

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2013

75. Ausgabe | 15. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

201 **Editorial**
Wagner

202–240

75 Statements, Kurzgeschichten,
Gedankensplitter, Bonmots oder
sonstige tiefschürfende Gedanken
mit steuerrechtlichem Bezug.

Steueranwaltsmagazin
75. Ausgabe

www.steuerrecht.org

 | BOORBERG

Editorial

1999	1	2	3			
2000	4	5	6	7		
2001	8	9	10	11		
2002	12	13	14	14		
2003	15	16	17	18		
2004	19	20	21	22		
2005	23	24	25	26	27	
2006	28	29	30	31	32	33
2007	34	35	36	37	38	39
2008	40	41	42	43	44	45
2009	46	47	48	49	50	51
2010	52	53	54	55	56	57
2011	58	59	60	61	62	63
2012	64	65	66	67	68	69
2013	70	71	72	73	74	75.

Einen schönen Winter wünscht

Ihre Redaktion steueranwaltsmagazin

Kirsten Bäumel
Dr. Jennifer Dikmen
Jürgen Wagner

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

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)
baeumel@baeumel-aachen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn
j.dikmen@t-online.de

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

Die 76. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2014.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **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 117,- EUR (ab 01.01.2014: 123,- EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

75 Statements, Kurzgeschichten, Gedankensplitter, Bonmots oder sonstige tiefschürfende Gedanken mit steuerrechtlichem Bezug.

Aus den bisherigen Heften des steueranwaltsmagazin, aus den Tagungsbänden Steueranwalt und Steueranwalt International, aus direkten Zuschriften, Zusagen und Zurufen haben wir einen bunten Strauß von Texten mit steuerrechtlichem Bezug zusammengestellt. Sie sind zukunftsbezogen, gegenwartsverliebt oder in der Vergangenheit verhaftet, allesamt aber zum kurzen Nachdenken geeignet.

- 1**
Das steueranwaltsmagazin beim BFH
Richter des I. Senats des Bundesfinanzhofs
- 2**
Kann man den Steuerberater verklagen, wenn...?
*Dr. Johannes Fiala, RA (München)
und Dipl.-Math. Peter A. Schramm*
- 3**
Liechtenstein sieht eine Steueramnestie vor
Presse- und Informationsamt der Liechtensteinischen Regierung
- 4**
Insichgeschäfte und „Bankkontostiftung“?
Fürstlich Oberster Gerichtshof, Vaduz
- 5**
Steuern als Schlankheitsmittel
*Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt*
- 6**
Europarechtliche Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Erträgen aus „schwarzen“ Fonds nach dem AuslInvestmG
Bundesfinanzhof, VIII. Senat
- 7**
DAV stellt sich gegen Gewerbesteuer für Anwälte
DAV-Depesche
- 8**
Vorauselender Gehorsam in Rechtshilfverfahren?
*Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt,
Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan*
- 9**
Steuerdiskussion in den USA
*Prof. Charles E. Falk, Esq., Mendham, New Jersey,
zit. John A. Cassara, New York Times*
- 10-13**
Kampf der unmoralischen legalen Steuergestaltung!
*Friedhelm Jacob, Partner (inaktiv), Rechtsanwaltskanzlei
Hengeler Mueller, Frankfurt*
- 14**
Steuergeldverschwendung
website Bund deutscher Steuerzahler
- 15**
Editorial steueranwaltsmagazin
*Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels-
und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*
- 16**
Steuersenkungen sind kein Allheilmittel
*Urs Bachofner und Manuela Siegert,
Schweizer Radio und Fernsehen*
- 17**
Aktuelle Entwicklungen des deutschen Steuerrechts
*Klaus von Brocke, Rechtsanwalt/FAStR,
Ernst & Young AG, München*

18**Milton Friedman zu Steuersenkungen**

Interview Mathias Müller von Blumencron und Ulrich Schäfer mit dem Nobelpreisträger Milton Friedman, SPIEGEL 41/2000

19**Steuerliche Berücksichtigung von Prozeßkosten**

Meldung der BRAK

20-23**Reformvorschläge für die Erbschaftsteuer**

*Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht
Susanne Thonemann-Micker, LL.M.*

24-28**Aufteilung des Steuerwerts bei gemischten Schenkungen**

*Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing,
S & P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf*

29-31**BFH präzisiert Voraussetzungen für Kettenschenkungen**

*Anmerkung zum Urteil des BFH v. 18.07.2013 – II R 37/11,
BFH/NV 2013, 1881, Dr. Christina Hildebrand, Rechtsanwalt/
Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

32-35**Quotennießbrauch versus Bruchteilsnießbrauch – Auswirkungen der Unterscheidung auf die Mitunternehmerstellung**

*Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

36-37**Schenkungsteuerliche Relevanz von Mehrstimmrechten**

*zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 30.01.2013,
II R 38/11, Dipl.-FW (FH) Philipp Maetz, RA, und Dr. Jochen
Kotzenberg, LL.M., RA, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

38**Neue Rechtsprechung zur Betriebsveranstaltung**

*RA/FAStR/StB Dr. Günter Winkels, S & P SÖFFING
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf*

39-40**Sollertragsteuer und Geldpolitik**

*Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale
(I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/
Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau*

41-44**Rechnungslegung und Kirchenvermögen**

*Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale
(I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der
Universität Koblenz-Landau*

45-47**Abfindungszahlungen nach dem Erbfall – Steuerliche Beurteilung und Gestaltungsmöglichkeiten**

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

48**BMF zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften**

BMF online

49**Begriff Steuervereinfachung**

Dr. Birgit Reinemund, Mannheim

50**Europäische Perspektiven im Unternehmenssteuerrecht**

Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster

51-55**Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft und seine Besteuerung**

Sebastian Korts, RA, FAStR, FAH&GR, MBA, M.I.Tax, Köln

56**Die Neudefinition des biblischen Steuerzehntels**

Neue Zürcher Zeitung

57-60**Was lange währt ... oder: Trost für Mandanten**

*Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt/Fachanwalt für
Steuerrecht, Düsseldorf*

61**Vergnügungssteuer – Mit Vergnügen**

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

62**Das Schließfach**

*Rechtsanwalt und Dipl. Finanzwirt Rainer Biesgen,
Wessing & Partner Rechtsanwälte, Düsseldorf*

63

Finanzgericht Rheinland-Pfalz: Gold, Glitzer und Edelsteine – Zahnarzt kann Anschaffungskosten für Luxushandy nicht als Betriebsausgaben absetzen*Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn*

64

Die Tantra-Massage im Steuerrecht*RA/FASr/FAGewRechtsschutz Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring, Bonn*

65

Festliche Umsatzsteuer*RA/FASr/FAGewRechtsschutz Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring, Bonn*

66-68

FG Berlin-Brandenburg: Keine rückwirkende Erhöhung der ausgleichsfähigen Verluste gemäß § 15a EStG bei unzutreffender Eintragung der Haftsumme im Handelsregister*Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn*

69-71

BGH: Aufrechnung des Treugeber-Gesellschafters gegen den Freistellungsanspruch des Treuhänder-Gesellschafters*Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn*

72

Deutschlands wenig bekannte Seite – Steueroase und Platz für Geldwäsche*Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main*

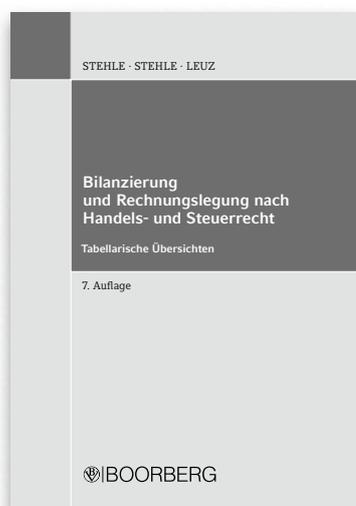
73

Aus einer literarischen Beschreibung der Tätigkeit eines Steuerbeamten*zit. David Foster Wallace, „The Pale King“*

74

Lyrik und Prosa ...**Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht***Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach*

75

Die Arbeit an diesem Medium lohnt also nach wie vor*Leserzuschrift***Grundlegend.****Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht in tabellarischen Übersichten**

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

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-

ISBN 978-3-415-04559-0

Die Broschüre vermittelt Praktikern schnelle, gründliche und systematische Informationen für ihre tägliche Arbeit. Sie dient gleichermaßen Studenten als Orientierungshilfe und Einstieg in die Bilanzierung und Rechnungslegung. Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt. In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/145275

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1113

3 Monate kostenlos testen:

www.estg-context.de



LADEMANN

EStG *context*

in Zusammenarbeit mit 

Das finden Sie NUR hier:

- › **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- › **EStG kompakt:**
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- › **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- › **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- › **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über 15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- › **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-

1**Das steueranwaltsmagazin beim BFH**

„(...) Allerdings wird die tatsächlich fehlende Ansässigkeit durch Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 1989/2008 mittels Regelungsfiktion substituiert (ebenso Anger/Wagemann, Internationales Steuerrecht –IStR– 2012, 648; Anger/Sewtz, IStR 2009, 273; Renger/ Faller, GmbH-Rundschau 2012, 1028; Plewka/Renger, Internationale Wirtschafts-Briefe –IWB– Heft 1/2009, Fach 3 Gruppe 2 S. 1397; Kleutgens/Sinewe, Recht der Internationalen Wirtschaft, Beilage 2 zu Heft 12/2006, 1, 3; wohl auch Mittermaier in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tz. 32.125; Jacob, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht –JbFStR– 2011/2012, S. 534, 538; derselbe, Steueranwaltsmagazin –SAM– 2011, 42, 47; Wehrße, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften, 2011, S. 113f.; Lüdicke in (...)“

Aus dem Urteil des BFH vom 26. Juni 2013 I R 48/12 (Vorinstanz: FG Köln vom 24. April 2012 2 K 3928/09, (EFG 2012, 1853))

2**Kann man den Steuerberater verklagen, wenn ...?**

„Kann man den Steuerberater verklagen, wenn die Selbstanzeige aufgrund handwerklicher Mängel nicht reicht, wenn sie deshalb nicht anerkannt und von der Staatsanwaltschaft nur wie ein Geständnis bewertet wird?“, fragte die *Süddeutschen Zeitung* (SZ) vom 15.07.2013: Der steuerliche Berater „muß nicht für den Mandanten ins Gefängnis.“ – für eine zivilrechtliche Haftung meint die SZ, daß es darauf ankomme, „wie nah sich Berater und Klient sind.“ Dies ist nicht frei von Rechtsirrtum.

Haftung trotz Gefälligkeit oder „tiefer Freundschaft“

Nur wenn kein Geschäftsbesorgungsvertrag vorliegt, und kein Rechtsbindungswille, können Rat und Auskunft bei lediglich einfacher Fahrlässigkeit haftungsfrei sein, also eine reine Gefälligkeit, § 675 Abs. 2 BGB. Entscheidend ist nicht der „innere“ Wille, „nicht haften zu wollen“, sondern der „objektiv erkennbare Wille“. Dafür kommt es auf typische Indizien an, wie etwa der Wert einer Sache, die wirtschaftliche Bedeutung, das Interesse eines Begünstigten, das Ausmaß der Risiken bei fehlerhafter Leistung, das eigene wirtschaftliche oder rechtliche Interesse des Handelnden, und ob es sich um Hilfeleistung des alltäglichen Lebens handelt. Aufgrund der mit einer Selbstanzeige einhergehenden Verantwortung handelt es sich niemals um eine haftungsfreie Gefälligkeit. Anders ist es lediglich denkbar, wenn wie als

Schreibkraft bei der Niederschrift der Selbstanzeige nach Vorgabe mitgewirkt wird.

Aus: *Fehler und Fallen bei der Selbstanzeige – oder Steuerhinterziehung-Deluxe: Wann steuerliche Berater neben dem Steuerhinterzieher zivil- und strafrechtlich haften*

Dr. Johannes Fiala, RA (München), MBA Finanzdienstleistungen (Univ.), MM (Univ.), Geprüfter Finanz- und Anlageberater (A.F.A.), LB (Univ.), Bankkaufmann (www.fiala.de) und Dipl.-Math. Peter A. Schramm, Sachverständiger für Versicherungsmathematik (Diethardt), Aktuar DAV, öffentlich bestellt und vereidigt von der IHK Frankfurt am Main für Versicherungsmathematik in der privaten Krankenversicherung (www.pkv-gutachter.de); *Liechtenstein-Journal* 2013, 101 ff.

3**Liechtenstein sieht eine Steueramnestie vor**

„Regierung genehmigt Bericht und Antrag zur Abänderung des Steuergesetzes.“

Vaduz (ots/ikr) – Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 22. Oktober 2013 einen Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Steuergesetzes verabschiedet, welcher für das Jahr 2014 eine Steueramnestie vorsieht.

An die Regierung wurde in letzter Zeit mehrfach das Anliegen herangetragen, daß die Möglichkeit einer Amnestie geboten werden sollte. Bei Steuerpflichtigen habe aufgrund der seit 2011 internationalen eingetretenen Entwicklungen ein Umdenken stattgefunden und es bestehe eine hohe Wahrscheinlichkeit, daß nicht wenige Steuerpflichtige nun ihr in der Vergangenheit nicht versteuertes Vermögen bzw. ihre nicht versteuerten Einkünfte deklarieren würden, wenn eine Amnestie gewährt würde.

Die Regierung möchte deshalb im Jahr 2014 eine Amnestie gewähren, nicht zuletzt auch als Maßnahme zur Erhöhung der Steuereinnahmen. Die Steuereinnahmen aus der befristeten Selbstanzeige des Jahres 2011 beliefen sich auf rund CHF 24 Mio.

Bei der nun vorgeschlagenen Amnestieregelung soll die Nachsteuer samt Zins von 4% für die vergangenen fünf Jahre erhoben werden; es werden keine Strafe und kein Zuschlag zur Nachsteuer erhoben. Die Regierung schlägt sodann eine Verschärfung der Konditionen für die «normale» Selbstanzeige gemäß Art. 142 SteG, d.h. Selbstanzeigen, welche nach Ablauf der Amnestiefrist erfolgen, vor. Hier soll der Zuschlag von 10% neu auf 20% angehoben werden.“

Meldung des Presse- und Informationsamts der Liechtensteinischen Regierung vom 23.10.2013

4

Insichgeschäfte und „Bankkontostiftung“?

„7.3 Damit kann zu der hier entscheidenden Frage übergeleitet werden, ob die Beklagten im Zusammenhang mit den in den Jahren 1998 und 1999 an sie erfolgten Schenkungen Insichgeschäfte vornahmen und/oder bei der Durchführung und Abwicklung dieser Schenkungen eine Interessenkollisionslage bestanden hat. (...) Der gemeinsame Leitgedanke und Zweck dieser Bestimmungen ist es, den Vertretenen bzw. die Verbandsperson respektive auch eine Stiftung vor Gefahren zu schützen, die sich aus der bei Insichgeschäften vom Gesetz regelmäßig unterstellten Interessenkollision ergeben. (...) Er befindet sich automatisch in einem Interessenkonflikt, vor dem er und der von ihm Vertretene (die Verbandsperson) geschützt werden müssen (vgl. SZ 54/120; EvBl 1981/190; RS0019350; RS0028072; Dominique Jakob, Schutz der Stiftung [2006] S. 387 f.).“

„(...) Auch eine solche in der Praxis als Bankkontostiftung bezeichnete Familienstiftung unterliegt – von hier nicht zu erörternden anderen statutarischen Regelungen abgesehen – den gesetzlichen Regelungen und formalen Ordnungsvorschriften. (...) Die Interessenkollisionsregelungen des PGR und insbesondere auch des TrUG stellen nicht auf eine tatsächliche Benachteiligung des Vertretenen (der Verbandsperson) ab, sondern enthalten Regelungen, wie Rechtsgeschäfte bei Vorliegen von Interessenkonflikten abzuwickeln sind und welche Rechtsfolgen Verstöße dagegen zeitigen.

Entgegen der Meinung des Obergerichts und allen Interpretationsversuchen der Beklagten vollzog der Erstbeklagte bei der Abwicklung der hier gegenständlichen Schenkungen jedenfalls Insichgeschäfte. Angesichts des „Datenklaus“ in der Treuhandgesellschaft und dessen Veröffentlichung in den Medien Ende 1997 lag das Konfliktpotential zwischen seinen Eigeninteressen (und denen des Zweitbeklagten als seinem Angestellten) als Beschenkte und den Interessen der mit diesen Schenkungen entreicherten Klägerin, die wahrzunehmen die Beklagten als deren Organe verpflichtet waren, auf der Hand (vgl. auch StGHE 2005/14 in LES 2007, 67 [73]). (...) Wer sich als Organ einer Verbandsperson auch unter Hinweis auf einen ihm persönlich zustehenden Anspruch etwas selbst überweist oder vom Bankkonto der Verbandsperson behebt, führt ein Insichgeschäft durch (vgl. Krejci in Krejci, RK [UGB] § 122 Rz 9; Dominique Jakob a. a. O. 439 f., 448 f.).“

Aus: *FL-OGH, Urteil vom 07.01.2009, 1CG.2006.303 (CB./Batliner), gekürzte Wiedergabe aus steueranwaltsmagazin 2009, 26 ff. und Liechtenstein-Journal 2009, 26 ff.*

5

Steuern als Schlankheitsmittel – Kurioses zur Vielseitigkeit der Funktion von Steuern

Politikern liegt die Gesundheit der Bürger ihres Landes offensichtlich sehr am Herzen. Nachdem in der Bundesrepublik Deutschland die Partei der Grünen im Wahlkampf 2013 vorschlug, einen vegetarischen Tag in Kantinen einzuführen, sollte nun ernsthaft überlegt werden, ob dem mexikanischen Vorbild gefolgt und auch in Deutschland eine Schlankheitssteuer eingeführt werden sollte.

Die Zahl der übergewichtigen Bürger steigt nicht nur in Deutschland und anderen europäischen Industrienationen stetig an. In Mexiko wurde bereits eine „echte Übergewichtsepidemie“ festgestellt (dpa. Wiwo.de, *Miriam Motta*, 08.11.2013). Mexikaner bevorzugen wohl süße Getränke zum Durstlöschen. Die Einführung einer „Cola-Steuer“ wurde deshalb bereits in Erwägung gezogen. In Mexiko soll nun das Übergewicht als Ursache für Diabetes bekämpft werden. Der Kongreß beschloß vergangenen Donnerstag zu diesem Zweck eine Steuerreform. Ab Anfang 2014 wird auf Lebensmittel mit mehr als 275 Kalorien je 100 Gramm eine Steuer von acht Prozent erhoben. Diese Steuer wird sich wohl als Strafsteuer auf Fast-Food-Produkte auswirken. Präsident *Nieto* kündigte weitere Maßnahmen gegen die Fettleibigkeit seiner Landsleute an.

Ob der Steuersatz von acht Prozent ausreichen wird, um mexikanische Bürger vom Verzehr von Fast-Food-Produkten abzuhalten, wird sich noch erweisen müssen. Die Auswirkungen zu beobachten, wird aber sicher auch für deutsche Politiker lehrreich sein, die sich für die Gesundheit ihrer Landsleute einsetzen wollen. Nicht unberücksichtigt bleiben darf auch der Aspekt, daß Krankenkassen und -versicherungen ein wohl nicht unerhebliches Einsparpotential erwarten können, wenn deutsche Bürger schlank und gesund bleiben.

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

6

BFH: Europarechtliche Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Erträgen aus „schwarzen“ Fonds nach dem AuslInvestmG

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 73b EGV (ab 1. Mai 1999 Art. 56 EG) einer nationalen Regelung (hier: § 18 Abs. 3 AuslInvestmG), wonach für inländische Beteiligte an ausländischen Investmentfonds unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich zu den Ausschüttungen fiktive Einnahmen i.H.v. 90 v.H. der Differenz zwischen dem ersten und dem letzten Rücknahmepreis des Jahres, mindestens aber 10 v.H. des letzten Rücknahmepreises (oder des Börse- oder Marktwerts) anzusetzen sind, bei Beteiligungen an Drittstaatenfonds deshalb nicht entgegen, weil die seit dem 31.12.1993 im wesentlichen unveränderte Regelung im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne der Bestandsschutzregelung des Art. 73c Abs. 1 EGV (ab 01.05.1999 Art. 57 Abs. 1 EG) steht? Sofern die Frage 1 nicht bejaht wird:
2. Stellt die Beteiligung an einem solchen Investmentfonds mit Sitz in einem Drittland stets eine Direktinvestition i.S.d. Art. 73c Abs. 1 EGV (ab 01.05.1999 Art. 57 Abs. 1 EG) dar oder ist die Antwort hierauf davon abhängig, ob die Beteiligung dem Anleger aufgrund von nationalen Vorschriften des Sitzstaates des Investmentfonds oder aus anderen Gründen die Möglichkeit gibt, sich effektiv an der Verwaltung oder der Kontrolle des Investmentfonds zu beteiligen?

BFH, Beschluß vom 06.08.2013, VIII R 39/12

7

DAV stellt sich gegen Gewerbesteuer für Anwälte

Nachdem am Montag, 28. Oktober 2013, in der „FAZ“ anlässlich der Diskussionen rund um den Bundesverband der Freien Berufe in einem Kommentar die Frage nach der Gewerbesteuerpflicht für Großkanzleien und größere Arztpraxen gestellt worden ist, hat der DAV reagiert.

In der „FAZ“ vom Mittwoch, 30. Oktober 2013, in der Rubrik „Recht und Steuern“ erschien ein Gastbeitrag des DAV-Präsidenten. Darin wird die Gewerbesteuerbefreiung der Freiberufler verteidigt und die Argumentation dargelegt. Unter anderem weist der DAV auf das Bundesverfassungsgerichtsurteil vom Januar 2008 (AZ: 1 BvL 2/04) hin. Es hatte festgestellt, daß die Besonderheiten der Ausbildung, die Stellung im Sozialgefüge, die staatlichen und berufsautonomen Regelungen sowie die Art und Weise der Erbringung der Dienstleistungen das Berufsbild der Freien Berufe derart prägen, daß sie nicht mit sonstigen Gewerbetreibenden vergleichbar seien. Auch führt der DAV-Präsident aus, daß Gewerbetreibende in der Regel ihre Steuerbelastungen bei den Preisen berücksichtigen können, zu denen sie ihre Leis-

tungen anbieten. Dies gilt für Anwältinnen und Ärzte nicht derart, soweit diese ihre Honorare auf Grundlage der gesetzlichen Gebührenregelungen berechnen.

Aus: DAV-Depesche 44/2013

8

Vorausiegender Gehorsam in Rechtshilfeverfahren?

„Lichtenstein sieht sich seit nunmehr weit über 10 Jahren ständig zunehmender Kritik wegen der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden konfrontiert. Nicht allein die Zusammenarbeit im Bereich fiskalischer Angelegenheiten, sondern auch die Behandlung von internationalen Rechtshilfeersuchen im Rahmen der Strafrechtspflege durch liechtensteinische Behörden wird international seit jeher als verzögernd und nicht den internationalen Standards entsprechend dargestellt. Diese Sichtweise entspricht jedoch in keiner Weise den Tatsachen. Die liechtensteinischen Gerichte haben sich in den letzten Jahren im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen im Vergleich zu anderen europäischen Staaten als äußerst kooperativ erwiesen und aufgrund einer Vielzahl von Rechtshilfeersuchen ausländischer Untersuchungsbehörden in Liechtenstein Unterlagen beschlagnahmt und mutmaßlich deliktische Vermögenswerte gesperrt.“

Aus: Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan, *Extensive Anwendung des Vertrauensgrundsatzes in Rechtshilfeverfahren: Vorausiegender Gehorsam in Rechtshilfeverfahren?*, Liechtenstein-Journal 1/2009

9

Steuerdiskussion in den USA

„Many of you have expressed anger that while the U.S. has the disclosure war regarding Switzerland and Liechtenstein, it has done nothing to clean up Delaware and other states that act with a shroud of secrecy. The following article appeared in Friday's New York Times and was written by a former special agent of the U.S. Treasury Department.“

(Prof. Charles E. Falk, Esq., Mendham, New Jersey)

Delaware, Den of Thieves?

By JOHN A. CASSARA

OUTSIDE of crimes of passion, criminal activity is typically motivated by greed.

As a special agent for the Treasury Department, I investigated financial crimes like money laundering and terro-

ism financing. I trained foreign police forces to „follow the money” and track the flow of capital across borders.

During these training sessions, I'd often hear this: „My agency has a financial crimes investigation. The money trail leads to the American state of Delaware. We can't get any information and don't know what to do. We are going to have to close our investigation. Can you help?”

The question embarrassed me. There was nothing I could do.

In the years I was assigned to Treasury's Financial Crimes Enforcement Network, or Fincen, I observed many formal requests for assistance having to do with companies associated with Delaware, Nevada or Wyoming. These states have a tawdry image: They have become nearly synonymous with underground financing, tax evasion and other bad deeds facilitated by anonymous shell companies – or by companies lacking information on their „beneficial owners,” the person or entity that actually controls the company, not the (often meaningless) name under which the company is registered.

Our State and Treasury Departments routinely identify countries that are havens for financial crimes. But, whether because of shortsightedness or hypocrisy, we overlook the financial crimes that are abetted in our own country by lax state laws. While the problem is concentrated in Delaware, there has been a „race to the bottom” by other states that have enacted corporate secrecy laws to try to attract incorporation fees.

The Financial Action Task Force, an international body that sets standards for the fight against money laundering, terrorist financing and other threats to the international financial system, has repeatedly criticized America for failing to comply with a guideline requiring the disclosure of beneficial ownership information. The Organization for Economic Cooperation and Development, with which the task force is affiliated, has championed international standards for financial transparency, but cannot compel compliance. Watchdog groups like the Organized Crime and Corruption Reporting Project, Global Financial Integrity and Global Witness say that anonymous companies registered in the United States have become the vehicle of choice for drug dealers, organized criminals and corrupt politicians to evade taxes and launder illicit funds. A study by researchers at Brigham Young University, the University of Texas and Griffith University in Australia concluded that America was the second easiest country, after Kenya, in which to incorporate a shell company.

Domestic law enforcement agencies are as stymied as foreign ones. In one case I worked on, American investigators had to give up their examination of a Nevada-based

corporation that had received more than 3,700 suspicious wire transfers totaling \$81 million over two years. The case did not result in prosecution because the investigators could not definitively identify the owners.

Anonymous corporations are not only favored tools of criminals, but they also facilitate corruption, particularly in the developing world. A recent World Bank study found that the United States was the favored destination for corrupt foreign politicians opening phantom companies to conceal their ill-gotten gains.

Last month, Representatives Maxine Waters of California and Carolyn B. Maloney of New York, the top Democrats on the House Financial Services Committee, introduced legislation that would require United States corporations to disclose to the Treasury Department their beneficial owners. On Thursday, Prime Minister David Cameron of Britain went even further, announcing that a planned national registry of companies' true owners would be open to the public, not just to law enforcement authorities.

The proposal enjoys support from law enforcement experts like Dennis M. Lormel, who led the F.B.I.'s efforts against terrorism financing after 9/11, and the former Manhattan district attorney Robert M. Morgenthau (and his successor, Cyrus R. Vance Jr.).

While officials in Delaware, Wyoming and Nevada talk about their corporate „traditions,” I am unimpressed. Business incorporation fees have accounted for as much as a quarter of Delaware's general revenues. It's no surprise that officials in Dover and Wilmington want to protect their state's status as a corporate registry, but if that means facilitating criminal activity, their stance is a form of willful blindness. America must require uniform corporate-registration practices if it is to persuade other nations to cooperate in the fight against financial crimes

Mitgeteilt von Prof. Charles E. Falk, Esq., Mendham, New Jersey, USA

10-13

10

Kampf der unmoralischen legalen Steuergestaltung!

Derzeit ist ein Thema aktuell, das unter dem englischen Kürzel „BEPS“ läuft – Base Erosion / Profit Shifting, also frei übersetzt „Aushöhlen der steuerlichen Bemessungsgrundlage / Gewinnverlagerung“. Für die Älteren unter uns ist das kein neues, sondern nur ein neu entdecktes Thema. Meine aktive Zeit im Bonner Finanzministerium begann

1980, und eines meiner ersten Projekte war die Mitarbeit an den „Verwaltungsgrundsätzen zur internationalen Einkunftsabgrenzung“ aus dem Jahre 1983. Deren Kernbereich hat noch heute Bestand. Hauptziel dieses Werks war und ist die zutreffende Ableitung und Überprüfung der internationalen Verrechnungspreise – natürlich auch mit dem fiskalischen Ziel der Sicherung des nationalen Steueraufkommens vor künstlichen Gewinnverlagerungen ins Ausland. Letztlich ging es also schon damals um den Kampf gegen Base Erosion und Profit Shifting.

Neu an der aktuellen BEPS-Diskussion ist also nicht das Phänomen der Gewinnverlagerung, sondern der heute wohl höhere Grad an internationaler Visibilität und eine gesteigerte Intensität der damit einhergehenden Diskussion unter aktiver Beteiligung einer sehr viel größeren Zahl sich betroffen fühlender Staaten. Es geht wohl auch um weitaus größere Beträge an Steueraufkommen, die bei erfolgreichen BEPS-Gestaltungen verloren zu gehen drohen.

11

Auch werden in der Diskussion neue Akzente gesetzt. Neben die hergebrachten Kategorien von Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und Rechtsmißbrauch tritt ein neuer Maßstab: Wo liegt die Schwelle, ab der eine legale Steuergestaltung in eine „unmoralische Steuertrickserei“ umschlägt? Derartige Vokabeln waren jüngst von durchaus ernstzunehmenden Amtsträgern und Wahlkämpfern zu vernehmen. Was ist gemeint? Die legale Gestaltung nutzt Regelungslücken und Inkongruenzen an den Schnittstellen zwischen den Steuersystemen verschiedener Staaten, um die Steuerlast insgesamt definitiv zu senken oder zumindest den Auslöser für eine Steuerschuld auf später zu verlagern. Die „Steuertrickserei“ tut nicht viel anderes, ist vielleicht etwas findiger als die „brave“ Steuergestaltung, aber wo bitte ist die rote Linie zur „Unmoral“ einer Gestaltung überschritten? Sicherlich nicht erst beim Gestaltungsmißbrauch, denn der führt schon nach den allgemeinen oder speziellen Rechtsregeln zur steuerlichen Sanktion, zur Nichtanerkennung durch Verwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, schlägt also aus der Sicht des Gestalters fehl in dem Bemühen um BEPS. Die „Steuertrickserei“ ist vielmehr etwas, was mit den herkömmlichen Waffen des Steuerrechts gerade nicht bekämpft werden kann. Eben deswegen wird die Kategorie der „Unmoralität“ bemüht – gewissermaßen als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal einer nicht vorhandenen Sanktionsnorm. So soll die Steuertrickserei geächtet und dadurch eine ähnliche Rechtsfolge wie beim Rechtsmißbrauch herbeigeführt werden. Das Problem ist nur, daß Moral und Unmoral keine justiziablen Kategorien sind und damit für die steuerrechtliche Bewertung eines Lebenssachverhaltes nicht taugen. Anders gewendet: Aus vorhandener oder fehlender außersteuerlicher Motivation für eine Ge-

staltung lassen sich durchaus Rechtsfolgen ableiten (siehe § 42 AO), aus fehlender Steuermoral aber nicht.

12

Auf einer ganz anderen Ebene liegt es, wenn die Beteiligten, sich vom „Steuertrickser“ übervorteilt fühlenden Staaten an sich gegenseitig appellieren, in ihren Steuergesetzen das „race to the bottom“ zu beenden, einander also nicht im Wettbewerb um Standorte mit lockenden Steuervorteilen zu überbieten. Das deutsche BMF hatte schon in den 1980er Jahren einen entsprechenden „Code of Conduct“ gefordert, wurde seinerzeit aber von vielen Partnerverwaltungen darob eher belächelt. Schön zu wissen, daß genau diese Vorschläge knapp 30 Jahre später wieder auf dem Tisch liegen.

13

Zurück zur „unmoralischen Steuertrickserei“. Das Verdikt der „Unmoralität“ einer Steuergestaltung ist meines Erachtens mindestens so lange fehl am Platz, als sich dieselben Moral-Prediger nicht genauso nachdrücklich gegen einen unmoralischen Ausgabenmißbrauch erheben. Dieser ist mindestens genauso „schlimm“ – ein Vernichten bereits erfolgreich beim steuerehrlichen Bürger erhobener Steuern und Abgaben. Ein in den Sand gesetztes Rüstungsprojekt, bei dem sich mal eben €500.000.000 an Steuergeldern in Luft aufgelöst haben, verdient mindestens eine genauso intensive öffentliche Diskussion und kritische Überprüfung wie eine lege artis gestaltete Funktionsverlagerung nach Irland.

Friedhelm Jacob, Partner (inaktiv), Rechtsanwaltskanzlei Hengeler Mueller, Frankfurt

14

Steuergeldverschwendung

Im Schwarzbuch erfaßt der Bund der Steuerzahler über 100 Beispiele öffentlicher Steuergeldverschwendung. „Mit dem Schwarzbuch sensibilisieren und mahnen wir. Wir nennen Roß und Reiter, sorgen für Transparenz, klären auf und stellen Zusammenhänge her! Wir sprechen Fehlentscheidungen und den unsachgemäßen Umgang mit Steuergeld an. Denn das schärfste Schwert im Kampf gegen die Verschwendung ist eine sensibilisierte und wachsame Öffentlichkeit. Das Schwarzbuch 2013 ‚Die öffentliche Verschwendung‘ wurde am 17. Oktober 2013 in Berlin veröffentlicht.“

(website Bund deutscher Steuerzahler: www.schwarzbuch.de)

15

Editorial steueranwaltsmagazin

Da hat eine große deutsche Finanzzeitung tatsächlich gefragt, ob der Entwurf für das neue liechtensteinische Stiftungsrecht eine Reaktion auf die Angriffe Deutschlands sei, die es ab dem 14. Februar ganz massiv gegeben hat. Die Antwort, das eine habe mit dem anderen nicht das Geringste zu tun, glaubte der Journalist nicht. Auch der dezente Hinweis auf die Souveränität anderer Staaten brachte wenig Neues. Ob denn Liechtenstein nicht wegen der EU oder dem EWR verpflichtet sei? Die wiederum negative Antwort konnte der Journalist ebenfalls nicht fassen. Ein anderes Verständnis von Persönlichkeitsrechten will weder der einseitig programmierte Journalist gelten lassen, noch so böse Worte wie Steuerkolonialismus hören.

Wagner, Editorial steueranwaltsmagazin 2/2008

16

Steuersenkungen sind kein Allheilmittel

„Auf Druck des Auslands werden gewisse Steuerprivilegien für internationale Firmen in der Schweiz nicht mehr haltbar sein. Es drohen Firmen-Abwanderungen und damit Steuerausfälle. Dies bringt die Kantonsfinanzen weiter in Bedrängnis. Jetzt müssen die Kantone kreativ werden. Multinationale Unternehmen anziehen durch privilegierte Besteuerung – dies war und ist eine beliebte Strategie vor allem kleinerer Kantone. Doch dieses Modell gerät zunehmend unter Druck.“

EU und OECD wollen nicht mehr länger zuschauen, wie Schweizer Kantone globale Unternehmen gegenüber rein inländischen bevorzugt behandeln. Die Schweiz wird darum ihr System der Unternehmenssteuer anpassen müssen.

Was bleibt, wenn eine privilegierte Besteuerung nicht mehr möglich sein wird? *Marco Salvi* von *Avenir Suisse* skizziert das Dilemma: «Dann muß sich der Kanton fragen: Senke ich meine ordentlichen Steuern auf das Niveau der privilegierten, damit die Unternehmen nicht abwandern?»

Für Zug oder Genf könne das attraktiv sein, da dort anteilmäßig sehr viele Unternehmen steuerprivilegiert sind. Pauschale Steuersenkungen, um Abwanderungen von Unternehmen zu verhindern – das hält *Marco Salvi* aber nicht für alle Kantone für die richtige Strategie: «Zürich hat nicht so viele privilegiert besteuerte Unternehmen im Vergleich zu allen Unternehmen.» Dort werde die Anpassung schwierig werden.

«Die Reform der Unternehmenssteuer ist ein großer Brocken», sagt *Marco Salvi*. «Da ist der Effort der Kantone gefragt.» Einige werden ihr Geschäftsmodell anpassen müssen, mahnt *Avenir Suisse* in einer Studie, die sie morgen publiziert.“

Urs Bachofner und Manuela Siegert, Schweizer Radio und Fernsehen, srf.ch/news, 28. 10. 2013

17

Aktuelle Entwicklungen des deutschen Steuerrechts

„In die globale Entwicklung lassen sich auch die Initiativen der Europäischen Kommission einordnen. Daher kann es durchaus zu Überlappungen hinsichtlich der Pläne, Ziele und Wirkungen von Europäischer Kommission und OECD kommen. Gleichwohl sind die Initiativen der Europäischen respektive der Kommission unter einem etwas anderen Licht zu sehen. Denn den Vorschlägen der OECD kommt letztlich lediglich eine gewisse politische Dimension zu. Die Effektivität der Vorschläge wird auch dadurch geschmälert, daß sie einer bilateralen Umsetzung unter einer Vielzahl von Staaten bedürfen. Mit Ausnahme des nordischen Doppelbesteuerungsabkommens lassen sich kaum andere prominente Beispiele für wirksame multilaterale Abkommen finden. Dagegen muß auf der anderen Seite die Institutionalisierung der Europäischen Union und ihrer integrierenden Organe, insbesondere der Kommission und des Europäischen Parlaments, gesehen werden. Im Gegensatz zu den Vorschlägen der OECD können die Institutionen der Europäischen Union auf legislative Instrumente zurückgreifen, die eine möglichst gleichzeitige und gleichgeordnete Umsetzung unter zwischenzeitlich 28 Staaten gewährleisten. Zudem könnte dies vergleichsweise schnell realisiert werden, soweit die beteiligten Institutionen Einigungs- bzw. Realisierungswillen haben sollten.“

Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Partner Ernst & Young, München „Aktuelle Entwicklungen des deutschen Steuerrechts, Steueranwalt International 2013“

18

Milton Friedman zu Steuersenkungen

SPiegel: Gehen denn die Steuersenkungen in Deutschland aus Ihrer Sicht weit genug?

Friedman: Es ist immer richtig, die Steuern zu senken, in jedem Land der Welt, zu jedem Zeitpunkt, zu jedem beliebigen Anlaß. Alle Steuern sind zu hoch, alle Regierungen sind zu fett. Sie sollten die Steuern runtertreiben, so tief es irgend geht.

SPIEGEL: Welchen Steuersatz würden Sie denn empfehlen?

Friedman: 10, 15 Prozent. Keinesfalls viel höher.

SPIEGEL: Das meinen Sie nicht ernst.

Friedman: Doch. Schauen Sie einfach mal in die Vergangenheit. Die katholische Kirche empfahl ihren Anhängern über Jahrhunderte, 10 Prozent ihres Einkommens abzugeben. Im 19. Jahrhundert, als die Briten die ökonomische Weltmacht waren, übertrafen die Staatsausgaben niemals 10 bis 12 Prozent des nationalen Einkommens. Ähnlich war es in den Vereinigten Staaten bis 1930. Auch Hongkong lebte bis in die neunziger Jahre des 20. Jahrhunderts hinein sehr gut mit Steuern von unter 15 Prozent. Dann jedoch erhöhte die Regierung die Staatsausgaben und die Steuern und ruinierte damit Hongkongs Wirtschaft.

Interview Spiegel 41/2000 (Mathias Müller von Blumencron und Ulrich Schäfer mit dem Nobelpreisträger Milton Friedman, damals 88)

19

Steuerliche Berücksichtigung von Prozeßkosten

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 26.06.2013, veröffentlicht im Bundesgesetzblatt 2013 Teil I, Nr. 32/2013, 1809 ff., ist u. a. § 33 Abs. 2 EStG geändert worden. Dieser lautet in der Neufassung wie folgt:

„Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozeßkosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.“

Damit wird von der aktuellen Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil v. 12.05.2011, Az.: VI R 42/10, vgl. BRAK-Nr. 424/2012) abgewichen. Danach sind Zivilprozeßkosten grundsätzlich abzugsfähig, weil der Bürger wegen des staatlichen Gewaltenmonopols seine Ansprüche nicht selbst, sondern nur über die Einschaltung der Gerichte durchsetzen dürfe. Etwas anderes gelte nur für den, der sich mutwillig oder leichtfertig auf einen Prozeß eingelassen habe. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hatte die Anwendung des BFH-Urteils durch die Finanzverwaltung am 20.12.2011 durch einen sog. Nichtanwendungserlaß unterbunden.

Der Gesetzgeber hat somit an versteckter Stelle den Nichtanwendungserlaß des BMF im Gesetz festgeschrieben.

BRAK-Nr. 291/2013 v. 29.07.2013

20-23

20

Reformvorschläge für die Erbschaftsteuer

Aus kompetenten Kreisen hört man, daß in Sachen Erbschaftsteuer vorerst keine konkreten Reformüberlegungen von seiten des Gesetzgebers formuliert werden. Man wolle die Entscheidung des BVerfG über den Vorlagebeschluß des BFH vom 27.09.2012 abwarten. Dies ist auch gut so, da man dann bei einer Reform des ErbStG die konkreten verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG genau beachten kann und hoffentlich auch beachtet wird. Dies erscheint besonders deshalb so wichtig, da bereits 1995¹ und 2006² das Erbschaftsteuergesetz vom BVerfG jeweils für nicht mit dem Grundgesetz im Einklang stehend angesehen wurde. Es besteht hierdurch letztlich seit Jahrzehnten im Erbschaftsteuerrecht ein hoher Grad an Rechtsunsicherheit. Diesen gilt es endlich zu beseitigen.

Ob die Lösungsansätze, die zurzeit im Schrifttum angeboten werden, der Weisheit letzter Schluß sind, mag bezweifelt werden. Zu nennen ist zum einen das sog. 10-10-Modell, das der Bundesverband der Steuerberater in den letzten Monaten lebhaft zur Diskussion stellt, und zum anderen das sog. Zuschlagsteuermodell, das *Crezelius* erst kürzlich in seinem Gastkommentar im DB 2013, Heft 44, erwähnte.

¹ BVerfG, Beschluß vom 22.06.1995 – 2 BvL 552/91, BStBl. II 1995, 671.

² BVerfG, Beschluß vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

21

Der Grundgedanke des 10-10-Modells besteht darin, daß ein einheitlicher Steuersatz von 10% gelten und im Rahmen der Bewertung grundsätzlich nicht auf den Substanzwert, sondern auf den Ertragswert des unentgeltlich übertragenen Vermögens abgestellt werden soll. Dabei soll der Ertrag des übertragenen Vermögens über einen Zeitraum von 10 Jahren maßgebend sein, also Basis für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer sein. In dieselbe Richtung geht auch das Zuschlagsmodell. Die Erbschaftsteuerbelastung solle sich an den zukünftigen Erträgen des übertragenen Vermögens ausrichten. Die Erbschaftsteuer könne derart gestundet werden, daß sie nur dann anfällt und zu zahlen ist, wenn zukünftig entsprechende Gewinne aus dem übertragenen Vermögen erwirtschaftet werden. Dies soll nach *Crezelius* in der Weise geschehen, daß es zu einem ratiellen Zuschlag zur Einkommensteuer kommt, mittels dessen dann die Erbschaftsteuer getilgt wird.

22

Der Ausgangspunkt beider Modelle besteht darin, sich bei der Bewertung von einer Substanzwertbetrachtung zu lösen und auf den Ertrag des unentgeltlich übertragenen Vermögens abzustellen. Dies mag bei einer ersten Betrachtung etwas mutig sein; denn die Erbschaftsteuer ist im Grunde eine Substanzsteuer, da der Erwerb von Vermögenssubstanz der Besteuerung unterworfen wird.¹ Insofern wäre eine Bewertung grundsätzlich mit dem Substanzwert näherliegender als eine Bewertung mit dem Ertragswert. Andererseits darf aber nicht übersehen werden, daß der Gesetzgeber bereits im vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG zweifelsfrei alleine auf die Ertragskraft abstellt. Ebenso stellt das Gesetz bei der Bewertung von bebauten Grundstücken auf den Jahresmietwert und damit auf den Ertrag des Grundstücks ab. Auch wird man zu berücksichtigen haben, daß in der heutigen Zeit der gemeine Wert eines Vermögensgegenstandes häufig mehr über seine Ertragskraft als über seinen Substanzwert definiert wird. Somit kann der Ausgangspunkt der beiden Modelle akzeptiert werden.

Ferner ist die Bezugnahme auf den ertragsteuerlichen Gewinn bzw. Überschuß für Zwecke der Bewertung insoweit überzeugend, als die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Größen zugreift, die sowieso für andere steuerliche Zwecke ermittelt werden müssen. Damit würde bei der Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke keine zusätzliche Arbeit entstehen. Die Ermittlung der Erträge ist grundsätzlich für ertragsteuerliche Zwecke durchzuführen.

¹ Wilms in Wilms/Jochum, ErbStG, Einführung Tz. 10 (ErgLfg. Mai 2009).

23

Kritisch ist aber gegen die von dem 10-10-Modell und dem Zuschlagsmodell vorgeschlagene Bewertung einzuwenden, daß sie sich von dem im Erbschaftsteuerrecht herrschenden Stichtagsprinzip verabschiedet. Denn die Bewertung erfolgt zeitraumbezogen und zukunftsorientiert. Versteuert wird letztlich der zukünftige Ertrag, der möglicherweise vom Erblasser bzw. vom Schenker überhaupt nicht mehr kausal verursacht worden ist. Es würde eine Bereicherung versteuert werden, die der Erbe bzw. Schenker mit seiner eigenen Hände Arbeit erwirtschaftet hat. Dies mag das nachfolgende Beispiel verdeutlichen:

Beispiel: Der Erblasser vererbt seinem Sohn ein gesundes, am Markt gut aufgestelltes Produktionsunternehmen, das in der Vergangenheit durchschnittlich einen Ertrag vor Steuern von €250.000 erwirtschaftete. Nach dem Tod erhöht sich der jährliche Ertrag zum einen inflationsbedingt

um 5%, also um €12.500. Zum anderen führt der Sohn im zweiten Jahr nach dem Tod seines Vaters einen neuen, von ihm entwickelten Produktionsablauf ein und bewirkt dadurch eine Verdoppelung des Jahresertrages.

Wie dieses Beispiel zeigt, würde nach dem 10-10-Modell und dem Zuschlagsmodell durch den Erben etwas erbschaftsteuerlich zu versteuern sein, was er nicht geerbt, sondern selbst geschaffen hat (Entwicklung eines neuen Produktionsablaufes) bzw. was durch außerbetriebliche Umstände nach dem Übertragungszeitpunkt eingetreten ist (inflationsbedingte Ertragssteigerung). Dieses Problem ist dem Gesetzgeber auch nicht unbekannt, denn bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG greift er zur Bestimmung des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags auf den Durchschnittsertrag der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre zurück (§ 201 Abs. 1 und 2 BewG). Ein Abstellen auf die zukünftige Ertragskraft über einen bestimmten Zeitraum zum Zwecke der Bewertung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist mithin abzulehnen.

Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht Susanne Thone-mann-Micker, LL.M.¹

¹ Die Autorin ist Partnerin und Geschäftsführerin der überörtlichen Kanzlei S&P Söfing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

24-28

24

Aufteilung des Steuerwerts bei gemischten Schenkungen

Für die Nachfolgeplanung ist im Bereich des Ertragsteuerrechts die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG von erheblicher Bedeutung, da sie für die Übertragungen, die unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, eine Buchwertfortführung vorschreibt. Es wird also die Aufdeckung von stillen Reserven und damit die Entstehung von steuerpflichtigen Gewinnen negiert. Die Finanzverwaltung geht in derartigen Fällen, in denen die Übertragung nicht vollständig unentgeltlich, sondern lediglich teilentgeltlich erfolgte, von der sog. Trennungstheorie aus. Nach Maßgabe dieser Trennungstheorie ist das teilentgeltliche Rechtsgeschäft im Verhältnis der Verkehrswerte in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzusplitten. Dies führt nach der Trennungstheorie dazu, daß es im Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Einzel-Wirtschaftsguts stets zu einer quotalen Realisierung der stillen Reserven kommen

soll (BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Tz. 15). Folgendes Beispiel mag dies verdeutlichen:

Beispiel: A und B sind zu je 50% an der Speditions-OHG beteiligt. A hat in seinem Einzelunternehmen einen Lkw, den er fremdfinanziert hat. Die Restverbindlichkeit beträgt €3.000. Der Lkw steht noch mit €1.000 zu Buch, hat aber noch einen Verkehrswert von €10.000. Nun überträgt A den Lkw auf die Gesellschaft. Als Gegenleistung wird vereinbart, daß die Speditions-OHG lediglich die Restverbindlichkeit von €3.000 übernimmt. Es liegt ein teilentgeltliches Geschäft vor, da die OHG für €3.000 ein Wirtschaftsgut im Wert von €10.000 erhält. Die Finanzverwaltung geht aufgrund der Trennungstheorie von einem 30%igen entgeltlichen und einem 70%igen unentgeltlichen Geschäft aus. Aufgrund dessen sind im Einzelunternehmen des A stille Reserven (Verkehrswert €10.000 abzgl. Buchwert €1.000 = €9.000) in Höhe von 30%, also in Höhe von €2.700 aufzudecken. Folglich sind 30% des Buchwerts beim entgeltlichen Teil berücksichtigt worden. Der verbleibende Buchwert von 70% ist neben den Anschaffungskosten von €3.000 (Übernahme des Restdarlehens) bei der Speditions-OHG bei der Position Lkw zu aktivieren. Der Buchwert ist mithin im Rahmen der Trennungstheorie auf den entgeltlichen und den unentgeltlichen Teil aufgeteilt worden.

25

Dieser (reinen) Trennungstheorie ist der BFH in zwei Urteilen (BFH vom 21.06.2012 – IV R 1/08, DStR 2012, 1500 und BFH vom 19.09.2012 – IV R 11/12, DStR 2012, 2051) entgegengetreten. Er betrachtet den Vorgang zwar weiterhin insoweit getrennt, als er von einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Geschäft ausgeht. Ein unentgeltliches Geschäft ist danach immer dann gegeben, wenn eine Gegenleistung erbracht wird, die unter dem Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsguts liegt. In Höhe der Differenz zwischen dem (Teil-)Entgelt und der Gegenleistung liegt dann eine Entnahme vor, die aufgrund der Sonderregelung in § 6 Abs. 5 EStG nicht zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn, sondern zur Buchwertfortführung führt. Den hiervon getrennt zu betrachtenden entgeltlichen Teil würdigte der IV. Senat des BFH dahingehend, daß dieser nur dann zu einer Aufdeckung stiller Reserven führe, wenn das Entgelt höher als der Buchwert sei. Solange die Gegenleistung niedriger oder gleich dem Buchwert sei, würde es nicht zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven kommen. In diesem Punkt liegt die neue Erkenntnis des Senats, der den Buchwert nicht, wie es die Finanzverwaltung macht, anteilig dem entgeltlichen und unentgeltlichen Teil zuordnet, sondern den Buchwert vollumfänglich dem entgeltlichen Teil zuweist. Die Begründung ist letztlich so einfach wie überzeugend. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sei als eine Bewertungsvorschrift anzusehen, die für die dort genannten

Übertragungsvorgänge eine Bewertung zum Buchwert anordnet. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts. Dieses Wirtschaftsgut ist mithin mit dem Buchwert zu bewerten. Da die Bewertungsregelung des § 6 Abs. 5 EStG sich auf das einzelne Wirtschaftsgut bezieht, kann der Buchwert im Fall des teilentgeltlichen Geschäfts nicht auf einen entgeltlich und einen unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgutsteil aufgeteilt werden. Da eine Aufdeckung der stillen Reserven dann gegeben ist, wenn die Gegenleistung den Buchwert überschreitet, ist zwangsläufig der Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung zuzuordnen.

26

Vor diesem Hintergrund kann mit guten Gründen die Frage gestellt werden, ob dies nicht auch im Bereich der Schenkungsteuer für gemischte Schenkungen, also für teilentgeltliche Geschäfte, gelten könnte. Gemischte Schenkungen sind dadurch gekennzeichnet, daß der Zuwendungsempfänger für einen bestimmten wertmäßigen Teil der Zuwendung eine Gegenleistung erbringt. Der Wert des Zuwendungsgegenstands verminderte sich mithin um die Gegenleistung.¹ Das Problem der gemischten Schenkung war damit im Bereich der Wertermittlung platziert. Die Frage nach der Aufteilung des Zuwendungsgegenstands in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil spielte danach keine Rolle. Da das ErbStG für die Bewertung gem. § 12 ErbStG i.V.m. dem BewG besondere Steuerwerte vorsieht, die in keinem Fall den Verkehrswert überschreiten, sondern eher unterschreiten, ergab das folgende Problem: Wird der Zuwendungsgegenstand mit dem (niedrigeren) Steuerwert angesetzt und anschließend hiervon die Gegenleistung, die mit dem Verkehrswert anzusetzen ist, abgezogen, so konnte sich hier nur eine sehr geringe, wenn nicht gar negative Zuwendung ergeben.

Beispiel: Der Vater überträgt unentgeltlich auf seine Tochter ein Grundstück. Der Verkehrswert beläuft sich auf €5 Mio. und der Steuerwert soll €2,5 Mio. betragen. Die Tochter hat eine mit dem Grundstück im Zusammenhang stehende Verbindlichkeit in Höhe von €3 Mio. zu übernehmen. Würde man den Zuwendungsgegenstand, also das Grundstück, mit dem Steuerwert von €2,5 Mio. ansetzen und hiervon die Gegenleistung abziehen, so würde die Wertermittlung ergeben, daß die Schenkung einen negativen Wert von €0,5 ausmachen und zu keiner Belastung mit Schenkungsteuer führen würde.

¹ S. hierzu *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rz. 28.

27

Dieses Ergebnis empfand man als nicht sachgerecht, insbesondere aufgrund des damaligen Umstandes, daß der Steuerwert extrem vom tatsächlichen Wert nach unten hin abwich. Die Rechtsprechung des BFH¹ ist aufgrund dessen einen anderen rechtlichen Weg gegangen. Der BFH hat deshalb aus einem Vergleich des Verkehrswerts des Zuwendungsgegenstands zum Verkehrswert der Gegenleistung bzw. zum Verkehrswert der Bereicherung den prozentualen Anteil des entgeltlichen und unentgeltlichen Teils ermittelt und in diesem Verhältnis sodann den Steuerwert dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Teil zugeordnet. Für den vorstehenden Beispielsfall bedeutet dies, daß 3/5 (= 60%) des Zuwendungsgegenstandes danach auf den entgeltlichen und 2/5 (= 40%) auf den unentgeltlichen Teil entfallen. In diesem Verhältnis wird der Steuerwert aufgesplittet, mit der Folge, daß eine unentgeltliche Zuwendung in Höhe von €1 Mio. (= €2,5 Mio. x 40%) angenommen wird. Gedanklich teilt der BFH mithin den einheitlichen Zuwendungsgegenstand in zwei Zuwendungsgegenstände auf.² Die Aufteilung eines einheitlichen Wirtschaftsguts hat aber der IV. Senat des BFH im Rahmen der modifizierten Trennungstheorie strikt negiert. Dies auf das Erbschaftsteuerrecht übertragen, würde die aktuelle Rechtsprechung des Erbschaftsteuerensats des BFH als obsolet und die ältere Betrachtung zur gemischten Schenkung als die richtige Ansicht erscheinen lassen.

1 S. statt vielen BFH vom 23.10.2002 – II R 71/00, BStBl. II 2003, 162 und vom 08.02.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475.

2 So auch *Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rz. 29.

28

Hierfür würden auch folgende Gründe sprechen: Im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung würde das Ertragsteuerrecht und das Erbschaftsteuerrecht ein wenig näher zusammenrücken. Die Notwendigkeit der Rechtsprechung des BFH zur gemischten Schenkung dürfte nach der Neukonzeption des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, wonach die Bewertung der Vermögensgegenstände mit dem Verkehrswert bzw. mit einem Annäherungswert an den gemeinen Wert (Verkehrswert) erfolgt, als überflüssig anzusehen sein. Schließlich kann argumentativ auch auf die Regelungen in § 10 Abs. 6 Satz 4f. ErbStG verwiesen werden. Nach dieser Vorschrift sind bei der Bestimmung der Bereicherung des Erwerbers Schulden und Lasten, die mit nach § 13a oder § 13c ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung der Befreiungsvorschriften anzusetzenden Werts dieses Vermögens

zu dem Wert vor Anwendung der Befreiungstatbestände entspricht. Soll mithin im Bereich der Wertermittlung eine Aufteilung von Werten oder Abzugspositionen erfolgen, so bedarf es einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

*Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing*¹

1 Der Autor ist Gründungspartner und Geschäftsführer der überörtlichen Kanzlei S & P Söffing Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

29-31

29

BFH präzisiert Voraussetzungen für Kettenschenkungen – Anmerkung zum Urteil des BFH v. 18.07.2013 – II R 37/11, BFH/NV 2013, 1881

Steuerbehörden treten Kettenschenkungen häufig mit Skepsis gegenüber. Sie stehen schnell unter dem Generalverdacht des Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 AO und sind daher streitanfällig. Von einer Kettenschenkungen spricht man bei der Aufeinanderfolge mehrerer zivilrechtlicher Schenkungen mit ganz oder teilweise identischem Schenkungsgegenstand, bei denen der Erstbeschenkte in die Rolle des Zuwendenden wechselt und den Gegenstand ganz oder teilweise einem Dritten weiterschwenkt. Schenkungsteuerlich geht es um die Frage, ob darin, dem Zivilrecht folgend, mehrere Zuwendungen unter Lebenden – in einer Kette – erkannt werden oder ob darin nur eine unmittelbare Schenkung an den Dritten gesehen wird.¹ Die zivilrechtlich vereinbarten Schenkungen werden dann als steuerlich irrelevanter Leistungsumweg unter Berufung auf § 42 AO negiert.

Kettenschenkungen sind mit unterschiedlichen Ausprägungen bekannt.² Hier betrachtet wird allein die Begünstigung von Schwiegerkindern durch die Schwiegereltern über den Ehegatten. Werden in diesem Fall die zivilrechtlichen Schenkungen als unmittelbare Übertragung von Vermögen eines Schwiegerelternanteils an das Schwiegerkind qualifiziert, unterliegt der Erwerb der Steuerklasse II mit einem Freibetrag von lediglich €20.000. Folgt das Schenkungsteuerrecht dagegen dem Zivilrecht, unterliegen die Schenkungen in der Kette (Elternteil Kind/ Kind Ehegatte) der Steuerklasse I mit jeweils wesentlich höheren Freibeträgen (€400.000 bzw. €500.000).

Die schenkungsteuerrechtliche Qualifikation der Kettenschenkungen bestimmt sich danach, ob der Erstbeschenkte über den Schenkungsgegenstand tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Steht dem Erstbeschenkten eine eigene Entscheidungsbefugnis über die Verwendung

des zugewandten Gegenstandes zu, ist er insoweit bereichert und es liegen zwei Zuwendungen vor. Erhält hingegen der Erstbeschenkte eine Zuwendung, die er aufgrund einer Weitergabeverpflichtung schenkweise weiterüberträgt, liegt schenkungsteuerlich nur eine unmittelbare Zuwendung aus dem Vermögen des Erstzuwendenden an den Letztbedachten vor.

- 1 Vgl. zum Themenkomplex auch *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz. 238f.; *Geck* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 7 Rz. 393ff.
- 2 Neben der vorliegend betrachteten Fallgruppe sind Kettenschenkungen auch in der Ausgestaltung anzutreffen, daß das von einem Elternteil stammende Vermögen über die Einbeziehung des anderen Elternteils auf das Kind übertragen wird. In anderen Fällen wird die Zuwendung von Vermögen von der Großeltern- auf die Enkelgeneration über die Zwischenschaltung der Eltern erreicht.

30

In dem jüngst dem BFH vorliegenden Fall hatte der II. Senat über die Übertragung eines Grundstücksanteils von einem Kind auf seinen Ehegatten zu entscheiden, nachdem in der vorangegangenen notariellen Urkunde ein Elternteil schenkweise auf das Kind das gesamte Grundstück u. a. unter Anrechnung der Zuwendung auf den Pflichtteilsanspruch übertragen hatte. Auf die Zwischeneintragung des Kindes als Alleineigentümer in das Grundbuch war verzichtet worden. Der BFH¹ erkannte hierin keine unmittelbare Schenkung des Schwiegerelternanteils an das Schwiegerkind und erteilte sowohl dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 AO als auch dem eines Gesamtplans eine Absage. Dies folgert das Gericht insbesondere aus den Interessen der Beteiligten, denn Eltern bezwecken die Übertragung von Vermögenswerten regelmäßig auf ihr eigenes Kind und nicht auf das Schwiegerkind. Soll das Kind im Fall der Ehescheidung von der Schenkung profitieren, ist es ebenfalls direkt zu beschenken, da das dem Kind zugewendete Vermögen im Rahmen des Zugewinnausgleichs nicht der Ausgleichspflicht unterliegt. Vor diesem Hintergrund sieht der BFH den Anlaß für die Weiterschenkung nicht bei dem erstschenkenden Elternteil, sondern in der Ehe des Kindes, das demgemäß regelmäßig aus einer freien Motivation heraus den Schenkungsgegenstand auf den Ehegatten überträgt.

1 BFH, Urteil v. 18.07.2013 – II R 37/11, BFH/NV 2013, 1881.

31

Die Bedeutung des Urteils besteht darin, daß in ihm eine Reihe von Indizien für und gegen eine Weitergabeverpflichtung benannt werden, die auch für die anderen Fallgruppen der Kettenschenkungen von Bedeutung sein sollten. Als

Indiz für die Weitergabeverpflichtung des zuerst Beschenkten wird die Vereinbarung der Erst- und Zweitschenkungen in einer notariellen Urkunde angesehen. Werden beide Schenkungen hingegen in zwei zeitlich unmittelbar aufeinanderfolgenden notariellen Urkunden vereinbart, führt dieser Umstand für sich gesehen noch nicht zur Annahme einer Weitergabeverpflichtung. Gleiches gilt, wenn der Erstschenker positiv weiß oder es aber billigt, daß der Schenkungsgegenstand (jedenfalls in Teilen) weiterverschenkt wird und damit ein insgesamt abgestimmtes Verhalten vorliegt. Auch der Umstand, daß auf die Zwischeneintragung des Erstbedachten im Grundbuch aus Kostengründen verzichtet wird, stellt kein Indiz für eine unmittelbare Zuwendung dar, soweit die erste Schenkung durch ein wirksames Schenkungsversprechen, die Auflassung und die Eintragungsbewilligung ausgeführt ist. Denn dann hat der Erstzuwendende alles aus seiner Sicht zur Übertragung des Schenkungsgegenstandes Erforderliche getan. Überdies hat der BFH die Anordnung der Anrechnung der gesamten Schenkung auf den gesetzlichen Pflichtteilsanspruch (§ 2315 BGB) im ersten Schenkungsvertrag als starkes Indiz gegen eine Weitergabeverpflichtung angesehen, so daß in der Gestaltungspraxis eine solche Regelung in den ersten Schenkungsvertrag aufgenommen werden sollte.

Das vorliegende Urteil ist uneingeschränkt zu begrüßen. In der Abwehrberatung sollten sich Steuerpflichtige, die sich dem Vorwurf der unmittelbaren Schenkung von Schwiegereltern ausgesetzt sehen, fortan auf das vorliegende Urteil berufen. Das Urteil sollte für die Gestaltungspraxis jedoch nicht als Freibrief für die steuerliche Anerkennung der echten Kettenschenkungen angesehen werden. Denn die Interessenlage der involvierten Vertragsparteien bei der Schenkung von Schwiegereltern an das Schwiegerkind unter Zwischenschaltung des eigenen Kindes unterscheidet sich signifikant von den Interessen der Beteiligten bei anderen Fallgestaltungen der Kettenschenkungen.

Dr. Christina Hildebrand, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

32-35

32

Quotennießbrauch versus Bruchteilsnießbrauch – Auswirkungen der Unterscheidung auf die Mitunternehmerstellung

Die Rechtsbeziehungen zwischen Nießbraucher und Gesellschafter sind streitanfällig und immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung. Ausgangspunkt des Problems ist, daß die Rechte des Nießbrauchers und des verpflichteten Ge-

sellschafters so auszugestalten sind, daß sowohl die Rechtsstellung des Nießbrauchers als auch des Verpflichteten eine Mitunternehmerstellung im steuerlichen Sinne vermittelt. Das Bestehen dieser **Mitunternehmerstellung** sowohl beim Nießbraucher als auch beim Nießbrauchsverpflichteten hat Konsequenzen für die ertragsteuerliche Gewinnzurechnung, aber auch für die Frage, ob bei Einräumung und Übertragung des Nießbrauchs stille Reserven aufzudecken sind oder die schenkungsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) zu gewähren sind.

In diesem Zusammenhang betont der BFH in ständiger Rechtsprechung, daß eine Orientierung an der gesetzlichen Regelungsmodell des Nießbrauchs zu erfolgen hat.¹ Konkret bedeutet dies, daß dem Nießbraucher das Stimmrecht in laufenden Angelegenheiten zustehen darf, während in außergewöhnlichen Angelegenheiten und bei Kernbereichsbeschlüssen der Gesellschafter als Nießbrauchsverpflichteter das Stimmrecht selbst auszuüben hat. Auch unwiderruflich erteilte Vollmachten sind hierbei schädlich. Hinsichtlich der Zuordnung der Erträge ist erforderlich, daß sich der Anspruch des Nießbrauchers auf eine Teilhabe am laufenden entnahmefähigen Gewinn des nießbrauchsverpflichteten Gesellschafter beschränkt, während außerordentliche Erträge und insbesondere Substanzerlöse beim Gesellschafter verbleiben müssen.

¹ BFH v. 01.04.1994, Az. VIII R 35/92, BStBl. II 1995, S. 241 m.w.N.

33

Eine häufig anzutreffende Variante in diesem Zusammenhang ist der **Quotennießbrauch** oder **Bruchteilsnießbrauch**. Diese Nießbrauchsvarianten sind dadurch gekennzeichnet, daß dem Nießbraucher nicht die Fruchtziehungsrechte an der gesamten Beteiligung zustehen, sondern nur die Fruchtziehungsrechte an einem Teil der Beteiligung (Bruchteilsnießbrauch) oder aber an der gesamten Beteiligung, jedoch nur zu einer bestimmten Quote (Quotennießbrauch). Strittig und noch nicht vollends geklärt ist, wie sich diese Ausgestaltung als Quoten- oder Bruchteilsnießbrauch auf die Mitunternehmerstellung des Beschenkten auswirkt. Streitfällig ist hier insbesondere die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers und des Gesellschafter, die ja wesentlich durch den Vorbehalt der Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten beeinflusst wird. Hierbei ist nun sehr genau zwischen Bruchteils- und Quotennießbrauch zu differenzieren.

34

Beim **Bruchteilsnießbrauch** ist festzuhalten, daß der Anteil des nießbrauchsverpflichteten Gesellschafter in einen belasteten und einen unbelasteten Anteil zerfällt. Der belastete Anteil ist vollends mit dem Nießbrauch belastet, während der unbelastete Anteil nicht mit dem Nießbrauch belastet ist. Daraus folgt, daß sich die Stimmrechte des Nießbrauchers nur auf den belasteten Anteil erstrecken, während die Stimmrechte aus dem unbelasteten Anteil in allen Fällen vom verpflichteten Gesellschafter ausgeübt werden. Sollte nun auf Grund der Ausgestaltung der Stimmrechtsvollmachten die Mitunternehmerstellung des Verpflichteten in Frage stehen, so kann sich dies nur auf den mit dem Nießbrauch belasteten Bruchteilsnießbrauch seiner Beteiligung beziehen.¹ Ertragsteuerlich ist dies freilich ohne Bedeutung, da auf Grund der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils der Nießbrauchsverpflichtete jedenfalls hinsichtlich des unbelasteten Bruchteils als Mitunternehmer der Gesellschaft zu qualifizieren ist. Dies reicht aus, um ihn ertragsteuerlich insgesamt zu einem Mitunternehmer der Gesellschaft zu machen, mit der Folge, daß ertragsteuerlich die (möglicherweise überbordende) Nießbrauchsbelastung des belasteten Bruchteils-Anteils schlicht unbeachtlich ist. Schenkungsteuerlich hingegen ist für die Gewährung der Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG der im Grundsatz einheitliche Mitunternehmeranteil des Gesellschafter in einen belasteten Anteil (nicht begünstigt) und einen unbelasteten Anteil (begünstigt) aufzuteilen.

Ganz anders ist dies beim **Quotennießbrauch**. Hier ist zunächst festzuhalten, daß sich die Belastung auf dem gesamten Gesellschaftsanteil des Verpflichteten erstreckt, allerdings eben nur zu einer bestimmten Quote (z. B. 90%). Für die Ausübung der Stimmrechte und damit für die Mitunternehmerinitiative bedeutet dies: Eine „nur quotale“ Ausübung der Stimmrechte gibt es nicht, so daß davon auszugehen ist, daß der Nießbraucher – anders als beim Bruchteilsnießbrauch – das Stimmrecht hinsichtlich des gesamten mit dem Quotennießbrauch belasteten Anteils ausübt. Ist dann aber der Stimmrechtsvorbehalt in einer Weise ausgestaltet, die der Mitunternehmerstellung des verpflichteten Gesellschafter entgegensteht, so betrifft dies den gesamten Gesellschaftsanteil des Beschenkten. Dies ist notwendige Folge der Erkenntnis, daß beim Quotennießbrauch eben kein „unbelasteter Teil“ besteht, sondern der gesamte Anteil „quotale“ belastet ist. Die vom BFH mit Urteil vom 16.05.2013² angenommene schenkungsteuerliche Aufteilung des Mitunternehmeranteils ist in diesem Fall nicht möglich, da kein unbelasteter Anteil besteht, der eine Mitunternehmerstellung vermitteln könnte. Folge einer solchen Ausgestaltung des Quotennießbrauchs ist es also, daß der verpflichtete Gesellschafter ertragsteuerlich nicht – und zwar insgesamt nicht – als Mitunternehmer der Ge-

sellschaft anzusehen ist. Im Falle der schenkweisen Übertragung des Anteils wären folglich auch die Begünstigungen gem. §§ 13a, 13b ErbStG insgesamt zu versagen.

1 So BFH v. 16.05.2013, Az.: II R 5/12, DStR 2013, S. 1380.

2 Az. II R 5/12, DStR 2013, S. 1380.

35

Sowohl der Quotennießbrauch als auch der Bruchteilsnießbrauch sind probate Gestaltungsmittel im Steuerrecht. Allerdings ist stets darauf zu achten, daß die Rechtstellung der Parteien so ausgestaltet ist, daß die dem Nießbraucher und dem verpflichteten Gesellschafter zustehenden Rechte für sich betrachtet eine Mitunternehmerstellung an der Gesellschaft vermitteln. Sollte die Ausgestaltung einmal so erfolgt sein, daß der verpflichtete Gesellschafter (etwa wegen überbordender Mitbestimmungsrechte des Nießbrauchers) nicht als Mitunternehmer anzusehen ist, so infiziert dieses Manko beim Quotennießbrauch die gesamte Beteiligung des verpflichteten Gesellschafters. Dies kann zu abträglichen ertragsteuerlichen und schenkungsteuerlichen Folgen führen. Demgegenüber ist beim Bruchteilsnießbrauch der Anteil des verpflichteten Gesellschafters in einen belasteten Anteil (keine Mitunternehmerschaft des Gesellschafters) und einen unbelasteten Anteil (Mitunternehmerschaft des verpflichteten Gesellschafters) aufzuteilen.

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

36-37

36

Schenkungssteuerliche Relevanz von Mehrstimmrechten – zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 30.01.2013, II R 38/11

Am 30.01.2013 hatte der BFH entschieden, daß der Verzicht eines Gesellschafters einer GmbH auf ein ihm persönlich zustehendes Mehrstimmrecht ohne schenkungssteuerliche Bedeutung ist.¹ Ein Mehrstimmrecht sei kein geeigneter Zuwendungsgegenstand i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, sondern lediglich eine an die Person eines Gesellschafters gebundene, unselbständige Ausgestaltung seines Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung der GmbH ohne konkreten Bezug auf sein Vermögen. In dem bloßen Verzicht auf ein solches sei keine erforderliche substantielle Vermögensbewegung zu sehen. Parallel zum (gesellschaftsrechtlichen) Abspaltungsverbot dürften unter Berücksichtigung

dieser Rechtsprechung auch andere vereinbarte Sonderrechte wie beispielsweise das Sonderrecht auf Geschäftsführung – das ebenfalls nicht selbständig übertragbar ist² – keinen tauglichen Vermögensgegenstand in diesem Sinne darstellen.³ Des weiteren handelte es sich nach Ansicht des BFH bei dem Mehrstimmrecht um einen persönlichen Umstand, der nach § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht berücksichtigt werden konnte, so daß in dem bloßen Verzicht auf das Mehrstimmrecht auch keine Vermögensminderung (Entreicherung) auf Seiten des „Schenkers“ vorlag. Bei einer fiktiven Veräußerung der Mehrstimmrechts-Geschäftsanteile hätte sich das Mehrstimmrecht nicht bei der Preisbildung ausgewirkt. Es war im entschiedenen Fall ausschließlich in der Person des Gesellschafters begründet und wäre bei seinem Ausscheiden automatisch erloschen.

Diese Entscheidung hat wegen ihrer in der Praxis nicht zu unterschätzenden Bedeutung in der Literatur großen Anklang gefunden.⁴ Insofern ist in zweierlei Hinsicht Rechtssicherheit eingetreten: Zum einen ist das „Damoklesschwert“ einer im Raum stehenden (Rück-)Schenkungs durch spätere Aufhebung bzw. späteren Verzicht auf das Mehrstimmrecht aus der Welt geräumt. Da es sich bei den Stimmrechten eines Gesellschafters nach dem BFH nicht um selbständige Rechte handelt, sondern diese untrennbar mit den jeweiligen Geschäftsanteilen verbunden und nicht losgelöst von diesen übertragbar sind, stellt zum anderen auch der umgekehrte Fall der Einräumung eines Mehrstimmrechts mangels tauglichen Zuwendungsgegenstandes keine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Zu beachten ist jedoch, daß der BFH ausdrücklich offengelassen hat, ob diese Grundsätze auch dann gelten, wenn der Verzicht bereits kurze Zeit nach der Übertragung von Geschäftsanteilen erfolgt. Existieren keine triftigen gesellschaftsrechtlichen Gründe für den Verzicht auf das Mehrstimmrecht, sollte – um Mißbrauchsvorwürfen vorzubeugen – entweder von einem solchen abgesehen oder dies vorab durch Einholung einer verbindlichen Auskunft abgesichert werden.

* Die Autoren sind Mitarbeiter der Sozietät Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

1 BFH v. 30.01.2013, II R 38/11, BFH/NV 2013, 1033.

2 Vgl. Reichert/Weller, in MüKo, GmbHG, § 14 Rn. 118.

3 In diesem Sinne auch Binnewies, GmbHHR 2013, 668 (671).

4 Vgl. nur Binnewies, GmbHHR 2013, 668; Grewe, ErbBstg 2013, 151; Loose, jurisPR-SteuerR 25/2013 Anm. 5; Luxem, ErbStB 2013, 204; Pahlke, BFH/PR 2013, 249; Riedel, ZErB 2013, 186; Wachter, ZEV 2013, 349.

37

Soweit ersichtlich hat demgegenüber der Umstand, daß der BFH im zweiten Teil seiner Entscheidung indirekt Ausführungen zur Wertermittlung macht, indem er im Rahmen einer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlichen Entrei-

cherung des „Schenkers“ inzident den gemeinen Wert seiner Geschäftsanteile jeweils unmittelbar vor und nach dem Verzicht auf die Mehrstimmrechte vergleicht, bislang kaum Beachtung gefunden.¹ Diese Ausführungen sind auch nach dem neuen Bewertungsrecht beachtlich. Nahm die Finanzverwaltung bisher nach R 101 Abs. 1 i.V.m. Abs. 8 ErbStR 2003 einen Abschlag in Höhe von pauschal 10% vom nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten gemeinen Wert vor, wenn die Anteile keinen Einfluß auf die Geschäftsführung vermittelten, ist ein solcher Abschlag in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 nicht mehr ausdrücklich vorgesehen. Daher stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung von ihrer bisherigen Verwaltungspraxis abrücken kann. Die Entscheidung sorgt nunmehr wohl auch insofern für Klarheit: Der BFH stellt fest, daß das Mehrstimmrecht im entschiedenen Fall für die Wertermittlung der Geschäftsanteile deshalb nicht zu berücksichtigen ist, weil es an den Verbleib des Gesellschafters in der GmbH und damit an die Person des Gesellschafters als solche geknüpft ist. Der BFH stellt dabei auf einen fiktiven Verkauf der Geschäftsanteile ab. Betrachtet man nun den umgekehrten Fall, also die Geschäftsanteile desjenigen Gesellschafters, zu dessen Ungunsten das Mehrstimmrecht eingeräumt wurde, so handelt es sich bei diesem nicht um persönliche Verhältnisse i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, da das Mehrstimmrecht von seinem Verbleib in der Gesellschaft unabhängig ist. Ein gedachter Erwerber dieser Anteile würde diesen Umstand freilich kaufpreismindernd berücksichtigen. Ein solcher Umstand ist daher erst recht nach dem neuen Bewertungsrecht, das grundsätzlich am gemeinen Wert ausgerichtet ist, zu beachten. Somit ist nach der hier vertretenen Ansicht auch nach neuem Recht ein Abschlag – in welcher Höhe auch immer – vorzunehmen, wenn durch entsprechende Stimmrechtsvereinbarungen die Einwirkungsmöglichkeiten des einzelnen Gesellschafters auf die Geschäfte der Gesellschafterversammlung derart beschränkt sind, daß die Anteile insofern keinen Einfluß auf die Geschäftsführung gewähren.¹

Rechtsanwalt Dipl.-Fw (FH) Philipp Maetz und Rechtsanwalt Dr. Jochen Kotzenberg, LL.M.

1 Mit Ausnahme von *Riedel*, ZErB 2013, 186 (187).

2 A.A. wohl *Riedel*, a.a.O. unter Verweis auf § 11 Abs. 3 BewG 2009, der allerdings wortgleich mit dem im Streitjahr gültigen § 11 Abs. 3 BewG 2000 ist, für den die Finanzverwaltung den pauschalen Abschlag vorsah.

38

Neue Rechtsprechung zur Betriebsveranstaltung

Das Weihnachtsfest steht vor der Tür, so laß es fröhlich rein, denn für manche Weihnachtsfeier wird es das Letzte sein. Diesen Spruch wird sich so mancher Arbeitgeber bis vor

kurzem noch bei der Planung der jährlichen betrieblichen Weihnachtsfeier vor Augen geführt haben. Der Grund hierfür ist in Folgendem zu sehen: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH besteht eine Freigrenze in Höhe von €110, bis zu der die Zuwendungen des Arbeitgebers als im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gelten und daher nicht lohnsteuerpflichtig sind.¹ Wird diese Freigrenze überschritten, sind die Zuwendungen in vollem Umfang als lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren. Da die Veranstaltungskosten im allgemeinen und die Erwartungshaltung der Arbeitnehmer an eine Weihnachtsfeier im besonderen stetig steigen, liegt die Freigrenze von €110 regelmäßig nicht in allzu weiter Ferne. Hinzu kommt, daß die Lohnsteuerausßenprüfungen zunehmend viele Positionen bei der Berechnung der Veranstaltungskosten pro Arbeitnehmer berücksichtigen, so daß das Reißen der Freigrenze sehr schnell passieren kann. Da ein Arbeitnehmer in aller Regel nicht bereit ist, für die Teilnahme an einer Weihnachtsfeier auch noch Steuern zu zahlen, ist der Arbeitgeber gezwungen, von der Regelung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG Gebrauch zu machen und den Arbeitslohn (Sachbezug) mit 25% pauschal zu versteuern. Diese Ausgangssituation (hohe Veranstaltungskosten, extensive Berechnung durch den Außenprüfer, Pauschalversteuerung) lassen den Gedanken bei jedem Arbeitgeber aufkommen, die Sinnhaftigkeit einer Betriebsveranstaltung und damit auch einer Weihnachtsfeier zu hinterfragen.

Nun aber haben zwei hoch aktuelle Urteile des BFH² die Weihnachtsfeiern gerettet, indem sie der ausufernden Betrachtung der Lohnsteuerausßenprüfer entgegengetreten sind. Rechtlicher Ausgangspunkt der BFH-Rechtsprechung ist die Bewertung der Leistung des Arbeitgebers, also die Bewertung der Betriebsveranstaltung in bezug auf den einzelnen Arbeitnehmer. Dieser Wert kann im Schätzungswege ermittelt werden. In die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils sind nach zutreffender Ansicht des BFH nur die Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen.³ Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, bewirken bei den Teilnehmern keinen unmittelbaren Wertzugang. Ein unmittelbarer Wertzugang ist beispielsweise bei gereichten Speisen und Getränken sowie bei musikalischen oder kulturellen Darbietungen gegeben. Demgegenüber negiert der BFH einen solchen Wertzufluß bei Mietkosten des Arbeitgebers für die Anmietung von Räumlichkeiten und für Kosten bezüglich der Organisation der Betriebsfeier durch einen fremden Eventmanager.⁴

In diesem Zusammenhang war auch die Frage interessant, wie die Kosten für die Teilnahme von Familienmitgliedern oder einer Begleitung eines Arbeitnehmers im Rahmen der Berechnung, ob die Freigrenze von €110 überschritten worden ist, zu behandeln sind. Unumstritten ist, daß die

Gesamtaufwendungen des Arbeitgebers für die Betriebsfeier auf sämtliche Teilnehmer aufzuteilen sind. Aufzuteilen ist der Gesamtbetrag deshalb auch auf die teilnehmenden Familienmitglieder. Die Lohnsteuerausprüfung neigte nun aber dazu, die auf die Familienmitglieder entfallenden Kostenteile dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzuordnen und in die Freigrenzen-Berechnung einzubeziehen. Dieser Betrachtung hat der BFH mit seinem Urteil vom 16. Mai 2013⁵ eine klare Absage erteilt. Die Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber für Familienmitglieder bei Betriebsfeiern stellt regelmäßig keine Entlohnung dar. Im Vordergrund der Leistung des Arbeitgebers stehe keine Entlohnung des Arbeitnehmers für geleistete Dienste, sondern das Interesse des Arbeitgebers, das Betriebsklima zu fördern. Hiervon sieht der BFH nur dann eine Ausnahme als gegeben, wenn es sich bei der Veranstaltung nicht um eine typische Betriebsveranstaltung, sondern um eine Veranstaltung handelt, die für sich selbst bereits einen marktgängigen Wert habe, wie etwa der Besuch eines Musicals oder eines Konzerts.⁶

Schließlich kann dem Tatbestand der BFH-Entscheidung – VI R 7/11 – entnommen werden, daß bei der Berechnung des Kostenaufwandes pro teilnehmender Person der zugrunde zulegende Gesamtaufwand um die Kosten zu kürzen ist, die durch **nicht teilnehmende Personen** entstanden sind. Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber die Betriebsveranstaltung für insgesamt 600 Personen geplant. Tatsächlich nahmen nur 348 Personen teil. Der Gesamtaufwand war daher um 252/600 zu kürzen. Das Finanzamt hatte die Kürzung nur auf die nicht in Anspruch genommenen Speisen und Getränke bezogen und nicht auch auf die sonstigen Sachleistungen wie Räumlichkeiten, Kinderanimation und Eventmanagement.

Als **Fazit** der beiden aktuellen BFH-Entscheidungen kann mithin festgehalten werden, daß die Freigrenze von €110 doch nicht so leicht zu überschreiten sein wird. Man wird auch die eine oder andere Gestaltungsüberlegung anzustellen haben, so z.B. ob nicht, wenn ein gesamtes Restaurant für die Weihnachtsfeier in Beschlag genommen werden muß, ein gesonderter Mietzins mit dem Restaurantinhaber zu vereinbaren ist. Regelmäßig wird nämlich der Restaurantinhaber den Nachteil, den er durch die Zurverfügungstellung des gesamten Restaurants erleidet, dadurch auszugleichen versuchen, daß er die Speisen und Getränke entsprechend teurer dem Arbeitgeber anbietet. Abschließend kann man nur fröhliche Weihnachten und eine schöne Weihnachtsfeier wünschen, denn dieses dürfte nach der neuesten BFH-Rechtsprechung gesichert sein.

RA/FAStR/StB Dr. iur. Günter Winkels⁷, S&P SÖFFING Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Düsseldorf

- 1 BFH vom 16.05.2013 – VI R 7/11, DB 2013, 2366; vom 12.12.20112 – VI R 79/10, DB 2013, 376.
- 2 BFH vom 16.05.2013 – VI R 7/11, DB 2013, 2366 und vom 16.05.2013 – VI R 94/10, DB 2013, 2308.
- 3 BFH vom 16.05.2013 – VI R 94/10, a.a.O., Tz. 20.
- 4 BFH vom 16.05.2013 – VI R 94/10, a.a.O., Tz. 21.
- 5 BFH vom 16.05.2013 – VI R 7/11, a.a.O., Tz. 21f.
- 6 BFH vom 16.05.2013 – VI R 7/11, a.a.O., Tz. 23.
- 7 Der Autor ist Mitarbeiter im Düsseldorfer Büro der überörtlichen Kanzlei S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

39-40

39

Sollertragsteuer und Geldpolitik

Der 3. Leitsatz der BVerfG-Entscheidung zur Vermögensteuer¹ lautet:

Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt.

Dieser auf dem Halbteilungsgrundsatz basierende Leitsatz wurde zwar inzwischen relativiert², allerdings ist die Rechtfertigung als Sollertragsteuer nach wie vor aktuell.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob eine Besteuerung angesichts der Geldpolitik überhaupt noch gerechtfertigt sein kann. Die Frage zu stellen beinhaltet die Antwort. Die derzeitige Geldpolitik ist darauf gerichtet, die öffentlichen Haushalte mit möglichst billigem Geld zu versorgen. Wer demnach dem Staat Geld zur Verfügung stellt und nur einen marginalen Zins erhält, dürfte seinen Beitrag für die Allgemeinheit erbracht haben. Auch ein Festgeldguthaben, das mit Erträgen unter 1 % liegt, ist kaum geeignet, die Inflation auszugleichen.

Allerdings ist dieses Geldvermögen das typische Nominalvermögen, das einer Vermögensteuerpflicht unterläge. Denn Nominal-Renditen um 1 % sind nicht geeignet, Raum für die Besteuerung eines fiktiven Sollertrags zu belassen. Dies ergibt sich bereits aus dem konfiskatorischen Charakter, den eine solche Steuer neben der Abgeltungssteuer hätte. Denn die Zinserträge allein können die Geldentwertung nicht mehr kompensieren. Sie unterliegen daneben der Einkommensteuer gegebenenfalls in Form der

Abgeltungssteuer. Damit wird über die Inflation und Einkommensteuer bereits eine reale Minderung des Kapitals bewirkt.

1 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

2 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

40

Die weiter munter betriebene Geldschöpfungspolitik der EZB, die über einen niedrigen Zinssatz die Banken mit billigem Geld bedient, um diesen den Kauf von Staatsanleihen zu ermöglichen, welche wiederum zur Sicherheit bei der EZB hinterlegt werden, führt zu einer mittelbaren Staatsfinanzierung. Die unmittelbare Staatsfinanzierung ist der Zentralbank gemäß Art. 123 AEUV verboten. Allerdings führt die derzeitige faktische Existenzgarantie für Banken dazu, daß deren Erwerb von Staatsanleihen, der mittelbar durch die EZB finanziert wird, folgenlos bleibt, so daß die Politik des billigen Geldes die Kreditaufnahme der öffentlichen Hand weiter fördert. Das Auffangen kriselnder Banken führt im Ergebnis dazu, daß auch das Verbot der Haftung für Verbindlichkeiten anderer Mitgliedstaaten (Art. 125 AEUV) ausgehebelt wird. Zwar ist die EZB nach Art. 130 AEUV nicht weisungsgebunden, jedoch bedienen sich die Mitgliedstaaten der Politik des billigen Geldes, um ihre Haushalte weiter auf Kredit zu finanzieren.

Ein weiteres Argument ergäbe sich, sollte das BVerfG die Praxis der EZB als nicht von Art. 23 GG gedeckt sehen. Denn dann machte sich der Staat eine verfassungswidrige Praxis zunutze, um günstige Finanzierungsquellen zu erschließen. Insoweit ist diese Geldpolitik auch dem Staat zuzurechnen. Wenn eine Sollertragsteuer eingeführt werden soll, ist daher zu fragen, ob ein solcher theoretischer Sollertrag überhaupt erwirtschaftet werden kann. Denn Sinn einer solchen Steuer ist es, denjenigen zu besteuern, der sein Vermögen brachliegen läßt. Dies kann jedoch nicht ernsthaft in einer Zeit angenommen werden, in der sich der Staat selbst über niedrige Zinsen refinanziert. In diesem Zusammenhang hat er bereits über den niedrigen Zinssatz die Vorteile eingefahren, die er nicht nochmals über eine Steuer betreiben darf.

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau

41-44

41

Rechnungslegung und Kirchenvermögen

Immer wieder bestehen Friktionen bei der Auslegung des Neuen Testaments, wenn das Vermögen der – katholischen – Kirche behandelt wird, da die Entwicklung aus einer kleinen Gruppe, die durch Palästina – einem klimatisch begünstigten Gebiet – wanderte, überall Unterkunft und Verpflegung erhielt und mit wenig auskam zu einer weltüberspannenden Organisation mit Menschen, die zu ernähren sind, mit Gebäuden, die unterhalten werden müssen, andere Notwendigkeiten bedingten.

Eine unmittelbare Rechtfertigung suchte im Exil in Avignon Papst Johannes XXII (1316–1334) zu einer Zeit, als Philipp IV der Schöne die Finanzkrise des französischen Königtums gelöst hatte, indem er sich seines größten Gläubigers, des Templerordens, durch Verfolgung entledigte und dessen Vermögen beschlagnahmte. Johannes erklärte, daß Jesus nicht besitzlos war, sondern über Geldmittel verfügt habe. Aktuell wird dies, wenn man diese Äußerung in den historischen Zusammenhang mit dem Armutsstreit der Franziskaner betrachtet, der die Besitzlosigkeit der Kirche und ihrer Vertreter forderte. Johannes der XXII, als wohl reichster Herrscher Europas, vertrat die entgegengesetzte Position und ließ die Anhänger der Armutslehre sogar verfolgen. Er selbst trieb zwar Gelder als Abgaben mit sehr zweifelhaften Methoden ein, lebte allerdings persönlich sparsam und verwendete bedeutende Teile der Einnahmen zur Unterstützung Armer.¹

Pragmatisch formulierte es der hl. Benedikt in einer Zeit, als sich größere Strukturen des Zusammenlebens innerhalb der Kirche gebildet hatten, aus der Notwendigkeit heraus, eine längerfristige Planung auch der Vorräte vorzunehmen (Regeln des hl. Benedikt, Kapitel 31²; der Cellerar³ des Klosters):⁴ „01 Als Cellerar des Klosters werde aus der Gemeinschaft ein Bruder ausgewählt, der weise ist, reifen Charakters und nüchtern. Er sei nicht maßlos im Essen, nicht überheblich, nicht stürmisch, nicht verletzend, nicht umständlich und nicht verschwenderisch. 02 Vielmehr sei er gottesfürchtig und der ganzen Gemeinschaft wie ein Vater. 03 Er trage Sorge für alles. ... 10 Alle Geräte und den ganzen Besitz des Klosters betrachte er als heiliges Altargerät. 11 Nichts darf er vernachlässigen. 12 Er sei weder der Habgier noch der Verschwendung ergeben. Er vergeude nicht das Vermögen des Klosters, sondern tue alles mit Maß ... 17 In größeren Gemeinschaften gebe man ihm Helfer. Mit ihrer Unterstützung kann er das ihm anvertraute Amt mit innerer Ruhe verwalten ...“

Das geltende kanonische Recht des CIC, dem Codex Iuris Canonici, schreibt vor:

Can. 1284 – § 1 Alle Verwalter sind gehalten, ihr Amt mit der Sorgfalt eines guten Hausvaters „paterfamilias“⁵ zu erfüllen.

- 1 F. Donald Logan, Geschichte der Kirche im Mittelalter, Darmstadt 2005, → Zum Almosenwesen unter Johannes XXII.
- 2 Regula Sancti Benedicti, Caput XXXI (De Cellarario Monasterii):^[1] Cellarius monasterii eligatur de congregatione, sapiens, maturis moribus, sobrius, non multum edax, non elatus, non turbulentus, non iniuriosus, non tardus, non prodigus.^[2] sed timens Deum; qui omni congregationi sit sicut pater.^[3] Curam gerat de omnibus;...^[10] Omnia vasa monasterii cunctamque substantiam ac si altaris vasa sacrata conspiciat.^[11] Nihil ducat neglegendum.^[12] Neque avaritiae studeat, neque prodigus sit et stirpator substantiae monasterii, sed omnia mensurate faciat...^[17] Si congregatio maior fuerit, solacia ei dentur, a quibus adiutus et ipse aequo animo impleat officium sibi commissum ...
- 3 Lat. “cellarius“, abgeleitet von lat. “cellarium“ (Vorratskammer), war in antiker Zeit ursprünglich für die Verwaltung der Vorräte zuständig. Im Italien der Spätantike wurde der Begriff für den Verwalter des Klostervermögens verwendet und findet heute noch Anwendung, insbesondere bei den Orden der Benediktinerregel, für den wirtschaftlichen Leiter. Im östlichen Mönchtum und insbesondere auch bei abendländischen Frauenklöstern wurde die Bezeichnung Ökonom (oikonomos) verwendet (vgl. Ordenslexikon: <http://www.orden-online.de/wissen/c/cellarar>).
- 4 Übersetzung der Regula Benedicti-Kommission der Salzburger Äbtekonferenz: <http://www.erzabtei.de/antiquariat/Benediktusregel.html>.
- 5 Dazu eine Parenthese: Guter Hausvater “*bonus paterfamilias*“ war derjenige, der im antiken Rom als sakrales Oberhaupt der Familie, die Substanz der Familie, die *sacra*, die Heiligtümer (z. B. die Laren) zu verwalten hatte. Als sakrales Oberhaupt oblag ihm auch die absolute Herrschaftsgewalt (Vollgewalt) über Familienmitglieder und -vermögen, allerdings mit Schranken, die sich aus sakralen Verpflichtungen – insbesondere der “*fides*“ ergaben (vgl. Kaser, Max, Römisches Privatrecht, Handbuch der Altertumswissenschaft, 1. Abschnitt, 2. Aufl. 1972, § 7 II m.F. 4; zu “*fides*“ als Korrektiv zur Vollgewalt vgl. auch Beul, Si mentor falsum modum dixerit, 1998. 53f. m.w.N.). Denn ihm oblag insoweit die Verpflichtung, die *sacra* – und damit die ihm sakral zugewiesene, aus den *sacra* abgeleitete Vollgewalt über Menschen und Güter – auch ordentlich auszuüben. Daraus entwickelte sich später eine mehr auf die Vermögenssorge ausgerichtete Verpflichtung.

42

Damit besteht die Verpflichtung zu einer umfassenden sorgfältigen Vermögensverwaltung.

Allerdings liegen keine generellen Vorschriften zur Rechnungslegung und Kontrolle vor. Lediglich eine allgemeine Pflicht zur Erstellung eines Inventars enthält Can. 1283: „*Bevor die Verwalter ihr Amt antreten,...2° ist ein genaues und ins Einzelne gehendes und von ihm zu unterzeichnendes Bestandsverzeichnis der Immobilien, der beweglichen Sachen, seien sie wertvoll oder sonst wie den Kulturgütern zuzurechnen, oder anderer Sachen mit deren Beschreibung und Wertangabe anzufertigen bzw. ein vorliegendes Bestandsverzeichnis zu überprüfen;*

3° muß ein Exemplar dieses Bestandsverzeichnisses im Archiv der Verwaltung, ein weiteres im Archiv der Kurie aufbewahrt werden; in beiden Exemplaren ist jede Veränderung zu verzeichnen, die das Vermögen erfährt.“

Can 1284 § 3¹ empfiehlt zwar eine jährliche Erstellung von Haushaltsplänen, überläßt sie aber ausdrücklich dem Partikularrecht.

Can. 1285² – Nur innerhalb der Grenzen der ordentlichen Verwaltung sind die Verwalter befugt, aus dem beweglichen Vermögen, das nicht zum Stammvermögen gehört, für Zwecke der Frömmigkeit oder der christlichen Caritas Schenkungen zu machen.“

Das kann zu Problemen in der Rechnungslegung führen.

Da in Deutschland für gemeinnützige Körperschaften eine Prüfung durch die Finanzverwaltung erfolgt, werden dort oft modifizierte Einnahmen-Überschuß-Rechnungen mit entsprechender Vermögensaufstellung erstellt. Das führt dazu, daß beim Vermögensausweis, insbesondere beim Anlagevermögen, blind die Regelungen des deutschen Handelsrechts übernommen werden, bei den Schulden aber durchaus eine „Verlagerung“ stattfinden kann. Risiken liegen irgendwo in einer Schublade oder sie stehen in einem Schrank in Form unvollständiger Auflistungen, die nur eine Person kennt, z. B. besteht eine Schuld gegen einen Bauunternehmer, den man noch ruhiggestellt hat, möchte es aber nicht in der Vermögensaufstellung ausweisen. Das Problem wird verschoben, bis das Geld eingegangen ist, um bezahlen können.

- 1 Can. 1284 § 3. *Die jährliche Erstellung von Haushaltsplänen über die Einnahmen und Ausgaben durch die Verwalter wird dringend empfohlen; dem Partikularrecht aber bleibt es überlassen, diese anzuordnen und Art und Weise der Aufstellung genauer zu bestimmen.*
- 2 Can. 1285 – *Intra limites dumtaxat ordinariae administrationis fas est administratoribus de bonis mobilibus, quae ad patrimonium stabile non pertinent, donationes ad fines pietatis aut christianae caritatis facere.*

43

Ein weiterer Problemkreis ist die Aktivierung von Anlagevermögen, das nicht veräußerbar ist, z. B. ein Haus, das dem gemeinnützigen Zweck der jeweiligen Gemeinschaft dient, allerdings baurechtlich in einem kirchlichen Entwicklungsgebiet liegt, daher nicht anders nutzbar und somit nicht oder nur schwer veräußerbar ist.

Bei manchen Gemeinschaften bestehen auch Verbindlichkeiten gegenüber eigenen Mitgliedern, die irgendwann in ein Alter kommen, in dem sie das Geld nötig hätten. Daraus ergeben sich liquide Mittel, die die Gefahr bergen, investiert zu werden. Ganz überspitzt könnte ein kirchliches Gebäude aktiviert, d. h. als Vermögen ausgewiesen worden sein, das mit derartigen Darlehensmitteln finanziert wurde. Hier handelt es sich nicht um fungibles Vermögen, denn wer möchte schon, wenn er es nicht unbedingt muß, eine Kirche verkaufen?

Das bedingt weitere Fehler der Langfristplanung, bei der nicht überlegt wurde, daß für diese Kirche nicht nur die

Baukosten, sondern auch späterhin Unterhaltskosten aufgewendet werden müssen. Notwendig erscheint eine explizite Regelung der Rechnungslegungsvorschriften. Dazu zählen Normen, was aktivierungsfähig sein soll, insbesondere ein Ausschluß des nicht fungiblen Vermögens, eine Pflicht zur umfassenden Passivierung aller Verpflichtungen und die Sperre des Vermögens, das zur Rückzahlung kurzfristig kündbarer Darlehen erforderlich wird.

Im Rahmen der kirchlichen Rechnungslegung¹ selbst sollte die Aktivierung abschreibbarer Vermögensgegenstände grundsätzlich unterbleiben, soweit sie nicht zukünftige Kostenersparnis darstellen, etwa im Rahmen kalkulierter zukünftiger Kosten einer Altersvorsorgerückstellung.² Dasselbe gilt für andere Vermögensgegenstände, die nicht verkauft werden können, ohne den Zweck einer Gemeinschaft zu gefährden, insbesondere Einrichtungsgegenstände. Denn Sinn und Zweck der Aktivierung und zeitanteiligen Abschreibung im kaufmännischen Bereich liegt darin, daß damit Zukunftserträge generiert werden. Dies ist nicht vergleichbar mit dem kirchlichen Bereich, da hier kein Ertrag erwirtschaftet wird.

1 Insoweit sollte über Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen nachgedacht werden, die aufbauend auf nicht-gewinnorientierten Grundsätzen eine entsprechende Aussagekraft entfalten können.

2 Dies gilt z. B. für Wohngebäude, wenn in der Altersvorsorgerückstellung der Mitglieder anteilige Kosten für Wohnen kalkuliert sind

44

Darüber hinaus bedarf es Kontrollinstrumente kirchlicher Finanzen.

Hierzu soll zuerst die Finanzverfassung der Kirche erwähnt werden, die – insbesondere im V. Buch des CIC, Kapitel II Can. 1284 – dringend ergänzungsbedürftig ist. Dies hat mehrere Gründe: Diejenigen, die sich in kirchlichen Institutionen mit den Finanzen befassen müssen, machen dies meist in erster Linie aus Pflichtbewußtsein und sind daher froh, wenn sie wieder seelsorgerische Aufgaben wahrnehmen können. Dabei leidet häufig die Professionalität. Auch fehlen Motivationsanreize seitens der Oberen, die für finanzielle Probleme selten Interesse zeigen. Vielmehr scheint die Neigung zu bestehen, Entscheidungen zu treffen, ohne diese wirtschaftlich zu durchdenken, nicht – oder nur durch Umschichtungen – bezahlbare Projekte als sinnvoll und damit notwendig durchzusetzen. Hierbei hat der jeweils für die Finanzen Verantwortliche oft keinerlei Mitspracherecht, aber er soll die Finanzierung sichern. Dies kann zu fatalen Fehleinschätzungen führen, bis hin zum aufwendigen Ausbau sogenannter Diözesanzentren oder Vermögensanlagen mit unrealistischen Renditeerwartungen, führen. Eine solche Handlungsweise resultiert oft

allein aus dem Bestreben, den Mittelbedarf der Oberen zu befriedigen, die mit der Entwertung oder des vollständigen Verlusts eingesetzter Gelder einhergehen kann. Deshalb sind Konsolidierungen der Finanzen nur erfolgreich möglich, wenn die Oberen hieran aktiv mitarbeiten, ansonsten wird eine solche fast aussichtslos. Die Stellung der Ökonomen sollte – was schwierig ist – gegenüber ihren Oberen gestärkt werden. Die dabei oft gesuchte Mitwirkung der Laien als alleinige Kontrolle erscheint allerdings nicht befriedigend; sie erinnert zu sehr an ein Feigenblatt. Anzustreben sein sollte eine kollegiale „Mitverantwortung“ von Laien. Derzeit erscheint die Neigung, allein externe Sachverständige hinzuzuziehen, zu stark verbreitet, was dazu führen kann, die eigene Entscheidung zu entwerten. Denn ein externer Sachverständiger sollte die Alternativen aufzeigen, nicht selbst entscheiden, was natürlich auch für einen katholischen Laien mit eigener Meinung problematisch sein kann. Andererseits haben es unbequeme Berater innerkirchlich besonders schwer, da manchmal die Neigung verbreitet ist, so lange einen Berater zu suchen, bis dieser die eigene Meinung bestätigt. Ökonomischer Erfolgswang besteht nicht, denn der Seelsorger ist kein Finanzfachmann, der daher falschen Beratern aufsitzen kann. Die Interdependenz wird negiert. Der kritische Berater fordert höhere Entscheidungskompetenz, will und darf die Entscheidung nicht treffen, warnt aber vor ökonomisch unsinnigen Entscheidungen. Der willfähige Berater gaukelt vor, alles im Griff zu haben, weshalb keine Probleme finanzieller Art bestünden, und verspricht daher die einfache Lösung, die es dem Kleriker erlaubt, seiner Berufung zu folgen, ohne sich um den schnöden Mammon kümmern zu müssen.

Notwendig erscheint neben der Konkretisierung der Rechnungslegungsvorschriften die Kontrolle der Rechnungslegung. Denn auch in der Kirche wird nicht selten versucht, die eigene finanzielle Lage zu beschönigen oder Ausgaben zu vertuschen.

Insoweit wäre denkbar, den Diözesen und den Instituten apostolischen Rechts aufzuerlegen, unabhängige Rechnungsprüfer vorzuschlagen, die den jeweiligen Instituten angehören (d. h. die auch die Interna kennen), welche dann durch den Heiligen Stuhl ernannt werden. Dies hätte auch eine deutliche Unabhängigkeit von den Oberen zur Folge, da sich die Kontrollkompetenz nicht von dem jeweiligen Oberen, sondern unmittelbar von der Ernennung durch den Heiligen Stuhl herleitet.

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau¹

¹ Gekürzte Fassung eines Vortrages, der anlässlich der Oktoberwoche der Schönstattbewegung 2009 gehalten wurde.

45-47

45

Abfindungszahlungen nach dem Erbfall – Steuerliche Beurteilung und Gestaltungsmöglichkeiten

Die gesetzliche Erbfolge oder die vom Erblasser letztwillig getroffenen Regelungen können aus verschiedenen Gründen nicht den Interessen der Hinterbliebenen entsprechen. Häufig tritt die Nichtberücksichtigung steuerlicher Aspekte bei der Erbfolgeplanung erst nach dem Erbfall zutage. Denkbar ist auch, daß sich die Beteiligten einvernehmlich eine abweichende Verteilung des Nachlasses wünschen (z. B. weil die Ehefrau bereits versorgt ist und deshalb mehr Nachlaß unmittelbar an die Kinder fallen soll). Beides kann insbesondere beim sog. Berliner Testament auftreten. Die gegenseitige Erbeinsetzung der Eheleute (1. Erbfall) und die Einberufung der Kinder als Schlußerben (2. Erbfall) kann sich erbschaftsteuerlich als ungünstig erweisen, da der gesamte Nachlaß des Erstversterbenden zweimal der Besteuerung unterliegt. Oftmals kann es deshalb sinnvoll sein, die nachfolgende Generation bereits im ersten Erbfall zu bedenken. Wenn dies versäumt wurde, bestehen auch post mortem noch Gestaltungsmöglichkeiten.

Der längerlebende Ehegatte kann die Erbschaft ausschlagen. Dann sind unmittelbar die Kinder berufen. Wenn ein solcher „Totalverzicht“ nicht gewollt ist, kommt eine Ausschlagung gegen Abfindungsleistung in Betracht. Der ausschlagende Ehegatte erhält auf Grund einer Vereinbarung mit den Kindern eine Abfindung, die frei an seine Bedürfnisse angepaßt werden kann (z. B. die Einräumung eines Nießbrauchs am bewohnten Haus oder die Überlassung von Kapitalvermögen). Die Abfindung ist beim Ausschlagenden erbschaftsteuerpflichtig, und zwar „als vom Erblasser zugewendet“ (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG) und kann von den Erben aber als Nachlaßverbindlichkeit in Abzug gebracht werden (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG). Es kommt damit zu einer Verteilung der Erbschaftsteuerlast, was zu insgesamt niedrigeren Steuersätzen (Progression) und zur Nutzbarmachung bestehender steuerlicher Freibeträge der Kinder führen kann. Zu beachten ist in der „Ausschlagungsvariante“ die gesetzliche Ausschlagungsfrist von regelmäßig sechs Wochen. In Einzelfall zu prüfen ist, ob einkommensteuerliche Nachteile drohen, da die Ausschlagung einer Erbschaft gegen Abfindung als entgeltliches Austauschgeschäft qualifiziert wird.

Ebenfalls erbschaftsteuerliche Effekte lassen sich erreichen, wenn die im ersten Erbfall enterbten Kinder gegenüber dem längerlebenden Elternteil gegen Abfindung auf ihren Pflichtteilsanspruch verzichten. Eine für den Verzicht

gezahlte Abfindung ist wiederum erbschaftsteuerpflichtig, gleichzeitig jedoch wiederum auch vom Erbe steuerlich abzugsfähig. Es gelten die gleichen Normen. Eine zeitliche Grenze besteht hier in der Geltendmachung des Pflichtteils, womit nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG die Erbschaftsteuer entsteht. Ein nachträglicher Verzicht des Berechtigten auf seinen Pflichtteilsanspruch kann dagegen selbst schenkungsteuerpflichtig sein, wenn dem Anspruchsverzicht keine gleichwertige Gegenleistung (Abfindung) gegenübersteht.

46

In einem anderen „Abfindungsfall“ hat der Bundesfinanzhof eine interessante Gestaltungsmöglichkeit anerkannt.¹ Dort haben zwei mögliche Erben über die Wirksamkeit mehrerer Verfügungen von Todes wegen gestritten und die Alleinerbenstellung jeweils für sich beansprucht. Im Rahmen eines Prozeßvergleichs wurde eine Abfindung dafür gezahlt, daß die alleinige Erbeinsetzung des einen vom anderen anerkannt wird. Nach dem Bundesfinanzhof stellt diese Abfindung keinen der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen dar, da dieser Fall im Gesetz nicht genannt sei. Der weichende Erbprätendent erhält damit seine Abfindung erbschaftsteuerfrei. Die sich aus Berater-sicht stellenden Folgefragen wurden dagegen nicht höchst-richterlich beantwortet:

Dazu gehört die steuerliche Abzugsmöglichkeit der Abfindungszahlung beim (dann anerkannten) Erben. Als „Kosten zur Erlangung des Erwerbs“ ergibt sich die Qualifikation als Nachlaßverbindlichkeit aus § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG. Da es keinen allgemeinen Grundsatz gibt, daß nur etwas abzugsfähig ist, wenn es auf der anderen Seite versteuert wird, steht einem Abzug nur das Störgefühl im Wege, daß sich daraus eine Besteuerungsglücke ergibt. Diese müßte aber vom Gesetzgeber geschlossen werden, der den beschriebenen Abfindungsfall nicht als steuerpflichtigen Erwerb normiert hat. Daran sollte gedacht werden, wenn im Rahmen eines Streits zwischen Erbanwärttern nach einer einvernehmlichen Lösung gesucht wird. Es dürfte die Einigungsbereitschaft beider Parteien erheblich steigern, wenn sich das Finanzamt finanziell am Vergleich beteiligt.

1 BFH v. 04.05.2011, Az. II R 34/09, BStBl. II 2011, 725 ff.

47

Auf der anderen Seite ist zu erwarten, daß die Finanzverwaltung nach Einfallstoren suchen wird, um doch zu einer Besteuerung zu kommen. Denkbar wäre eine Einordnung der Abfindungszahlung als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, was in wirklichen Streitfällen fernliegt,

bei Fällen zur Ausnutzung der BFH-Entscheidung aber angenommen werden könnte. Denkbar wäre daneben die Annahme einer Einkommensteuerpflicht nach § 22 Nr. 3 EStG. Damit bleiben – trotz höchstrichterlicher Anerkennung der Erbschaftsteuerfreiheit – steuerliche Unsicherheiten, die entweder vor Vergleichsschluß mit der Finanzverwaltung verbindlich abgeklärt werden sollten oder denen durch eine Steuerklausel im Vergleich zu begegnen ist.

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

48

BMF zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften

Die Finanzverwaltung beabsichtigt, das BMF-Schreiben vom 16.03.2010 – IV B 5 – S 1300/09/10003 (BStBl I 2010, 354) für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Einkünfte, die von Personengesellschaften erzielt werden, zu aktualisieren, um es an die Rechtsentwicklung anzupassen. Das BMF bietet allgemein Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens. Interessenten können ihre Stellungnahme ausschließlich per E-Mail bis zum 02.12.2013 übermitteln.

Quelle: BMF online vom 5.11.2013

49

Begriff Steuervereinfachung

„Es beginnt schon bei der Definition: Was ist Vereinfachung?

- Reduzierung der Steuerarten?
- Weniger Paragraphen?
- Weniger Ausnahmen und Einzelregelungen und mehr Ermessenspielraum für die Behörde?
- Einfachere Verwaltungspraxis, weniger Formulare, elektronische Abwicklung u.s.w.? Hier haben wir mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 schon einiges erreicht!
- Längere Haltbarkeitsdauer der Regelungen? Länger als die jeweilige Legislatur?

Abstrakt will jeder Politiker Steuervereinfachungen. Abstrakt auch die Finanzverwaltung. Der Steuerzahler sowieso. Schwierig wird es stets, wenn es konkret wird.“

Dr. Birgit Reinemund in „Die ewige Diskussion um Steuervereinfachung und ihre Grenzen“, in Brandt (Hrsg.), *Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuerver-*

einfachung, Berichte zum Deutschen Finanzgerichtstag 2011 und 2012

50

Europäische Perspektiven im Unternehmenssteuerrecht

„Seit 1997 liegt der Fokus der EU-Institutionen auf der Bekämpfung von als „unfair“ eingestuftem zwischenstaatlichem Steuerwettbewerb, wohingegen ein „fairer“ Steuerwettbewerb in Gestalt generell niedrigerer Unternehmenssteuersätze bislang überwiegend positiv gewertet wurde. Der gegenwärtig für die Steuerpolitik zuständige Kommissar *Semeta* – aus Litauen – hat auch noch 2010 geäußert, „fairer“ Steuerwettbewerb sei hilfreich für die Entwicklung der EU. Eine Gegenbewegung deutet sich aber bereits an: So plädiert der *Monti-Report* 2010 aus Gründen sozialer Gerechtigkeit für Koordinierung der Unternehmenssteuersätze durch „soft law“. Der Konsolidierungsdruck nach der Finanzkrise und die Euro-Krise können mittelfristig sogar eine maßvolle Harmonisierung nach dem Vorbild der Mehrwertsteuer durchsetzungsfähig machen.“

Prof. Dr. Joachim Englisch in „Europäische Perspektiven des Unternehmenssteuerrechts“, in Brandt (Hrsg.), *Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Berichte zum Deutschen Finanzgerichtstag 2011 und 2012*

51-55

51

Der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft und seine Besteuerung

1. Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütung

Zwischen dem Aufsichtsratsmitglied und der Gesellschaft besteht neben der körperschaftsrechtlichen Amtsstellung kein vertragliches Anstellungsverhältnis, sondern ein gesetzliches Schuldverhältnis, das durch die Bestellung und die Annahme des Amtes zustande kommt und dessen Inhalt durch die gesetzlichen Vorschriften des Aktiengesetzes, die Satzung und einen etwaigen Vergütungsbeschluß der Hauptversammlung bestimmt wird.¹ Gem. § 113 AktG hat der Aufsichtsrat nur dann einen Anspruch auf Vergütung seiner Tätigkeit, wenn dies entweder in der Satzung festgelegt oder durch die Hauptversammlung beschlossen wurde. Ohne eine solche ausdrückliche Gewährung durch Satzung oder Hauptversammlung hat der Aufsichtsrat keinen

Vergütungsanspruch, auch nicht aus § 612 BGB. In jedem Fall kann das Aufsichtsratsmitglied allerdings in analoger Anwendung von § 670 BGB Ersatz seiner Aufwendungen verlangen, die im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats-tätigkeit anfallen und die es den Umständen nach für erforderlich halten durfte.

1 Hoffmann-Becking in Münch. Hdb. GesR IV, § 33 Rn. 10 m.w.N.

52

2. Ertragsteuerliche Behandlung bei der AG

Bei der AG ist die Vergütung für die Aufsichtsräte Betriebsausgabe, denn sie stellt eine durch den Betrieb veranlaßte Aufwendung iSv. § 4 Abs. 4 EStG dar. Allerdings ist die Aufsichtsratsvergütung bei der AG nur zu 50% abziehbar,¹ § 10 Nr. 4 KStG. Vom Vergütungsbegriff des § 10 Nr. 4 KStG erfaßt sind dabei alle Leistungen, die dem Aufsichtsratsmitglied für seine Tätigkeit als Aufsichtsrat gewährt werden, neben der eigentlichen Vergütung also etwa geldwerte Vorteile (z. B. unentgeltliche Pkw-Überlassung) und Leistungen zur Altersversorgung, aber auch pauschale Aufwandsentschädigungen wie Tage-, Sitzungs- und Reisegelder. Im Umkehrschluß aus § 10 Nr. 4 KStG sind Rückzahlungen von Aufsichtsratsvergütungen (nur) zur Hälfte als steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusetzen.²

Das hälftige Abzugsverbot gilt hingegen nicht für die Erstattung von solchen Aufwendungen, die dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsen sind und die gesondert nachgewiesen werden; diese Aufwendungen sind in voller Höhe abzugsfähig.

Nimmt die AG bei umsatzsteuerpflichtiger Aufsichtsratsvergütung den Vorsteuerabzug in Anspruch, ist bei Einkommensermittlung der AG die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung dem Einkommen der AG hinzuzurechnen. Ist die AG nicht oder nur verhältnismäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt, so ist außerdem die Hälfte der gesamten oder der den Vorsteuerabzug übersteigenden Umsatzsteuer bei der Einkommensermittlung der AG hinzuzurechnen. In den übrigen Fällen ist stets die Hälfte der Bruttovergütung hinzuzurechnen.³

1 Anders bei Personengesellschaften, dort sind die Aufwendungen für Aufsichtsrats- oder Beiratsmitglieder vollständig als Betriebsausgabe abziehbar.

2 Ziffer 2.1 a. E. OFD Magdeburg vom 12. 11. 2002, S 2755 – 1 – St 216.

3 R 50 Abs. 2 KStR 2004.

53

3. Einkommensteuer beim Aufsichtsrat

Im Rahmen der Einkommensteuer des unbeschränkt steuerpflichtigen Aufsichtsratsmitglieds sind die Vergütungen für die Aufsichtsrats-tätigkeit in voller Höhe gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG als „Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit“ zu versteuern. Zur Vergütung gehören alle Zahlungen sowie Sachleistungen,¹ die für die Aufsichtsrats-tätigkeit geleistet werden.

Abzugsgrenzen sind von der Vergütung für die Aufsichtsrats-tätigkeit solche Leistungen, die lediglich dazu dienen, dem Aufsichtsrat die Ausübung seiner Tätigkeit zu ermöglichen; diese gehören nicht zu den Einkünften des Aufsichtsratsmitglieds aus seiner selbständigen Tätigkeit.

Trägt beispielsweise die Gesellschaft die Kosten für die Teilnahme ihrer Aufsichtsräte an einem Seminar, ist darin keine Aufsichtsratsvergütung zu sehen, wenn die Fortbildung der Qualifizierung der Aufsichtsräte für ihre Aufsichtsrats-tätigkeit dient; dies wird bei aufsichtsratspezifischen Seminaren, die die Aufsichtsräte in die Lage versetzen (sollen), die an sie gestellten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen, regelmäßig zu bejahen sein.² Bei der Zurverfügungstellung von Büro und/oder Büropersonal durch die Gesellschaft ist zu unterscheiden: stehen diese in den Räumlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung, handelt es sich nicht um steuerpflichtige Vergütung, weil damit idR nur die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit geschaffen werden. Werden Büro und/oder Büropersonal außerhalb des Gebäudes der Gesellschaft und insbesondere im Zusammenhang mit der Wohnung oder den Betriebsräumen des Aufsichtsratsmitglieds (z. B. mit den Räumen seiner Rechtsanwaltskanzlei) zur Verfügung gestellt, so liegt darin grundsätzlich eine zusätzliche Vergütung, die den Einnahmen aus der Aufsichtsrats-tätigkeit zuzurechnen ist.³ Wird ein Kfz zur Verfügung gestellt, ist danach zu unterscheiden, ob dieses dem Aufsichtsratsmitglied nur auf Abruf für Fahrten, die mit der Aufsichtsrats-tätigkeit zusammenhängen, oder zur ständigen freien Verfügung bereitsteht. Nur im letzteren Fall liegt eine zusätzliche Vergütungsleistung vor. Im ersten Fall werden wiederum nur die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit geschaffen, so daß hierin in der Regel keine steuerpflichtige Vergütung zu sehen ist.⁴ Nicht zur Vergütung für die Aufsichtsrats-tätigkeit gehören weiterhin Vergütungen, die für andere Tätigkeiten außerhalb der Aufsichtsrats-tätigkeit gewährt werden (z. B. für Geschäftsführungstätigkeiten).⁵

Der Gewinn des Aufsichtsratsmitglieds aus seiner Aufsichtsrats-tätigkeit wird i.d.R. durch Einnahme-Überschuß-

Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, es gelten die allgemeinen einkommensteuerlichen Vorschriften.⁶

Auch Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat erzielen mit der Aufsichtsratsvergütung selbständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da die Aufsichtsratsstätigkeiten nicht Gegenstand des Arbeitsverhältnisses sind. Hat sich ein Arbeitnehmervertreter vor seiner Wahl verbindlich verpflichtet, einen Teil der Aufsichtsratsvergütung an betriebliche Einrichtungen für betriebliche Interessen oder an gewerkschaftliche Einrichtungen (z. B. Hans-Böckler-Stiftung) abzuführen, so kann er diese Ausgaben als Betriebsausgaben abziehen.⁷

Bei freiwilliger Abführung (d. h. ohne vorherige verbindliche Verpflichtung) ist die Abziehbarkeit nur dann zu bejahen, wenn die Zahlungen der Erlangung der Aufsichtsratsstellung dienen. Bei der freiwilligen Abführung von Aufsichtsratsvergütung etwa an eine gemeinnützige Stiftung⁸ oder aufgrund von Satzungsbestimmungen an politische Parteien⁹ handelt es sich nicht um (unbegrenzt abzugsfähige) Betriebsausgaben, sondern um Spenden, die lediglich im Rahmen des § 10b EStG i. d. R. nur bis zu 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abziehbar sind.

Für die Besteuerung von erfolgsorientierter Vergütung für Aufsichtsräte gelten dieselben Grundsätze wie für die fixe Vergütung. Im Zusammenhang mit der erfolgsorientierten Vergütung für Organe von Aktiengesellschaften war die Frage nach Optionsprogrammen für Aufsichtsräte in der Vergangenheit kritisch diskutiert worden. Der BGH¹⁰ hatte diese Unsicherheit im Jahre 2004 beseitigt und entschieden, daß Aktienoptionen für Mitglieder des Aufsichtsrats jedenfalls bei Unterlegung mit zurückgekauften Aktien der Gesellschaft (§ 71 Abs. 1 Nr. 8 Satz 5 AktG) ebenso wie bei Unterlegung mit bedingtem Kapital gem. § 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG unzulässig sind.

1 Es sei denn, diese dienen lediglich der Ausübung der Aufsichtsratsstätigkeit, z. B. Zurverfügungstellung von Büro und Personal im Unternehmen.

2 OFD Niedersachsen vom 22.07.2011, S 2755-13-St 241.

3 Ziffern 1. und 2. OFD Magdeburg vom 03.08.2011, S 2248 – 15 – St 213, BB 2011, 2600.

4 Ziffern 3. und 4. OFD Magdeburg vom 03.08.2011, S 2248 – 15 – St 213, BB 2011, 2600.

5 BFH vom 28.08.2003 – IV R 1/03, BStBl II 2004, 112.

6 Ziffer 2.2 OFD Magdeburg vom 12.11.2002, S 2755 – 1 – St 216.

7 BFH vom 09.10.1980 – IV R 81/76, BStBl II 1981, 29; zur Anwendung dieses BFH-Urteils auch auf verpflichtende Abführung von Aufsichtsratsvergütungen an gewerkschaftliche Einrichtungen: OFD Frankfurt/M. vom 20.03.1995, S 2144 A – 2 – St II 20, DB 1995, 1310.

8 FG Berlin-Brandenburg vom 02.04.2009 – 10 K 1190/06 B.

9 FG Bremen vom 22.06.1989 – I 158/84 K, EFG 1990, 466.

10 BGH vom 16.02.2004 – II ZR 316/02, NJW 2004, 1109.

54

4. Aufsichtsratssteuer

Bei einem ausländischen (gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG beschränkt steuerpflichtigen) Aufsichtsratsmitglied hat die (inländische) AG von den Vergütungen gem. § 50a Abs. 1 Nr. 4 iVm. Abs. 2 Satz 1 2. Alt. EStG eine Quellensteuer (sog. Aufsichtsratssteuer) in Höhe von 30% einzubehalten. Die Aufsichtsratssteuer entsteht mit dem Zufluß der Vergütungen an das Aufsichtsratsmitglied, § 50a Abs. 5 Satz 1 EStG. Trägt die AG die Aufsichtsratssteuer, beträgt der Steuerabzug 42,85% der ausgezahlten Vergütung.¹ Die übernommene Steuer ist Teil der Aufsichtsratsvergütung und ebenfalls beim Einkommen der AG gem. § 10 Nr. 4 KStG nur zur Hälfte abzugsfähig.² § 73e EStDV regelt die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Aufsichtsratssteuer.

Bei Aufsichtsratsmitgliedern, die Staatsangehörige eines EU/EWR-Staates sind und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, kann die AG von ihren Einnahmen die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die das Aufsichtsratsmitglied in einer für das Bundeszentralamt für Steuern nachprüfaren Form nachgewiesen hat, oder die von der AG übernommen wurden, abziehen, § 50a Abs. 3 Satz 1 EStG. Gem. § 50a Abs. 2 Satz 2 EStG sind Reisekostenvergütungen vom Steuerabzug ausgenommen, soweit sie über die tatsächlichen Kosten hinaus gewährt werden.

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Wohnsitzstaat des ausländischen Aufsichtsratsmitglieds, so richtet sich das Besteuerungsrecht für die Aufsichtsratsvergütungen regelmäßig nach Art. 16 OECD-MA.³ Es wird das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zugewiesen, d. h. dem Ansässigkeitsstaat der überwachten Gesellschaft. In dem mit Wirkung vom 01.01.2013 in Kraft getretenen EU-Amtshilfegesetz⁴ ist eine deutliche Ausweitung des Informationsaustausches zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten vorgesehen. So werden ab dem 01.01.2015 für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2014 Informationen u. a. über Aufsichtsrats- oder Verwaltungsvergütungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten *automatisch* ausgetauscht.

1 R 227c Abs. 1 EStR 2001.

2 Ziffer 2.3 OFD Magdeburg vom 12.11.2002, S 2755 – 1 – St 216.

3 Übersicht über wortgleiche bzw. inhaltsgleiche Übernahme des Art 16 OECD-MA bei: *Strunk/Kaminski/Koehler*, AStG/DBA Kommentar, Strunk zur Heide, Art 16 OECD-MA Rdnr. 100.

4 Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuer-sachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHIG), Artikel 1 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

55

5. Umsatzsteuer

Die Tätigkeit als Aufsichtsrat wird als selbständige unternehmerische Tätigkeit im Sinne von § 2 UStG eingestuft¹ und unterliegt somit der Umsatzsteuer; dies gilt auch für Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat. Zum umsatzsteuerpflichtigen „Entgelt“ im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG gehört neben der Geld- und Sachvergütung der Aufsichtsrats Tätigkeit auch der Auslagenersatz,² vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Erfüllt das Aufsichtsratsmitglied die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG (Besteuerung der Kleinunternehmer), braucht in den Abrechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen zu werden; das Aufsichtsratsmitglied kann jedoch gem. § 19 Abs. 2 UStG auf diese Umsatzsteuerbefreiung verzichten.

Fehlt in der Satzung bzw. dem Hauptversammlungsbeschluss über die Vergütung des Aufsichtsrates die Regelung, daß der Aufsichtsrat neben seiner (Netto-)Vergütung auch die Umsatzsteuer erhalten soll, ist fraglich, ob das Aufsichtsratsmitglied die Umsatzsteuer von der AG verlangen darf. Die h.M. in der Literatur bejaht dies mit der Begründung, daß die Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerabzugs bei der AG lediglich ein durchlaufender Posten sei.³ Die vom Aufsichtsratsmitglied in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann idR von der AG als Vorsteuer in voller Höhe abgezogen werden, § 15 UStG. Ist das Aufsichtsratsmitglied im Ausland ansässig, geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger, also die AG, als Anwendungsfall des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG über.

Sebastian Korts, RA, FASr, FAH&G, MBA, M.I.Tax, Köln⁴

¹ Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE.

² Korn in Bunjes, UStG, 11. Aufl. 2012, § 10 Rn 17.

³ Hüffer, AktG, 10. Aufl. 2012, § 113 Rn 7 m.w.N.

⁴ Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln.

Wie ernst die finanzielle Lage vieler anderer Länder ist, dokumentierte der Internationale Währungsfonds (IMF) dieser Tage mit seinem neuesten Fiskalbericht. Für Aufregung sorgte der rund 100-seitige IMF-Bericht aber vor allem mit einem knapp 30-zeiligen Textkasten. Dieser spielte mit dem Gedanken, daß Staaten mit einer einmaligen Abgabe auf den Privatvermögen der Haushalte die Schulden reduzieren könnten. So rechnete der IMF vor, daß 15 untersuchte Euro-Länder mit einer Abgabe von durchschnittlich etwa 10 Prozent ihre Verschuldung wieder auf das Vorkrisenniveau (Ende 2007) drücken könnten. Das wäre dann so etwas wie eine Neudefinition des biblischen „Zehnten“. Der IMF verwies auch auf die „überraschend“ vielen Erfahrungen mit solchen einmaligen Spezialabgaben, habe es diese doch in Europa nach dem Ersten Weltkrieg weitestgehend gegeben sowie in Deutschland und Japan nach dem Zweiten Weltkrieg. (...)

Nach einem breiten Aufschrei über drohende „Zwangsabgaben“ bzw. „Enteignungen“ sah sich der IMF gezwungen, zu betonen, daß es sich nicht um eine Empfehlung handle, sondern nur um ein Gedankenspiel. (...)

Also doch auch für die Schweiz eine Zwangsabgabe des „Zehnten“ auf allen Privatvermögen? Man kann der Idee zugutehalten, daß sie ehrlicher ist als die indirekte Zwangsenteignung via Inflation. Allerdings enthält sogar der vielkritisierte Textkasten im IMF-Bericht genügend Futter für Skeptiker – mit dem Hinweis, daß sich mit früheren <einmaligen> Zwangsabgaben die Staatsschulden nicht wirklich senken ließen, da die Diskussionen im Vorfeld massive Kapitalflucht ausgelöst hätten. (...)

Eine Einladung zu weiteren Kontroversen verteilte der IMF mit Hinweisen zu den „ertragsmaximierenden“ Spitzensteuersätzen – als ob es bei den Steuersätzen nur um die Ertragsmaximierung für den Staat ginge. Der Bericht deutete an, daß bei den Spitzenverdienern in einigen Ländern noch mehr zu holen ist. Den „ertragsmaximierenden“ Spitzensteuersatz für die Schweiz sieht der IMF zwischen 55 und 70 Prozent der Einkommen (den effektiven Spitzensatz schätzt er auf knapp 50 Prozent). Da kommt der biblische „Zehnte“ bei weitem nicht mehr mit.

Aus: Die Neudefinition des biblischen Steuerzehntels, Neue Zürcher Zeitung vom 06.11.2013

56

Die Neudefinition des biblischen Steuerzehntels

Der Währungsfonds erregt mit Gedankenspielen die Gemüter.

Der Internationale Währungsfonds sorgt mit einigen Zeilen in einem Bericht für Furore: Mit einer Abgabe von 10 Prozent auf Privatvermögen könnten Staaten ihre Schulden deutlich reduzieren. Die Idee ermuntert zu einem Rechenspiel für die Schweiz.

57-60

57

Was lange währt ... oder: Trost für Mandanten

Die Dauer von steuerrechtlichen Verfahren, etwa beginnend mit der Betriebsprüfung und endend vor dem Bundesfinanzhof, bringt Mandanten nicht selten an das Ende ihrer Geduld, auch wenn die Abwicklung nach objektiven Maßstäben im Normalbereich bleibt. Daß einzelne Ausreißer mit mehrfachem Rechtszug und Befassung des Europäischen Gerichtshofes nicht kurzfristig abgewickelt werden können, stellt den Anwalt vor Vermittlungsaufgaben. Schließlich: Es gibt Fälle, in denen schneller hätte gearbeitet werden können. Der Hinweis, daß sub specie aeternitatis diese Fristen kurz sind, ist nicht hilfreich. Ein Beispiel für bewiesene und belohnte Geduld ist einer der längsten Prozesse des alten Reiches, der Prozeß der *Münsteraner Erbmänner*.¹

In der Stadt Münster, Hauptstadt des Bistums Münster, bestand im hohen und späten Mittelalter die gefestigte Gruppe eines städtischen Patriziats, die sogenannten Erbmänner.² Diese wurden als ritterbürtige Adlige angesehen. Mit ihrer Abstammung waren sie stiftsfähig für kirchliche Kollegien, die eine entsprechende Qualifikation verlangten. Hierzu gehörte das Domkapitel in Münster, dem in der ständischen Landesverfassung – wie in allen geistlichen Fürstentümern – nicht nur als Wahlgremium des Bischofs eine bedeutende Stellung zukam. Die Erbmänner hatten über viele Generationen Vermögen, nicht zuletzt durch Pfründen, Nutzung von Grundbesitz und offenbar auch Fernhandel angesetzt. Sie besaßen Schlösser und Höfe im Umland von Münster. Seit dem späten Mittelalter waren patrizische Ritter reichsweit einer kritischen Betrachtung durch den Landadel ausgesetzt. Man wird nicht fehlgehen, wenn man dies bestehendem Neid zuschreibt. Dem waren auch die Münsteraner Erbmänner ausgesetzt. Rechtlich relevant wurde dies im Jahr 1557. Ein Erbmänner hatte eine päpstliche Verleihung eines Domkanonikats in Münster erlangt (sog. päpstliche Provision). Die Aufnahme in das Domkapitel wurde ihm von den dem Landadel angehörenden Kanonikern verweigert. Er entschied sich, sein Recht bei der Sacra Rota, dem höchsten geistlichen Gericht, zu suchen. Dort konnte die Berechtigung auf geistliche Würden und vor allem deren Erträge, insbesondere auch gegenüber Konkurrenten, durchgesetzt werden. Für den klagenden Erbmänner sollte dies als Grundlagenurteil wirken und möglicherweise zu einer erleichterten Durchsetzung mit den Mitteln des Kirchenrechts führen. Im Jahr 1573 entschied die Sacra Rota zu seinen Gunsten. Die Familien der Erbmänner hatten verstanden, worum es ging. Sie wandten sich an den Papst, um die Vollstreckung des Urteils zu erreichen. Es gelang aber nicht mehr, vor dem Tod

des Erbmannes die Durchsetzung des Urteilspruchs zu erreichen.

- 1 Die folgende Darstellung stützt sich zu Fakten und Daten des Erbmannerverfahrens auf *Oer, RudolFINE Freiin von*, mit der – entgegen der seinerzeitigen Rezension in der FAZ – lesenswerten Monographie *Der Münsterische Erbmännerstreit – Zur Problematik von Revisionen reichskammergerichtlicher Urteile*, Köln 1998, und dem Beitrag „Die münsterischen Erbmänner“ in Festschrift 300 Jahre Rudolf von Tinnen-Stiftung, auf der Website der Stiftung http://www.tinnen-stiftung.de/download/festschrift_01.pdf. Einige andere Literatur enthält gelegentlich anekdotisch besser verwendbare Darstellungen; zumindest bei oberflächlichem Verständnis der Quellenlage erscheint die Darstellung bei *Oer* verlässlicher.
- 2 Die aus heutiger Sicht bekannteste Familie aus dem Kreis der Erbmänner ist die Familie *Droste-Hülshoff*.

58

Auf der Gegenseite sah man die Notwendigkeit, aktiv zu werden. Die Reformation hatte das alte Reich erschüttert. Die Wiedertäufer waren aus Münster vertrieben. Der schmalkaldische Krieg war beendet. Man hätte zunächst erwartet, daß in der Stabilisierungsphase des Katholizismus die auf den Bischofssitz orientierten und angewiesenen Erbmänner als vermutlich überwiegend bischofsfreundliche Notabeln nicht unnötig angegriffen wurden. Die Vertreter des Bischofs von Münster, das Domkapitel und die Ritterschaft erhoben aber 1594 bei dem damals in Speyer sitzenden Reichskammergericht eine Klage, eine sog. Diffamationsklage¹, um festzustellen, daß die Erbmänner nicht in dem von ihnen beanspruchten Sinne stiftsfähig waren. Die Erbmänner nahmen den Kampf auf. Hatte das Verfahren vor der Sacra Rota nur 15 Jahre gedauert, sollte nun ein langdauernder Prozeß eingeleitet werden. Die Welt drehte sich weiter. In den Niederlanden wandte sich der Aufstand aus den südlicheren Provinzen den Münster benachbarten nördlichen Provinzen zu. Um Kleve, Jülich und Berg begann 1609 der die Drohung einer universalen Auseinandersetzung mit sich bringende Erbfolgestreit. 1618 brach der Dreißigjährige Krieg aus, der sich schnell auch auf die westlichen Reichskreise erstreckte. Das Reichskammergericht aber bestand fort und verhandelte. Wie die nicht unerheblichen Transporte durch die Wirren des Krieges vor sich gingen, kann man sich kaum vorstellen. Immerhin mußten vor allem die für den Beweis des Status zwingend erforderlichen Urkunden transportiert werden. Man bedenke auch den Transfer der Honorare für die Bevollmächtigten. Risiken und dadurch bedingt Kosten waren zweifellos beträchtlich. Der Dreißigjährige Krieg ging mit dem Westfälischen Frieden in Osnabrück und Münster zu Ende. Die Gesandten der Mächte des Reiches und Europas waren versammelt, einige wohnten in Höfen von Erbmännern. Diese ließen auch die Gelegenheit nicht vorbeigehen, ihre Position den Gesandten auseinanderzusetzen. Die Landschaften des Reiches lagen auf lange Zeit in Trümmern. In Münster nutzte dennoch der an der Artillerie interessierte *Bischof Bernhard*

von Galen die eine Anschlußverwendung suchenden Landsknechte für einen Krieg gegen Provinz und Stadt Groningen, wo sein erfolgloser Abzug noch heute einen zusätzlichen Feiertag begründet², und alsdann für eine Auseinandersetzung zwecks Steuererhebung mit der Stadt Münster. Schließlich erging 1685 ein Urteil zu Gunsten der Erbmänner. Es wurde festgestellt, daß sie zum ritterbürtigen Adel gehörten und in der ständischen Verfassung gleichberechtigt mit allen anderen ritterbürtigen Adligen zu behandeln seien. Das Domkapitel beantragte schleunigst die Revision des Urteils. Außer, daß der Revision entgegenzutreten war, stellten sich für die Erbmänner weitere Fragen. Sie unternahmen Anstrengungen, die Vollstreckung des Urteils des Reichskammergerichts gegen Sicherheitsleistung durchzuführen; dazu kam es aber offenbar nicht. Ein Erbmann, der wiederum eine päpstliche Provision auf ein Kanonikat erlangt hatte, das aber einem kurpfälzischen Prinzen und Bischof von Augsburg überlassen wurde, wandte sich wiederum an die Sacra Rota. Er obsiegte dort, wurde aber wegen des noch schwebenden Verfahrens vom Domkapitel wiederum zurückgewiesen. Gegen die darauf möglichen kirchenrechtlichen Maßnahmen schützten es offenbar kaiserliche Interzessionen, die auf den schwebenden Rechtsgang gestützt wurden.

1 Im Grunde eine Art der negativen Feststellungsklage (sie war in der Tat auch ggü. Ansprüchen zulässig).

2 Groningens Ontzet (=Entsatz), 28. August, auch: Bommen Berend Dag genannt.

59

Die Wirren im Deutschen Reich gingen weiter. Im Jahre 1688 begann der Pfälzische Erbfolgekrieg, der das Reichskammergericht nach Zerstörung der Stadt Speyer zur Sitzverlegung nach Wetzlar nötigte. Die Revisoren des Urteils kamen nicht zu einem Ergebnis. Die Sache ging zum Reichstag. Hier unterstützten die Kurfürsten die Revision, während ein Teil des Reichsfürstenrates und die Reichsstädte das Urteil aufrechterhalten sehen wollten. Durch kaiserliche Entscheidung wurde im Jahre 1709 das Urteil bestätigt. Domkapitel und Ritterschaft sahen die Vorgehensweise des Kaisers nicht als rechtmäßig an und verlangten eine Entscheidung des Reichstages. Nach Oer erging 1715, also 30 Jahre nach der Verkündung des Urteils, der Befehl zur Durchsetzung des Urteilsspruchs. Ob es weiterer Exekutionsdrohungen bedurft hatte, ist nicht klar. Jedenfalls wurden 1717 die ersten Erbmänner als Mitglieder der Ritterschaft aufgeschworen.

60

Zweifellos eine interessante Geschichte. Interessant etwa, wie sich Mandanten über eine solche Zeitdauer verhielten.

Die aus zahlreichen Personen bestehende Partei stand solidarisch über die gesamte Dauer zum Verfahren, alle beteiligten sich an den Kosten und Sicherheitsleistungen. Lediglich eine Familie schied ausdrücklich aus der Prozeßführung aus. Andere allerdings starben oder wanderten aus. Die Standhaftigkeit wurde belohnt.

All dies ist schön, aber was die Geschichte mit Steuerprozessen zu tun hat? Man frage sich, warum der Fürstbischof einen ihm verpflichteten und gerade mit der Domkirche eng verbundenen Personenkreis zugunsten des Landadels benachteiligt sehen wollte und warum mit solcher Ausdauer, solchem Aufwand und mit allen Mitteln gestritten wurde. Zwar: Die Stiftsfähigkeit blieb bis zum Ende des alten Reiches ein rechtlich spannendes Thema.¹ Wäre es aber nur um den sozialen Status gegangen, hätten zumindest seitens der Erbmänner einige günstigere Wege zur anderweitigen Aufbesserung bestanden. Die Antwort ist einfach: Als ritterbürtig adlig eingestuft unterlagen die Erbmänner mit ihrem Grundbesitz im Fürstbistum nicht der Besteuerung.² Schlicht und einfach: Der Erbmännerprozeß war ein großer Steuerprozeß. Dies erklärt auch, warum andere Fürsten ein Interesse an dem Ausgang des Prozesses hatten. Ein Patriziat, das man besteuern wollte und das sich dagegen wehrte, gab es auch andernorts. In dem Münster benachbarten Fürstbistum Paderborn, das später in Personalunion mit Münster besetzt wurde, gab es mit den Erbsälzern in der Stadt Werl eine fiskalisch ähnlich interessante Gruppe. Diese durch Salzgewinnung reich gewordenen Patrizier hatten ebenfalls von Alters her Gründe, sich als Adlige zu sehen. In zeitlicher Nähe zu der Entscheidung im Erbmänner-Fall bestätigte der Kaiser 1708 den Erbsälzern von Werl zum Ärger des Fürstbischofs von Paderborn³, daß sie nach Reichsrecht als Adelige zu betrachten seien. Die Grundsatzentscheidung war gefällt. Nichtanwendungserlasse griffen nicht. Die Folgen für den Haushalt standen fest. Will man es nun bedauern oder nicht: 1703 legte der Fürstbischof von Münster nach kostspieligem Abriss des Vorgängerbaus den Grundstein für das neue Schloß Nordkirchen, das westfälische Versailles, das heute die Fachhochschule der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung beherbergt. Hätte der Fürstbischof die kaiserliche Entscheidung vorhergesehen, hätte er vielleicht nicht investiert und die Rekrutierung für den gehobenen Dienst der Finanzverwaltung wäre eines schönen Arguments verlustig gegangen.

Jedenfalls darf man das Verfahren mit insgesamt 160 Jahren rechtsförmlicher Auseinandersetzung als den Rekordhalter unter den Steuerprozessen ansehen. Bei aller Kritik an aktuellen Verfahrenszeiten ist nicht zu erwarten, daß dieser Rekord in unserer Zeit eingestellt wird.

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

- 1 Das interessantere Bestreiten der Stiftsfähigkeit spielte sich allerdings auf einer etwas höheren Anforderungsebene ab. Bekannt ist die Ablehnung einer Prinzessin von Liechtenstein in Essen, oder die Diskussion um eine Angehörige des mit mehreren geistlichen Kurfürsten aufwartenden gräflichen Hauses *von der Leyen* zwischen dem Kloster Thorn und dem Kaiser, dessen offenbar nervender Gesandter von einer der Damen mit der Defenestration bedroht wurde.
- 2 Ob dies für alle Grundstücke galt, ist nicht ganz klar, zumindest war aber wohl der größte Teil des Grundbesitzes privilegiert.
- 3 Zugleich Bischof von Münster.

61

Vergnügungssteuer – Mit Vergnügen

In seiner kürzlich erlassenen Entscheidung stellte das Verwaltungsgericht Stuttgart fest, daß die Betreiberin eines Massage-Studios Vergnügungssteuer zu zahlen hat. (Urt. vom 06.11.2013, Az. 8 K 28/13; (<http://beck-aktuell.beck.de/news/vg-stuttgart>) vom 07.11.2013)

Nach Ansicht des Gerichts sind die in der städtischen Vergnügungssteuersatzung geregelten Voraussetzungen für die Vergnügungssteuer erfüllt. Die durch die Stadt Stuttgart erhobene Vergnügungssteuer sei rechtmäßig. Die Klägerin räume in ihrem Massage-Studio „gezielt die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügen“ ein.

Dieser Erkenntnis liegt der Sachverhalt zugrunde, daß die Klägerin Ganzkörpermassagen anbietet, die nach einem Tantra-Massage-Ritual ausgeführt werden. Zweck der Massage ist das ganzheitliche Wohlbefinden im Sinne der tantrischen Erkenntnislehre. Die Kunden können nach ihrer Wahl diese Massage unter Einbeziehung des Intimbereichs buchen. In diesem Falle kann die Massage auch „sexuelles Vergnügen“ hervorrufen. In diesem Umstand sieht das Gericht das „gezielte“ Angebot der Klägerin, den Kunden mit den Massagen „die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügen“ zu verschaffen.

Zwar stellte das Gericht fest, daß aufgrund des „Gesamtkonzepts“ des Massage-Studios weder ein Bordell noch ein bordellähnlicher Betrieb vorliegt. Doch handele es sich bei dem Betrieb der Klägerin um eine „ähnliche Einrichtung“ im Sinne der Vergnügungssteuersatzung. Maßgebend sei, daß die Klägerin gegen Entgelt Dienstleistungen „in Form von Ganzkörpermassagen“ anbietet, die zu einem sexuellen Vergnügen führen können.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache hat das Verwaltungsgericht die Berufung gegen sein Urteil zugelassen.

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

62

Das Schließfach

Auch nach vielen Jahren als Strafverteidiger gibt es immer wieder Fälle, die überraschen. Noch nicht ungewöhnlich war, daß sich am Telefon ein Mandant mit dem Namen „Meyer“ meldete und sich sehr geheimnisvoll gab. Es gehe um eine steuerliche Angelegenheit. Mehr könne er am Telefon nicht verraten. Wie häufig fürchtete sich ein Mandant vor einer Telefonüberwachung, die in Fällen einfacher Steuerrückforderung gar nicht zulässig ist.

Bei einem ersten Termin zeigte sich Herr „Meyer“ sehr besorgt, daß eine vor kurzem von ihm für seinen bereits leicht vergeßlichen achtzigjährigen Vater eingereichte Selbstanzeige unwirksam sein könnte. Nach der erfolgten Nacherklärung eines Schweizer Kontos hatte der Vater noch einen Schließfachschlüssel einer Bank in Zürich gefunden. An den Inhalt des Schließfaches hatte er keine Erinnerung mehr. Die Sorge war nicht unberechtigt, da bekanntlich eine Selbstanzeige nicht mehr nachgebessert werden kann, wie dem Mandanten pflichtgemäß mitgeteilt wurde. Im Schließfach konnten sich etwa Belege eines weiteren bisher nicht bekannten Kontos befinden.

Aufklärung konnte nur vor Ort erfolgen. Gemeinsam fuhr man nach Zürich und betrat die immer wieder beeindruckenden Schalerräume einer Privatbank. Die Nervosität des Mandanten erreichte ihren Höhepunkt, als sich der Schlüssel im Schließfach drehte. Nach der Öffnung zeigte sich lediglich ein verschnürter lederner Beutel. Als der Mandant diesen öffnete, rollten bereits die ersten Diamanten heraus. Der Beutel war randvoll mit Edelsteinen, wie sich später herausstellte, im Wert von mehreren Millionen Euro. Der Vater war offenbar früher in einem Geschäftsfeld tätig gewesen, in welchem Schwarzgeschäfte auf diese Weise bezahlt wurden.

Die Sorge des Mandanten war groß, daß bei solch einem nicht deklarierten Vermögen die Selbstanzeige unwirksam sei. Doch er konnte endgültig beruhigt werden, als sich aus den Unterlagen der Bank ergab, daß das Schließfach in den letzten zehn Jahren nicht mehr geöffnet worden war. Die Schwarzgeschäfte, aus welchen die Diamanten stammten, mußten somit verjährt sein und der bloße Besitz der Edelsteine und deren nicht realisierte Wertsteigerung sind bekanntlich nicht steuerbar. Also kein Steuerstrafverfahren – des Mandanten Freud, des Anwalts Leid.

Rechtsanwalt und Dipl.-Finanzwirt Rainer Biesgen, Wessing & Partner Rechtsanwälte, Düsseldorf

63

Finanzgericht Rheinland-Pfalz: Gold, Glitzer und Edelsteine – Zahnarzt kann Anschaffungskosten für Luxushandy nicht als Betriebsausgaben absetzen.

Mit Urteil vom 14.07.2011 hat das FG Rheinland-Pfalz (6 K 2137/10) entschieden, daß ein Zahnarzt keine Absetzungen für Abnutzungen (AfA) auf Grund der Anschaffung eines Luxushandys zum Preis von 5.200€ ansetzen kann. Ein solches Handy sei weder notwendig noch angemessen, um die Erreichbarkeit des Arztes zu gewährleisten.

Der Fall: Der Kläger, Zahnarzt, machte in seiner Einkommenssteuererklärung im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit zeitanteilig für 2 Monate AfA in Höhe von 289€ (Abschreibungszeitraum 3 Jahre) für ein zum Preis von 5.200€ angeschafftes Handy geltend. Bei dem Handy handelt es sich um ein handgefertigtes, hochwertiges Telefon der Marke „Vertu“, einen Hersteller von Luxusmobiltelefonen. Der Hersteller verwendet bei der Fertigung unter anderem Edelmetalle wie Gold oder Platin und innovative Werkstoffe wie Liquidmetalle, Diamanten oder Keramik, was die Geräte nachvollziehbarerweise „leicht“ teurer macht als handelsübliche Handys.

Bei einer im Jahr 2009 durchgeführten Außenprüfung bewertete die Betriebsprüferin die Anschaffungskosten des Telefons als „nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG und versagte der zeitanteiligen AfA die Anerkennung. Für den Geschäftserfolg eines Zahnarztes sei ein handgearbeitetes Handy nicht bedeutend; vielmehr komme es auf die Qualität seiner eigenen Arbeit an. Die berufsbedingte Erreichbarkeit des Klägers sei auch durch ein „normales“ Handy zu gewährleisten. Die Frage führte zum Rechtsstreit und zum Finanzgericht.

Die Entscheidung des Gerichts: Der Kläger argumentierte gegenüber dem Gericht, daß er bei der Anschaffung Wert darauf gelegt habe, ein „widerstandsfähiges Handy“ zu erwerben, das er für ca. 10 Jahre und damit länger als günstigere Modelle nutzen könne. So müßte er nicht jedes Jahr ein neues Handy anschaffen, zudem habe das Handy einen besonders guten Empfang. Außerdem passe das Handy zu seiner besonders hochwertigen Praxisausstattung.

Das Finanzgericht ließ sich nicht überzeugen. Zwar sei eine betriebliche Veranlassung zur Anschaffung eines Handys unbestritten. Der Zahnarzt müsse schon aufgrund des Bereitschaftsdienstes erreichbar sein. Für die berufliche Tätigkeit des Klägers reiche es allerdings aus, wenn er seine Erreichbarkeit an den zwei bis drei Bereitschaftswochen-

enden durch ein gewöhnliches Mobilfunkgerät sichergestellt hätte. Anschaffungskosten in Höhe von 5.200€ mit daraus abgeleiteten hohen jährlichen AfA-Beträgen seien auch „unangemessen“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG. Gemessen an dem Bild eines ordentlichen und gewissenhaften Zahnarztes sei es zwar geboten, für den Betrieb der Praxis ein Mobiltelefon zu erwerben, um die Erreichbarkeit sicherzustellen. Über diesen die Erreichbarkeit ermöglichenden Funktionsumfang hinausgehende Eigenschaften wären von einem hier als Maßstab heranzuziehenden „idealtypischen Zahnarzt“ im Rahmen seines Unternehmens jedoch nicht erworben worden.

Im Hinblick auf die vorgetragene hochwertige Praxisausstattung entfalte das Mobiltelefon keinen weiteren Beitrag zur Behandlung. Dies gelte insbesondere auch deshalb, weil das Mobiltelefon anders als die übrige hochwertige Praxisausstattung nicht im Vorfeld oder im Rahmen der Behandlung sichtbar werde. Dem Telefon fehle also eine repräsentative Funktion, wie sie etwa von einer Praxisausstattung ausgehen könne.

Fazit: Die Anschaffung von Handys unter Verwendung von Gold, Platin, Diamanten bleibt also „Privatvergnügen“ und ist nicht steuerprivilegiert. Mit dieser Bewertung wird man leben müssen – aber auch können.

Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn

64

Zur selben Entscheidung siehe auch bereits Textziffer 61.

Die Tantra-Massage im Steuerrecht

Ob eine Tantra-Massage der spirituellen Erbauung dient oder aber als sexuelle Vergnügung einzuordnen und damit vergnügungssteuerpflichtig ist, damit hatte sich jüngst das Verwaltungsgericht Stuttgart (Az. 8 K 28/13) zu befassen.

Die Klägerin war Betreiberin eines Massagestudios, in dem sie Ganzkörpermassagen nach einem Tantra-Massage-Ritual anbot. Kunden konnten gegen ein zusätzliches Entgelt Massagen unter Einbeziehung des Intimbereichs buchen. Von der Stadt Stuttgart wurde die Klägerin deshalb zur Zahlung von Vergnügungssteuer herangezogen. Nach der städtischen Vergnügungssteuersatzung unterlagen „das gezielte Einräumen der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bordellen, Laufhäusern, Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs und ähnlichen Einrichtungen“ der Vergnügungssteuer.

Das Verwaltungsgericht Stuttgart wies die von der Klägerin gegen die Heranziehung zur Vergnügungssteuer er-

hobene Klage ab. Der Steuerbescheid der Stadt Stuttgart sei rechtmäßig, da die Voraussetzungen der städtischen Vergnügungssteuersatzung erfüllt seien. Das Gericht argumentierte, daß die Klägerin in ihrem Betrieb gezielt die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen einräume. Auch wenn die von ihr angebotenen Ganzkörpermassagen nach einem strikt einzuhaltenen Tantra-Massage-Ritual erfolgten und Hauptzweck der Massage das ganzheitliche Wohlbefinden im Sinne der tantrischen Erkenntnislehre sei, so stehe doch außer Frage, dass diese Massagen, insbesondere dann, wenn der Intimbereich einbezogen werde, auch sexuelles Vergnügen hervorrufen könnten. Damit biete die Klägerin ihren Kunden mit den Massagen aber die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen und dies auch gezielt im Sinne der städtischen Satzung, da es den Kunden jederzeit freistehe, eine Massage unter Einbeziehung des Intimbereichs gegen Entgelt zu buchen. Auf die Frage, ob die von ihr angebotenen Massagen auf das sexuelle Vergnügen fokussiert seien oder nicht, käme es hingegen nicht entscheidungserheblich an.

Bei dem Betrieb der Klägerin handele es sich zudem um eine „ähnliche Einrichtung“ im Sinne des Steuertatbestandes. Der unbestimmte Rechtsbegriff „ähnliche Einrichtung“ sei nach Rechtsauffassung des Gerichts nicht etwa so auszulegen, daß hierunter nur „bordellähnliche“ Einrichtungen zu verstehen wären. Wäre dem so, würde der Betrieb der Klägerin nicht unter den Steuertatbestand fallen, da es sich bei ihrem Massagestudio unter Zugrundelegung der dahinterstehenden Philosophie und des Gesamtkonzepts weder um ein Bordell noch um einen bordellähnlichen Betrieb handele. Der Begriff ähnliche Einrichtung sei im Hinblick auf den Gesamtzusammenhang der Vorschrift vielmehr weit zu verstehen. Auf Grund der beispielhaften Aufzählung von „Bordellen, Laufhäusern, Bars, Sauna-, FKK- oder Swingerclubs“ und dem Umstand, daß es sich um eine Einrichtung handeln muß, in der die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen gezielt eingeräumt wird, fielen hierunter alle Betriebe, in denen für die Teilnahme an sexuellen Vergnügungen bzw. die Wahrnehmung von Dienstleistungen, die zu einem sexuellen Vergnügen führen, ein Entgelt zu entrichten sei. Im Betrieb der Klägerin würden aber gegen Entgelt Dienstleistungen – in Form von Ganzkörpermassagen – angeboten, die zu einem sexuellen Vergnügen führen können.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichts ist, da der Steuertatbestand der städtischen Vergnügungssteuersatzung offensichtlich erfüllt war, nachvollziehbar. Das Gericht hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache die Berufung zum Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg zugelassen.

RA/FAStR/FAGewRechtsschutz Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring, Bonn

65

Festliche Umsatzsteuer

Das Steuerrecht macht auch vor dem Weihnachtsfest nicht halt. Die Umsatzbesteuerung von Waren und Dienstleistungen, die insbesondere auch zu Weihnachten angeboten bzw. bezogen werden, macht allerdings einmal mehr deutlich, daß das deutsche Steuerrecht mitunter schwer nachvollziehbare Wege geht.

Dies beginnt in der **Adventszeit**. Besteht der Adventskranz aus frischen Zweigen, so unterliegt er dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von sieben Prozent. Sind die Zweige getrocknet, wird der volle Steuersatz von 19% fällig. Auch das Befeuchten der Zweige fällt als Steuergestaltung aus, denn es gilt laut Bundesfinanzministerium¹ sinngemäß: „Trockenmoos wird durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos.“

Steuerlich günstiger wird es in der **Vorweihnachtszeit**. Die Briefmarke für die Weihnachtspost ist nach § 4 Nr. 8 lit. i) UStG steuerfrei. Beim Pappkarton für die Weihnachtsgeschenke werden dagegen wiederum 19% fällig.

Auf dem **Weihnachtsmarkt** kommt es entscheidend darauf an, ob die Bratwurst im Sitzen oder im Stehen verzehrt wird. Gibt es Sitzgelegenheiten, so ist von einem Restaurant auszugehen und auf die Bratwurst entfallen 19% Umsatzsteuer. Gibt es keine Tische und Bänke, so bleibt es bei ermäßigten sieben Prozent. Der Glühwein ist übrigens immer voll steuerpflichtig, unabhängig davon, ob er im Sitzen oder im Stehen getrunken wird. Gleiches gilt für Lebkuchen und gebrannte Mandeln; auch hier gilt ein einheitlicher Steuersatz, der allerdings bei ermäßigten sieben Prozent liegt.

Kompliziert wird es beim **Krippenspiel**. Wer sich hierfür einen (lebenden) Esel anschaffen möchte, muß 19% Umsatzsteuer berappen. Günstiger, wenn auch nicht ganz passend, wären dagegen Maultier oder Maulesel, die nur mit sieben Prozent besteuert werden. Übrigens: Der tote (geschlachtete) Esel fällt wiederum unter den ermäßigten Steuersatz, ist für das weihnachtliche Krippenspiel aber auch nicht mehr geeignet.

Kommen wir zum Wichtigsten, dem Weihnachtsbaum. Ist er künstlich, wird er mit 19% besteuert. Der frisch geschlagene Christbaum sieht nicht nur schöner aus, sondern er ist auch steuerlich vorzuzugswürdig, wird nämlich nur mit sieben Prozent besteuert. Christbaumschmuck, ob Strohstern oder Christbaumkugel, ist nur mit 19% zu haben.

Nach dem Baum folgt das **Weihnachtessen**. Auch beim Festschmaus ist zu differenzieren. Auf Gans und Karpfen werden sieben Prozent aufgeschlagen. Lachs und Garnele sind ebenfalls günstig mit sieben Prozent zu haben. Wer den Luxus liebt, muß auch bei der Steuer tiefer in die Tasche greifen. Für Hummer und Languste werden 19% Umsatzsteuer fällig. Unterschiede bestehen auch bei den Getränken. Wein und Bier schlagen umsatzsteuermäßig mit 19% zu Buche. Versöhnlich ist der Fiskus beim Kaffee danach; dieser wird ermäßigt mit sieben Prozent besteuert. Frohes Fest!

RA/FAStR/FAGewRechtsschutz Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring, Bonn

¹ BMF-Schreiben vom 05.08.2004 – IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl. I 2004, 638 – Rz. 46.

66-68

66

FG Berlin-Brandenburg: Keine rückwirkende Erhöhung der ausgleichsfähigen Verluste gemäß § 15a EStG bei unzutreffender Eintragung der Haftsumme im Handelsregister

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 03.04.2012 – 6 K 6036/08 – zu der Frage der rückwirkenden Erhöhung der Haftsumme aufgrund fehlerhafter Eintragung im Handelsregister sowie den daraus zu ziehenden Folgen für ausgleichsfähige bzw. lediglich verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG Stellung genommen. Das Ergebnis dürfte unzutreffend sein.

Der Sachverhalt stellte sich – völlig vereinfacht – wie folgt dar: Im Jahr 1998 wurde die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, gegründet, deren Gesellschaftszweck der Erwerb, die Sanierung sowie die Vermietung von Wohneinheiten eines mit einem Plattenbau bebauten Grundstückes war. An dieser KG beteiligten sich verschiedene Kommanditisten, darunter auch der Beigeladene.

Nach dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin beträgt die im Handelsregister einzutragende Haftsumme 200% der nach dem Gesellschaftsvertrag vereinbarten Einlage.

Der Beigeladene erklärte im Jahr 1999 seinen Beitritt als Kommanditist zu der Klägerin mit einer Einlage (Beitragsleistung) in Höhe von 300.000 DM zuzüglich eines Agio in Höhe von 15.000 DM. Nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages der Klägerin hätte im Handelsregister eine Haftsumme in Höhe des doppelten Beitrages eingetragen werden müssen, demnach in Höhe von 600.000 DM.

Im weiteren Verlauf des Jahres 1999 erhöhte der Beigeladene seine Beteiligung an der Klägerin um eine „Pflichteinlage“ in Höhe von 610.000 DM zuzüglich eines Agios in Höhe von 30.500 DM. Die Haftsumme mußte nach dem Gesellschaftsvertrag wieder den doppelten Betrag ausmachen, demnach in Höhe von 1.220.000 DM.

Im Handelsregister wurde im Jahr 1999 insgesamt für den Beigeladenen eine Haftsumme in Höhe von 1.220.000 DM eingetragen. Der ursprüngliche Beitritt des Beigeladenen mit einer Pflichteinlage in Höhe von 300.000 DM sowie einer im Handelsregister einzutragenden Haftsumme in Höhe von 600.000 DM wurde nicht berücksichtigt.

Dieser Fehler fiel im Jahre 2006 auf. Im Jahr 2006 wurde das Handelsregister dahin berichtigt, daß die Haftsumme des Beigeladenen auf 1.820.000 DM (entsprechend: 930.551,22€) erhöht wurde.

Streitgegenstand war – neben anderen – die Frage, ob zugunsten des Beigeladenen rückwirkend für 2004 höhere ausgleichsfähige Verluste festzustellen sind. Das Finanzamt lehnte eine rückwirkende Erhöhung der ausgleichsfähigen Verluste des Beigeladenen für 2004 ab. Das Finanzgericht folgte dem.

Gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG können Kommanditisten Verluste aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen, soweit durch die Zurechnung der Verluste ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft aufgrund des § 171 Abs. 1 HGB, können abweichend von der Grundregel des Satzes 1 dem Kommanditisten ausgleichsfähige Verluste bis zur Höhe des Betrages zugewiesen werden, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage (Haftsumme) des Kommanditisten seine geleistete Einlage (gegenüber der Gesellschaft) übersteigt. Wird auch diese (erhöhte) Haftsumme „ausgefüllt“, stellen weitere Verlustzuweisungen lediglich verrechenbare Verluste dar.

Die steuerliche Regelung ist insoweit eindeutig. Grundsätzlich kann ein Kommanditist Verluste aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft nur dann mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen, soweit der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft noch gemäß den §§ 171, 172 HGB haftet. Wenn die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Einlage sowie die im Handelsregister eingetragene Haftsumme identisch sind, haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zu der Höhe dieser Einlage. Wird dagegen im Handelsregister eine höhere Haftsumme eingetragen, als der Kommanditist sie gegenüber der Gesellschaft als Beitrag schul-

det, sind Verluste auch in Höhe der Differenz zwischen der Beitragsleistung gegenüber der Gesellschaft und der höheren Haftsumme im Handelsregister ausgleichsfähig. Diese Regelung lag auch dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin zugrunde. Die Einlage der Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft war geringer als die im Handelsregister eingetragene Haftsumme. Den Kommanditisten konnten daher auch Verlustanteile über der geleisteten Einlage hinaus zugewiesen werden. Die ausgleichsfähigen Verluste mußten nicht durch eine unmittelbare Beitragszahlung an die Gesellschaft „verdient“ werden. Für die Zuweisung ausgleichsfähiger Verluste reichte das Haftungsrisiko durch die im Handelsregister eingetragene (höhere) Haftsumme aus.

67

Die entscheidungserhebliche Frage war nun, welche Auswirkung die unzutreffend niedrige Eintragung der Haftsumme im Jahr 1999 hatte. Der Fehler wurde erst in 2006 entdeckt und dann umgehend berechtigt. Das Finanzgericht wies zunächst darauf hin, daß ein Kommanditist bei einer nachträglich berichtigten Haftsumme sämtlichen Gläubigern der Gesellschaft in Höhe der eigentlichen Haftsumme einzustehen hat. Insoweit bestehe auch eine „Rückwirkung“, da sich sämtliche Gläubiger der Gesellschaft auf diese höhere Haftsumme berufen können und nicht nur Gläubiger ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Berichtigung. Das Finanzgericht zog hieraus für die Abgrenzung ausgleichsfähiger und verrechenbarer Verluste gemäß § 15a EStG den Schluß, daß eine rückwirkende Erhöhung ausgleichsfähiger Verluste auf Veranlagungszeiträume vor Eintragung der Berichtigung nicht möglich sei. Eine Inanspruchnahme des Kommanditisten in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen wegen der nunmehr zutreffend eingetragenen (höheren) Haftsumme sei rückwirkend aus tatsächlichen Gründen nicht möglich. Es komme allenfalls eine Haftung für die Zukunft in Betracht, wenn sich Gläubiger auf die erhöhte Haftsumme berufen und der Kommanditist diese Gläubiger befriedigen muß. Ob und in welchem Umfang in einem solchen Fall ausgleichsfähige oder verrechenbare Verluste entstehen, brauche das Finanzgericht nicht zu prüfen, da diese (zukünftigen) Veranlagungszeiträume nicht Gegenstand des Verfahrens seien.

Diese Schlußfolgerung dürfte nicht zutreffend sein. Richtig ist, daß nach überwiegender Auffassung im handelsrechtlichen Schrifttum die Berichtigung einer (zu niedrig) eingetragenen Haftsumme auf den eigentlichen Eintragszeitpunkt zurückwirkt. Auf eine höhere Haftsumme können sich daher sämtliche Gläubiger berufen, die Gläubiger der Gesellschaft ab der ursprünglichen – wenngleich unzutreffenden – Eintragung der Haftsumme wurden. Daraus dürfte dann aber auch eine rückwirkende Erhöhung

der ausgleichsfähigen Verluste gemäß § 15a EStG zu folgern sein. Dies soll an folgendem Beispiel erläutert werden:

Ein Kommanditist tritt im Jahre 01 einer KG mit einer Einlage von 100.000€ sowie einer im Handelsregister einzutragenden Haftsumme von 200.000€ bei. Im Handelsregister wird unzutreffend als Haftsumme nur die Beitragsleistung mit 100.000€ eingetragen. Der Kommanditist leistet gegenüber der KG im Jahr 01 den Beitrag in Höhe von 100.000€.

Im Jahre 01 sowie im Jahre 02 werden dem Kommanditisten jeweils Verluste in Höhe von 50.000€ zugewiesen, die jeweils ausgleichsfähig sind.

Im Jahre 03 geht die Gesellschaft Verbindlichkeiten gegenüber einem Gläubiger in Höhe von 100.000€ ein. Die Gesellschaft leistet auf die Forderung des Gläubigers allerdings lediglich 90.000€ und weigert sich, den Restbetrag zu zahlen. Der Gläubiger verzichtet wegen der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme von 100.000€ auf eine Geltendmachung des Restbetrages von 10.000€ gegenüber dem Kommanditisten. Im Jahre 03 werden dem Kommanditisten Verlustanteile in Höhe von 10.000€ zugewiesen, die allerdings wegen „Ausschöpfung“ der Einlage nur noch verrechenbar sind.

Im Jahre 04 entdeckt der Kommanditist die unzutreffende Eintragung im Handelsregister. Er veranlaßt im Jahr 04 umgehend die Berichtigung der Haftsumme auf 200.000€. Der Gläubiger aus dem Jahre 03 erfährt hiervon und verlangt von dem Kommanditisten Ausgleich seiner Restforderung in Höhe von 10.000€. Der Kommanditist leistet diesen Betrag an den Gläubiger. Im Jahr 04 wird dem Kommanditisten ein „Gewinn“ in Höhe von 1.000€ zugewiesen.

Nach der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg verbleibt es bei diesem Sachverhalt bei verrechenbaren Verlusten im Jahre 03 in Höhe von 10.000€. Der Kommanditist hat zwar im Jahr 04 entsprechend seiner höheren Haftsumme, die an sich schon im Jahre 01 hätte eingetragen werden müssen, den Gläubiger aus dem Jahr 03 befriedigt. Die höhere Haftsumme hat sich daher (idealtypisch) verwirklicht. Dessen ungeachtet verbleibt es nach der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg bei verrechenbaren Verlusten im Jahre 03 in Höhe von 10.000€, die der Kommanditist in Höhe von 1.000€ im Jahre 04 mit dem dortigen Gewinnanteil verrechnen kann.

68

Das Ergebnis ist unbefriedigend. Das Haftungsrisiko des Kommanditisten hat sich nach Eintragung der zutref-

fenden Haftsumme umgehend realisiert. Die Zahlung der 10.000€ im Jahre 04 dürften zwar Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten sein, die seine Einkünfte aus der Beteiligung an der KG im Jahre 04 mindern. Eine solche Qualifikation „nützt“ dem Kommanditisten aber wenig, wenn in den Folgejahren Gewinne erzielt werden. Werden – in Fortführung des Beispiels – in den Folgejahren jeweils 1.000€ Gewinne realisiert, muß der Kommanditist insgesamt weitere 9 Jahre warten, bis er die ihm im Jahre 03 zugewiesenen verrechenbaren Verluste mit den Gewinnen aus der Beteiligung auch steuerlich verrechnen kann.

Konsequenter wäre es, wenn dem Kommanditisten rückwirkend ausgleichsfähige Verluste zugewiesen werden. Für die Abgrenzung ausgleichsfähiger und verrechenbarer Verluste ist nach § 15a EStG die Eintragung im Handelsregister maßgeblich. Da die Eintragung zivilrechtlich auch zugunsten der „Alt-Gläubiger“ wirkt, haftet der Kommanditist „Alt“- wie „Neu“-gläubigern in Höhe der höheren Haftsumme. Konsequenterweise sollte er dann auch in Höhe dieser höheren Haftsumme ausgleichsfähige Verluste für die Vergangenheit realisieren können, da er letztlich auch für die „Vergangenheit haftet“. Nach der gesetzlichen Regelung von § 15a Abs. 1 EStG kommt es nicht darauf an, ob sich das Haftungsrisiko auch tatsächlich verwirklicht. Es sollte daher auch keine Rolle spielen, ob sich die erhöhte Haftsumme – wie im Beispiel – realisiert hat.

Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn

69-71

69

BGH: Aufrechnung des Treugeber-Gesellschafters gegen den Freistellungsanspruch des Treuhänder-Gesellschafters

Der BGH hat mit Urteil vom 24.07.2012 – II ZR 297/11 – die mit der Entscheidung vom 22.03.2011 – II ZR 271/08 – begonnene Rechtsprechung zu der fehlenden Aufrechnungslage zwischen einem Treugeber-Gesellschafter und einem Treuhänder-Gesellschafter fortgeführt, wenn der Treugeber mit (Schadens-)ersatzansprüchen gegen Freistellungsansprüche des Treuhänders aufrechnen möchte. In der Entscheidung vom 22.03.2011 ging es um die Aufrechnung eines Treugeber-Kommanditisten. Die hier zu besprechende Entscheidung vom 24.07.2012 betrifft nun die Stellung eines Treugeber-Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft (oHG).

Die Klägerin ist die persönlich haftende Gesellschafterin eines geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft. Die Klägerin schloß mit den Beklagten eine Beitrittsvereinbarung zu der oHG sowie gleichzeitig einen Treuhandvertrag ab. Die Beklagten beteiligten sich mit einer Einlage in Höhe von 150.000 DM zuzüglich Agio an der oHG. Aufgrund der Treuhandabrede hielt die Klägerin die Beteiligung im eigenen Namen aber für Rechnung der Beklagten. Die Rechte aus der Beteiligung werden von dem Treuhänder ausgeübt; die Treugeber – die Beklagten – konnten aber jederzeit durch einseitige Erklärung gegenüber den Treuhändern die Gesellschafterrechte selbst geltend machen. Die Vermögensrechte aus der Beteiligung standen den Beklagten zu.

70

Aufgrund des Treuhandvertrages sowie der Beitrittserklärung war die geschäftsführende Gesellschafterin der oHG nur berechtigt, Verträge mit Dritten abzuschließen, in denen ausdrücklich vereinbart wird, daß die übrigen Gesellschafter der oHG nur quotal entsprechend ihrer kapitalmäßigen Beteiligung an der Gesellschaft haften.

Die Konstruktion hatte einen zweifachen Sinn: Die Beteiligung der Treugeber wird nicht öffentlich. Im Handelsregister werden als Gesellschafter der oHG nur die Treuhandgesellschaftler eingetragen, dagegen nicht die Treugeber. Der zweite Grund ist steuerlicher Natur. Die Beklagten als Treugeber sind steuerlich die Mitunternehmer der oHG. Für sie gelten nicht die Restriktionen von § 15a EStG bei der Verlustnutzung von Kommanditisten. Die Treugeber konnten daher in der Anlaufphase des Fonds die steuerlichen Verluste, die über der Einlage von 150.000 DM gelegen haben dürften, vollständig mit anderen positiven Einkünften ausgleichen.

Die erzielten Mieten aus dem Immobilienfonds blieben erheblich hinter den erwarteten – und im Prospekt angekündigten – Mieten zurück. Der Fonds wurde notleidend. Die oHG entschloß sich schließlich, das Grundstück zu veräußern. Über die Haftung für die verbleibenden Restschulden wurde gestritten.

Die Klägerin begehrte – quotal – von dem Beklagten Freistellung von den Gesellschaftsverbindlichkeiten in unterschiedlicher Höhe, mit unterschiedlichen Zinsen sowie weiterhin Freistellung von außergerichtlichen Rechtsanwaltskosten. Die Klage hatte in allen drei Instanzen Erfolg. Die Beklagten verteidigten sich neben anderen Gesichtspunkten mit einer Aufrechnung aus angeblicher Prospekthaftung. Der BGH brauchte über das Vorliegen einer Prospekthaftung nicht zu entscheiden. Selbst wenn ein Anspruch aus Prospekthaftung vorläge, könnten die Beklagten

mit ihrem Anspruch gegen den Freistellungsanspruch der Klägerin nicht aufrechnen.

An sich bestand eine Aufrechnungslage. Die Klägerin als Treuhänderin macht aus dem Treuhandvertrag Freistellungsansprüche gegen die Beklagten geltend. Die Beklagten als Treugeber verlangten ihrerseits von der Klägerin Schadensersatz wegen angeblicher Prospekthaftung. Schuldner und Gläubiger sind jeweils dieselben Personen; die Forderungen sind auch gleichartig. Der Freistellungsanspruch hat sich jedenfalls im gerichtlichen Verfahren in einen Zahlungsanspruch gewandelt.

71

Es ist anerkannt, daß eine Aufrechnung nicht in Betracht kommt, wenn die Aufrechnung mit der Natur der Rechtsbeziehung oder dem Zweck der geschuldeten Leistung nicht zu vereinbaren ist. Auf diese Rechtsfigur berief sich der BGH schon mit seinem Urteil vom 22.03.2011 bei der Stellung eines Treugeber-Kommanditisten. Bei der Stellung eines Treugeber-Gesellschafters einer oHG gilt nichts anderes. Die Aufrechnung eines möglichen Schadensersatzanspruches der Treugeber (Beklagten) aus Prospekthaftung gegen den Freistellungsanspruch der Treuhänderin (Klägerin) sei mit der Natur des Rechtsverhältnisses, das zwischen den Parteien besteht, nicht zu vereinbaren.

Die Beklagten als Treugeber sollen „nicht schlechter, aber auch nicht besser“ als unmittelbar beteiligte Gesellschafter einer oHG gestellt werden. Die Entscheidung wird dabei so zu verstehen sein, daß die für eine Aufrechnungslage notwendige Gegenseitigkeit von Gläubiger und Schuldner nicht besteht. Der „eigentliche“ Anspruch, der dem Freistellungsanspruch der Klägerin zugrundeliegt, war der Darlehensrückzahlungsanspruch der finanzierenden Bank. Der Fall sei so zu behandeln, als wenn ein externer Gläubiger – die finanzierende Bank – ihren Darlehensrückzahlungsanspruch gegen die Beklagten als persönlich haftende Gesellschafterinnen einer oHG geltend machen würde. In diesem Fall könnten die Beklagten gegen den Rückzahlungsanspruch des Kreditinstitutes auch nicht mit Schadensersatzansprüchen gegen einen Dritten – den Treuhänder – aufrechnen.

Das Anlegerrisiko – so der BGH – soll nicht der Treuhandgesellschafter tragen, sondern die Treugeber, die ihrerseits die Vermögenseinlage leisteten, denen steuerlich die Verluste zugute kamen (wobei der BGH dies nicht besonders betonte), die von einem etwaigen Veräußerungsgewinn profitiert hätten und die jederzeit durch einseitige Erklärung die Verwaltungsrechte hätten an sich ziehen können. Aufgrund der Zwischenschaltung eines Treuhandverhältnisses soll dieses typische Risiko eines oHG-Gesellschafters nicht auf einen Dritten verlagert werden.

Fazit: Für die Praxis steht nach den beiden Entscheidungen vom 22.03.2011 sowie vom 24.07.2012 fest, daß Treugeber solcher Immobilienfonds, seien sie nun Kommanditisten oder oHG-Gesellschafter, nicht mit Schadensersatzansprüchen gegen die Treuhändergesellschaften aufrechnen können, wenn die Treuhänder Freistellungsansprüche aus der Inanspruchnahme durch Gläubiger der Gesellschaft geltend machen. Ein gewisser Beigeschmack bleibt. Allen Beteiligten – einschließlich der finanzierenden Bank – war die Konstruktion bekannt. Trotzdem sollen die Treugeber das Insolvenzrisiko (um dieses geht es letztlich wirtschaftlich) der Treuhandgesellschaften tragen. Andererseits trifft den Treugebern letztlich die zivilrechtliche Haftung, die sie vereinbart haben und für die sie den unbegrenzten steuerlichen Verlustausgleich erhalten haben. Der „steuerliche Charme“ dieser Konstruktion bestand gerade darin, daß sämtliche Verluste mit anderen positiven Einkünften der Treugeber ausgeglichen werden konnten. Die zivilrechtliche Haftung über den Freistellungsanspruch der Treuhandgesellschaften ist letztlich nur die Kehrseite dieses steuerlichen Vorteils.

Rechtsanwalt Dr. Andreas Menkel, FASr/FAHuGR/FAFamR, Meyer-Köring Rechtsanwälte, Bonn

72

Deutschlands wenig bekannte Seite – Steueroase und Platz für Geldwäsche

Wo Licht ist, ist auch Schatten. Diese Erfahrung gilt leider nun auch für Deutschland, das eine Karriere der negativen Art macht. Seit dem 07.11.2013 ist aufgrund der Veröffentlichung des „Schattenfinanzindex“ des Netzwerks Steuergerechtigkeit bekannt, daß Deutschland auf Platz 8 der Top 10 internationaler Steueroasen steht. Damit hat Deutschland die klassischen Steueroasen wie beispielsweise Jersey oder die Bahamas überholt. Die Schweiz, Luxemburg und Hongkong sind dem Netzwerk zufolge die größten Schattenfinanzzentren und Steueroasen. Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich unter anderem aus Nicht-Regierungsorganisationen und kirchlichen Gruppen zusammen. Nach dessen Beurteilung haben „wirtschaftliche Schwergewichte“ und „boomende Finanzzentren“ ebenfalls gute Plätze auf der Negativliste erreicht: Singapur Platz 5, die USA Platz 6, der Libanon Platz 7, Japan Platz 10.

Es wird geschätzt, daß in Deutschland jährlich zwischen 29 und 57 Milliarden Euro einer „Geldwäsche“ unterzogen werden. In den letzten Jahren hat die deutsche Finanzwirtschaft verstärkt etwaige Geldwäsche-Aktivitäten untersucht. Die Verdachtsanzeigen haben sich in den Jahren von 2008 bis 2012 auf insgesamt 14.000 erhöht und damit mehr als verdoppelt. Der größte Anteil der Anzeigen entfiel auf Banken.

Als Gründe für diese traurige Entwicklung in Deutschland werden der „hohe Anteil an internationalen Geldströmen bei gleichzeitig geringer Transparenz“ einerseits und „Lücken im Kampf gegen die organisierte Kriminalität“ andererseits genannt. Die Ursachen für die geringe Transparenz sollen in den deutschen Gesetzen und der Steuerpolitik liegen und vielfältig sein. Insbesondere werden die Gründe in den Ausnahmen bei der Veröffentlichung von Jahresabschlüssen, in der fehlenden Offenlegung der Eigentümer privater Unternehmen, im Immobilienkauf durch Treuhänder ohne Registrierungspflicht, in den Verschleierungsmöglichkeiten bei Stiftungen sowie in der Abgeltungssteuer und der Doppelbesteuerungspolitik gesehen.

(Quelle: <http://beck-aktuell.beck.de/news/netzwerk-steuererechtigkeit-steueroase>)

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

73

Aus einer literarischen Beschreibung der Tätigkeit eines Steuerbeamten:

„Wahres Heldentum (...) das sind Minuten, Stunden, Wochen, Monate und Jahre der stillen, präzisen und umsichtigen Ausübung von Sorgfalt und Redlichkeit – und niemand sieht zu und jubelt. Sie und die Steuererklärung, Sie und die Cashflowdaten, Sie und die Lagerbestandsbücher, Sie und die Zahlen. (...) Routine, Wiederholung, Öde, Monotonie, Kaduzität, Inkonsequenz, Zerstreutheit, Befindlichkeitsstörungen, Langeweile, Angst, Ennui – das sind die Feinde des wahren Helden, und täuschen Sie sich nicht, Sie sind wahrhaft furchterregend. Denn Sie sind real.“

Aus: David Foster Wallace, „The Pale King“

74

Lyrik und Prosa ...

„Aus diesen und anderen Gründen erscheint es angezeigt, daß die Finanzgerichte sich der Thematik nochmals unbefangen und aus originär steuerlicher Sicht annehmen. Zwar könnte es vordergründig seinen Reiz haben, in diesem Bereich einmal gleichsam umgekehrt den Zivilgerichten als Fackelträger in ein (scheinbares) steuerliches Dickicht zu folgen. Indes könnte sich herausstellen, daß man sich bei steuersystematisch konsequenter Betrachtung gleichwohl nicht auf einem leuchtenden Pfad, sondern in der Dunkelheit wiederfindet.“

Aus: Rückabwicklung bei Immobilien (-Beteiligungen) – wer ist Herr des (Besteuerungs-)Verfahrens?, Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach, steueranwaltsmagazin 2014, 1 ff. (noch gar nicht veröffentlicht)

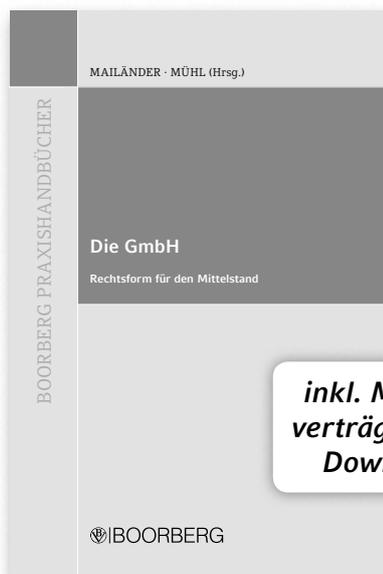
75

Die Arbeit an diesem Medium lohnt also nach wie vor

Aus einer Zuschrift an die Redaktion: „(...) ich darf die für das steueranwaltsmagazin weiterhin aktiv Werkstätigen in aller Bescheidenheit, aber erhobenen Hauptes darauf hinweisen, daß der Bundesfinanzhof – und daselbst gar der I. Senat – das steueranwaltsmagazin liest und auch daraus zitiert. Die Arbeit an diesem Medium lohnt also nach wie vor.“

Herzlichen Dank an alle Unterstützer, Finanzierer, Hersteller, Korrektoren, Leser und Autoren der letzten 75 Ausgaben des steueranwaltsmagazin – und natürlich allen Mitschreibenden dieses Jubiläumhefts.

Redaktion



Bestens beraten.

*inkl. Muster-
verträgen zum
Download*

WWW.BOORBERG.DE

Die GmbH

Rechtsform für den Mittelstand

hrsg. von Dr. Peter O. Mailänder M.C.J.,
Rechtsanwalt, Attorney at Law (New York),
und Dr. Axel Mühl, Rechtsanwalt, Fachanwalt
für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und
Gesellschaftsrecht, Haver & Mailänder,
Rechtsanwälte, Stuttgart

2012, 490 Seiten, € 98,-

BOORBERG PRAXISHANDBÜCHER

ISBN 978-3-415-04767-9



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/669792

Die GmbH ist die in Deutschland beliebteste und leistungsstärkste Rechtsform. Angelehnt an die verschiedenen Phasen unternehmerischen Handelns beleuchten die Autoren sowohl bestehende **Chancen als auch drohende (Haftungs-) Risiken** sowie vermeidbare Fallstricke. Besonderes Augenmerk legen sie dabei auf die Verzahnung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, die sich immer stärker auf die Praxis auswirkt und zugleich immer komplexer wird.

Die Darstellung umfasst den **gesamten Lebenszyklus einer GmbH** – von der Gründung und Kapitalaufbringung über die laufende Geschäftstätigkeit des Unternehmens und deren Folgen für Gesellschafter und Geschäftsführer bis hin zur Auflösung und Liquidation der GmbH.

Die **Musterverträge und Checklisten** sind als direkt einsetzbare Arbeitshilfen konzipiert und stehen für Bezieher des Werks auch in elektronischer Form zum kostenlosen Download unter www.boorberg-praxishandbuecher.de zur Verfügung.

 **BOORBERG**



KOMPETENT.

WWW.BOORBERG.DE

Erbschaftsteuerrecht

von **Dr. Norbert Bolz**, Richter am Finanzgericht, Hannover, und **Dr. Michael Messner**, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover
2012, 3. Auflage, 280 Seiten, DIN A4, € 48,-
Aktuelles Steuerrecht Special, Band 3
ISBN 978-3-415-04830-0



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/542060

Bereits in der 3. Auflage erscheint der neueste Band der Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special«. Der Leitfaden stellt die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten, die sich aus den zivilrechtlichen Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung der bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisungen zur Erbschaftsteuer (ErbStR 2011) und der Hinweise zu den ErbStR 2011 ergeben, vor und macht sie den Steuerberatern für ihre konkrete Arbeit nutzbar.

Das Arbeitsskript ist praxisfreundlich gestaltet wie alle Hefte des »Aktuellen Steuerrechts«: mit Schlagworten am Rand, Hervorhebung wichtiger Textpassagen und einer Typografie, die die Texte schnell erfassbar macht.

Die Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special« wird herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

 **BOORBERG**