund der Selbstanzeige erlassenen geänderten Steuerbescheide entstehen.

Ob und inwieweit diese Aufwendungen in den Steuererklärungen berücksichtigt werden können, ist daher eine wichtige Frage. Sie kann leider nicht für alle Aufwendungen einheitlich beantwortet werden. Nachfolgend werden die einzelnen Gruppen von Aufwendungen betrachtet.

2. Aufwendungen bis zur Einreichung der Selbstanzeige

Hier sind Aufwendungen für die Ermittlung der Einkünfte und Aufwendungen für die steuerstrafrechtliche Beratung zu unterscheiden.

2.1. Aufwendungen für die Ermittlung der Einkünfte

Kosten der Ermittlung steuerpflichtiger Einkünfte sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes² Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Sie sind derjenigen Einkunftsart zuzuordnen, für deren Ermittlung sie entstanden sind. So sind Aufwendungen für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,³ entsprechend die Einnahmen für die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich Werbungskosten bei dieser Einkunftsart.⁴

Die Frage, ob dies auch gilt, wenn die Ermittlung der Einnahmen im Rahmen einer Selbstanzeige erfolgt, ist vom BFH noch nicht ausdrücklich entschieden worden. Zwar hat der 8. Senat des BFH entschieden, daß Steuerberatungskosten für die Abgabe von Erklärungen nach dem StraBEG keine Werbungskosten sind.⁵ Die Urteilsbegründung hier-

für ist aber auf eine Einkunftsermittlung im Rahmen einer Selbstanzeige nicht übertragbar. Sie stellt darauf ab, daß im Rahmen des StraBEG fiktive Einnahmen im S. von § 1 II Nr. 1 StraBEG ermittelt wurden, welche keine Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 EStG sind. Beratungskosten zur Ermittlung dieser fiktiven Einkünfte seien nicht vom Anwendungsbereich des EStG erfasst und könnten daher keine Werbungskosten sein.⁶ Im Rahmen der Selbstanzeige werden jedoch Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 EStG ebenso wie bei einer Einkommensteuererklärung ermittelt. Die steuerlichen Pflichten werden nachträglich erfüllt. Die Kosten zur Ermittlung der Einkünfte sind daher auch Werbungskosten, wenn die Ermittlung im Rahmen einer Selbstanzeige erfolgt.⁷ Dies wird auch von der Finanzverwaltung anerkannt.⁸

Bezüglich der Kosten für die Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen ist jedoch § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG zu beachten. Danach ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen als Werbungskosten nur ein Sparerpauschbetrag in Höhe von EUR 801 abzuziehen. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen. Diese Norm schließt grundsätzlich auch den Abzug von Aufwendungen für die Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Selbstanzeige als Werbungskosten aus. Zu beachten ist jedoch der zeitliche Anwendungsbereich der Norm. Nach § 52 Abs. 10 Satz 10 EStG ist diese Norm *„erstmalig auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anzuwenden.“* Danach sind zweifellos Aufwendungen für die Ermittlung von Einnahmen aus Kapitalvermögen, die ab dem Jahr 2009 zugeflossen sind, vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen. Auch im Rahmen in jüngerer Zeit eingereicherter Selbstanzeigen werden jedoch regelmäßig auch Einnahmen aus Jahren vor 2009 ermittelt. Grund hierfür ist zum einen die nach § 376 Abs. 1 AO zehnjährige strafrechtliche Verjährungsfrist in den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung. Dies umfasst insbesondere auch den Fall, dass die nicht erklärten Einnahmen aus Kapitalvermögen

1 Der Autor ist Partner der Sozietät Wessing & Partner Rechtsanwälte mbB in Düsseldorf.

2 BFH v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989 S. 967; BFH v. 30.04.1965 VI 207/62, BStBl. III 1965 S. 410.

3 BFH v. 30.04.1965 – VI 207/62, BStBl. III 1965 S. 410.

4 BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BFH/NV 2013 S. 630 Tz. 10.

5 BFH v. 20.11.2012 – VIII R 29/10, BFH/NV 2013 S. 630.

6 BFH v. 20.11.2012, siehe Fn. 4 Tz. 13.

7 So auch FG Köln, Urt v. 17.04.2013 – 7 K 244/12, EFG 2013 S. 1328.

8 OFD Frankfurt/Main v. 03.03.2010 S 2221 A – 37 – St 218.

gen in einem Jahr zu einer Steuerverkürzung von mehr als EUR 100.000,00 führen.⁹ Auch bei einer nur fünfjährigen strafrechtlichen Verjährungsfrist in den übrigen Fällen (§ 78 III Nr. 4 StGB) werden häufig gleichwohl alle noch nicht steuerlich festsetzungsverjährten Jahre gleich in die Selbstanzeige einbezogen. Hier gilt unabhängig von der Höhe der verkürzten Steuer bei Steuerhinterziehung eine zehnjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Für alle ab dem 01.01.2015 eingereichten Selbstanzeigen muß sich diese unabhängig von der steuerstrafrechtlichen Verjährung auf alle Steuerstraftaten der Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erstrecken (§ 371 Abs. 1 Satz 2 AO n.F.). Für Kapitalerträge aus Nicht-EU/EFTA-Staaten, die nicht Erträge automatisch mitteilen – also nicht z. B. die EFTA-Staaten Schweiz und Liechtenstein – wurde sogar in § 170 VI AO n.F. eine Anlaufhemmung eingeführt, wonach die Festsetzungsfrist bei den Finanzbehörden verschwiegenen Einkünften erst zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres der Steuerentstehung beginnt.¹⁰ Dies führt zur Einbeziehung von 20 Jahre zurückliegenden Einnahmen. Die Ermittlung von Einnahmen aus Zeiträumen vor 2009 im Rahmen einer Selbstanzeige wird daher die Praxis noch lange beschäftigen.

Der eindeutige Wortlaut der Norm der Übergangsvorschrift des § 52 a Abs. 10 Satz 10 EStG spricht dafür, daß Kosten für die Ermittlung der Einnahmen für Jahre vor 2009 von dem Ausschluß des Abzuges nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nicht erfaßt werden, denn die Kapitalerträge, durch welche die Aufwendungen verursacht wurden, sind gerade vor dem 31.12.2008 zugeflossen. Hierfür spricht auch der Sinn der Beschränkung des Werbungskostenabzuges auf den Sparerfreibetrag in Höhe von nur EUR 801. In der Gesetzesbegründung¹¹ heißt es, *„dabei wird sowohl eine Typisierung hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten in den unteren Einkommensgruppen vorgenommen, als auch berücksichtigt, daß mit einem relativ niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 Prozent die Werbungskosten in den oberen Einkommensgruppen mit abgegolten werden.“* Damit ging der Gesetzgeber davon aus, daß eine Typisierung in Höhe von nur EUR 801 für sich genommen, nur in den unteren Einkommensgruppen, bei denen regelmäßig geringere Kapitaleinkünfte vorliegen und selten Vermögensverwaltungen erfolgen dürften, sachgerecht und in den höheren Einkommensgruppen nur durch die Abgeltung der Werbungskosten durch den niedrigeren Steuersatz angemessen ist. Dieser Steuersatz von 25 % kommt jedoch bei den vor 2009 zugeflossenen Einnahmen gerade noch nicht zur Anwendung. Aus diesen Gründen wurde auch in verschiedenen finanzgerichtlichen Urteilen¹² erkannt, daß ab 2009 abgeflossene Ausgaben für die Ermittlung von vor 2009 zugeflossenen Einnahmen als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

In einer neueren Entscheidung¹³ hat allerdings der 8. Senat des BFH erkannt, daß Schuldzinsen für eine vor 2009 veräußerte wesentliche Beteiligung, nach dem 01.01.2009 gezahlt werden, wegen § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nicht als

nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil auf alle ab 2009 gezahlten Aufwendungen an, die mit Kapitalerträgen der Vorjahre zusammenhängen.¹⁴ Sie wird daher auch im Falle einer Selbstanzeige ab 2009 gezahlte Aufwendungen für die Ermittlung von Kapitaleinkünften – unabhängig davon, auf welches Jahr diese sich beziehen – nicht als Werbungskosten anerkennen. Sie bleiben damit unberücksichtigt, weil ein Abzug von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben aufgrund der Streichung des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. generell seit 2006 nicht mehr möglich ist. Dies hat der 10. Senat des BFH auch als verfassungskonform angesehen.¹⁵

Allerdings sollte der Werbungskostenabzug für Kosten für die Ermittlung von Einkünften aus Kapitalvermögen, die in den Jahren vor 2009 zugeflossen sind, weiterhin beantragt und die Verfahren offen gehalten werden, weil gerade zu der Frage der Abzugsfähigkeit von ab 2009 gezahlten Aufwendungen für die Ermittlung vor 2009 zugeflossener Einnahmen noch zwei Revisionsverfahren beim BFH anhängig sind.¹⁶ Zu beachten ist, dass sich das BFH-Urteil v. 01.07.2014¹⁷ auf den speziellen Fall nachträglicher Werbungskosten aus einer bereits vor 2009 veräußerten Kapitalanlage bezieht. Das Hauptargument des Urteils, daß § 52 a Abs. 10 Satz 10 EStG zu Fallkonstellationen, in denen nach dem 31.12.2008 keine Kapitalerträge zufließen, keine Aussage trifft und daher nicht anwendbar sei¹⁸, trifft auch nur auf nachträgliche Werbungskosten aus bereits veräußerten Kapitalanlagen zu und ist auf die spätere Ermittlung früherer Kapitalerträge nicht übertragbar. Auch weitere Überlegungen der Urteilsbegründung, wie die Ungleichbehandlung fremdfinanzierter vor 2009 veräußerter und weitergeführter Kapitalbeteiligungen und zum Anwendungsbereich des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG für wesentliche Kapitalbeteiligungen,¹⁹ beziehen sich auf den speziellen Fall vor 2009 veräußerter Kapitalanlagen. Andere Argumente des

9 BGH v. 02.12.2008 – 1 STR 416/08, BGHSt 53 S. 71.

10 Die Norm gilt allerdings nach Art. 97 § 10 XIII EGAO nur für nach dem 31.12.2014 beginnende Festsetzungsfristen.

11 BT-DrS 16/4841 S. 57.

12 FG Köln, Urteil v. 22.07.2014 – 8 K 1937/11, EFG 2014 S. 1880; FG Köln vom 17.04.2013 7 K 244/12, EFG 2013 S. 1328; FG Niedersachsen, Beschluss v. 18.02.2014 – 3 K 433/13, EFG 2014 S. 1479; siehe auch für andere Werbungskosten FG Düsseldorf v. 14.11.2012 2 K 3893/11 E, EFG 2013 S. 926.

13 BFH, Urteil v. 01.07.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014 S. 975; so auch für dieselbe Fallgestaltung BFH v. 01.07.2014 – VIII R 54/13 und BFH v. 21.10.2014 – VIII R 48/12.

14 BMF v. 09.12.2014 (BStBl. I 2014 S. 1608).

15 BFH v. 04.02.2010 – X R 10/08, BStBl. II 2010 S. 617.

16 BFH VIII R 42/14, Revision gegen FG Köln vom 22.07.2014 (Fn. 12); BFH VIII R 12/14, Revision gegen FG Niedersachsen v. 18.02.2014 (Fn. 12).

17 Siehe Fn 13.

18 BFH v. 01.07.2014 Tz. 17.

19 BFH v. 01.07.2014 Tz. 20 f.

Urteils, wie insbesondere, daß § 20 Abs. 9 EStG sich nicht auf zufließende Kapitalerträge bezieht, sondern bestimmt, dass abgeflossene Werbungskosten nicht abgezogen werden dürfen,²⁰ sprechen jedoch dafür, daß der 8. Senat doch allgemein nur den Abflußzeitpunkt der Aufwendungen ab 2009 für maßgeblich hält. Diese Argumentation vermag allerdings nicht zu erklären, aus welchem Grund die Übergangsregelung des § 52 a Abs. 10 Satz 10 EStG als die für solche Fälle speziellste Regelung gerade nicht auf den Abfluß der Werbungskosten, sondern den Zufluß der Einnahmen abstellt. Gleichwohl dürfte es wahrscheinlich sein, daß der VIII. Senat in den noch anhängigen Revisionsverfahren den Werbungskostenabzug ebenfalls nicht zulässt.²¹

Damit dürften die Chancen eher gering sein, den Werbungskostenabzug für die Ermittlung von Einkünften aus Kapitalvermögen für ab 2009 abgeflossene Aufwendungen – unabhängig, welches Jahr diese betreffen – durchzusetzen. Werden jedoch Einnahmen aus anderen Einkunftsarten im Rahmen einer Selbstanzeige nacherklärt, z. B. gewerbliche Einnahmen oder Mieteinnahmen, so sind die Aufwendungen für deren Ermittlung Werbungskosten.

Dies dürfte bei der Nacherklärung von Bankkonten auch für die Ermittlung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen aus Wertpapieren im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 I Nr. 2 EStG a.F. gelten, welche vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden. Wegen der damals einjährigen Spekulationsfrist können solche steuerpflichtigen Gewinne zuletzt in 2009 entstehen. Hier wurde nicht wie in § 20 Abs. 9 EStG ein Ausschluss des Werbungskostenabzugs eingeführt, sondern lediglich fallen Veräußerungsgewinne für nach dem 01.01.2009 erworbene Wertpapiere unter § 20 Abs. 2 EStG und unterliegen daher dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG. Für bis zum 31.12.2008 angeschaffte Wertpapiere verbleibt es jedoch zeitlich unbegrenzt bei der Zuordnung zu den Einnahmen aus § 23 EStG (§ 52 a Abs. 11 S.4 EStG). Es können lediglich ab 2010 keine steuerpflichtigen Gewinne mehr entstehen, weil dann alle Veräußerungen von vor dem 01.01.2009 erworbenen Wertpapieren außerhalb der Spekulationsfrist erfolgen. Der Abzug nachträglicher Werbungskosten für diese Wertpapiere ist jedoch nicht eingeschränkt worden.

Auch ist der Werbungskostenbegriff des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht enger als der Werbungskostenbegriff bei anderen Einkunftsarten. Er umfaßt grundsätzlich alle durch ein Spekulationsgeschäft veranlaßten Aufwendungen, welche nicht zu den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des angeschafften Wirtschaftsgutes gehören, und ist nicht etwa auf reine Veräußerungskosten begrenzt.²² Somit gehören auch die Aufwendungen für die Ermittlung von steuerpflichtigen Spekulationsgewinnen für vor dem 01.01.2009 angeschaffte Wertpapiere zu den Werbungskosten.

Eine Besonderheit gilt hier jedoch für den Zeitpunkt des Abzugs der Werbungskosten. Grundsätzlich sind diese nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen, in

dem sie geleistet worden sind. Fallen somit im Rahmen einer Selbstanzeige in 2014 Aufwendungen z. B. für die Ermittlung nacherklärter Einnahmen aus Vermietung in den Jahren 2002 bis 2012 an, so sind diese als Werbungskosten bei der Einkommensteuererklärung 2014 zu berücksichtigen. Bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird jedoch die Norm des § 11 II S. 1 EStG durch die speziellere Norm des § 23 Abs. 3 S. 1 EStG durchbrochen. Daher sind die Werbungskosten unabhängig vom Zeitpunkt des Abflusses in dem Jahr zu berücksichtigen, in welchem der Veräußerungserlös zufließt.²³ Fallen zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses nicht sicher feststehende Werbungskosten unerwartet in späteren Jahren an, so sind die ursprünglichen Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.²⁴ Dies trifft auf die Kosten für die Ermittlung der Spekulationsgewinne im Rahmen einer Selbstanzeige zu, weil im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungsgewinnes bei nicht deklarierten Bankkonten nicht feststand, daß Kosten für die Ermittlung der Einnahmen entstehen. Diese sollten ja gerade zunächst nicht erklärt werden, so daß sie auch nicht zu steuerlichen Zwecken zu ermitteln waren. Fallen im Jahre 2014 bei einer Selbstanzeige Kosten für die Ermittlung der Veräußerungsgewinne im Sinn der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. in den Jahren 2002 bis 2009 an, so sind diese nicht im Rahmen der Einkommensteueranmeldung 2014 zu berücksichtigen. Vielmehr erfolgt der Ansatz anteilig nach dem Aufwand für das jeweilige Jahr durch Änderung der Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2009. Wegen der Anlaufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO wären diese Jahre auch insoweit noch nicht festsetzungsverjährt, da die Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem das Ereignis eintritt. Dies wäre hier das Jahr der Ermittlung der Einnahmen 2014.

Der Anteil der Aufwendungen zur Ermittlung dieser Veräußerungsgewinne ist in der Praxis auch nicht zu vernachlässigen. Bei nacherklärten Bankverbindungen ist die Ermittlung der Spekulationsgewinne – neben der Ermittlung der Einnahmen aus Investmentfonds – gerade für frühere Jahre oft der zeitaufwändigste Teil der Einkunftsermittlung, weil diese Gewinne – anders als die laufenden Einnahmen im Sinn des § 20 I EStG – in früheren Ertragnisaufstellungen vieler ausländischer Banken nicht aufgeführt sind. Sie müssen dann zeitaufwändig aus den Einzelbelegen ermittelt werden.

Soweit danach die Aufwendungen für die Ermittlung der Einnahmen im Rahmen einer Selbstanzeige als Werbungskosten abzugsfähig sind, gehören hierzu nicht nur die hierfür angefallenen Honorare des beauftragten Rechtsanwaltes

20 BFH v. 01.07.2014 Tz. 18.

21 So auch *Steinhilff*, *SteuK* 2014 S. 495.

22 BFH, Urteil v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997 S. 603.

23 BFH, Urteil v. 17.07.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991 S. 916.

24 BFH, Urteil v. 03.06.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992 S. 1017.

oder Steuerberaters. Dies gilt auch für die Bankgebühren für die zur Ermittlung der Einnahmen verwendeten Dokumente, insbesondere für die Ertragnisaufstellungen und Kontobelege. Zu den Kosten der Ermittlung der Einnahmen gehören auch Kosten für vorbereitende Arbeiten wie Buchführungsarbeiten.²⁵ Nichts anderes kann aber gelten, wenn die Bank Einnahmen zusammenstellt, wie dies z.B. bei einer Ertragnisaufstellung der Fall ist. Entstehen Reisekosten für zur Erlangung von Informationen über die Einnahmen geführte Gespräche mit Bankmitarbeitern oder zum sicheren Transport dieser Bankunterlagen zur Auswertung in Deutschland, sind auch diese Aufwendungen zur Ermittlung der Einnahmen angefallen. Da sie allerdings zum Teil auf die Ermittlung der dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG unterliegenden Einnahmen aus Kapitalvermögen und zum Teil auf die abzugsfähigen Aufwendungen zur Ermittlung von Veräußerungsgewinnen im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG entfallen, sind sie aufzuteilen, welches regelmäßig im Schätzungswege erfolgen muß. Dem (anteiligen) Abzug als Werbungskosten kann auch nicht entgegengehalten werden, die Aufwendungen seien nicht notwendig gewesen, weil es kostengünstigere Möglichkeiten, wie etwa den Versand per Paketdienst, gegeben habe. Liegt ein objektiver Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit vor und sind diese subjektiv zur Förderung dieser Tätigkeit erfolgt, kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen nach objektiven Gesichtspunkten üblich, notwendig oder zweckmäßig waren.²⁶ Ebenso kann nicht argumentiert werden, daß der objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Erwerb von Einnahmen von privaten Gründen überlagert werde, weil aufgrund der Steuerhinterziehung erhöhte Aufwendungen für die nachträgliche Ermittlung der Einnahmen entstehen. Wie auch aus § 40 AO folgt, können auch schuldhaft verursachte Aufwendungen als Erwerb- aufwendungen zu berücksichtigen sein. In diesen Fällen ist nicht stets die private Lebensführung betroffen. Für die Einordnung der Aufwendungen sind auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Steuerpflichtigen abzielende Wertungen ungeeignet, weil die Besteuerung sich grundsätzlich wertungsindifferent nur nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet.²⁷

2.2. Aufwendungen für die steuerstrafrechtliche Beratung

Im Rahmen der Erstellung einer Selbstanzeige fallen regelmäßig auch Honorare für die strafrechtliche Prüfung und Beratung an. Hierzu gehört z.B. die Prüfung, ob einer der Sperrgründe des § 371 II AO der strafbefreienden Wirkung entgegensteht, welche Jahre aufgrund der Verjährungsvorschriften in die Selbstanzeige einzubeziehen sind, bei mehreren Beteiligten, welche Personen einbezogen werden sollten oder welche Mittel für die fristgerechte Nachzahlung gemäß § 371 Abs. 3 AO voraussichtlich wann zur Verfügung stehen müssen. Nach erfolgter Ermittlung der Einnahmen

gehört die hierauf aufbauende Ermittlung der nachzuzahlenden Steuer nicht mehr zu den unter 2.1. behandelten Aufwendungen zur Einkunftsermittlung. Auch wenn diese strafrechtliche Beratung vor Einreichung der Selbstanzeige noch keine Verteidigung in einem Strafverfahren ist und daher auch das Verbot der Mehrfachvertretung hierfür nicht gilt²⁸, so ist in steuerlicher Hinsicht kein Grund erkennbar, aus welchem diese anders als die Strafverteidigungskosten in dem nachfolgenden steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren zu beurteilen sein sollte. Es kann daher an die hierzu ergangene Rechtsprechung angeknüpft werden.

Kosten der Strafverteidigung werden nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt, wenn der strafrechtliche Vorwurf durch ein berufliches oder betriebliches Verhalten veranlaßt gewesen ist.²⁹ Dies ist der Fall, wenn die zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist.³⁰ Die vorgeworfene Tat muß ausschließlich und unmittelbar aus einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein.³¹ Konkret zu Kosten der Strafverteidigung in einem Strafverfahren hat der 10. Senat des BFH entschieden.³² Danach können solche Strafverteidigungskosten grundsätzlich dann Betriebsausgaben sein, wenn sie den Vorwurf der Verkürzung von Betriebssteuern, wie Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer, betreffen, soweit dem Abzug dieser Steuern selbst nicht § 12 Nr. 3 EStG entgegensteht – wie bei der Umsatzsteuer auf Umsätze die Entnahmen sind – und soweit ein betrieblicher Zusammenhang zur Schaffung günstiger betrieblicher Rahmenbedingungen hergestellt worden ist. Letzteres ist regelmäßig dann der Fall, wenn z.B. durch Nichtverbuchung von dem Betrieb zugeflossenen Einnahmen oder die Fingierung von Betriebsausgaben durch Scheinrechnungen ohne Zahlungsabfluß die betriebliche Steuerlast vermindert und damit das Vermögen des Unternehmens verbessert wird. Etwas anderes gilt nach diesem Urteil jedoch dann, wenn die nicht verbuchten Einnahmen auch dem Betriebsvermögen entzogen und durch den Betriebsinhaber privat vereinnahmt werden. Diese Handlung dient gerade nicht der Schaffung günstiger betrieb-

25 FG Köln, Urteil v. 17.04.2013, 7 K 244/12, EFG 2013 S. 1328

26 BFH, Urteil v. 15.05.1981, VI R 66/78, BStBl. II 1981 S. 735; für Werbungskosten bei nichtdeklarierten Einnahmen aus Auslandskonten FG Baden-Württemberg, Ur. v. 07.03.2007, 13 K 9/07, EFG 2007 S. 925.

27 Großer Senat des BFH v. 28.11.1977, GrS 2-3/77, BStBl. II 1978 S. 105; BFH v. 09.12.2003, VI R 35/96, DStR 2004 S. 910; für Aufwendungen für nicht deklarierte Auslandskonten, FG Baden-Württemberg v. 07.03.2007, 13 K 9/07, EFG 2007 S. 925.

28 Joecks in Franzen/Gast/Joecks § 371 Rn. 81.

29 BFH-Urteil v. 19.02.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982 S. 467; BFH-Beschluß v. 30.06.2004 – VIII B 265/03, BFH/NV 2004 S. 1639.

30 BFH-Urteil v. 13.12.1994 – VIII R 34/93, BStBl. II 1995 S. 457.

31 BFH-Urteil v. 12.06.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002 S. 1441.

32 BFH-Urteil v. 20.09.1989 – X R 43/86, BStBl. II 1990 S. 20.

licher Rahmenbedingungen, sondern schädigt auch das Betriebsvermögen. Weiter hat der 10. Senat entschieden, daß die unterlassene Deklaration der Erträge aus den so entstandenen privaten "Schwarzgeld"-Vermögen bei der Einkommensteuer ebenfalls nur dem privaten Bereich zuzuordnen ist und daher die Strafverteidigungskosten gegen den Tatvorwurf dieser Einkommensteuerhinterziehung nicht abzugsfähig sind. Ebenso wurde der Abzug der Strafverteidigungskosten beim Vorwurf der Verkürzung von Betriebsausgaben versagt, wenn tatsächlich Zahlungen auf fingierte Rechnungen geleistet und hierdurch auch das Unternehmen geschädigt worden ist.³³

Auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird der Abzug der Strafverteidigungskosten abgelehnt, wenn der Tatvorwurf die Verkürzung von Einkommensteuer betrifft.³⁴ Für den Werbungskostenabzug genüge bei der Einkommensteuer nicht, daß die Verkürzung die Höhe der Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart betrifft.³⁵ Dagegen hat das Finanzgericht Niedersachsen bei einem Tatvorwurf der Einkommensteuerhinterziehung durch eine angebliche Fingierung eines Mietverhältnisses zum Zwecke der Geltendmachung von Verlusten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Strafverteidigungskosten als Werbungskosten anerkannt.³⁶ Hier hat das Gericht nicht auf die verkürzte Steuerart abgestellt, sondern den Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darin gesehen, daß der Tatvorwurf in der Fingierung des Mietverhältnisses gelegen habe. Daß das Finanzgericht hier keine Abweichung zu dem vorgenannten BFH-Urteil gesehen und die Revision nicht zugelassen hat, erstaunt allerdings. Beim Tatvorwurf der Verkürzung von Lohnsteuer auf Seiten des Arbeitgebers wurde ein Werbungskostenabzug für die Strafverteidigungskosten grundsätzlich für möglich erachtet, jedoch ausgeschlossen, wenn die Lohnsteueranmeldung die für den anmeldenden Geschäftsführer selbst abzuführende Lohnsteuer betrifft, weil die falsche Anmeldung hier nur die nachfolgende Verkürzung der Einkommensteuer auf diesen Arbeitslohn vorbereiten sollte.³⁷

Danach ist für den Abzug der Aufwendungen für die strafrechtliche Beratung im Rahmen einer Selbstanzeige auf die Steuerart abzustellen, bezüglich derer Besteuerungsgrundlagen nacherklärt werden. Betrifft die Nacherklärung betriebliche Steuern wie Umsatzsteuer und Gewerbesteuer und wurden nicht auch die nicht deklarierten Werte dem Unternehmen entzogen, so sind die Aufwendungen für die strafrechtliche Beratung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dasselbe gilt grundsätzlich beim Tatvorwurf der Verkürzung von Lohnsteuer auf Arbeitgeberseite, wenn die Beschuldigten zum Zwecke der Entlastung des Betriebes von den Kosten der Lohnsteuer und nicht der Bereicherung der Arbeitnehmer durch Verkürzung der Einkommensteuer handelten. Wegen des Hinweises des BFH auf § 12 Nr. 3 EStG³⁸ sind dagegen nicht nur die Kosten der strafrechtlichen Beratung bei Selbstanzeigen bezogen auf die Einkommensteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer³⁹ nicht

abzugsfähig⁴⁰, sondern dies dürfte auch bezogen auf Selbstanzeigen wegen der Verkürzung von Körperschaftsteuer gelten, weil diese nach § 10 Nr. 2 KStG ebenfalls nicht abzugsfähig ist und zu den Personensteuern gehört.

Soweit danach Kosten der strafrechtlichen Beratung im Rahmen einer Selbstanzeige nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, können sie grundsätzlich auch nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Der 9. Senat des BFH hat entschieden,⁴¹ daß die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen Kosten seiner Strafverteidigung nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können. Es fehle hier an der Unausweichlichkeit, weil sie durch die vorsätzliche Straftat verursacht worden sind, welche nicht unausweichlich ist. Steht zweifelsfrei fest, daß eine Selbstanzeige im S. des § 371 AO – und nicht eine Nacherklärung im Sinne des § 153 AO vorliegt –, weil zuvor eine vorsätzliche Steuerhinterziehung begangen worden ist, dann fehlt es ebenso an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen für die strafrechtliche Beratung, weil diese ohne die Steuerhinterziehung nicht notwendig wäre.⁴² Daß das Verfahren bei einer wirksamen Selbstanzeige wegen des hierdurch entstehenden persönlichen Strafaufhebungsgrundes⁴³ nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt wird, kann hieran nichts ändern, weil der Steuerpflichtige durch die ursprüngliche Steuerhinterziehung selbst Anlaß für das Tätigwerden der Strafverfolgungsorgane gegeben hat.⁴⁴

Etwas anderes kann gelten, wenn es sich tatsächlich nicht um eine Selbstanzeige im Sinn des § 371 AO, sondern um eine Nacherklärung im Sinn des § 153 AO handelt, weil ursprünglich keine Steuerstraftat vorlag und die strafrechtliche Beratung der Abwehr einer unrichtigen Annahme einer ursprünglichen Strafbarkeit durch die Strafverfolgungsbehörden dient. Strafverteidigungskosten können im Falle eines Freispruches als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein.⁴⁵ Dies gilt auch, wenn es nicht zu einem

33 FG Münster v. 01.10.2010, 11 K 3544/07 E

34 FG Hamburg v. 17.12.2010, 6 K 126/10, DStRE 2012 S. 271; FG Hessen v. 12.02.2014, 4 K 1757/11, EFG 2014 S. 984.

35 FG Hessen v. 12.02.2014 (Fn. 33).

36 FG Niedersachsen v. 14.05.2014, 9 K 99/13, EFG 2014 S. 1473.

37 FG Hessen v. 12.02.2014 (Fn. 33).

38 BFH v. 20.09.1989 (Fn. 32).

39 Auch diese ist eine Personensteuer im Sinne des § 12 Nr. 3 EStG, BFH v. 18.01.2011, X R 63/08, BStBl. II 11 S. 680.

40 So auch die Auffassung der Finanzverwaltung, OFD Frankfurt S 2221 A – 37 – St 218.

41 BFH-Urteil v. 16.04.2013, IX R 5/12, DStRE 2013 S. 1364.

42 so auch *Viebrock/van Lück/Szrubarski*, DStR 2015 S. 391, 392.

43 BGH v. 08.10.1957, 1 StR 150/57 –; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks § 371 AO Rn. 32 mwN.

44 *Stetter* in Mah, Strafverteidigung § 44 Rn. 50.

45 BFH, Urteil v. 21.06.1989, X R 20/88, NJW 1990 S. 2492.

rechtskräftigen Urteil kommt, weil der Steuerpflichtige im Laufe des Verfahrens stirbt.⁴⁶ Dem ist der Fall vergleichbar, dass sich der Beschuldigte gegen den Vorwurf der ursprünglichen Steuerhinterziehung wendet, jedoch eine Klärung durch ein Urteil nicht erfolgt, weil die Staatsanwaltschaft das Verfahren nach § 170 Abs. 2 StPO wegen einer angeblichen, aus ihrer Sicht als persönlicher Strafaufhebungsgrund wirkenden Selbstanzeige einstellt. Ein Rechtsmittel zur Erzwingung einer zutreffenden Begründung hat der Beschuldigte hier nicht. Die Aufwendungen dürften hier dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein. Allerdings werden die über die Kosten nach RVG hinaus gehenden Rechtsanwalts honorare aufgrund einer Honorarvereinbarung nicht als zwangsläufig angesehen.⁴⁷ Die verbleibenden Kosten nach RVG sind wiederum nicht abzugsfähig, soweit ein Erstattungsanspruch gegen die Staatskasse besteht, wie dies bei einem Freispruch nach §§ 467 I, 464 a Abs. 2 Nr. 2 StPO⁴⁸ oder einer Einstellung durch die Staatsanwaltschaft nach Rücknahme der Anklage nach § 467 a I StPO⁴⁹ der Fall ist. Bei einer früheren Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO durch die Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren besteht ein solcher Erstattungsanspruch jedoch nicht.⁵⁰ Hier müsste es in den vorgenannten Fallkonstellationen bei Abzug der Honorare in Höhe der RVG-Gebühren verbleiben. Die Frage, ob Strafverteidigungskosten ab 2013 unter das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG für Prozeßkosten fallen, ist noch nicht durch den BFH entschieden. Meines Erachtens sind jedoch Aufwendungen zur Verteidigung im Ermittlungsverfahren und erst Recht die strafrechtliche Beratung vor Einreichung der Nacherklärung schon begrifflich keine Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreites.⁵¹

3. Aufwendungen nach Einreichung der Selbstanzeige

3.1. Aufwendungen im Besteuerungsverfahren

Nach Einreichung der Selbstanzeige können Aufwendungen im Besteuerungsverfahren für die Durchsetzung der Richtigkeit der im Rahmen der Selbstanzeige ermittelten Einkünfte oder auch – z.B. im Falle vorheriger Zuschläge zur Sicherung der strafbefreienden Wirkung – zum Ansatz geringerer Einkünfte, entstehen. Dies kann die Erörterung mit der Finanzbehörde bis zur Steuerveranlagung oder auch Aufwendungen im Einspruchsverfahren oder Verfahren vor dem Finanzgericht betreffen. Für Prozeßkosten im finanzgerichtlichen Verfahren hat der 8. Senat des BFH entschieden⁵², daß diese Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben der betreffenden Einkunftsart sind, soweit der Streit um die richtige Ermittlung der Einnahmen geführt wird. Wird der Streit dagegen um Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Veranlagungs- oder Tariffragen geführt, sind die Aufwendungen keine Werbungskosten oder Betriebsausga-

ben. Nichts anderes kann jedoch gelten, soweit Kosten für den vorprozessualen Streit um die Höhe der Einkünfte im Rahmen des Veranlagungs- oder Einspruchsverfahren in der Folge einer Selbstanzeige entstehen.⁵³

Soweit der Streit um die Höhe der Einkünfte aus Kapitalvermögen geführt wird, gelten allerdings auch hier die unter 2.1. erörterten Beschränkungen durch § 20 IX S. 1 EStG. Soweit ein Werbungskostenabzug bei solchen Aufwendungen ausscheidet, kommt jedoch für bis 2012 entstandene Prozeßkosten vor dem Finanzgericht grundsätzlich ein Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Die neuere Rechtsprechung zur Anerkennung von Kosten eines Zivilprozesses bei nicht mutwilliger Klageerhebung mit hinreichender Erfolgsaussicht⁵⁴ dürfte auch auf Finanzgerichtsprozesse übertragbar sein.⁵⁵ Allerdings dürften auch hier nur Aufwendungen bis zur Höhe der RVG-Gebühren zwangsläufig sein, soweit bei einer letztlich trotz hinreichender Erfolgsaussicht doch abgewiesenen Klage kein Erstattungsanspruch nach §§ 135 I, 139 III S. 1 FGO besteht. Bei ab 2013 entstandenen Prozesskosten ist der Abzug allerdings durch § 33 II S. 4 EStG n.F. ausgeschlossen.

3.1. Aufwendungen für die Vertretung im Strafverfahren

Nach Einreichung der Selbstanzeige wird regelmäßig ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eröffnet, in dem die Ermittlungsbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen für eine strafbefreiende Wirkung prüft. Bestellt sich hier ein Rechtsanwalt als Verteidiger, um die strafbefreiende Wirkung oder eine Einstellung nach § 398 a AO durchzusetzen, liegen Kosten der Strafverteidigung vor.

Zur Abzugsfähigkeit dieser Strafverteidigungskosten kann auf die Darlegungen unter 3.1. verwiesen werden. Danach kommt ein Betriebsausgabenabzug nur bei der Hinterziehung betrieblicher Steuern ohne eine gleichzeitige Schädigung des Betriebsvermögens in Betracht. Außergewöhnliche Belastungen können bei unrichtiger Annahme einer ursprünglichen Steuerhinterziehung durch die Ermittlungsbehörde in Höhe der RVG-Gebühren für die Verteidigung im Ermittlungsverfahren entstehen, weil hier kein Kostenerstattungsanspruch im Falle einer Einstellung der Ermittlungen besteht.

46 BFH a. a. O. Rn. 45

47 BFH, Urteil vom 18.10.2007, VI R 42/04, DStR 2007 S. 2254.

48 BFH, Urteil v. 18.10.2007 (Fn. 47).

49 FG Sachsen-Anhalt v. 11.09.2008, 3 K 873/05, DStRE 2009 S. 1435

50 BGH v. 09.06.1981, 4 Ars- 4/81, BGHSt 30 S. 152, 157.

51 so auch *Stetter* in Mah, Strafverteidigung § 44 Rn. 48.

52 BFH v. 13.04.2010, VIII R 27/08, BFH/NV 2010 S. 2038.

53 so auch *Findeis/Karlstedt*, BB 2011 S. 2075.

54 BFH, Urt. v. 12.05.2011, VI R 42/10, BStBl. II 2011 S. 1015.

55 FG Düsseldorf v. 14.01.2013, 11 K 1633/12, DStRE 2014 S. 73, Rev. VI R 9/13 beim BFH anhängig.

EuGH-Vorlage ErbStG: Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich/Vaduz

Im steueranwaltsmagazin 2014, 174ff. hat Hans Michael Pott bereits über das EuGH-Urteil¹ im Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland und deren Hintergrund berichtet.

Kurz zusammengefasst: § 16 Abs. 2 ErbStG sieht für beschränkt Steuerpflichtige einen Freibetrag von nur 2'000,- Euro vor. Der EuGH hatte bereits entschieden, dass diese Regelung gegen den EU-Vertrag verstößt, da der Freibetrag niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer der Beteiligten (Schenker/Erblasser oder Erwerber) zum Stichtag seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt hätte.² Es stellt sich die Frage, ob die Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG an diesem Ergebnis etwas ändert. Die Regelung wurde in Reaktion auf das Verfahren Vera Mattner eingeführt, um eine mit dem Unionsrecht vereinbare Rechtslage zu schaffen (Deutscher Bundestag, Drucksache 17/6263, S. 64). Der BFH hat zur Frage der Vereinbarkeit des § 16 Abs. 2 ErbStG mit dem Unionsrecht nach Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG bisher nur am Rande einer Entscheidung Stellung genommen. Er ist demnach der Ansicht, daß der Gesetzgeber den unionsrechtlichen Anforderungen dadurch Rechnung getragen habe, daß der Steuerpflichtige in den in § 2 Abs. 3 ErbStG genannten Fällen bei beschränkter Steuerpflicht beantragen könne, daß der Vermögensanfall insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werde.³

Ob dies ausreichend ist, einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen, bezweifelt nun das FG Düsseldorf und legt die Sache dem EuGH vor.⁴ Das FG führt einige gewichtige Argumente an:

Erstens entnimmt es der bisherigen Rechtsprechung des EuGH, daß das Bestehen einer Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zu einer Vereinbarkeit einer Situation mit dem Unionsrecht führen würde, für sich allein nicht die Rechtswidrigkeit eines Systems heilen vermag, das ein mit dem Unionsrecht unvereinbares Besteuerungsverfahren enthielte. Dies gelte erst recht, wenn das mit Unionsrecht unvereinbare Verfahren dasjenige sei, das automatisch angewandt werde, wenn der Steuerpflichtige keine Wahl getroffen habe.⁵ Bei der Regelung im ErbStG verhält es sich ebenso, nämlich daß ohne Antrag (nach § 2 Abs. 3 ErbStG) nur der geringere Freibetrag Anwendung findet.

Zweitens führt das FG an, daß nach der geltenden Regelung der Erwerber nur dann einen Antrag stellen kann, wenn der Erblasser, Schenker oder Erwerber zur Zeit der Zuwendung seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hatte. Der EuGH hat seine Rechtsprechung im Verfahren Yvon Welte jedoch auf Sachverhalte mit Drittstaaten ausgeweitet.⁶

Drittens bemängelt das FG, daß der Wortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG einen Zeitraum von zwanzig Jahren zu Grunde legt, auf den § 14 ErbStG mit etwaigen Überschneidungen jeweils anzuwenden sei, während die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen lediglich hintereinander geschaltete Zeiträume von zehn Jahren zugrunde lege.

Den unionsrechtlichen Bedenken des FG kann nur beipflichtet werden. Mit der Einführung des Antragsrechts nach § 2 Abs. 3 ErbStG hat der Gesetzgeber keine Heilung herbeigeführt, da diese nicht eingreift, wenn sowohl der Erblasser/Schenker als auch der Erwerber ihren Wohnsitz im Drittlandsgebiet haben. Wie der EuGH in der Rs. Welte bereits entschieden hat, verstößt aber Art. 16 Abs. 2 ErbStG gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit*, so daß der Gesetzgeber das Antragsrecht auch für Drittlandsfälle hätte vorsehen müssen. Das alleine dürfte hier ausreichen, eine erneute ablehnende Entscheidung durch den EuGH zu erhalten. Der Gesetzgeber wird wohl erneut nachbessern.

Unterdessen versucht die Finanzverwaltung ein eigenes Modell, indem sie in Erb-/Schenkungsfällen eine Aufteilung des Erwerbs in In- und Auslandsvermögen vornehmen will, und beschränkt Steuerpflichtigen den Freibetrag (nach § 16 Abs. 1 ErbStG) entsprechend anteilig gewähren will. Wenn also bei unbeschränkter Steuerpflicht ein Freibetrag von 500 000,- Euro gelten würde (Ehegatte/Lebenspartner) und das Inlandsvermögen die Hälfte des weltweiten Erwerbs ausmache, würde dem beschränkt Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 250 000,- Euro gewährt. Dieser Ansatz mag zu diskutieren sein, indessen bedürfte es wohl hierzu vorgängig einer gesetzlichen Regelung. Die ersten Fälle hierzu sind bereits anhängig.

1 EuGH, Urteil vom 04.09.2014, Rs. C-211/13, DStR 2014, 1818.

2 Verfahren Vera Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216.

3 BFH, Urteil vom 04.07.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782.

4 EuGH-Vorlage vom 22.10.2014 – 4 K 488/14 Erb, DStR 2014, 2384–2386, EuGH C-479/14).

5 Urteil vom 28.02.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 62.

6 EuGH, Urteil vom 17.10.2013, Yvon Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Anmerkung Bock, steueranwaltsmagazin 2014, S. 19, 20).

Aktuell und praxisnah.



NEU.

von Hans-Wilhelm Giere, Steuer-
oberamtsrat, Nieders. Finanzminis-
terium, hrsg. vom Steuerberater-
verband Niedersachsen · Sachsen-
Anhalt e.V. und Landesverband
Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS
2015, 136 Seiten, DIN A4, € 40,-
ISBN 978-3-415-05447-9

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

Die Themenschwerpunkte sind:

- Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)
- Anforderungen an einen steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn
- Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen ein Mischentgelt
- Aktuelles zum Investitionsabzugsbetrag und zur Sonderabschreibung nach § 7g EStG
- Zweifelsfragen zur Gewinnübertragung nach §§ 6b, 6c EStG

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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

Am deutschen Wesen....? oder: Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer als Verwaltungsrat

Dr. Carsten René Beul¹

1. Problemstellung

Die Berufsrechte der deutschen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sehen grundsätzlich das Verbot der gewerblichen Betätigung vor. Zwar hätte diese Handhabung durch die Zweitberufsentscheidung des BVerfG¹ relativiert sein müssen. Allerdings wird dies, wie in Deutschland üblich, so angewandt, daß alle Rechtsinstitute, die nicht deckungsgleich mit deutschen sind (wie etwa die Wesensverschiedenheit des Verwaltungsrats mit dem Aufsichtsrat), als dem deutschen Wesen nicht genehm angesehen werden. So ging es in einem Streitfall mit der Wirtschaftsprüferkammer um die Frage, ob ein Berufsträger Verwaltungsrat einer schweizerischen Gesellschaft werden kann. Die Wirtschaftsprüferkammer und das VG Berlin² haben dies abgelehnt. Demgegenüber hält die Wirtschaftsprüferkammer die Übernahme eines Verwaltungsratsmandats in Luxemburg für zulässig. Im folgenden soll untersucht werden, ob das Verbot der Übernahme eines Verwaltungsratsmandats generell und speziell in einer schweizerischen Gesellschaft mit der Rechtsprechung des BVerfG und mit dem EU-Vertrag vereinbar ist.

2. Freiberufler im Verwaltungsrat

2.1 Das Verwaltungsratsystem im Vergleich

Im monistischen System werden die Aufsichts- und die Geschäftsführungsfunktion nicht durch unterschiedliche Organe – wie Vorstand und Aufsichtsrat – ausgeübt, sondern die Aufgabenverteilung erfolgt innerhalb eines Organs. Dieses wird in der Tradition des romanischen Rechtskreises als Verwaltungsrat (VR) bezeichnet, im Französischen Conseil d'administration, im Italienischen Consiglio di amministrazione, im Spanischen Consejo de administración.

In der Regel werden Aufgaben aus dem VR in der Praxis delegiert, insbesondere die Geschäftsführung wird einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrats als Delegierten des Verwaltungsrats mit den entsprechenden Vollmachten übertragen oder es werden Geschäftsführer / Direktoren bestellt, die nicht Mitglieder des VR sind.

Der Grund besteht vor allem darin, daß der VR, der grundsätzlich als Kollegialorgan ausgestaltet ist, der mit Mehrheit der Mitglieder entscheidet und sich daher nicht zur Geschäftsführung eignet, obwohl er rechtlich die Ermächtigung zur Geschäftsleitung innehat. Insoweit ergibt sich nichts anderes, als es auch im angelsächsischen Boardsystem vorgesehen ist.

Im einzelnen werden zwar immer die Geschäftsführungsfunktionen in der Praxis übertragen; die Letztverantwortung und die rechtliche Leitung der Gesellschaft verbleiben jedoch beim VR. Denn die jeweiligen Gesetze sehen keine Geschäftsführung als Organfunktion vor, weshalb die Übertragung der Geschäftsführung – grundsätzlich durch VR-Beschluß – rechtstechnisch durch Übertragung der entsprechenden Vollmachten, d.h. die Delegation von Aufgaben erfolgt.

So sehen die jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen ausdrücklich die Verwaltung der Gesellschaft – was die Geschäftsführung grundsätzlich einschließt – durch den VR vor. Im französischen Code de commerce (C.com.) ist dies in Art. L225-17 C.com.³ normiert, wobei der VR gemäß Art. L225-35 C.com. die Aktivitäten der Gesellschaft bestimmt und über deren Umsetzung wacht sowie – unter Beachtung der ausdrücklich der Generalversammlung vorbehaltenen Rechte und des Gesellschaftszwecks – jede Frage behandelt, die für die gute Fortentwicklung der Gesellschaft und durch Beschluß über die sie betreffenden die Angelegenheit entscheidet.⁴ D.h. die Oberleitung verbleibt in jedem Fall dem VR, obwohl die Generalleitung der Gesellschaft gemäß Art. L225-51-1 C.com. entweder auf den Präsidenten des VR oder auf eine andere durch den VR ernannte Person (Generaldirektor) übertragen wird.

Im luxemburgischen Recht ist dieselbe grundsätzliche Aufgabenverteilung mit ähnlichem Wortlaut wie im fran-

1 Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg.

2 BVerfGE 87, 287, 330; BVerfG Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11.

3 Urteil vom 20.11.2014 VG 22 K 67.14; die Sprungrevision ist beim BVerfG unter Az. 10 C 24.14 anhängig.

4 Art. L225-17: "La société anonyme est administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins".

5 L225-35: "Le conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre. Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux assemblées d'actionnaires et dans la limite de l'objet social, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent"

zösischen Recht normiert.⁶ Auch hier verbleibt die Oberleitung unentziehbar dem VR.

Auch nach dem italienischen Codice civile, Art. 2380-bis, obliegt die Leitung der Gesellschaft den Verwaltungsräten,⁷ wobei Art. 2381 CC die Delegation der Geschäftsführung auf ein Exekutivkomitee oder einzelne Mitglieder vorsieht, wobei Einzelheiten und Umfang der Bevollmächtigung durch den VR festgelegt werden, dem jederzeit die Berechtigung zu Einzelweisungen zusteht.⁸ Auch hier verbleibt es bei der Oberleitung durch den VR.

Dieses System wurde auch durch die SE-VO⁹ übernommen, der in Art. 43 die Geschäftsführung dem Verwaltungsorgan vorbehält, mit der Möglichkeit der Übertragung auf Geschäftsführer durch Ausführungsgesetze der Mitgliedstaaten. Hierzu normiert § 22 SEAG, daß der Verwaltungsrat die Gesellschaft leitet, die Grundlinien ihrer Tätigkeit bestimmt und deren Umsetzung überwacht, wobei die laufende Geschäftsführung nach § 40 SEAG einem oder mehreren geschäftsführenden Direktoren übertragen werden können, wobei die Mehrheit des Verwaltungsrats aus nicht geschäftsführenden Mitgliedern bestehen muß. Auch hier verbleibt die Oberleitung daher beim Verwaltungsrat.

Allerdings geht die Praxis dahin, daß der VR nach Delegation grundsätzlich lediglich überwachende Funktion behält.

Auch im System des schweizerischen Obligationenrechts hat sich eine Praxis herausgebildet, den VR in einen exekutiven, geschäftsführenden Teil (Delegierter des VR) und einen eher überwachenden Teil aufteilen zu können. Insoweit macht das Recht der Schweiz keine Ausnahme im Vergleich zu den vorstehend erörterten Verwaltungsratssystemen.

2.1 Unvereinbarkeitsregelungen bei Verwaltungsrätstätigkeiten

Traditionell gilt auch in Staaten mit Verwaltungsratssystem das Verbot der gewerblichen Tätigkeit.

So normiert Art. L.822-10 C.com. in Frankreich die Unvereinbarkeit jeder die Unabhängigkeit gefährdenden und gewerblichen Tätigkeit mit der Funktion des Abschlußprüfers.¹⁰ Eine Stellungnahme der französischen Abschlußprüferaufsicht – des H3C – zur Frage, inwieweit ein Abschlußprüfer eine Organfunktion oder eine Geschäftsführungsfunktion in einer gewerblichen Gesellschaft übernehmen kann¹¹, kommt zu einem abwägenden Ergebnis. Ausgehend vom Gesetzeswortlaut des Art. L.822-10 C.com. führt der H3C aus: "Die Tatsache, Gesellschafter, Leiter oder gesellschaftsrechtlich bevollmächtigter Vertreter (Organ) einer Gesellschaft zu sein, selbst wenn diese eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ist nicht für sich mit den Funktionen eines Abschlußprüfers unvereinbar. Derartige Kompetenzen führen nicht notwendigerweise zu einer Einbeziehung in die gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft. Der Umfang der Einbeziehung des Abschlußprüfers in die Tätigkeit

muß analysiert werden, um festzustellen, ob dies mit seinen Funktionen vereinbar ist. Mit anderen Worten ist es erforderlich zu untersuchen, ob der Abschlußprüfer in die gewerbliche Tätigkeit über eine zwischengeschaltete Person im Sinne des Art. L.822-10 C.com. einbezogen ist¹²."

Eine entsprechende Regelung gilt für Anwälte, die allerdings in Bezug auf die Tätigkeit als Verwaltungsrat eindeutig ist. So normiert Art. 6 Gesetz Nr. 71-1130 vom

6 Vgl.: Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1915/08/10/n1>):

Art. 50.: "Les sociétés anonymes sont administrées par des mandataires à temps, associés ou non, révocables, salariés ou gratuits.;"
Art. 53.(modifié par la Loi du 23 novembre 1972 (Mém. A72 du 13/12/1972 P.1586), complété par la Loi du 25 août 2006 (Mém. A152 du 31/08/2006 P.2684)) : "Le conseil d'administration a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social, à l'exception de ceux que la loi ou les statuts réservent à l'assemblée générale".

7 Art. 2380-bis: "La gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale".

8 Art. 2381: ".....Se lo statuto o l'assemblea lo consentono, il consiglio di amministrazione può delegare proprie attribuzioni ad un comitato esecutivo composto da alcuni dei suoi componenti, o ad uno o più dei suoi componenti. Il consiglio di amministrazione determina il contenuto, i limiti e le eventuali modalità di esercizio della delega; può sempre impartire direttive agli organi delegati e avocare a sé operazioni rientranti nella delega. Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione".

9 Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 08.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE).

10 Art. L822-10 C.com.:

"Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles :
1° Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;

2° Avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

3° Avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée".

11 Avis rendu par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes en application de l'article R.821-6 du code de commerce relatif à l'exercice d'une activité commerciale du 07.07.2009; http://www.crc-paris.fr/sites/default/files/ressources/upload/20090707_avis0725.pdf.

12 Übersetzung Verf; Originalzitat.: "Le fait d'être associé, dirigeant ou mandataire social d'une société, même si elle exerce une activité commerciale, n'est pas en soi incompatible avec les fonctions de commissaire aux comptes. De telles attributions n'emportent pas nécessairement, selon le Haut Conseil, une implication dans l'activité commerciale de l'entité. Le niveau d'implication du commissaire aux comptes dans l'activité devra être analysé pour déterminer s'il est compatible avec ses fonctions.

Par ailleurs, il conviendra de rechercher si le commissaire aux comptes n'est pas impliqué dans l'activité commerciale par personne interposée, conformément à l'article L.822-10 du code de commerce."

31.12.1971¹³ das Recht Mitglied in Aufsichtsrat und Verwaltungsrat einer gewerblich tätigen (Handels-) Gesellschaft zu sein. Basierend auf der Ermächtigungsnorm des Art. 53 Gesetz Nr. 71-1130 vom 31.12.1971¹⁴, der die Einzelheiten zur Wahrung der Unabhängigkeit delegiert, erfolgt die Abgrenzung in Art. 111 Verordnung Nr. 91-1197 vom 27.11.1991¹⁵, die basierend auf die Unvereinbarkeit mit gewerblichen Tätigkeiten und der Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer (gérant), persönlich haftender Gesellschafter einer Handelsgesellschaft, Mitglied der Geschäftsführung (directoire), Generaldirektor oder Präsident des Verwaltungsrats, letzteres deshalb, weil diesem als Einzelnen bestimmte Befugnisse (vgl. Art. L225-51 C.com.) zu stehen und er geschäftsführend tätig sein kann.

Die Regelungen in Luxemburg sind mit denen in Frankreich vergleichbar. Die Unvereinbarkeitsvorschriften für Abschlußprüfer sind weitgehend wortgleich, bezogen auf die Unvereinbarkeit aufgrund einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit¹⁶, eine gewerbliche Tätigkeit ist nicht explizit geregelt, aber grundsätzlich nicht gestattet. Dies ergibt sich insbesondere aus der bei Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Unabhängigkeit¹⁷, die in der Praxis durch die Berufskammern oder Institute überwacht werden. Die Überwachung ist dadurch erleichtert, daß nach luxemburgischen Recht jedwede Ausübung einer selbständigen Tätigkeit, mit Ausnahme der Ausübung der anderweitig reglementierten freiberuflichen Tätigkeit als avocat oder Abschlußprüfer (reviseur d'entreprises), einer "autorisation d'établissement", d. h. einer behördlichen Erlaubnis bedarf¹⁸, welche der Geschäftsleiter erfüllen muß.

Am deutlichsten wird dies aus dem Verbot gewerblicher und handwerklicher Tätigkeit in Art. 1 Nr. 7 des luxemburgischen Anwaltsgesetzes¹⁹ und Art. 2.2 der Satzung der luxemburgischen Anwaltskammer²⁰, wonach der Anwalt in geschäftsleitenden Gremien tätig sein, jedoch nicht alleine und nicht mit der laufenden Geschäftsführung betraut sein noch Inhaber einer Erlaubnis gewerblicher Tätigkeit sein darf.

Demgegenüber ist die Frage der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers im schweizerischen Recht bereits mandatsbezogen umstritten²¹. Als Beispiel kann jedoch die anwaltliche Unabhängigkeit herangezogen werden, die gemäß Art. 8 I d BGFA²² als Berufspflicht verankert ist.²³ Hierbei ist jedoch die Wirtschaftsfreiheit als Verfassungsgebot der schweizerischen Bundesverfassung (BV) zu beachten, die

13 Loi no. 71-1130 du 31.12.1971 (<http://www.w.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000006068396>) Art. 6: "Les avocats peuvent Ils peuvent, s'ils justifient de sept années d'exercice d'une profession juridique réglementée, remplir les fonctions de membre du conseil de surveillance d'une société commerciale ou d'administrateur de société. Le conseil de l'ordre peut accorder une dispense d'une partie de cette durée".

14 Art. 53: "Dans le respect de l'indépendance de l'avocat, de l'autonomie des conseils de l'ordre et du caractère libéral de la profession, des décrets en Conseil d'Etat fixent les conditions d'application du présent titre.

Ils présentent notamment :

1° Les conditions d'accès à la profession d'avocat ainsi que les incompatibilités, les conditions d'inscription au tableau et d'omission du tableau et les conditions d'exercice de la profession dans les cas prévus aux articles 6 à 8-1".

15 Décret no. 91-1197 du 27 nov.1991; Art. 111: "La profession d'avocat est incompatible :

a) Avec toutes les activités de caractère commercial, qu'elles soient exercées directement ou par personne interposée ;

b) Avec les fonctions d'associé dans une société en nom collectif, d'associé commandité dans les sociétés en commandite simple et par actions, de gérant dans une société à responsabilité limitée, de président du conseil d'administration, membre du directoire ou directeur général d'une société anonyme, de gérant d'une société civile à moins que celles-ci n'aient, sous le contrôle du conseil de l'ordre qui peut demander tous renseignements nécessaires, pour objet la gestion d'intérêts familiaux ou professionnels".

16 Loi du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit (<http://www.legilux.public.lu/rgl/2010/A/0296/A.pdf>) ; Art. 18: (1) "L'exercice d'une des activités visées à l'article 1er point (29) par le réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises agréé, le cabinet de révision ou le cabinet de révision agréé est incompatible avec toute activité de nature à porter atteinte aux principes de l'indépendance de la profession".

17 Vgl.: Accès aux activités économiques réglementées; Fiche d'information – Chambre de Commerce (http://www.cc.lu/uploads/tx_userccpublications/EE_Acces_activites_economiques_reglementees_complet.pdf) S.18: "Les professions organisées au sein d'un ordre sont incompatibles avec toute activité pouvant porter atteinte à l'indépendance professionnelle de son titulaire. Plus particulièrement, des activités commerciales et artisanales ne peuvent pas être exercées parallèlement à l'exercice d'une telle activité professionnelle libérale".

18 Loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales <http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2011/09/02/n1>.

19 Loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1991/08/10/n3>) Art. 1er: "La profession d'avocat est une profession libérale et indépendante.

Sont incompatibles avec l'exercice de cette profession:

7. l'exercice d'une activité commerciale ou artisanale".

20 Règlement Intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg tel que adopté par le Conseil de l'Ordre lors de sa réunion du 9 janvier 2013 (<http://eli.legilux.public.lu/eli/etat/leg/ri/2013/01/09/n1>)

Art. 2.2.: "L'avocat peut être administrateur, gérant, membre du conseil d'administration ou de gérance de sociétés commerciales. Il ne peut pas, à l'occasion de l'exercice de ces fonctions, exercer une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni être titulaire d'une autorisation de faire le commerce.

L'avocat ne peut être en charge ni de la gestion journalière de sociétés ayant une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni commandité d'une société en commandite ou associé d'une société en nom collectif, ou d'une société civile ayant une activité commerciale, agricole ou artisanale, ni être gérant unique ou administrateur unique d'une telle société, hormis les sociétés d'avocats inscrites sur les listes 5 ou 6 du tableau de l'Ordre des Avocats".

21 Vgl. Bertschinger, AJP/PJA 9/2012, 1221 (http://www.prager-dreifuss.com/system/document_des/122/original/AJP_Unabh_ngigkeit_Revisionsstelle_Bertschinger.pdf?1349167805).

22 Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (<http://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19994700/201101010000/935.61.pdf>).

23 BGE 123 I 193; BGE 130 I 87.

nur aus Gründen öffentlichen Interesses unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit eingeschränkt werden darf.²⁴

Das schweizerische Bundesgericht führt hierzu²⁵ aus:

“Damit aber steht fest, daß Art. 8 BGFA regelmässig keine Handhabe dafür bietet, einem freierwerbenden Rechtsanwalt, der keine arbeitsvertraglichen Verpflichtungen hat, schon wegen seiner sonstigen geschäftlichen Verbindungen, wie etwa der Einsitznahme in einem Verwaltungsrat oder wegen der Partnerschaft an einer kommerziellen, im Wirtschafts- und Rechtsberatungsbereich tätigen Gesellschaft, den Eintrag ins Anwaltsregister zu verweigern. Was derartige Konstellationen betrifft, läßt sich kein klar abgrenzbares “institutionelles“ bzw. “strukturelles“ Kriterium finden, wie dies das Anstellungsverhältnis darstellt. Den aus solchen wirtschaftlichen Verflechtungen entstehenden Interessenkonflikten hat der Anwalt vorab in Eigenverantwortung Rechnung zu tragen.“

In der Praxis werden Verwaltungsratsmandate allerdings so ausgeübt, daß sie im Licht der vorstehenden Rechtsprechung nicht zu Problemen führen. Denn üblicherweise vereinbaren Angehörige freier Berufe in der Schweiz sogenannte “Treuhänderverträge“ oder “Mandatsverträge“ mit den Gesellschaftern der schweizerischen Gesellschaft treuhänderisch bezüglich der Verwaltungsratsposition. Diese verpflichten sich, als Treuhänder des Gesellschafters nach den Instruktionen des Treugebers zu handeln und diese unbedingt zu befolgen, soweit dies rechtlich zulässig ist. In der Praxis handelt der Verwaltungsrat daher nur auf Weisung. Entscheidungen werden daher entweder der delegierten Geschäftsführung überlassen oder aber aufgrund von Anweisungen der Gesellschaft getroffen. Hieraus ergibt sich, daß der Verwaltungsrat im Rahmen der Geschäftsführung keine Mitentscheidung trifft.

3. Zulässigkeit der Ausübung eines Verwaltungsratsmandats

3.1 Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Seit der Zweitberufsentscheidung des BVerfG²⁶ ist grundsätzlich die Berufswahl auch bezüglich eines Zweitberufs frei. Die Entscheidung des BVerfG betraf die Verweigerung oder den Widerruf der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft.

Dabei führte das BVerfG aus, daß Ablehnung und Widerruf der Zulassung Eingriffe in die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Freiheit der Berufswahl darstellen, die grundsätzlich auch das Recht umfaßt, mehrere Berufe zu wählen und nebeneinander auszuüben, wobei die Beschränkung mit dem Ziel die Verbindung bestimmter beruflicher Tätigkeiten auszuschließen nur durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes und nur zum Schutze eines besonders wichtigen Gemeinschaftsgutes im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zulässig ist.²⁷

In diesem Zusammenhang richten sich die Anforderungen, die an die Bestimmtheit einer gesetzlichen Berufs-

wahlbeschränkung zu stellen sind, und die Gesichtspunkte, die die Verhältnismäßigkeitsprüfung leiten, danach, wie intensiv in die Freiheit der Berufswahl eingegriffen wird, wobei es auf den Zweck und die Mittel des Eingriffs ankommen kann.²⁸ Bei der Bewertung von Inkompatibilitätsregelungen kommt es vor allem darauf an, welche wirtschaftlichen Folgen eine Berufssperre für die Bewerber verursacht und welchen Aufwand es kostet, die Sperre zu übersteigen.²⁹

Dabei ist im Rahmen der Zugangshindernisse zu berücksichtigen, daß derjenige, der den Beruf ergreifen will, sich den besonderen Bedingungen des Berufsmarktes stellen muß³⁰, auf dem eine äußerst angespannte Wettbewerbssituation besteht, die sich durch wachsenden Preisdruck und die Konkurrenzsituation, die nicht durch Honorarordnungen reguliert werden, zunehmend verschärft. Inkompatibilitätsvorschriften können sich deshalb hier besonders einschneidend auswirken.³¹

Auch soweit Inkompatibilitätsvorschriften geeignet sind, weil von vornherein und generell ausgeschlossen, daß Tätigkeiten, die unterschiedlichen Berufspflichten unterworfen sind, nebeneinander ausgeübt werden können, weil sich so Interessenkollisionen und Pflichtverletzungen wirkungsvoller unterbinden lassen als durch eine Standesaufsicht, die die Berufsausübung laufend kontrollieren muß, das Berufsbild insgesamt durch Unvereinbarkeitsgrundsätze schärfer umrissen wird als durch eine Vielzahl von Berufsausübungsregeln und die Öffentlichkeit für ihre Anforderungen und Erwartungen an den Berufsstand deutliche Anhaltspunkte erhält³², ist die Erforderlichkeit und Zumutbarkeit der Unvereinbarkeitsvorschriften deutlich kritischer

24 BGE 130 I 87: *“Damit aber fällt auch die Anwaltstätigkeit im Monopolbereich grundsätzlich in den Schutzbereich der von Art. 27 BV garantierten Wirtschaftsfreiheit. Gemäß Art. 36 BV bedarf daher jede Einschränkung der Befugnis, Parteien vor Gericht zu vertreten, einer gesetzlichen Grundlage; sie muß sich durch ein öffentliches Interesse oder durch den Schutz von Grundrechten Dritter rechtfertigen lassen und hat verhältnismäßig zu sein. Unzulässig sind wirtschaftspolitische oder standespolitische Maßnahmen, die den freien Wettbewerb behindern, um gewisse Gewerbezweige oder Bewirtschaftungsformen zu sichern oder zu begünstigen. Andere die Wirtschaftsfreiheit des Anwalts einschränkende, im öffentlichen Interesse liegende Maßnahmen sind zulässig, wenn nebst dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit derjenige der Rechtsgleichheit, namentlich im Sinne der Wettbewerbsneutralität, gewahrt wird (BGE 125 I 417 E. 4a S. 422; 123 I 12 E. 2a S. 15; Urteil 2P.187/2000 vom 8. Januar 2001, publ. in: Pra 90/2001 Nr. 141 S. 835, E. 3a S. 838; Urteil 2P.151/1995 vom 12. Dezember 1996, publ. in: RDA 1997 II Nr. 10 S. 14, E. 4b S. 20)“.*

25 Urteil vom 13.04.2004, 2A.126/2003 /leb (http://www.bgfa.ch/de/01_gesetze/oo_bund.htm?eintrag_id=46).

26 BVerfGE 87, 287.

27 BVerfGE 87, 287 Rn. 100; BVerfGE 21, 173, 179.

28 BVerfGE 87, 287 Rn. 101.

29 BVerfGE 87, 287 Rn. 101; BVerfGE 21, 173, 181f.

30 BVerfGE 87, 287, Rn. 102.

31 BVerfGE 87, 287, Rn. 102.

32 BVerfGE 87, 287, Rn. 113.

zu hinterfragen.³³ Denn dies setzte voraus, daß das gesetzgeberische Ziel mit anderen gleich wirksamen, aber weniger belastenden Maßnahmen nicht erreichbar wäre; ferner darf das Interesse der Berufsbewerber nicht ersichtlich schwerer wiegen als die öffentlichen Belange.³⁴ Insbesondere wenn der Gesetzgeber sich darauf beschränkt, Generalklauseln zu schaffen und dabei zunächst von der bloßen Möglichkeit ausgehen durfte, daß berufliche Kombinationen zu Gefahren für die Rechtspflege führen und eine strikte Trennung deshalb erforderlich ist, weshalb bei einer solchen Fallgestaltung eine Beschränkung der Berufswahlfreiheit den Betroffenen grundsätzlich zumutbar sein kann, hängt es davon ab, wie die Generalklauseln durch die Rechtsprechung konkretisiert werden, um zu beurteilen, ob sich die Regelung auf diese Freiheit übermäßig auswirkt, weshalb bei deren Auslegung und Anwendung die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes von entscheidender Bedeutung ist.³⁵ Er gebietet im Hinblick auf die grundrechtlich gewährleistete Freiheit der Berufswahl Zurückhaltung bei der Entwicklung typisierender Unvereinbarkeitsregeln.

Bei der Frage der Zulässigkeit gewerblicher Tätigkeit ist eine Einzelfallprüfung geboten, die insbesondere der Frage nachgehen muß, ob sich Anhaltspunkte für Interessenkollisionen oder Berufspflichtverletzungen ergeben haben. Eine Beschränkung allein mit der Begründung, daß erwerbswirtschaftliche Tätigkeit grundsätzlich mit dem Beruf unvereinbar sei und die Organe einer Gesellschaft sich deren Unternehmensziel stets zurechnen lassen müßten, wobei Besonderheiten der Dienst- oder Gesellschaftsverträge und das Vorhandensein von Hilfskräften unerheblich seien, bezeichnet das BVerfG ausdrücklich als verfassungsrechtlich nicht haltbar.³⁶

Ein Grundsatz, wonach freiberufliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sein sollen, komme in der Bundesrechtsanwaltsordnung nicht zum Ausdruck. Ebenso fehle jeder Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber das Ansehen der Rechtsanwaltschaft durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Die Gesetzesbegründung betone zwar, daß sich Anwälte nicht vom Streben nach Gewinn bestimmen lassen dürften; sie füge jedoch hinzu, daß dieser Hinweis nur deshalb wichtig sei, weil sich daraus Berufspflichten ergäben; so dürfe der Rechtsanwalt nicht Wettbewerb treiben, er dürfe seine Kollegen nicht unterbieten und sich am Gewinn eines Prozesses nicht beteiligen. Daraus ergebe sich nichts für die Pflichten bei der Ausübung eines Zweitberufs und für die Vereinbarkeit von Berufen mit unterschiedlichen Pflichtbindungen.³⁷

Soweit Interessenkollisionen deshalb naheliegen, weil ein kaufmännischer Beruf die Möglichkeit bietet, Informationen zu nutzen, die aus der rechtsberatenden Tätigkeit stammen, sei es zwar grundsätzlich im Interesse der Rechtspflege und des Ansehens der Rechtsanwaltschaft geboten, solchen Gefahren zu wehren und auch erkennbares Ziel der umstrittenen Berufswahlbeschränkungen, es verletze je-

doch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit³⁸, hieraus den Grundsatz abzuleiten, daß kommerzielles Denken schlechthin vom Anwaltsberuf ferngehalten werden soll und mit dieser Begründung jedes Organ einer erwerbswirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft ohne Ansehen der Aufgabenstellung und der Arbeitsbedingungen von der Rechtsanwaltschaft auszuschließen.

Eine Regel, die den Zugang zum Anwaltsberuf von der Voraussetzung abhängig macht, daß daneben keinerlei erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden darf, wäre zwar geeignet, Interessenkollisionen in sehr radikaler Form auszuschließen, ist aber nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen ist; eine generelle Berufszugangssperre ist hingegen unangemessen.³⁹

Dies bestätigt das BVerfG in seinem Beschluß vom 21. 11. 1995⁴⁰ im Grundsatz auch für Wirtschaftsprüfer und in einer neueren Entscheidung für den Beruf des Steuerberaters.⁴¹

3.2 Exkurs: Mißlungene Fassung des § 43a WPO

In diesem Zusammenhang soll auf die Regelung des § 43a WPO eingegangen werden. Diese hat am Maßstab der Zweitberufsentscheidung des BVerfG her gesehen zwei bedeutende Schwachpunkte.

Zuerst das generelle, ausnahmslose Verbot jedweder gewerblichen Tätigkeit und derjenigen als Angestellter.

Demgegenüber hält das BVerfG sowohl das generelle Verbot der Gewerblichkeit für unverhältnismäßig als auch das der Angestelltentätigkeit.

33 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

34 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

35 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

36 BVerfGE 87, 287, Rn. 129.

37 BVerfGE 87, 287, Rn. 130.

38 BVerfGE 87, 287, Rn. 131.

39 BVerfGE 87, 287, Rn. 132.

40 BVerfG, Beschluß vom 21. 11. 1995, 1 BvR 784/94 (<http://web.archive.org/web/20000305192011/http://www.vrp.de/archiv/rupdig/mar96/aktuell/bfr2.htm>): "Danach kann der Gesetzgeber anordnen, daß eine erwerbswirtschaftliche Betätigung mit der Ausübung des freien Berufs unvereinbar ist, wenn sich bei gleichzeitiger Ausübung beider Berufe die Gefahr einer Interessenkollision und demnach einer Verletzung von Berufspflichten des freien Berufs deutlich absehen läßt und diese Gefahr nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen zu bannen ist".

41 BVerfG v. 23. 08. 2013, 1 BvR 2912/11, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

42 S.o. Fn.2.

Entgegen der Ansicht des VG⁴² kann hierzu die Entscheidung des BVerwG vom 17.05.2005⁴³ keinesfalls als einschlägig erachtet werden. Der Sachverhalt liegt weitab vom hier zu behandelnden und betrifft einen vom Vermögensverfall bedrohten Wirtschaftsprüfer. Die Tatsache, daß es Regelungen geben muß, wird nicht bestritten; für die Vereinbarkeit des § 43a WPO mit dem Verfassungsrecht besagt dies jedoch nichts.

Mehr noch als für die Anwaltschaft in der Zweitberufsentscheidung⁴⁴ gilt für den Wirtschaftsprüfer, daß ein Grundsatz, wonach die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich unvereinbar sind, im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer nicht zum Ausdruck kommt. Ebenso fehlt auch hier jeder Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber das Ansehen des Berufes durch wirtschaftliche Betätigungen bedroht glaubte. Eine entgegenstehende Argumentation wäre auch vor der Tatsache weltweit agierender Großkonzerne, die ihre Arbeitsweise – was zugegebenermaßen bei der Prüfung großer Entitäten kaum anders machbar ist – fabrikmäßig organisieren, fast schon dem Verdikt der Lächerlichkeit preisgegeben. Außerdem sind die alten freiberuflichen Bastionen des Werbeverbots und des Verbots des gegenseitigen Unterbietens nicht nur gefallen, vielmehr lächeln den Passagieren an jedem Flughafen großflächige Werbeplakate entgegen und der Preiskampf gerade in den Großprüfungen grenzt bereits an berufspolitischen Kannibalismus. Obwohl der öffentliche Auftrag des Abschlußprüfers mittels Vergleich zum Beruf des Notars aufgewertet werden soll, kann hier, da der Gesetzgeber jeglichen Schutz des Berufsstands etwa durch den Erlaß einer Honorarordnung verweigert, die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers⁴⁵ nicht mehr ernsthaft geleugnet werden. Gänzlich widersprüchlich in seiner Argumentation erscheint das Urteil des VG⁴⁶, wenn einerseits der öffentliche Auftrag des Abschlußprüfers mit dem Beruf des Notars aufgewertet werden soll⁴⁷, andererseits sieht gerade die BNotO in § 8 III vor, daß eine gewerbliche Tätigkeit genehmigungsfähig ist, wenn die Tätigkeit mit ihrem Amt vereinbar und das Vertrauen in die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht gefährdet ist. Dies sei jedoch nach Ansicht des VG⁴⁸ nicht entscheidend, da die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit eines Wirtschaftsprüfers in stärkerem Maße des Schutzes bedürften als die des Steuerberaters und des Notars. Dieses Argument ist in sich nicht mehr nachvollziehbar, da genau dieses Argument in der Sozietätsentscheidung des BVerfG in entgegengesetzter Form verwandt wurde, da es sich bei der Tätigkeit des Notars gemäß § 1 I BNotO um ein öffentliches Amt handele, das jedoch vom BVerfG als nicht tragfähig angesehen wurde.⁴⁹

Die Tatsache, daß der Wirtschaftsprüfer nach § 17 WPO vereidigt wird, kann nicht als Argument dienen⁵⁰, da dies gemäß § 12a BRAO auch für den Rechtsanwalt gilt.

Auch die Tätigkeiten nach § 2 Abs. 2 und Abs. 3 WPO können entgegen der Ausführungen des VG⁵¹ nicht als Ar-

gument herangezogen werden; dieses Argument spricht eher gegen die Entscheidung. Denn einerseits handelt es sich nicht um Vorbehaltsaufgaben, insbesondere stellt die Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten den Kernbereich der Aufgaben des Steuerberaters dar, der ebenso in wirtschaftlichen Angelegenheiten beraten kann, die Wahrnehmung fremder Interessen ist Kernbereich der Tätigkeit des Rechtsanwalts.

Die Entscheidung des BVerfG vom 21.11.1995⁵² kann ebenfalls nicht zur Begründung herangezogen werden, denn dort wird der Inhalt der Zweitberufsentscheidung vollinhaltlich auch auf Wirtschaftsprüfer erstreckt, allerdings das Verbot der Aus- und Fortbildungsveranstaltungen über den Kreis der Berufsangehörigen hinaus im entschiedenen Fall wegen der Gefahr der Interessenkollision bejaht.⁵³ Über die Verfassungsmäßigkeit des § 43a WPO wurde allerdings ausdrücklich nur insoweit entschieden, als

42 S.o. Fn.2.

43 BVerwG vom 17.05.2005, 6 C 15/04, Rn. 1: *“Die Wirtschaftsprüferkammer teilte dem Beklagten mit Schreiben vom ... mit, nach einer vom Amtsgericht ... erhaltenen Auskunft sei der Kläger im Schuldnerverzeichnis des Gerichts mit zwei Haftbefehlen eingetragen. Sie habe den Kläger wiederholt angeschrieben und gebeten, für eine Löschung der Eintragungen zu sorgen; dieser habe aber nicht reagiert. Am ... gab der Kläger unter Vorlage eines Vermögensverzeichnisses die eidesstattliche Versicherung über seine Vermögensverhältnisse ab, nachdem er zu diesem Zweck verhaftet worden war“.*

44 BVerfGE 87, 287, Rn. 130.

45 Aus denselben Gründen wie bei BVerfGE 87, 287, Rn.130 [s.o.] dargestellt

46 S.o. Fn.2: *“eher mit dem Notar vergleichbar“.*

47 So BVerwG v, 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997,12558, Rn. 16 im Zusammenhang mit der Zulassung als Syndikus-vBp.

48 S.o. Fn.2.

49 BVerfGE 98, 49 Rn. 60: *“Es ist deshalb fernliegend, im Hinblick auf diese besondere Pflichtenbindung des Wirtschaftsprüfers objektive Gefahren für die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Anwaltsnotars oder einen Ansehensverlust zu besorgen“.*

50 So aber BVerwG v, 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997,12558, Rn. 18 im Zusammenhang mit der Zulassung als Syndikus oder vBp.

51 S.o. Fn.2.

52 BVerfG, Beschluß vom 21.11.1995, 1 BvR 784/94 (<http://web.archive.org/web/20000305192011/http://www.vrp.de/archiv/rupdig/marg6/aktuell/bfr2.htm>): *“Danach kann der Gesetzgeber anordnen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung mit der Ausübung des freien Berufs unvereinbar ist, wenn sich bei gleichzeitiger Ausübung beider Berufe die Gefahr einer Interessenkollision und demnach einer Verletzung von Berufspflichten des freien Berufs deutlich abheben lässt und diese Gefahr nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregelungen zu bannen ist“.*

53 BVerfG, Beschluß vom 21.11.1995, 1 BvR 784/94 a. a. O.: *“Die Befürchtung erscheint berechtigt, dass die ihnen obliegende Verpflichtung zur unabhängigen und unparteiischen Wahrnehmung ihrer Prüfungsaufgaben unter einer gewerblichen Veranstaltertätigkeit leidet, die nicht auf die Aus- und Fortbildung für den eigenen Berufsstand beschränkt ist“.*

es um eben diese Aus- und Fortbildungstätigkeit, über den Kreis der Berufsangehörigen hinaus, ging.⁵⁴

In einer neueren Entscheidung zu § 57 IV StBerG bezeichnet das BVerfG⁵⁵ die Genehmigungsfähigkeit gewerblicher Betätigung als Gesetzgebungshandeln, das die *„gebotene Liberalisierung des Berufsrechts ... vollzogen und ausdrücklich Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit vorgesehen hat“*.

Damit ist klar die Botschaft verbunden, daß der Gesetzgeber aufgefordert ist, eben diese *„gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“* vorzunehmen, was auch für den Wirtschaftsprüferberuf gelten muß.

Soweit daher eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, müßte eine Einzelfallprüfung, wie sie das BVerfG fordert, ermöglicht werden, um die Verhältnismäßigkeit zu wahren.

Als Argument kann auch nicht dienen, der Gesetzgeber könne generell die Entscheidung fällen, jegliche gewerbliche Tätigkeit zu untersagen. Hierauf weist die Begründung der 2. Kammer des 1. Senats des BVerfG *„die gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“*⁵⁶ hin, da sie ihre Stütze in der Zweitberufsentscheidung findet, wenn dort ausgeführt wird, ob die Unvereinbarkeitsvorschriften erforderlich und für die betroffenen Berufsbewerber zumutbar seien, setze voraus, daß *„das gesetzgeberische Ziel“*⁵⁷ mit anderen gleich wirksamen, aber weniger belastenden Maßnahmen nicht erreichbar wäre. Damit ist klargestellt, daß auch die gesetzgeberische Entscheidung nicht mehr frei sein kann, was klar wird, wenn man sich vor Augen hält, daß es sich um eine Berufszugangsentscheidung handelt, da ansonsten die Zulassung verweigert oder widerrufen werden muß.

Dasselbe gilt für die Frage, ob die Tätigkeit als Syndikus-Wirtschaftsprüfer zulässig ist.

Dies hat das BVerwG – konkret im Fall eines Vereidigten Buchprüfers – abgelehnt.⁵⁸

Diese Entscheidung wirft jedoch erhebliche Fragen unter Wertungsgesichtspunkten auf. Während das BVerwG die Geeignetheit und Erforderlichkeit ohne weiteres bejaht⁵⁹, sieht dies das BVerfG differenzierter. Augenfällig wird dies, wenn das BVerwG⁶⁰ ausführt, daß sich *„durch Unvereinbarkeitsregelungen Interessenkollisionen und Pflichtverletzungen wirkungsvoller unterbinden lassen als durch eine Ständesaufsicht, die die Berufsausübung laufend kontrollieren muß“* und sich hierbei meint auf das BVerfG berufen zu müssen, das gerade dieses Argument zwar im Rahmen der Geeignetheit bejaht⁶¹, jedoch bei der Frage der Erforderlichkeit und Zumutbarkeit für die Betroffenen im Ergebnis deutlich verneint.⁶² Dasselbe gilt für die Argumentation des BVerwG, daß der Gesetzgeber auf der Grundlage allgemeiner Erfahrungen von einer entsprechenden Einstellung des Publikums ausgehen durfte⁶³, da dieses Argument der dargestellten Rechtsprechung des BVerfG widerspricht, die gerade eine Einzelfallprüfung verlangt.

Erstaunlich in diesem Zusammenhang ist die Regelung des § 43a WPO dahingehend, daß eine Tätigkeit als Hochschullehrer – auch im Beamtenverhältnis im Gegen-

satz zu § 7 BRAO – zulässig sein soll, obwohl gerade hier das BVerfG eine Rechtfertigung zur Regelung einer Unvereinbarkeit sieht.⁶⁴

Auch die Behauptung, ein milderes Mittel stehe nicht zur Verfügung, ist unzutreffend. Wenn man davon ausgeht, daß ein Großteil der aktiven Wirtschaftsprüfer keine Pflichtprüfungen mehr vornehmen kann, da sie nicht über eine Teilnahmebescheinigung gemäß §§ 319 Abs. 1 HGB, § 57a WPO verfügen, wäre ein milderes Mittel bereits, die betreffenden Berufsangehörigen nicht zur Teilnahmebescheinigung zuzulassen, bzw. – sollte diese im anstehenden Gesetzgebungsverfahren abgeschafft werden – sie nicht zu den Vorbehaltsaufgaben zuzulassen. Dann wären diese nicht verpflichtet, ihre Zulassung zurückzugeben, und könnten die öffentlichen Vorbehaltsaufgaben nicht wahrnehmen, allerdings die übrigen Beratungstätigkeiten übernehmen und sich gegenüber den Syndikus-Steuerberatern positiv abgrenzen.

Als Argument hierfür kann auch die Historie der Wirtschaftsprüfung in Deutschland dienen, die zeitweilig z.B. aus dem Bereich der interessengeleiteten Prüfung durch Gesellschaften, die von Banken der öffentlichen Hand kontrolliert wurden. So war ein Nukleus der heutigen KPMG, die Rheinisch-Westfälische Treuhand und die Deutsche Treuhandgesellschaft, letztlich Tochtergesellschaften der Deutschen Bank, Gesellschafter der Treuarbeit die in C&L, heute PWC aufging, war der Bund. Auch wenn möglicherweise hierdurch die Unabhängigkeit gegenüber dem Mandanten größer gewesen war, ist es dem heutigen gesetzlichen Berufsbild nicht mehr adäquat und ist geeignet, die vorstehende Einschränkung zu rechtfertigen. Ansonsten bestünde die Gefahr, daß Banken oder sonstige Interessierte wirtschaftlich abhängige Unternehmen durch ihre Syndikus-WP prüfen zu lassen.

54 BVerfG, Beschluß vom 21.11.95, 1 BvR 784/94 a. a. O.: *„...die aufgeworfene Frage, ob das gesetzliche Verbot, neben der Berufstätigkeit als Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer gewerblich allgemein zugängliche Aus- und Fortbildungsveranstaltungen durchzuführen, mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar ist.“* Hierbei zitiert das BVerfG die Normen jedoch falsch, da der in BGBI. I 1994, 1569 neu eingefügte § 43a WPO in Abs. 3 keine Ziff. 7 enthält und wohl auch nicht Abs. 4 Ziff. 7 gemeint sein dürfte, sondern Abs. 4 Ziff. 6, der die Aus- und Fortbildung für Berufsangehörige als vereinbar ansieht.

55 BVerfG v. 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

56 BVerfG v. 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, (http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20130823_1bvr291211.html).

57 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

58 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558

59 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 27

60 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 28.

61 BVerfGE 87, 287, Rn. 113.

62 BVerfGE 87, 287, Rn. 114.

63 BVerwG v. 26.08.1997, 1 C 3/96, JurionRS 1997, 12558, Rn. 22.

64 BVerfGE 87, 287, Rn. 118f; BVerfG v. 14.09.1984, 1 BvR 1155/84.

3.3 Verwaltungsratsmandat keine gewerbliche Tätigkeit

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung, die gerade betont, bei der Auslegung sei zu berücksichtigen ist, daß nicht jedes Organ einer erwerbswirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft ohne Ansehen der Aufgabenstellung und der Arbeitsbedingungen zur Unvereinbarkeit führen kann, muß im vorliegenden Zusammenhang ein Verwaltungsratsmandat als vereinbare Tätigkeit angesehen werden. Dies muß sowohl im Rahmen der §§ 7 Nr. 8 BRAO und 57 IV StBerG als auch des § 43a WPO gelten, da insoweit bei verfassungskonformer Auslegung bereits keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Dies ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen⁶⁵ und der Vergleichbarkeit mit einem Aufsichtsratsmandat, soweit keine spezielle Delegation zur Geschäftsführung vorliegt.

So geht auch der Corporate governance Codex der Schweiz⁶⁶ davon aus, daß der Verwaltungsrat in geschäftsführende und kontrollierende Mitglieder aufgeteilt werden kann.

So sieht Ziff. 12 vor: *“Der Verwaltungsrat soll so klein sein, daß eine effiziente Willensbildung möglich ist, und so groß, daß seine Mitglieder Erfahrung und Wissen aus verschiedenen Bereichen ins Gremium einbringen und die Funktionen von Leitung und Kontrolle (Ziff. 21 ff.) unter sich verteilen können.“*

Ziff. 22 enthält eine Regelung, die typischerweise auf den deutschen Aufsichtsrat zugeschnitten sein könnte: *“Als unabhängig gelten nicht exekutive Mitglieder des Verwaltungsrats, welche der Geschäftsführung nie oder vor mehr als drei Jahren angehört haben und die mit der Gesellschaft in keinen oder nur verhältnismäßig geringfügigen geschäftlichen Beziehungen stehen.“*

Zur Abgrenzung formuliert Ziff. 11: *“Überträgt er die Führungsaufgaben an einen Delegierten oder eine separate Geschäftsleitung, so erläßt er ein Organisationsreglement mit einer klaren Abgrenzung der Kompetenzen; in der Regel behält er sich bestimmte bedeutsame Geschäfte zur Genehmigung vor.“*

Zwar wird auch im schweizerischen Recht die Oberleitung gemäß Art. 716a OR ausdrücklich dem VR vorbehalten, wobei es sich bei dieser *“Oberleitung“* nicht um eine exekutive Aufgabe des VR handelt, sondern um eine entsprechend § 111 AktG zu verstehende Funktion des überwachenden Teils des VR.

Das schweizerische Recht folgt in der Strukturierung der gesellschaftsrechtlichen Organe dem monistischen System, wie es in den romanischen Ländern ausgeprägt ist. Der Verwaltungsrat kann die Geschäftsführung insoweit an einen sogenannten delegierten Verwaltungsrat übertragen.

Während die Wirtschaftsprüferkammer eine solche Tätigkeit in Luxemburg für zulässig hält, verneint sie es für die Schweiz.

Allerdings sind die rechtlichen Gegebenheiten annähernd deckungsgleich. Während die Tätigkeit des VR-Dele-

gierten oder des Geschäftsführers, der nicht gleichzeitig VR ist, exekutive Befugnisse umfaßt, handelt der VR-Präsident i.d.R. nicht aktiv geschäftsleitend. Hierzu zählt auch nicht die Möglichkeit, sich die Zustimmung zu bestimmten Geschäften vorzubehalten. Dies ist auch im deutschen Recht bei der Einrichtung eines Beirats oder sogar gesellschaftsvertraglich der Gesellschafterversammlung möglich und üblich, ohne daß hierdurch der Charakter der Geschäftsführung eines gewerblichen Unternehmens erreicht würde.

Die Vorschrift des Art. 716a Obligationenrecht normiert ein Minimum an Verantwortung, damit das Kollegialorgan seinen Überwachungspflichten auch nachkommt, insbesondere nicht davon ausgeht, jegliche Verantwortung delegieren zu können.

Die Position des Verwaltungsratsmitglieds und auch die des Vorsitzenden des Verwaltungsrats umfaßt als solche keine genuin geschäftsführenden Tätigkeiten, da der VR nur als Kollegialorgan handelt, der in Sitzungen Beschlüsse faßt. Ein Handeln mit unmittelbarer Außenwirkung ist daher in der Rechtspraxis zu umständlich, weshalb dieses auf ein geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied delegiert wird; insoweit umfaßt die Übertragung der Geschäftsführung auch die eigentliche gewerbliche Tätigkeit.

Nicht entscheidend ist, ob gemäß Art. 716a OR zwingend Kernkompetenz der Geschäftsführung stets beim Verwaltungsrat verbleiben. Denn erstens verbleiben Tätigkeiten nur beim Kollegium insgesamt, andererseits sind sie vom Umfang der Tätigkeit verglichen mit dem Tagesgeschäft bereits von untergeordneter Relevanz. Selbstverständlich sind nicht alle Kompetenzen delegierbar; dies käme einer vollständigen Delegation der Verantwortung gleich. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um die praktische Geschäftsführung, sondern um Kontrollfunktionen. Rechtlich ist es jedem VR-System immanent, daß der VR als Kollegialorgan Geschäftsführungsfunktionen wahrnehmen könnte, dies in der Rechtspraxis allerdings nicht erfolgt.

Dabei ist es nicht erforderlich, daß die Struktur mit der des Aufsichtsrates nach deutschem Recht identisch ist. Dies kann man bei rechtsvergleichender Betrachtung auch keinesfalls erwarten.

Die Oberleitung der Gesellschaft gemäß Artikel 716a OR bedeutet auch nicht, daß die Leitung schlechthin vorbehalten wird. Bei der Oberleitung handelt es sich nur um Zielfestsetzung, nicht jedoch um deren Umsetzung. Dies ergibt sich auch aus dem Vergleich mit den übrigen hier behandelten Rechtssystemen.

Die Festlegung der Organisation beinhaltet die Definition der Aufgabenbereiche und Pflichten (also das Aus-

65 S.o. 2.

66 Swiss code of best practice for corporate governance, Verband der Schweizer Unternehmen, http://www.ecgi.org/codes/documents/swisscodeofbestpractice_german.pdf.

maß der Delegation von Geschäftsführungsaufgaben, ob die Gesellschaft Tochtergesellschaften bilden kann oder als Stammhaus mit Betriebsstätten agieren soll, die Größe der Geschäftsleitung etc.). Nicht delegierbar insoweit ist nur die Organisation der dem VR direkt unterstellten Stellen.

Dieses Ergebnis wird insbesondere aus dem Wortlaut des Art. 8 Abs. 2 Bankenverordnung (Schweiz) deutlich:

“Kein Mitglied des für die Oberleitung, Aufsicht und Kontrolle verantwortlichen Organs einer Bank darf der Geschäftsführung angehören.“

Daraus folgt im Umkehrschluß, daß der VR grundsätzlich als Überwachungsorgan und nicht als Geschäftsführungsorgan verstanden wird.

Keinesfalls kann aus den Ausführungen im Schrifttum⁶⁷ entnommen werden, es habe eine Umgestaltung des Verwaltungsrats in ein dualistisches System im Rechtssinne – wie im deutschen Aktienrecht – stattgefunden. Denn auch hier verbleibt es bei der Oberleitung nach Art. 716a OR; die gesetzlichen Regelungen des schweizerischen Obligationenrechts werden nicht unterlaufen, sie bleiben vielmehr in Kraft, was die Praxis unterstreicht, daß diejenigen VR-Mitglieder, auf die keine Geschäftsführung delegiert wurde, eine aufsichtsführende Stellung einnehmen. Der Unterschied, auf den Kammerer⁶⁸ letztlich hinweist, liegt darin, daß auf kein Mitglied des VR im Bankensektor die Geschäftsführung delegiert werden darf.

Auch soweit die Finanzverantwortung beim VR verbleiben muß, ist dies nur Mittel zum Zweck zur Gewährleistung einer effektiven Kontrolle, damit jederzeit Einblick in die finanzielle Lage besteht.

Hieraus folgt keinesfalls die Notwendigkeit, über die Kontrollfunktionen hinauszugehen.

Im monistischen System sind notwendigerweise Regelungen dazu zu treffen, die Geschäftsleitung zwar zu übertragen, allerdings auch wirksam die Kontrolle wahrnehmen zu können.

Eine vollständige Trennschärfe zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsfunktion ist auch in dem System des deutschen Gesellschaftsrechts nicht vorgesehen. Dies ergibt sich insbesondere aus § 111 AktG, dessen Abs. 4 lautet: *“Maßnahmen der Geschäftsführung können dem Aufsichtsrat nicht übertragen werden. Die Satzung oder der Aufsichtsrat hat jedoch zu bestimmen, daß bestimmte Arten von Geschäften nur mit seiner Zustimmung vorgenommen werden dürfen.“*

Außerdem kann auch im deutschen GmbH-Recht unbestreitbar jede Mitgliederversammlung einer GmbH der Geschäftsführung Weisungen erteilen.⁶⁹

Die Oberleitung ist daher letztlich als Parallele zu § 111 AktG und § 37 GmbHG zu sehen. Sie dient letztlich dazu, den aufsichtsführenden Vertretern im Verwaltungsrat ein Mindestmaß an Verantwortung zu belassen und insbesondere sicherzustellen, daß diese ihrer Aufsichtsfunktion auch nachkommen.

Die Stellung als Aufsichtsrat in einer Aktiengesellschaft und als Gesellschafter einer GmbH mit weitgehenden Wei-

sungsbefugnissen stellt auch nach deutschem Recht eine erlaubte Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers dar.

Dabei kann nicht behauptet werden, daß die Tätigkeit im Rechnungs- und Finanzwesen es zwangsläufig mit sich führe, daß die finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Mandanten umfassend zugänglich gemacht werden müssten, und hierdurch eine erhebliche Gefahr des Auftretens von Interessenkonflikten bestehe. Dies ist auch bei der Aufsichtsrats-tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers in einer Aktiengesellschaft der Fall, insbesondere wenn dieser im Prüfungsausschuß des Aufsichtsrats sitzt.

Die Rechtspraxis der Verwaltungsräte, die gleichzeitig Angehörige freier Berufe sind, geht im Regelfall dahin, daß diese ihre Mandate nur im Rahmen eines Mandatsverhältnisses weisungsgebunden annehmen und keine eigenen Entscheidungen treffen, diese vielmehr entweder der delegierten Geschäftsführung überlassen oder aber aufgrund von Anweisungen der Gesellschafter handeln. Dies ist auch die überwiegende ständige Rechtspraxis in der Schweiz.

Das Verwaltungsgericht⁷⁰ hat im eingangs zitierten Fall eine Beweiserhebung mit der Begründung abgelehnt, die einschlägigen Normen seien bekannt und auf eine von den gesetzlichen Regelungen abweichende Rechtspraxis komme es nicht an. Insoweit wäre sehr wohl eine Beweiserhebung erforderlich gewesen, wenn es darauf angekommen wäre.⁷¹ Denn hier geht es nicht darum, daß der Richter Recht ausulegen hat, vielmehr ist die Rechtspraxis im Ausland entscheidend, wenn sie nicht von einer eindeutigen entgegenstehenden Rechtsprechung abweicht. Einem deutschen Richter steht insbesondere nicht das Urteil zu, daß es sich bei dieser Rechtspraxis um eine “rechtswidrige Praxis“ handelt. Denn das ausländische Recht ist hier als Sachverhalt anzusehen, das in seiner Rechtspraxis hinzunehmen ist; zu einer entgegenstehenden Auslegung des fremden Rechts ist der deutsche Richter nicht befugt.

Ein Interessenkonflikt könnte nur dann eintreten, wenn sich das betreffende Verwaltungsratsmitglied über die Aufsichtstätigkeit hinaus umfassend in die Geschäftsführung einmischte. Allerdings läge der Fall dann gleich dem eines Alleingeschafters einer GmbH, der umfassend die Geschäftsführung beeinflußt bzw. ständig Weisungen gemäß § 37 GmbHG erteilt.

Hielte man es für zutreffend, daß eine vollständige Trennung zwischen Aufsicht und Geschäftsführung im mo-

67 Kammerer, Die unübertragbaren und unentziehbaren Kompetenzen des Verwaltungsrats, Diss. Zürich (1997), 200 “praktisch ein dualistisches System“.

68 Kammerer, a. a. O.

69 Vgl. Zöllner/Noack in Baumbach/Hueck GmbHG, 19. A., Rn.20 zu § 37 GmbHG.

70 S.o. Fn.2.

71 Was jedoch nicht der Fall war, da das Gericht im Grunde mit einer Wahrunterstellung arbeitete, womit das Urteil nicht darauf beruhen konnte.

nistischen System nicht vorgesehen und rechtlich nicht möglich sei, wäre jegliche Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers in einer SE mit monistischer Struktur unzulässig.

Insoweit generalisierend einen Interessenkonflikt zu vermuten, ginge zu weit und wäre unverhältnismäßig. Das Ergebnis widerspräche den erwähnten Grundsätzen der Zweitberufsentscheidung des BVerfG, das hierzu wörtlich ausführt:⁷² *„Aufgrund der Vielfalt möglicher erwerbswirtschaftlicher Betätigungen ist eine Einzelfallprüfung erforderlich, die der Vielgestaltigkeit der Tätigkeiten Rechnung trägt. Die Einführung einer Berufswahlshranke hinsichtlich gewerblicher Tätigkeiten ist nur dort erforderlich und zumutbar, wo die Gefahr einer Interessenkollision sich deutlich abzeichnet und nicht mit Hilfe von Berufsausübungsregeln zu bannen ist.“*

3.4 Verwaltungsrats­tätigkeit zumindest genehmigungsfähig

Doch auch für den Fall, daß man die Verwaltungsrats­tätigkeit als gewerblich einstufen sollte, muß sie genehmigungsfähig sein. Denn der Gesetzgeber des § 43a WPO hat diesen nicht bewußt verfassungswidrig formuliert, weshalb entweder eine verfassungskonforme Auslegung im Wege der teleologischen Reduktion oder Analogie in Frage kommt.

Entscheidet man sich für den Weg der teleologischen Reduktion des § 43a WPO, hätte dies zur Folge, daß deren Umfang letztlich der Rechtsprechung überlassen bliebe. Dies könnte man aus der Zweitberufsentscheidung des BVerfG herauslesen, soweit dort ausgeführt wird:⁷³ *„Innerhalb der kaum übersehbaren Vielfalt kaufmännischer Betätigungen gibt es viele Berufe, die sich unschwer vom Tätigkeitsfeld eines Rechtsanwalts trennen lassen, zumindest mit Hilfe von Berufsausübungsregeln. Aufgabe der Rechtsprechung ist es, die denkbaren Gefahren für die Rechtspflege, die von einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit ausgehen können, zu erfassen und je nach ihrer Wahrscheinlichkeit den verschiedenen Berufsgruppen zuzuordnen“.*

Der Rechtsprechung bliebe dann überlassen, welche Fallgruppen als gewerbliche Tätigkeiten als zulässig und welche als unzulässig anzusehen wären.

Demgegenüber wäre eine Analogie zu §§ 43a Abs. 3 Nr. 2, 2. Hs WPO, 57 Abs. 4 StBerG vorzuziehen, da hierdurch die Autonomie der Wirtschaftsprüferkammer als Selbstverwaltungskörperschaft⁷⁴ nicht in Frage gestellt würde.

Zu begrüßen wäre hierzu zwar eine Entscheidung des Gesetzgebers, um *„die gebotene Liberalisierung des Berufsrechts“*⁷⁵ auch für Wirtschaftsprüfer zu vollziehen und *„ausdrücklich Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot der gewerblichen Tätigkeit“*⁷⁶ vorzusehen.

Jedenfalls ergibt sich dies aus der Kammerentscheidung des BVerfG⁷⁷, da ansonsten diese Verfassungsbeschwerde durch den Senat hätte entschieden werden und eine Gesetzesänderung angeordnet werden müssen.

Wenn demnach bereits bei einer *„normalen“* gewerb-

lichen Tätigkeit derartige verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, dürfte dies erst Recht für Aufsichtstätigkeiten gelten.

Legt man die Gewerblichkeit einer Tätigkeit im vorliegenden Zusammenhang verfassungskonform vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsprechung des BVerfG aus, kann eine überwachende Tätigkeit⁷⁸ in einem Organ des monistischen Systems nicht untersagt, zumindest muß sie genehmigt werden.

3.5 Unionsrechtliche Aspekte

Die ausnahmslose Annahme einer gewerblichen Betätigung und die Versagung des Berufszugangs stellt eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit und Dienstleistungsfreiheit gemäß Artt. 49, 56 AEUV iVm Artt. 4, 5 und 16 des Freizügigkeitsabkommens EG-CH dar.⁷⁹ Denn bei der Tätigkeit als VR handelt es sich um eine berufliche Tätigkeit. Soweit das VG in seiner Entscheidung⁸⁰ die Anwendbarkeit des FZA unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 15.07.2010⁸¹ anzweifelt, übersieht es, daß die unmittelbare Anwendbarkeit in dem entschiedenen Fall der Jagdbesteuerung aufgrund der fiskalischen Regelung verneint wurde.

Für den Berufszugang sieht das Freizügigkeitsabkommen jedoch ausdrückliche Regelungen vor. So ist vom Sinn und Zweck des Abkommens gemäß Art. 7 b FZA ausdrücklich das *„Recht auf berufliche und geographische Mobilität, das es den Staatsangehörigen der Vertragsparteien gestattet, sich im Hoheitsgebiet des Aufnahmestaates frei zu bewegen und den Beruf ihrer Wahl auszuüben“* umfaßt, es handelt sich gerade um einen Kernbereich des Abkommens, der derzeit politisch bekanntlich höchst umstritten ist.

Eine Beschränkung des Berufszugangs liegt vor; der Zugang wird weniger attraktiv gemacht⁸², weil er mit dem Verlust einer beruflichen Zulassung erkauft werden müßte.

Auch wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses

72 BVerfGE 87, 287, 330; BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

73 BVerfGE 87, 287, Rn. 132.

74 Vgl. hierzu Beul DStR 2014, 2410 ff.

75 BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

76 BVerfG-Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11, Rn. 26.

77 BVerfG (2. Kammer des Ersten Senats), Beschluß vom 23.08.2013, 1 BvR 2912/11.

78 S.o.3.3.

79 Vgl. Beul steueranwaltsmagazin 2006, 125 f.

80 S.o. Fn. 2.

81 EuGH v. 15.07.2010, Rs. C-70/09, Hengartner, Slg. 2010, I-7229 Rn. 40: *„Das Abkommen und seine Anhänge enthalten keine spezifische Regelung, wonach Dienstleistungsempfängern der Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Anwendung fiskalischer Regelungen über gewerbliche Transaktionen, die eine Dienstleistung zum Gegenstand haben, zugutekommt“.*

82 EuGH v. 30.11.1995 Rs.C-55/94, Gebhard, Slg. 1995 I-4165.

ses und die grundsätzliche Geeignetheit entsprechend der Rechtsprechung des BVerfG⁸³ bejaht werden können, ist die Erforderlichkeit und Zumutbarkeit aus denselben Gründen zu verneinen. Diese Argumentation wird auch durch die Ansicht der französischen Abschlußprüferaufsicht H3C⁸⁴ und die gleichlautende Rechtsprechung des schweizerischen Bundesgerichts⁸⁵ gestützt.

Außerdem drängt sich im Rahmen der unionsrechtlichen Bewertung die Frage nach der Verletzung der Berufsfreiheit gemäß Art. 15 Grundrechtscharta (GRC) auf, wobei als Auslegungsmaßstab Artikel 52 GRC heranzuziehen ist. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtscharta eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 Abs. 1 Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen. Die mitgliedschaftliche Bindung der GRC erstreckt sich nach der Åkerberg-Fransson-Entscheidung⁸⁶ auf alle "unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen", mithin auf Regelungen, die in den "Geltungsbereich des Unionsrechts"⁸⁷ fallen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Umsetzung der Abschlußprüferrichtlinien⁸⁸ nationales Recht, womit eine europarechtliche Fallgestaltung vorliegt. Dabei stellt sich die Frage, ob es zulässig ist, höhere Berufszugangsschranken zu errichten, als eine Richtlinie vorsieht, wenn dadurch das Grundrecht der GRC eingeschränkt wird.

4. Zusammenfassung

Im monistischen System bleibt zwar grundsätzlich die rechtliche Möglichkeit der Einflußnahme auf die Geschäftsführung, jedoch ist das System der VR-Beschlüsse mit

Mehrheitsentscheidungen für die tägliche Geschäftsführung praktisch ungeeignet, weshalb die Geschäftsführung in der Praxis entweder auf ein Mitglied des Verwaltungsrats oder einen Dritten delegiert wird. Hierdurch verbleiben dem Verwaltungsrat im wesentlichen Aufsichtsfunktionen.

Vor dem Hintergrund der Zweitberufsrechtsprechung ist daher das Merkmal der Gewerblichkeit verfassungskonform dahingehend auszulegen, daß eine solche Tätigkeit, die in die tägliche Geschäftsführung nicht involviert ist, nicht als Geschäftsführung einer gewerblich tätigen Gesellschaft betrachtet werden kann und damit berufsrechtlich zulässig sein muß. Zumindest gebietet eine verfassungskonforme Auslegung eine Gesetzeslücke durch Analogie dahingehend zu schließen, daß diese Tätigkeit genehmigungsfähig sein muß, was im Übrigen auch für gewerbliche Tätigkeiten allgemein und für nichtselbständige Tätigkeiten gelten muß.

Eine andere Handhabung widerspräche Art. 12 GG und wäre als Beschränkung unionsrechtswidrig bzw. im Zusammenhang mit den bilateralen Verträgen als solche unzulässig und auch im Hinblick auf die Berufsfreiheit der Grundrechtscharta bedenklich.

83 S.o. 3.1.

84 S.o. 2.2 m. Fn.11.

85 S.o. 2.2 m. Fn.23.

86 EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134202&doclang=DE#>

87 EuGH v. 26.02.2013, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, a. a. O., Rn.19.

88 RL 84/253/EWG des Rates vom 10.04.1984 ABl. L 126 vom 12.05.1984, 20; RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006, ABl. L 157 vom 09.06.2006, 87.

Termine

Mai 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Immobilien in der Nachfolgeberatung Gestaltungen und Fallstricke im Privat- und Betriebsvermögen	Dipl.-Kfm. Toralf Engler RA/WP/StB Dr. Christoph Regierer StBin Dipl.-Kffr. Christina Vosseler	04.05.2015, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Intensiv-Seminar 2015 der Umsatzsteuer-Rundschau Umsatzsteuer-Praxis – Aktuelle Probleme – Neueste Rechtsprechung	RD Dipl.-Fw. Christian Sterzinger RiBFH Dr. Christoph Wäger	04.05.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Sonderformen der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung Zivilrecht – Steuerrecht	RA/FAStR Wolfgang Arens	05.05.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Aktuelles Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht	OR Dipl.-Fw. Wilfried Mannek	06.05.2015, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
GmbH & Co. KG Rechtsform für den Mittelstand	StB Dipl.-Fw. Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Martin Cordes RA Dr. Jan C. Giedinghagen RA/FAStR/StB Prof. Dr. Frank Hannes	07.05.2015, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Internationale Unternehmensbesteuerung Betriebsstätten und grenzüberschreitende Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht	RD Franz Hruschka StB Dipl.-Kfm. Dr. Vassil Tcherveniachki	07.05.2015, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Haftung im Steuerrecht und die erfolgreichsten Abwehrstrategien	RA/FAStR Boris Kuder	08.05.2015, Leipzig	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com*
Der Gesellschaftsvertrag im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	08.05.2015, Mannheim	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Invest in China – gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Aspekte	RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts RAin Silke Neugebohrn	08.05.2015, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Veranstaltungen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Nießbrauch in der Gestaltungsberatung	ORR Dipl.-Fw. Ferdinand Bücken	19.05.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Das Arztmandat Praxisfragen der steuerlichen Beratung	StB Markus Gutenberg	19.05.2015, Hannover	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de*
Besteuerung von Vereinen, Stiftungen & Co. Gemeinnützigkeit – Steueroptimierung – aktuelle Spezialfälle	RA/StB Dr. Daniel Fischer	20.05.2015, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Steuerliche Verluste und Verlustnutzung Mindestbesteuerung – Anteilseignerwechsel – Umwandlungen – Verlust-Schedulen	RA/StB Dr. Markus Ernst StB Dipl.-Vw. Klaus D. Hahne	20.05.2015, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge (Steuer-)optimierte Nachfolgeplanung mit Gesellschaftsanteilen und Betriebsvermögen	StB Dipl.-Oec. Dr. Bastian Bockhoff RAin/StBin Dr. Catarina Cristina Herbst RA/FAStR/StB Jürgen E. Milatz	22.05.2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Beratung auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht aus der Sicht der anwaltlichen Praxis	RA/FAStR/FAArBR Uwe-Jürgen Bohlen	29.05.2015, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Mit dem Finanzamt richtig streiten – Grundlegendes und Aktuelles zum Steuerstreit aus AO und FGO	RA/FAStR/FAStrafr Dr. Jörg Burkhard	29.05.2015, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com

Juni 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	05.06.-06.06.2015, Düsseldorf	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de*
Umsatzsteuer und Zoll in der Pharmabranche Leitfaden zur optimalen Gestaltung Ihrer Geschäftsprozesse	RA/StB Hans-Hinrich von Cölln Karlheinz Schnägelberger	09.06.2015, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de
Steuereffiziente Fondsstrukturierung und Fondsinvestments	RA Martin Mager RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	10.06.2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die Besteuerung der öffentlichen Hand	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	11.06.2015, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Aktuelles Steuerstrafrecht 2015 – Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit konkreten Handlungsempfehlungen für die Praxis	RA/FAStR Boris Kuder	12.06.2015, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Strukturierung von Familienunternehmen Praxisfälle im Zivil-/Gesellschaftsrecht – Bilanzrecht – Steuerrecht	RA/FAStR/StB/WP Thomas R. Jorde StB/WP Dipl.-Kfm. Tobias Polka	12.06.2015, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	12.06.2015, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de*
Steuerliche Optimierungs- und Gestaltungsmöglichkeiten des Arbeitsverhältnisses	RA/FAStR/FAErBR/StB Wolf-Dieter Tölle	13.06.2015, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Grunderwerbsteuer aktuell Haftungsfallen – Aktuelle Probleme – Neueste Rechtsprechung	Dipl.-Fw. Dirk Krohn RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose RA/StB Frank Wischott	15.06.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Umwandlungssteuer international Fallstricke bei ausländischen und grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	Prof. Dr. Carsten Pohl	15.06.2015, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Zoll- und Umsatzsteuerstrafrecht Best Practice: Strafrechtliche Risiken erkennen und vermeiden!	RA/FAStR Dr. Daniel Kaiser RA/StB Dr. Christian Salder	15.06.2015, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Steuerfallen und aktuelle Entwicklungen bei der Organschaft	Prof. Dr. Carsten Pohl	18.06.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Steuern bei M&A-Transaktionen Aktuelle Gestaltungsmöglichkeiten am konkreten Fall	RA/StB Dr. David Beutel RA/StB Dr. Christian Sistermann RD Dr. Peter Heinemann	18.06.2015, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*

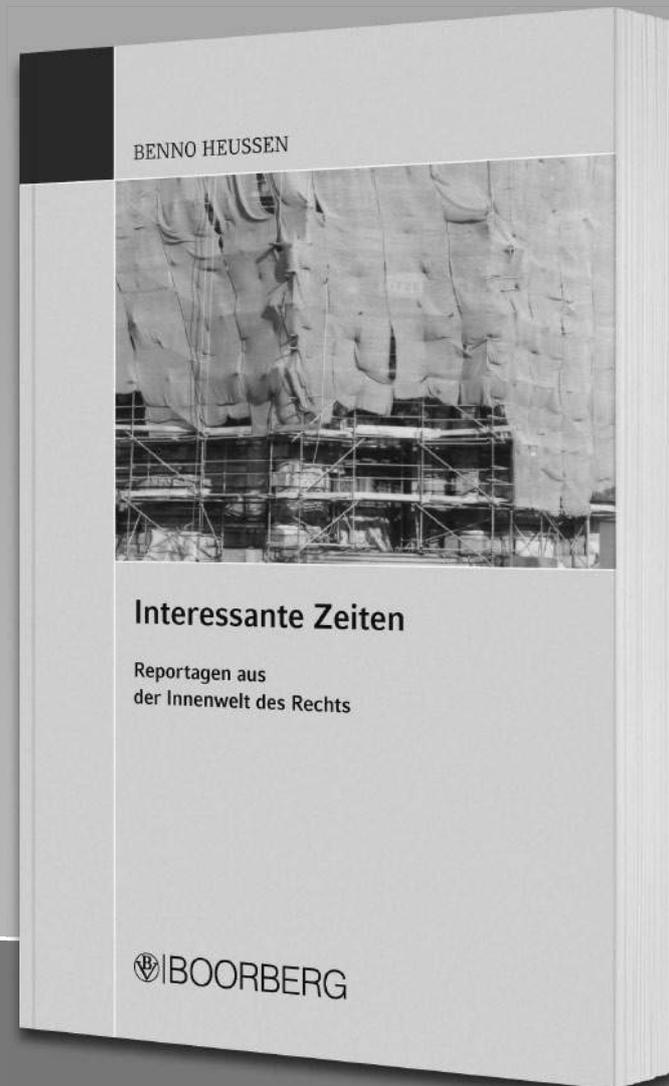
* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Veranstaltungen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kölner Tage Steuerfahndung Professionelle Beratung bei verschärfter Gesetzeslage	RA/FAStR/FAStrafR Dr. Rainer Spatscheck RA/FAStR/StB Ingo Heuel RA/FAStR/FAStrafR Dr. Hilmar Erb RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger RA Eric Mayer Präs. BFH Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff Vors.RiFG Carsten Seßinghaus RA/FAStR Dr. Jörg Weigell	18.06.-19.06.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Umsatzsteuer – Grunderwerb- steuer – Ertragsteuer	RA Dr. Ulrich Johann RA/StB Wulf Krings RAin/StBin Kirsten Placke	19.06.2015, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Steuerrechtliche Aspekte der GmbH-Sanierung Steuerfolgen von Sanierungs- maßnahmen vor und nach Insolvenzeröffnung	RA/StB Dr. Günter Kahlert	19.06.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Internationale Umsatzsteuer Typische Rechtsprobleme und praxisnahe Lösungen	RA/StB Dr. Stefan Maunz RA/StB Dr. Christian Salder	23.06.2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Basiskurs Umsatzsteuer Steuergrundlagen schnell gelernt	OFD Ralf Walkenhorst	23.06.-24.06.2015, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Strukturierung, Due Diligence und Vertragsgestaltung	StB Dr. Thomas Wagner	24.06.2015, Düsseldorf	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de*
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung – Besteuerung – Unternehmens- nachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Notar Dr. Jörg Ihle	24.06.2015, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
US-Steuerrecht in der Praxis Handlungsempfehlungen für Geschäft und Beratung in den USA	StB Dr. Will Dendorfer StBin Dr. Dagmar Möller-Gosoge	25.06.2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-503 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Ein Blick hinter die Fassade.



von Professor Dr. Benno Heussen,
Rechtsanwalt

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

Mengenpreise nur bei Abnahme durch
einen Endabnehmer zum Eigenbedarf.
ISBN 978-3-415-04958-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/811897

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

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

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

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



in den gängigen Stores

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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



**Das Wesentliche
für die Praxis.**

Neuaufgabe.

WWW.BOORBERG.DE

**Marktorientierte
Immobilienbewertung
Grundriss für die Praxis**

von Dipl.-Volkswirt Hauke Petersen,
Dipl.-Ingenieur Jürgen Schnoor und
Wolfgang Seitz B.A.

2015, 9., überarbeitete Auflage, 160 Seiten,
€ 19,90

ISBN 978-3-415-05292-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/1260187

Das handliche Fachbuch informiert den interessierten Laien über die Grundzüge der Verkehrswertermittlung. Anschaulich werden die drei in der ImmoWertV normierten Verfahren Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren dargestellt. Dabei zeigen die Autoren, alleamt erfahrene Praktiker, anhand von Beispielen auch die Anwendung der Methoden auf. Insgesamt ergibt sich für den Leser so ein rundes Bild der Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken.

Das Buch bezieht die Sachwertrichtlinie detailliert ein und erläutert die Neuerungen, die nach dem Erlass der Vergleichswertrichtlinie zu berücksichtigen sind. Damit ist diese Publikation auf dem neuesten Stand.

Das Buch eignet sich vor allem für die Leser, die sich zur Verkehrswertermittlung von Immobilien einen Überblick verschaffen möchten, ohne dabei zu tief ins Detail zu gehen.

 **BOORBERG**

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