

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2009

49. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäumel
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

121 **Editorial**
Wagner

Beiträge

122 Spatscheck **Neue Strafzumessungsregeln bei der Steuerhinterziehung?**
– Zur Entscheidung des BGH 1 StR 416/08 vom 2.12.2008 –

126 von Briel **Anforderungen an das Urteil in Steuerstrafsachen**

130 Jacob **Verlustberücksichtigung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG**

135 Zacher **Die Familienstiftungen nach Steuerreform, „Liechtenstein-Affäre“ und Finanzkrise – passé oder attraktiver denn je?**

140 Söffing **Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen?**

154 **LiteraTour**

155 **Steuermelder**

Veranstaltungen

157 Unkelbach-Tomczak **60. Deutscher Anwaltstag in Braunschweig**

159 **Termine**

WEGWEISENDER VERGLEICH.



2009, 168 Seiten, € 37,-

in Zusammenarbeit mit dem Athesia Verlag, dem Linde Verlag und dem Stämpfli Verlag

ISBN 978-3-415-04261-2

Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte

Chancen, Herausforderungen und Perspektiven

von Professor Dr. Peter Hilpold, Innsbruck, Dr. Walter Steinmair, Bozen, und Mag. Klaus Rier, Innsbruck

In dem sich intensivierenden Wettbewerb der Unternehmensstandorte kommt der Frage der Steuerbelastung zunehmende Bedeutung zu; die diesbezügliche Diskussion nimmt auch einen wichtigen Stellenwert in der Politik ein.

Die Autoren stellen einführend das italienische Steuersystem, seine Komplexität und die damit verbundenen Chancen und Kosten dar. Außerdem vergleichen sie – in deutscher und italienischer Sprache – die Steuerbelastung in Europa.

Der Fokus liegt dabei auf den Ländern Italien, Österreich und Deutschland. Daneben finden die Schweiz und einige osteuropäische Länder Berücksichtigung. Ein besonderer Schwerpunkt ist der Vergleich zwischen der deutschen bzw. österreichischen Gewerbesteuer und der italienischen Wertschöpfungssteuer IRAP.

 BOORBERG

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564 Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de



Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

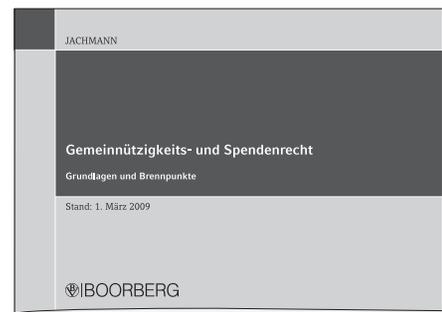
– Grundlagen und Brennpunkte –

Stand: 1. März 2009

von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Dipl.-Finanzwirt (FH) Klaus Liebl, München

2009, 118 Seiten, € 15,-

ISBN 978-3-415-04322-0



ANSCHAULICH UND PRAXISNAH.

Das steuerliche Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht wird vielfach als Randerscheinung einer zivilgesellschaftlichen Tätigkeit bzw. einer Gemeinwohlverwirklichung im sog. Dritten Sektor wahrgenommen. Es entfaltet gleichwohl große Breitenwirkung, insbesondere im Rahmen der Einkommensteuererklärung einzelner bürgerschaftlich Engagierter. Angesichts der in Deutschland existierenden Anzahl von Stiftungen und Vereinen (ca. 15.000 Stiftungen und 550.000 eingetragene Vereine) hat das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht enorme praktische Bedeutung: gerade Stiftungen und Vereine können gemeinnützig sein, wodurch sich u.a. der steuerliche Spendenabzug ergibt.

Die komprimierte Darstellung in Übersichten bringt die Problemfelder auf den Punkt. Der Praktiker erkennt auf einen Blick Lösungen für die relevanten Fragestellungen. Der Leitfaden hat den Rechtsstand März 2009.

 BOORBERG

Gr709

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564 Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

I.

Die Philosophie hat's erfaßt: In einem Aufsatz, der sinnigerweise „Kleptokratie des Staates“ heißt, beschreibt *Peter Sloterdijk*, „wie sich der moderne Staat binnen eines Jahrhunderts zu einem geldsaugenden und geldspeienden Ungeheuer von beispiellosen Dimensionen ausformte“ (...) nicht zuletzt durch die Einführung der Einkommensteuer, die in der Sache nicht weniger bedeutet als ein funktionales Äquivalent zur sozialistischen Enteignung, mit dem bemerkenswerten Vorzug, daß sich die Prozedur Jahr für Jahr wiederholen läßt (...).“

II.

Auch die Rechtspolitik ist manchmal unerwartet deutlich. In einem bauchnabelgerichteten Artikel über die Finanzkrise („Wie soll es weitergehen?“) heißt es u.a.: „Ungeeignete bis wenig geeignete Regulierungen: (...) Steueroasen sind als erstes zu nennen. Sie haben mit der Finanzkrise nichts zu tun. Die These, der Staat sei als Folge des praktizierten Krisenmanagements in besonderem Maße auf Steuereinnahmen angewiesen, bleibt Ausdruck der unerwünschten Gier des Steuer- und Abgabenstaates heutiger Ausprägung.“ (*Prof. Wenhard Möschel*, Tübingen in ZRP 2009, 129, 131).

III.

Bei ihrer subjektiven Wahrnehmung scheinen die Deutschen nicht sehr zuverlässig zu sein. Während das politische Magazin Cicero titelt „Hurra, die Krise ist vorbei!“, werden genau dort Artikel publiziert, die vor übertriebenem Optimismus warnen. Die extremen Stimmungsschwankungen lassen erahnen, daß die Handelnden nicht allzuviel gelernt haben zwischen einerseits den Abgründen, in die sie geschaut haben, und dem Wahlkampfklassiker „Weiter so!“ andererseits.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die 50. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2009.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Jürgen Wessing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf, *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München, *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied, *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn, *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt und Kiedrich.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Dr. Rolf Schwedhelm**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato Süd GmbH, 70193 Stuttgart
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 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 89,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Neue Strafzumessungsregeln bei der Steuerhinterziehung? – Zur Entscheidung des BGH 1 StR 416/08 vom 2.12.2008 –

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, und Dr. Sebastian Engler, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht, beide Streck Mack Schwedhelm, München

Zum 1.6.2008 wechselte die Zuständigkeit für Steuerstrafverfahren beim BGH vom 5. zum 1. Strafsenat. Der 1. Strafsenat des BGH nahm kurze Zeit nach dem Zuständigkeitswechsel die erste Gelegenheit wahr, sich mit Urteil vom 2.12.2008 im Rahmen einiger obiter dicta grundlegend zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehungsdelikten zu äußern.¹ Bereits die am 2.12.2008 herausgegebene Pressemitteilung des BGH entfachte ein breites Medienecho.² Zwischenzeitlich liegen die Urteilsgründe vor. Danach sind künftig bei der Strafzumessung für Steuerhinterziehungsdelikte für den Regelfall „Tarifstufen“ zu beachten. Diese liegen bei hinterzogenen Steuern von 50.000 EUR, 100.000 EUR und 1.000.000 EUR. Auch wenn der BGH klarstellt, daß die Strafzumessung von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls abhängt, wurden durch die Festlegung dieser Beträge bedeutende Eckpfeiler für die Strafzumessungspraxis gesetzt.

Neben den Ausführungen zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehungsdelikten enthält das Urteil des BGH vom 2.12.2008 noch eine weitere bedeutsame Entscheidung. Der BGH hat erstmals bestätigt, daß sich die Berechnung der Höhe der Beitragshinterziehung von § 266 a StGB bei Schwarzarbeit nach der neuen gesetzlichen Vorgabe in § 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV richtet. Danach gilt die Zahlung des Schwarzlohns nicht mehr wie bisher als Bruttolohnabrede, sondern als Nettolohnabrede, mit der Folge, daß das ausbezahlte Arbeitsentgelt zu einem Bruttolohn hochzurechnen ist. Der folgende Beitrag beschäftigt sich nur mit der neuen Rechtsprechung zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehungsdelikten.

I. Entscheidungssachverhalt

Dem Urteil vom 2.12.2008 lag ein typischer Fall der steuerstrafrechtlichen Praxis zugrunde. Ein Unternehmer beschäftigte den wesentlichen Teil seiner Arbeitnehmer „schwarz“. Weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge wurden abgeführt. Die mit dem Einsatz der „schwarz“ beschäftigten Arbeitnehmer erwirtschafteten Umsätze wurden ebenfalls nicht erklärt, d. h. insbesondere nicht der Umsatz-

steuer unterworfen. Um seinen Auftraggebern die Möglichkeit des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs zu ermöglichen, stellte der Angeklagte sogenannte Abdeckrechnungen aus. Insgesamt wurden ca. 1,9 Mio. Steuern und Sozialversicherungsbeiträge hinterzogen. Das Landgericht Landshut hatte den Angeklagten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten (ohne Bewährung) verurteilt, wobei der Beschuldigte bereits unter Bewährung wegen eines vorangegangenen ähnlichen Delikts stand.³ Der BGH hat das Urteil des Landgerichts sowohl der Höhe der Strafe nach als auch hinsichtlich der Versagung der Strafaussetzung zur Bewährung bestätigt.⁴

II. Urteilsgründe

Die Pressemitteilung des BGH vom 2.12.2008 deutete zunächst darauf hin, daß die Strafzumessung bei Steuerhinterziehung künftig streng nach Tarif erfolgt, d. h. in unmittelbarer Abhängigkeit von der Höhe der hinterzogenen Steuer. In den Urteilsgründen stellt der BGH jedoch klar, daß – wie bei jeder anderen Straftat auch – die persönliche Schuld des Täters Grundlage der Strafzumessung ist (§ 46 Abs. 1 StGB). Nach § 46 Abs. 2 StGB sind die Umstände, die für und gegen den Täter sprechen, gegeneinander abzuwägen.⁵ Allerdings sei die Höhe der hinterzogenen Steuern als „verschuldete Auswirkung der Tat“ i. S. v. § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.⁶ Nach Ansicht des BGH ist die Höhe der hinterzogenen Steuer zudem nicht nur bei der Strafzumessung, sondern auch bereits bei der Strafrahmenwahl (§ 370 Abs. 1 AO oder § 370 Abs. 3 AO) zu berücksichtigen. Damit ist der Hauptpunkt der BGH-Entscheidung

1 BGH 1 StR 416/08 vom 2.12.2008, NJW 2009, 528.

2 Vgl. FAZ v. 03.12.2008 „Steuerhinterziehung wird härter bestraft“; SZ v. 03.12.2008 „Gefängnis für Steuerhinterzieher“, FTD v. 03.12.2008 „Steuersünder müssen ins Gefängnis“; *Salditt*, DStR 2009, 15; *Voßmeyer/Hammes*, Stbg 2009, 62.

3 LG Landshut 3 KLS 54 Js 18017/06 vom 21.4.2008.

4 BGH 1 StR 416/08 vom 02.12.2008, NJW 2009, 528.

5 BGH, a.a.O., Rz. 20.

6 BGH, a.a.O., Rz. 21.

angesprochen, nämlich die Konkretisierung des Merkmals „in großem Ausmaß“ in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO.

Für das Merkmal „in großem Ausmaß“ gab es in der Vergangenheit keine klaren Maßstäbe.⁷

Nach Ansicht des BGH ist das Merkmal objektiv auszulegen. Eine Steuerhinterziehung in großem Ausmaß liege namentlich dann vor, wenn der Hinterziehungsbetrag 50.000 EUR übersteige.⁸ Hintergrund der Betragsgrenze von 50.000 EUR ist die Rechtsprechung des BGH zum Begriff des „großen Ausmaßes“ im besonders schweren Fall des Betrugs nach § 263 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 StGB.⁹ Der BGH behandelt damit die besonders schweren Fälle des Betrugs und der Steuerhinterziehung künftig gleich.¹⁰

Der BGH versteht den Betrag von 50.000 EUR jedoch nicht als feste Grenze. Die Betragsgrenze von 50.000 EUR soll insbesondere dann zur Anwendung kommen, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt hat, etwa bei Steuererstattungen durch Umsatzsteuerkarusselle, Kettengeschäfte oder durch Einschaltung von sogenannten Serviceunternehmen. Beschränkt sich das Verhalten des Täters dagegen darauf, die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis zu lassen und führt dies lediglich zu einer Gefährdung des Steueranspruchs, kann das große Ausmaß auch höher angesetzt werden. Der 1. Senat des BGH hält hierbei eine Wertgrenze von 100.000 EUR für angemessen.¹¹

Im Rahmen der Strafzumessung entfalte die Erfüllung des Merkmals „großes Ausmaß“ Indizwirkung. Danach sei jedenfalls bei einem sechsstelligen Hinterziehungsbetrag die Verhängung einer Geldstrafe nur bei Vorliegen von gewichtigen Milderungsgründen noch schuldangemessen. Bei Hinterziehungsbeträgen in Millionenhöhe soll eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Betracht kommen.¹²

Einen die Indizwirkung des „großen Ausmaßes“ beseitigenden Milderungsgrund sieht der BGH als gegeben an, wenn sich der Täter im Tatzeitraum im wesentlichen steuerlich verhalten hat und die Tat nur einen verhältnismäßig geringen Teil seiner steuerlich relevanten Betätigung betrifft. Bedeutsam sei insoweit das Verhältnis der verkürzten zu den gezahlten Steuern. Zugunsten sei ferner auch die Lebensleistung und das Verhalten des Täters nach Aufdeckung der Tat verbunden mit der Nachzahlung verkürzter Steuern einzubeziehen.¹³

Strafschärfend kann es demgegenüber sein, wenn der Täter Aktivitäten entfaltet hat, die von vorneherein auf die Schädigung des Steueraufkommens in großem Umfang ausgelegt waren. Ferner, wenn der Täter besondere Unternehmensstrukturen aufgebaut hat, die der Steuerhinterziehung

dienten, oder der Täter das Ziel verfolgt hat, das Steueraufkommen durch wiederholte Tatbegehung über einen längeren Zeitraum nachhaltig zu schädigen. Ebenso strafscharfend wirkt die Verstrickung anderer Personen in die Tätigkeit von Scheingeschäften sowie die Schaffung schwer aufklärbarer Sachverhalte durch Einschaltung von Domizilfirmen im Ausland oder Gewinnverlagerungen ins Ausland.¹⁴

III. Strafrahmenwahl

Das Urteil des BGH vom 2.12.2008 hat zunächst Auswirkungen auf die Frage, ob der Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO oder des § 370 Abs. 3 AO anzuwenden ist. § 370 Abs. 1 AO schreibt eine Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe vor. Demgegenüber ist in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 AO keine Geldstrafe, sondern nur eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren vorgesehen.

Die Frage, ob der Strafrahmen des § 370 Abs. 1 AO oder des § 370 Abs. 3 AO anzuwenden ist, hängt maßgeblich davon ab, ob das Merkmal „in großem Ausmaß“ erfüllt ist oder nicht.

In diesem Zusammenhang dürfte künftig die Bedeutung der Unterscheidung von Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) einerseits und durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) andererseits wieder zunehmen. Bei den „klassischen“ Fällen der Steuerhinterziehung durch Verschweigen von steuerlich erheblichen Tatsachen soll ein „großes Ausmaß“ erst ab einer Wertgrenze von 100.000 EUR vorliegen. Demgegenüber soll das „große Ausmaß“ bereits bei einer Betragsgrenze von 50.000 EUR vorliegen, wenn der Täter ungerechtfertigte Zahlungen vom Finanzamt erlangt. Letzteres ist in der Regel mit aktiven Falschangaben verbunden.

Im Zusammenhang mit der Strafrahmenwahl ist zu beachten, daß die Frage, ob die Schwelle des „großen Ausmaßes“ überschritten ist, für jede einzelne Tat im materiel-

7 Vgl. zum bisherigen Diskussionsstand *Joecks* in *Franzen/Gast/Joelcks*, *Steuerstrafrecht*, 6. Aufl., 2005, § 370, Rz. 270; *Voßmeyer/Hammes*, *Stbg.* 2009, 62, 63 m.w.N.

8 BGH, a.a.O., Rz. 34.

9 BGH 1 StR 274/03 vom 07.10.2003, St 48, 360; 5 StR 511/03 vom 4.2.2004, *wistra* 2004, 262; 2 StR 388/06 vom 17.11.2006, *StV* 2007, 132.

10 Kritisch dazu *Wulf*, *DStR* 2009, 459, 465; *Voßmeyer/Hammes*, *Stbg.* 2009, 62, 66; *Schaefer*, *NJW-Spezial* 2009, 88.

11 BGH, a.a.O., Rz. 38 f.

12 BGH, a.a.O., Rz. 41 f.

13 BGH, a.a.O., Rz. 45.

14 BGH, a.a.O., Rz. 46 f.

len Sinne gesondert zu bestimmen ist.¹⁵ Dies entspricht der bisherigen Rechtsprechung zu § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO.¹⁶ Steuerstrafrechtliche Sachverhalte sind in der Regel Dauersachverhalte, die sich jährlich wiederholen. Die einzelne Tat im Sinne von § 370 AO wird dabei durch den Steuerpflichtigen, die Steuerart und den Veranlagungszeitraum bestimmt. Wird daher beispielsweise in den Jahren 2001 bis 2005 jährlich Einkommensteuer i. H. v. 30.000 EUR hinterzogen, weil ausländische Kapitaleinkünfte nicht angegeben werden, liegen fünf Taten im materiellen Sinne vor, die zunächst einzeln zu beurteilen sind. Der Strafraumen richtet sich nach § 370 Abs. 1 AO. Eine Addition der jährlich hinterzogenen Steuern erfolgt nicht. Insbesondere führt der Umstand, daß insgesamt ein Betrag von 150.000 EUR hinterzogen wurde, nicht dazu, daß das Regelbeispiel „in großem Ausmaß“ erfüllt ist und der Strafraumen des § 370 Abs. 3 AO zur Anwendung kommt.¹⁷ Daß insgesamt eine Steuer i. H. v. 150.000 EUR hinterzogen wurde, kann erst im Rahmen der Bildung einer Gesamtstrafe (§§ 53, 54 StGB) berücksichtigt werden.

Eine Addition mehrerer Steuern kommt allenfalls bei einer gleichzeitigen Abgabe mehrerer Steuererklärungen in Betracht, wenn diese als einheitliche Tathandlung und damit als eine Tat im materiellen Sinne zu beurteilen ist.¹⁸ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Einkommensteuer-, die Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärung für einen Veranlagungszeitraum gleichzeitig abgegeben werden und übereinstimmende Falschangaben enthalten.¹⁹ Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen bildet dagegen die Verletzung jeder Erklärungspflicht eine jeweils selbständige Tat, die isoliert auf das Vorliegen einer Verkürzung „großen Ausmaßes“ hin zu untersuchen ist.²⁰

IV. Verjährung

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde durch Änderung von § 376 AO die Verjährungsfrist für die Fälle des § 370 Abs. 3 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert. Damit wirkt sich die Frage, ob das Merkmal des „großen Ausmaßes“ erfüllt ist, auch auf die Frage der Verjährung aus.

Allerdings sind auch bei dieser Frage die einzelnen materiellen Taten gesondert zu betrachten.²¹ Hat beispielsweise ein Steuerpflichtiger in den vergangenen zehn Jahren jährlich 30.000 EUR hinterzogen, verbleibt es grundsätzlich bei der fünfjährigen Verjährung. Die Taten unterliegen jedenfalls nicht deshalb der zehnjährigen Verjährung, weil insgesamt 300.000 EUR Steuern hinterzogen wurden und bei Hinterziehung von 300.000 EUR durch eine einzelne Tat ein besonders schwerer Fall i. S. v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nummer 1 AO in der Regel vorliegen würde.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, daß nach dem Wortlaut des § 376 AO nur die Fälle des § 370

Abs. 3 Satz 2 erfaßt werden, nicht jedoch die besonders schweren Fälle nach § 370 Abs. 3 Satz 1 AO, bei denen kein Regelbeispiel erfüllt ist. Diese nicht nachzuvollziehende Ungleichbehandlung verstößt gegen Art. 3 GG.²²

V. Strafzumessung

Durch die Auslegung des Merkmals „in großem Ausmaß“ hat der BGH über die Strafraumenwahl zunächst mittelbar auf die Strafzumessung Einfluß genommen. Liegt ein besonders schwerer Fall vor, was in der Regel ab 50.000 EUR bzw. 100.000 EUR der Fall ist, kommt bereits von Gesetzes wegen eine Geldstrafe nicht mehr in Betracht. Von einer „sicheren“ Geldstrafe kann künftig daher nur noch bis zu einem Hinterziehungsbetrag von 50.000 EUR ausgegangen werden.

Für den Hinterziehungsbereich von 50.000 EUR bis 100.000 EUR wird es künftig maßgeblich auf den jeweiligen Tatrichter ankommen, ob auf eine Geld- oder Freiheitsstrafe erkannt wird.

Ab einem Hinterziehungsbetrag von 100.000 EUR ist zu befürchten, daß die Gerichte vermehrt (aussetzungsfähige) Freiheitsstrafen verhängen werden. Jedoch ist bei Vorliegen von „gewichtigen Milderungsgründen“ auch nach der neuen BGH-Rechtsprechung auf jeden Fall noch eine Geldstrafe zu verhängen. Ein Milderungsgrund ist etwa gegeben, wenn die Tat nur einen verhältnismäßig geringen Teil der steuerlich relevanten Betätigungen betrifft und sich der Beschuldigte im übrigen steuerlich verhalten hat. Auch die Lebensleistung und das Verhalten des Täters nach Aufdeckung der Tat einzubeziehen, etwa ein (frühzeitiges) Geständnis, verbunden mit der Nachzahlung verkürzter Steuern oder jedenfalls dem ernsthaften Bemühen hierzu ist als Milderungsgrund anzusehen.

Zu beachten ist, daß in den Fällen der Tatmehrheit, in denen als Einzelstrafen ausschließlich Geldstrafen verhängt werden, auch im Rahmen der Gesamtstrafenbildung nicht auf eine Freiheitsstrafe erkannt werden kann.²³

15 BGH, a.a.O., Rz. 40; *Stahl, Kösdli*, 2009, 16464, 16465; *Wulf*, DStR 2009, 459, 460.

16 BGH V StR 5801/03 v. 5.2.2004, *wistra* 2004, 185; 5 StR 301/04 v. 12.1.2005, *wistra* 2005, 144, 145.

17 Vgl. *Salditt*, PStR 2009, 15, 16; *Schaefer*, NJW-Spezial 2009, 88, 89.

18 BGH, a.a.O., Rz. 40.

19 BGH 5 StR 197/95 vom 20.9.1996, *wistra* 1996, 62; 5 StR 73/96 vom 5.3.1996, *wistra* 1996, 231; vgl. auch *Stahl, Kösdli* 2009, 16464, 16465; *Wulf*, DStR 2009, 459, 460.

20 *Wulf*, DStR 2009, 459, 460 m.w.N.

21 *Stahl, Kösdli* 2009, 16465, 16467.

22 *Pelz*, NJW 2009, 470, 471.

23 *Fischer*, StGB, 56. Aufl., 2009, § 54, Rz. 4.

Ob ab einem Hinterziehungsbetrag von 1.000.000 EUR nur noch mit einer Freiheitsstrafe ohne Bewährung zu rechnen ist, wie vom BGH in dem entschiedenen Fall ausgeführt, muß die Praxis zeigen. Häufig zeigen sich gerade Wirtschaftsstrafkammern der Landgerichte hiervon unbeeindruckt. Die gewählte Formulierung, wonach eine „aussetzungsfähige Bewährungsstrafe nur bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe“ noch in Betracht komme, ist in zweierlei Hinsicht beachtlich. Zum einen wird durch die Verwendung des Begriffs „aussetzungsfähige Bewährungsstrafe“ eine Mindestfreiheitsstrafe von über zwei Jahren vorgeschrieben. Zum anderen verlangt der BGH für eine geringere Strafe besonders gewichtige Milderungsgründe. Im Bereich der Betragsgrenze von 100.000 EUR können für eine Abweichung von der regelmäßig zu verhängenden Geldstrafe dagegen gewichtige Milderungsgründe ausreichen. Bei Hinterziehung von Millionenbeträgen werden die Untergerichte daher künftig einen hohen Begründungsaufwand betreiben müssen, wenn sie eine noch aussetzungsfähige Freiheitsstrafe gegen eine Revision der Staatsanwaltschaft sicher machen wollen. Um so mehr werden auch die Steuerstrafverteidiger gefordert sein, die entsprechenden besonders gewichtigen Milderungsgründe darzulegen.

Unklar ist, ob die für die Betragsgrenzen von 100.000 EUR und 1.000.000 EUR getroffenen Aussagen für die Einzeltaten gelten sollen oder erst im Rahmen der Gesamtstrafenbildung. Die Aussage des BGH zur Betragsgrenze von 100.000 EUR kann unseres Erachtens sowohl bei der Einzelstrafenbildung als auch bei der Gesamtstrafenbildung angewendet werden. Hinsichtlich der Betragsgrenze von 1.000.000 EUR ist wohl davon auszugehen, daß sich die Aussagen des BGH nur auf die Gesamtstrafenbildung beziehen. Zum einen ist die Hinterziehung von Steuern von mehr als 1.000.000 EUR durch eine einzelne materielle Tat sehr selten. Zum anderen ist die Frage der Aussetzung zur Bewährung nicht bereits bei den Einzelstrafen, sondern erst nach Bildung der Gesamtstrafe zu beurteilen.

VI. Strafbefehlsverfahren

Nach § 407 Abs. 2 Satz 2 StPO beträgt die zulässige Höchststrafe im Strafbefehlsverfahren ein Jahr Freiheitsentzug auf Bewährung. Die Vorgabe des BGH, in sog. Millionenfällen eine aussetzungsfähige Freiheitsstrafe nur noch bei Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe in Betracht zu ziehen, kann dazu führen, daß weniger Verfahren im Rahmen eines Strafbefehls erledigt werden können. Der BGH betont in diesem Zusammenhang ausdrücklich, daß bei Steuerverkürzung in Millionenhöhe auch das Informationsinteresse der Öffentlichkeit an der Wahrung der Gleichbehandlung vor Gericht zu beachten sei.

VII. Regelbeispielstechnik

Der Gesetzgeber hat im Rahmen von § 370 Abs. 3 AO die sog. Regelbeispielstechnik gewählt.²⁴ Der BGH stellt in seiner Entscheidung vom 2.12.2008 klar, daß insoweit keine Besonderheiten gelten. Danach ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob ein Regelbeispiel des § 370 Abs. 3 Satz 2 AO vorliegt. Liegt ein Regelbeispiel vor, ist im zweiten Schritt zu prüfen, ob gewichtige Gründe dafür sprechen, gleichwohl einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung zu verneinen. Ist demgegenüber kein Regelbeispiel erfüllt, ist zu prüfen, ob gewichtige Gründe dafür sprechen, daß gleichwohl ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gegeben ist.

VIII. Fazit

Der BGH betont ausdrücklich, daß es bei der Strafzumessung für Steuerhinterziehungsdelikte – wie bei jeder anderen Straftat auch – auf die Umstände der jeweiligen Tat und des Täters ankommt. Gleichwohl wird durch die vom BGH nunmehr festgesetzten Betragsgrenzen für die Regelfälle ein grobes Gerüst der Straftarife vorgegeben:

- Hinterziehungsbetrag bis 50.000 EUR: Geldstrafe
- Hinterziehungsbetrag zwischen 50.000 EUR und 100.000 EUR: Geldstrafe/Haftstrafe auf Bewährung
- Hinterziehungsbetrag ab 100.000 EUR: Haftstrafe, ggf. auf Bewährung
- Hinterziehungsbetrag ab 1.000.000 EUR: Haftstrafe von mehr als zwei Jahren (Bewährung nicht möglich)

Das Urteil des BGH ist vor allem als Versuch anzusehen, den Instanzgerichten bundeseinheitliche Leitlinien zur Strafzumessung an die Hand zu geben, die die derzeit bestehenden regionalen Unterschiede in der Strafzumessungspraxis verringern sollen. Die in der Vergangenheit teilweise aufgetretenen erheblichen Diskrepanzen bei der Strafzumessung, insbesondere zwischen nord- und süddeutschen Strafgerichten, waren oft erheblich. Andererseits kann nur davor gewarnt werden, das Strafmaß pauschal anhand der Höhe des Hinterziehungsbetrags festzumachen zu wollen. Positiv ist hervorzuheben, daß nach der neuen BGH-Rechtsprechung z.B. das Verhältnis der hinterzogenen Steuer zur tatsächlich gezahlten oder daß das steuerliche Verhalten in der Vergangenheit strafmildernd zu berücksichtigen sind. Der erste Strafsenat gibt somit durchaus strafmildernde Differenzierungen zur vermeintlich starren Regel vor. Es wird abzuwarten bleiben, ob und inwieweit die Untergerichte die neuen Vorgaben des BGH umsetzen werden. Rechtlich gebunden sind sie jedenfalls nicht (Art. 97 GG).²⁵

²⁴ Vgl. dazu allgemein Schmitz in Münchener Kommentar zum StGB, 2005, § 243, Rz. 1 ff.

²⁵ Schaefer, NJW-Spezial 2009, 88, 89.

Anforderungen an das Urteil in Steuerstrafsachen

Olaf G. von Briel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Düsseldorf

1. Einführung

Bei den Vorschriften des Steuerstrafrechts, insbesondere der Strafnorm des § 370 AO, handelt es sich um Blankettnormen, die durch die Einzelsteuergesetze auszufüllen sind. Die Rechtsanwendung zur Ausfüllung der strafrechtlichen Blankettnorm des § 370 Abs. 1 AO ist Aufgabe des Strafrichters und darf nicht auf die Steuerbehörden delegiert werden. Es ist im Hinblick auf die steuerrechtlichen Vorschriften der maßgeblichen Einzelsteuergesetze seine Aufgabe, den Sachverhalt so zu ermitteln und im Urteil darzustellen, daß deutlich wird, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der jeweiligen Abgabenart zu einer Steuerverkürzung oder zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil geführt hat.¹ Nach ständiger Rechtsprechung des BGH reicht es bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung regelmäßig nicht aus, daß die das Blankett der steuerrechtlichen Norm ausfüllende Summe der verkürzten Steuern in den Urteilsgründen mitgeteilt wird. Vielmehr muß der Tatrichter für jede Steuerart und jeden Besteuerungszeitraum unter Schuldgesichtspunkten so klare Feststellungen treffen, daß sowohl die dem Schuldspruch zugrundeliegenden steuerrechtlichen Gesichtspunkte als auch die Berechnung der verkürzten Steuern der Höhe nach erkennbar werden.²

Die Anforderungen an die Darstellung des Sachverhalts erhöhen sich, wenn an einer Tat mehrere mitgewirkt haben, insbesondere, wenn die Tat innerhalb eines größeren Unternehmens begangen worden ist. Hier ist für jeden Angeklagten sein steuerlich erhebliches Verhalten im Rahmen der jeweiligen Steuerart darzustellen.

2. Grundsätzliche Anforderungen

Da das Revisionsgericht aufgrund der mitgeteilten Angaben in die Lage versetzt werden muß, die Höhe des angenommenen Verkürzungsbetrags zu überprüfen,³ müssen die Urteilsgründe bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht nur die Summe der verkürzten Steuern – für jede Steuerart und für jeden Steuerzeitraum –, sondern auch deren Berechnung im einzelnen darlegen.⁴ Das Urteil muß erkennen lassen, welches steuerlich erhebliche tatsächliche Verhalten im Rahmen welcher Abgabenart und in welchem Besteuerungszeitraum zu einer Steuerverkürzung geführt hat. Der Strafrichter hat unter Ausnutzung aller geeigneten Erkenntnisgrundlagen zu seiner tatrichterlichen Überzeugung zu gelangen. So ist bei der Einkommensteuer der Gesamtbetrag der Einkünfte für das jewei-

lige Veranlagungsjahr festzustellen, wobei die Ermittlung der gesetzlich zulässigen Abzüge und die Feststellung des zu versteuernden Einkommens zu erfolgen hat. Der darauf entfallende Steuerbetrag ergibt sich dann aus der anzuwendenden Steuertabelle.⁵

Damit wird deutlich, daß dem Gericht nicht nur die Summe der verkürzten Steuer, sondern zunächst auch die Besteuerungstatsachen bekannt sein müssen. Beides hat in die Urteilsbegründung einzufließen.⁶

In den Fällen, in denen neben einer GmbH noch eine Einzelfirma betrieben wird, hat die Tatsacheninstanz Feststellung dahingehend zu treffen, welche inhaltlich falschen Steuererklärungen der Angeklagte in den vom Strafverfahren umfaßten Jahren für die Einzelfirma und für die GmbH im betrieblichen Bereich sowie für sich selbst abgegeben hat, welche Steuererklärung er gegebenenfalls unterlassen hat und welche innere Einstellung er jeweils dazu hatte und welche Steuerbescheide daraufhin ergangen sind.⁷

Der Instanzrichter genügt den Anforderungen nicht, wenn er in der Urteilsbegründung ausführt, er sei hinsichtlich des von der Steuerfahndung im vorgelegten Zahlenwerk ermittelten Hinterziehungsbetrages der Berechnung, die „sich die Kammer nach sorgfältiger Überprüfung zu eigen gemacht hat“, im Ergebnis gefolgt. Ein Urteil, das diesen Anforderungen nicht genügt, kann einer revisionsrechtlichen Nachprüfung nicht standhalten.⁸

Das Tatsachengericht hat folglich zunächst die Besteuerungstatsachen zu ermitteln, indem es die Beweismittel in die Beweisaufnahme einführt, die die Tathandlung des Angeklagten betreffen, wie z. B. die durch ihn zu Veranlagungszwecken eingereichten (falschen) Steuererklärungen, sowie

1 Vgl. bei verdeckten Gewinnausschüttung und Vorsatz: BGH, Beschl. v. 06.06.2004, 5 StR 333/03 = wistra 2004, 467 = NSTz 2005, 106; BGH, Beschl. v. 8.12.2004, 5 StR 331/04 (Anforderung an Tatsachenfeststellung) = wistra 2005, 106.

2 BGH, StV 1981, 222; BGH, StV 1982, 458; BGH, StV 1984, 497 f.

3 BGH, wistra 1990, 150, 151.

4 BGH, StV 1984, 497; BGH, wistra 1984, 181.

5 OLG Düsseldorf, wistra 1987, 356; zur Übernahme von Feststellungen des Strafurteils für das finanzgerichtliche Verfahren bezügl. der Haftung wegen Steuerhinterziehung vgl. BFH, Die steuerliche Betriebsprüfung 1995, 92 f.

6 Ebenso zur Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuerhinterziehung: BGH, wistra 1984, 154, 155; BGH, StV 1984, 497, 498.

7 BGH, StV 1996, 375, 376.

8 BayObLG, wistra 1993, 236.

die Tatsachen, die für die zutreffende Besteuerung maßgeblich sind. Nur so kann festgestellt werden, in welcher Art er gegen das Einzelsteuergesetz verstoßen hat, welches die Blankettnorm des § 370 AO dann als (Verfassungskonformen) Straftatbestand ausfüllt.⁹ Da der Tatrichter dem Täter die Besteuerungsgrundlage nachzuweisen hat, auch wenn dieser keine Bücher geführt hat oder seine Buchführung mangelhaft bzw. unrichtig ist, darf die Tatsacheninstanz auf die gängigen steuerlichen Schätzungsmethoden¹⁰ zurückgreifen.¹¹ In Fällen der Steuerhinterziehung zeigen sich jedoch insbesondere bei Notwendigkeit des Rückgriffs auf die Schätzungsmethoden Grenzen des Strafprozesses. Denn die Schätzungen müssen den Anforderungen des Steuerstrafverfahrens nach der Strafprozeßordnung genügen. Auch hier muß für eine strafrechtliche Verurteilung, Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen in einer Weise festgestellt werden, daß sie nach der Überzeugung des Tatrichters als erwiesen anzusehen sind.¹² Die Feststellung der Zahl der Einzelakte und die Verteilung des Gesamtschadens auf diese Einzelakte haben nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ zu erfolgen.¹³

Soweit der Angeklagte die ihm zu Last gelegten Hinterziehungsbeträge nicht einräumt, muß das Urteil darüber hinaus auch die Berechnung der jeweils hinterzogenen Steuern nachvollziehbar darstellen. Eine ins einzelne gehende Berechnungsdarstellung ist nur dann ausnahmsweise entbehrlich, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist, ein Geständnis abgelegt hat.¹⁴ Für den Tatrichter bedeutet dies, daß er die – auf Grundlage der unzutreffenden Steuererklärungen des Angeklagten ergangenen und bekanntgegebenen Steuerbescheide verfahrenskonform einzuführen hat. Denn die Bekanntgabe der Steuerbescheide stellt die Beendigung der Tat dar und mithin markiert dieser Zeitpunkt den Erfolgseintritt der Steuerhinterziehung. Den sollte der Steuerbescheid – aus welchen Gründen auch immer – nicht bekanntgegeben worden sein, so wäre die Tat lediglich vollendet, aber nicht beendet. Hat die Veranlagungsarbeit noch nicht begonnen, ist insoweit festzustellen, daß die Tat im Versuchsstadium verblieben ist.

Durch die Feststellung der Besteuerungstatsachen, die der Angeklagte gegenüber den Finanzbehörden bei zutreffender Erklärung hätte mitteilen müssen, versetzt sich der Tatrichter in die Lage, mit Hilfe der steuerlichen Normen und der entsprechenden Steuertabelle die zutreffende Steuer zu berechnen. Die Anwendung der Steuergesetze auf den Lebenssachverhalt ist Rechtsanwendung. Die Differenz zwischen der (aufgrund eines Steuerbescheides unzutreffend) festgesetzten Steuer zu der Steuer, die sich aus der Berechnung des Tatrichters ergibt, ist der Umfang der Steuerhinterziehung. Dieser Erfolg muß vom Täter angestrebt bzw. billigend in Kauf genommen worden sein, was das Gericht entsprechend darzustellen hat. Denn eine unzutreffende Erklärung des Steuerpflichtigen kann auch aufgrund

„grober Fahrlässigkeit“ erfolgt sein. Insoweit hat sich das Instanzgericht mit der subjektiven Seite auseinanderzusetzen und zwischen Vorsatz, billigender Inkaufnahme (§ 370 AO) und Leichtfertigkeit i.S.d. § 378 AO zu unterscheiden.

3. Einzelfälle

3.1 Anforderungen an das freisprechende Urteil

Ein strafgerichtliches Urteil wegen Steuerhinterziehung kann keinen Bestand haben, wenn die Feststellungen lückenhaft sind und an durchgreifenden Darstellungsmängeln leiden, so daß eine revisionsrechtliche Überprüfung nicht möglich ist. Die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung setzt nach § 267 Abs. 5 S. 1 StPO auch bei einem Freispruch entsprechende Feststellungen voraus. Die Urteilsgründe müssen sich damit auseinandersetzen, ob der Angeklagte die in der Anklageschrift bezeichneten Zuwendungen erhalten hat, was der Angeklagte in seinen Einkommensteuererklärungen angegeben hat und wie er aufgrund seiner Erklärungen von seinem Finanzamt veranlagt wurde. Zumindest muß dem Gesamtzusammenhang der Urteilsgründe ausreichend deutlich zu entnehmen sein, daß der Angeklagte hinsichtlich der Zuwendungen keine Einkommenssteuerhinterziehung begangen hat.¹⁵

Bei einem Freispruch aus tatsächlichen Gründen muß der Tatrichter im Urteil die Tatsachen feststellen, die er für erwiesen hält, bevor er in der Beweiswürdigung darlegt, aus welchen Gründen die für einen Schuldspruch erforderlichen – zusätzlichen – Feststellungen nicht getroffen werden können.¹⁶

Steht die Schuld des Angeklagten jedoch fest und ist dagegen lediglich die Verteilung der Höhe der hinterzogenen Steuern auf die einzelnen Veranlagungsjahre ungewiß, ist für einen Freispruch kein Raum. In solchen Fällen ist es zulässig, die Schuld des Angeklagten unter Zuordnung zu festgestellten Einzeltaten durch Schätzung zu erfassen.¹⁷ Denn steht bei Vermögensstraftaten nach Überzeugung des Tat-

9 BGH, Urte. v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08.

10 Vgl. die umfassende Darstellung von *Dörn*, wistra 1993, 1 ff. und 50 ff. mit Beispielen zu den Schätzungsmethoden.

11 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar, § 370 Rn 158.2 (Juni 1992); vgl. zum unterschiedlichen Beweiswert der steuerlichen Schätzungsmethode für das Strafverfahren: *Dörn*, wistra 1993, 1 ff., 53 ff.; *Joecks*, wistra 1990, 52; *Blumers*, wistra 1987, 1.

12 BGH, wistra 1986, 65; BGH, StV 1992, 260.

13 BGH, Urteil v. 05.05.2004, 5 StR 139/03 und Urteil v. 21.04.2004, 5 StR 540/03.

14 BGH, Beschl. v. 13.12.2005, 5 StR 427/05.

15 BGH, Urte. v. 29.06.2006 5 StR 483/05; BGH, Urte. v. 17.03.2009, 1 StR 479/08.

16 BGH, Urteil v. 21.04.2004, 5 StR 540/03.

17 BGH, Urteil v. 05.05.2004, 5 StR 139/03.

richters ein strafbares Verhalten des Täters fest, so kann die Bestimmung des Schuldumfangs im Wege der Schätzung erfolgen.¹⁸ In Fällen, in denen die Schätzung sogar unumgänglich ist, weil keine Belege oder Aufzeichnungen über die kriminellen Geschäfte vorhanden sind, hat der Tatrichter einen als erwiesen angesehenen Mindestschuldumfang festzustellen, wobei die Feststellung der Zahl der Einzelakte und die Verteilung des Gesamtschadens auf diese Einzelakte nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ zu erfolgen hat.¹⁹ Auch hier ist für einen Freispruch kein Raum.

3.2 Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht

Die bloße Bezugnahme auf einen dem Urteil als Anlage beigefügten Betriebsprüfungsbericht läßt nicht erkennen, ob der Tatrichter von zutreffenden Besteuerungsgrundlagen ausgegangen ist und den jeweiligen Schuldumfang aufgrund eigener Feststellung zutreffend ermittelt hat. Die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften auf den festgestellten Sachverhalt ist ebenso Rechtsanwendung wie die daraus folgende Berechnung der verkürzten Steuern, die der jeweilige Schuldumfang der Straftat bestimmt wird. Damit wird deutlich, daß dem Gericht nicht nur die Summe der verkürzten Steuer, sondern gleichzeitig auch deren steuerrechtliche Berechnung bekannt sein muß und diese mit in die Urteilsbegründung einzufließen hat.²⁰

In den Fällen, in denen neben einer GmbH noch eine Einzelfirma betrieben wird, hat die Tatsacheninstanz Feststellung dahingehend zu treffen, welche inhaltlich falschen Steuererklärungen der Angeklagte in den vom Strafverfahren umfaßten Jahren für die Einzelfirma und für die GmbH im betrieblichen Bereich sowie für sich selbst abgegeben hat, welche Steuererklärung er gegebenenfalls unterlassen hat und welche innere Einstellung er jeweils dazu hatte und welche Steuerbescheide daraufhin ergangen sind.²¹ Soweit das Gericht bei der Verkürzung der Körperschaftsteuer bei einer GmbH von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgeht, reicht es nicht, wenn es sich auf die von der Steuerfahndung erstellte Berechnung der hinterzogenen Steuern bezieht, ohne sich mit den rechtlichen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auseinanderzusetzen. Insoweit genügt es nicht, wenn das Tatsachengericht in der Urteilsbegründung ausführt, es sei hinsichtlich des von der Steuerfahndung im vorgelegten Zahlenwerk ermittelten Hinterziehungsbetrages der Berechnung, die „sich die Kammer nach sorgfältiger Überprüfung zu eigen gemacht hat“, im Ergebnis gefolgt. Die Urteilsgründe müssen in revisionsrechtlicher Hinsicht für das Revisionsgericht nachprüfbar mitgeteilt werden; ist dies nicht der Fall, kann das Urteil revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht standhalten.²²

Die Rechtsanwendung obliegt dem Strafrichter und nicht dem als Zeugen gehörten Beamten der Finanzverwaltung, der die Betriebsprüfung durchgeführt hat.²³ Ebenso wie es nicht

ausreicht, auf einen Bericht der Steuerfahndung oder einen Betriebsprüfungsbericht Bezug zu nehmen, aus dem sich die Berechnung der verkürzten Steuern ergeben soll,²⁴ ist auch die Bezugnahme auf die Aussage eines Finanzbeamten, der in der Hauptverhandlung glaubhaft bekundet, in welchem Umfang Steuern jeweils verkürzt worden seien, unzureichend.²⁵ Denn es läßt nicht erkennen, auf welcher Grundlage der Tatrichter die rechtliche Beurteilung vorgenommen hat.²⁶

Denn die vom Gericht vorzunehmende Rechtsanwendung kann nicht dadurch ersetzt werden, daß auf Betriebsprüfungs- oder Fahndungsberichte zurückgegriffen wird. Räumt der steuerrechtlich kundige Angeklagte die ihm vorgeworfene Steuerverkürzung ein, ist es gerade noch hinzunehmen, daß der Tatrichter die von der Steuerfahndung übernommenen Schätzungen mit einem Sicherheitsabschlag übernommen hat, ohne die Sachschätzungsgrundlage und die Schätzungsmethoden jeweils nachprüfbar darzustellen.²⁷ Dies ändert jedoch nichts an der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, die dieser mit der Entscheidung vom 5. 02. 2004²⁸ unterstrich, daß Betriebs- und Steuerfahndungsberichte nämlich grundsätzlich auch bei geständigen Angeklagten nicht unbesehen auf das Steuerstrafverfahren übertragen werden dürfen.²⁹ Der Tatrichter hat dem Umstand Rechnung zu tragen, daß die Berichte der Finanzbehörden, seien es nun Betriebsprüfungsberichte oder Steuerfahndungsberichte, anderen Grundsätzen verpflichtet sind. Die Finanzverwaltung hat das Recht, die Besteuerungsgrundlagen auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens durch Schätzung zu ermitteln, um das Besteuerungsverfahren durchzuführen. Insoweit folgt aber das Verfahren gem. § 393 Abs. 1 AO der Abgabenordnung und nicht der Strafprozeßordnung. Ein Urteil, das dies nicht berücksichtigt, leidet an einem Rechtsfehler, der zur Aufhebung des Schuldspruchs gem. § 301 StPO führt.³⁰

18 So bereits BGHSt 36, 320, 328; 40, 374, 376.

19 BGH, Urteil v. 05.05.2004, 5 StR 139/03 und Urteil v. 21.04.2004, 5 StR 540/03.

20 Ebenso zur Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuerhinterziehung: BGH, wistra 1984, 154, 155; BGH, StV 1984, 497, 498.

21 BGH, StV 1996, 375, 376.

22 BayObLG, wistra 1993, 236

23 OLG Düsseldorf, Beschl. v. 04.04.2005 – III 2 Ss 139/04 – 6/05 III = wistra 2005, 353.

24 BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 5 und 6; OLG Saarbrücken, wistra 2000, 38.

25 BGH, StV 1998, 473.

26 BGH, StV 1996, 375; OLG Koblenz, wistra 1996, 152; für das Strafbefehlsverfahren, vgl. OLG Düsseldorf, wistra 1991, 32.

27 BGH, Beschl. v. 20.01.2004, 5 StR 581/03; Beschl. v. 09.06.2004, 5 StR 579/03 = wistra 2004, 424; BGH, wistra 2001, 266 und 308.

28 BGH, Urteil v. 05.02.2004, 5 StR 580/03 = wistra 2004, 185.

29 BGHR AO § 370 Abs. 1 Berechnungsdarstellung 2, 3, 5, 9; Beschl. v. 09.06.2004, 5 StR 579/03 = wistra 2004, 424.

30 BGH, Urteil v. 05.02.2004, 5 StR 580/03 = wistra 2004, 185.

3.3 Urteilsfeststellungen bei Geständnis

Räumt der Steuerpflichtige aufgrund eigener Sachkunde die ihm vorgeworfenen Hinterziehungen ein, entbindet dies den Tatrichter auch dann nicht von der Aufgabe, genaue Feststellungen dazu zu treffen, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der einzelnen Abgabenart zu der eingeräumten Steuerverkürzung im Einzelfall geführt hat.³¹

Den Anforderungen an ein Urteil genügt nicht, wenn lediglich nach Lohnsteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung für den Zeitraum von September 1999 bis Dezember 2000 die monatlichen Hinterziehungsbeträge festgestellt worden sind. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs hat der Tatrichter für jede Steuerart und jeden Besteuerungszeitraum unter Schuldgesichtspunkten so klare Feststellungen zu treffen, daß sowohl die dem Schuldspruch zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen als auch die Berechnung der verkürzten Steuern der Höhe nach erkennbar werden. Dabei ist eine ins einzelne gehende Berechnungsdarstellung nur dann ausnahmsweise entbehrlich, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist, ein Geständnis abgelegt hat.³² Der Tatrichter ist von diesen Anforderungen auch dann nicht entbunden, wenn aufgrund einer verfahrensbeendenden Absprache für den Fall einer geständigen Einlassung eine maximale Strafobergrenze, verbunden mit einer Geldstrafe in Aussicht gestellt wurde. Die daraufhin vom Verteidiger des Angeklagten für diesen verlesene Erklärung, die aus dessen Sicht als geständige Einlassung gewertet wurde, hatte indes zum Inhalt, daß sich der Angeklagte nur aus prozeßökonomischen Gründen des Strafverfahrens gegen die näher bezeichnete Steuerhinterziehung nicht weiter verteidigen werde, er zur Schadenshöhe keine Angaben machen könne und sich vorbehalten würde, im Rahmen eines Finanzgerichtsverfahrens auf einem anderen Sachverhalt zu beharren und diesen vorzutragen, so daß dem Strafurteil keine Beweiskraft zukommen konnte. Da dieser Erklärung tatsächlich ein Geständnis nicht entnommen werden kann und der Angeklagte weder Umfang noch Höhe der hinterzogenen Steuern mit einer solchen Erklärung einräumt und sich auch sonst nicht zur Sache eingelassen hat, liegt ein Ausnahmefall, in dem auf die Darstellung der Besteuerungsgrundlagen und die steuerlichen Berechnung verzichtet werden konnte, nicht vor. Ein bloßer Verurteilungskonsens reicht auch nach Verständigung als Basis für eine Verurteilung mit tragfähigem Schuldspruch nicht aus.³³

3.4 Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung

Bei der Verurteilung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung muß eine Beziehung der festgestellten Einzeltaten des Haupttäters zu konkreten Beihilfehandlungen des Beihil-

fetäters hergestellt werden. Dies insbesondere dann, wenn die Verurteilung wegen einer einheitlich organisierten, einen Tatzeitraum von mehreren Jahren umfassenden Beihilfehandlung, zu beurteilen ist.³⁴ Räumt der Steuerpflichtige aufgrund eigener Sachkunde die ihm vorgeworfenen Hinterziehungen ein, entbindet dies den Tatrichter auch dann nicht, von der Aufgabe genaue Feststellungen dazu zu treffen, welches steuerlich erhebliche Verhalten im Rahmen der einzelnen Abgabenart zu der eingeräumten Steuerverkürzung im Einzelfall geführt hat.³⁵

3.5 Tatbestandlicher Hinterziehungsschaden bei vGA

Bei der Bemessung des tatbestandlichen Hinterziehungsschadens hat das Gericht bei verdeckter Gewinnausschüttung die Nettodividende ohne Berücksichtigung der auf die Gewinnausschüttung entfallenden Körperschaftsteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Berechnung der Einkommensteuer anzusetzen, da die notwendige Bescheinigung nach § 44 KStG nicht vorgelegt wurde und somit eine Anrechnung der Körperschaftsteuer gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a und b EStG nicht vorgenommen werden darf. Eine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer hat ebenfalls zu unterbleiben.³⁶

4. Einzelfälle zur Strafzumessung

4.1 Strafzumessung bei vGA

Verurteilt der Tatrichter einen Angeklagten wegen einer als geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH begangenen Körperschaftsteuerhinterziehung, so muß der Angeklagte bei der Ausurteilung der korrespondierenden Einkommensteuerhinterziehung strafzumessungsrechtlich so behandelt werden, als ob für die Gesellschaft steuerehrlich gehandelt wurde. Dies gebietet die Gesamtbetrachtung der begangenen Steuerhinterziehungen. Mithin ist bei der Bemessung aus dem Angeklagten bei seiner einkommensteuerstrafrechtlich vorzuwerfenden Hinterziehungsbetrag einerseits zwar die Brutto-vGA in Ansatz zu bringen, andererseits aber – fiktiv – der bei steuerehrlichem Verhalten der Gesellschaft bei Gesellschaftern abzuziehende Körperschaftsteuer

31 BGH, Beschl. v. 15.03.2005 – 5 StR 469/04; BGH, Beschl. v. 11.10.2005 – 5 StR 65/05.

32 St. Rspr.; Beschl. v. 13.10.2005, 5 StR 368/05; vgl. BGH Urte. v. 17.03.2009, 1 StR 627/08.

33 BGH, Beschl. v. 13.12.2005 – 5 StR 427/05; BGH, Beschl. v. 13.10.2005 – 5 StR 368/05.

34 BGH, Beschl. v. 13.07.2006, 5 StR 173/06.

35 BGH, Beschl. v. 15.03.2005 – 5 StR 469/04; BGH, Beschl. v. 11.10.2005 – 5 StR 65/05.

36 BGH, Urte. v. 12.01.2005 – 5 StR 301/04 = wistra 2005, 144.

erbetrag anzurechnen. Andernfalls würde es zu einer steuerstrafrechtlich nicht hinnehmbaren Doppelbelastung des Angeklagten kommen.³⁷

4.2 Kompensationsverbot

Das Kompensationsverbot, das eine steuerstrafrechtliche Sonderregelung darstellt, bedeutet, daß abweichend von der Verkürzungsberechnung, die sich am materiellen Steuerrecht orientiert, unter strafrechtlichen Gesichtspunkten für den Steuerpflichtigen unter Umständen eine nachteilige Verkürzungsberechnung vorzunehmen ist. Nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO sind Steuern auch dann verkürzt und nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Da das Kompensationsverbot nur für die strafrechtliche Verkürzungsberechnung von Bedeutung ist, sind die unter das Kompensationsverbot fallenden Beträge stets unter dem Gesichtspunkt der verschuldeten Auswirkung der Tat nach § 46 Abs. 2 Satz 2 StGB zugunsten des Täters bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.³⁸

Bei der Bestimmung des steuerstrafrechtlich relevanten Hinterziehungsschadens bei der Umsatzsteuerhinterziehung muß seitens des Tatrichters der Vorsteuererstattungsanspruch aus den Schwarzeinkünften, die in den Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen nicht

geltend gemacht wurde, berücksichtigt werden. Auch wenn die Vorsteuererstattungsansprüche wegen des in § 30 Abs. 4 S. 3 AO normierten Kompensationsverbotes nicht den Tatbestand des Hinterziehungsschaden berühren, so sind sie bei der Gewichtung der Tat im Rahmen der Strafzumessung zu beachten.³⁹

4.3 Verstoß gegen den Grundsatz des fairen Verfahrens

Die Ermittlungsbehörden haben bei der Frage, ob zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die einen Anfangsverdacht begründen, einen Beurteilungsspielraum (§ 152 Abs. 2 StPO). Die mißbräuchliche Ausnutzung des Beurteilungsspielraums durch die Ermittlungsbehörden kann den Grundsatz des fairen Verfahrens gem. Art. 6 Abs. 1 S. 1 MRK verletzen. Ein solch pflichtwidriges Verhalten führt jedoch nicht dazu, daß eine Verurteilung ausscheidet. Es ist jedoch vom Tatrichter bei der Festsetzung der Rechtsfolgen zu berücksichtigen.⁴⁰

37 BGH, Urte. v. 12.01.2005 – 5 Str 301/04 = wistra 2005, 144.

38 St. Rspr.; BGH, wistra 1988, 109; OLG Düsseldorf, Urte. v. 24.11.1987 – 2 Ss 203/87 – 93/87 III.

39 BGH, Urte. v. 12.01.2005 – 5 Str 301/04 = wistra 2005, 144.

40 BGH, Beschl. v. 12.01.2005 – 5 StR 191/04 = wistra 2005, 148; zur Frage der konventionswidrigen Verzögerung des gerichtlichen Verfahrens: BGH, Beschl. v. 30.04.2009 – 1 StR 90/09; vgl. zu den ähnlich gelagerten Problemen eines Lockspitzeinsatzes BGHSt 45, 321.

Verlustberücksichtigung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt

I. Sachverhalt und Fragestellung

Der S ist seit mehr als zehn Jahren in Deutschland nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. S hält in seinem Privatvermögen alle Anteile am Kapital von fünf inländischen Gesellschaften mbH.

Im Jahr 2009 gibt S seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht in einen Staat außerhalb des EWR. Zu diesem Zeitpunkt liegt bei drei der fünf Beteiligungen („Anteile A bis C“) der gemeine Wert unter den Anschaffungskosten. S hält die Anteile in diesem Zeitpunkt weniger als ein Jahr. Der Wert der übrigen Anteile („Anteile D und E“) hat sich seit ihrer Anschaffung vor mehr als einem Jahr dagegen erhöht. Per Saldo ergibt sich für alle fünf Beteiligungen ein Wertzuwachs.

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG löst der Wegzug die Anwendung des § 17 EStG auch ohne Veräußerung aus.

Die Anteile gelten als veräußert. Ein Stundungsfall nach § 6 Abs. 5 bis 7 AStG liegt nicht vor. Ein Gewinn aus dieser fiktiven Veräußerung gehört gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, da S jeweils eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung von mindestens 1 % hält.

Aus der umfassenden Verweisung auf § 17 EStG wäre grundsätzlich zu schließen, daß auch ein Verlust aus der fiktiven Veräußerung anzusetzen wäre, allenfalls beschränkt durch § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG. In der Überschrift des § 6 AStG ist jedoch von der „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ die Rede. Fraglich ist daher, ob nur der fiktive Gewinn aus der Veräußerung der Anteile D und E zu versteuern ist oder ob ein Ausgleich mit fiktiven Veräußerungsverlusten aus den Anteilen A bis C zulässig ist.

II. Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung der Wertminderung eines Anteils

Nach dem BFH-Urteil vom 28.02.1990 ist ein „Wegzugs-Verlust“ nach § 6 AStG a. F.¹ nicht abzugsfähig.²

§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. verweise nur für die Fälle auf § 17 EStG, in denen der gemeine Wert der Anteile zu dem maßgeblichen Zeitpunkt die Anschaffungskosten übersteigt. Dies ergebe sich zwar nicht aus dem Wortsinn des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F., jedoch aus anderen Auslegungskriterien.

Zur Begründung führt der BFH zunächst die Überschrift vor § 6 AStG a. F. an. Wenn dort die Rede von der „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ sei, so folge daraus, daß die Vorschrift nur diesen regelt. Die Überschrift gehöre zum Gesetzestext.³

Diese Auslegung ergebe sich ferner aus § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a. F. Würden die Anteile später – nach Wegzug – tatsächlich veräußert, sei nach § 17 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG a. F. ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn „um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen“. Würde § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. auch Wertminderungen von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen, so wäre es logisch und systemgerecht, den Gewinn nach §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG a. F. aus der Veräußerung von Anteilen um eine bereits nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. berücksichtigte Vermögensminderung zu erhöhen. Da § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a. F. eine solche Rechtsfolge jedoch nicht erlaube, sei nur ein Vermögenszuwachs von der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a. F. erfaßt.

Weiterhin verweist der BFH auf die in § 6 Abs. 3 AStG a. F.⁴ normierten Ersatztatbestände. Durch sie solle eine Steuerumgehung verhindert werden. Eine Umgehung der Steuerpflicht nach § 17 EStG drohe aber nicht, wenn ein Steuerpflichtiger Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, deren gemeiner Wert unter die Anschaffungskosten gesunken ist, in eine ausländische Kapitalgesellschaft oder in ein ausländisches Betriebsvermögen einlegt. Würden demnach die Umgehungstatbestände in § 6 Abs. 3 AStG a. F. auch auf Anteilswertminderungen angewendet, so hätten diese Regelungen entgegen ihrer Intention eine begünstigende Wirkung.⁵

Ähnlich argumentiert der BFH im Hinblick auf § 6 Abs. 4 AStG a. F.⁶ Nach dieser Vorschrift entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG a. F., wenn der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Wäre die Vorschrift auch auf Anteilswertminderungen anzuwenden, so hätte der Steuerpflichtige

bei Wegzug einen Steuervorteil, der bei erneutem Zuzug entfalle. Dies stehe mit den Zielsetzungen des AStG nicht in Einklang.⁷

Darüber hinaus sprechen nach Ansicht des BFH die Regelungsabsicht des Gesetzgebers sowie der Zweck des § 6 AStG gegen die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes. § 6 AStG solle die steuerliche Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen gewährleisten. Diese sei aber nur dann bedroht, wenn ein Steuerpflichtiger stille Reserven ins Ausland verlagert und sie damit der inländischen Besteuerung entzieht.⁸

III. Generelle Verlustberücksichtigung nach § 6 AStG n.F.?

In der Fachliteratur wurde überwiegend die Auffassung des BFH zu § 6 AStG a. F. geteilt.⁹ Einige Kommentatoren sehen die BFH-Rechtsprechung allerdings durch die Neufassung des § 6 AStG ab VZ 2007 als überholt an.¹⁰ Der geänderte § 6 AStG i. d. F. des SEStEG enthalte eine Formulierung, die über die bisherige Regelung hinausgehe. Der umfassende Verweis des § 6 AStG auf alle Absätze des § 17 EStG rechtfertige auch den Ansatz eines Wegzugsverlustes, trotz der unveränderten Überschrift „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ der Vorschrift und trotz der Begriffswahl des Gesetzgebers, der z. B. in § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG auch weiterhin von dem nach § 6 AStG besteuerten „Vermögenszuwachs“ spricht, um den ein „Veräußerungsgewinn“ aus einer späteren Anteilsveräußerung zu kürzen ist.¹¹

1 I. d. F. vor Änderung durch das SEStEG mit Wirkung ab VZ 2007.

2 BFH v. 28.02.1990, BStBl. II 1990, 615 f.; so auch BMF, Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 14.05.2004, BStBl. I, Sondernummer 1 2004, 3, Tz. 6.1.3.3. („AStG-Anwendungsschreiben“) mit Hinweis auf das BFH-Urteil.

3 BFH, a. a. O., Tz. 3 a) der Urteilsgründe.

4 Siehe jetzt die teilweise geänderten Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG.

5 BFH, a. a. O., Tz. 3 b) der Urteilsgründe.

6 Siehe jetzt § 6 Abs. 3 Satz 1 und 2 AStG.

7 BFH, a. a. O., Tz. 3 b) der Urteilsgründe.

8 BFH, a. a. O., Tz. 3 c) der Urteilsgründe.

9 So bereits Hellwig, StBjB 1976/1977, 427 (450 f.); Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG – DBA („S/K/K“), Stand März 2005, § 6 AStG Rn. 54.1 ff.; F. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht („FWB“), Lfg. 59 November 2006, § 6 AStG Rn. 51.

10 A. A. Blümich/Menck EStG – KStG – GewStG, EL 94 April 2007, § 6 AStG Rn. 40.

11 Strunk/Kaminski in S/K/K 12. Erg.-Lfg./November 2007, § 6 AStG Rn. 137 bis 140. Ebenso Wassermeyer in FWB, Lfg. 60 Juni 2007, § 6 AStG Rn. 51, 55, der allerdings in Rn. 51 zu bedenken gibt, daß die Regelung in § 6 Abs. 6 Satz 3 AStG n. F. für eine andere Auslegung sprechen könnte.

Zwar ist § 6 AStG n.F. im EU-rechtlichen Zusammenhang abgemildert worden. Daß der Gesetzgeber bei dieser Gelegenheit den § 6 AStG ganz allgemein auch für Wegzugsverluste öffnen wollte, steht der geänderten Vorschrift freilich nicht auf die Stirn geschrieben. Es ist dem Gesetzestext der Neuregelung auch nicht unmittelbar zu entnehmen, daß die jetzige Verweisung auf § 17 EStG „umfassender“ wäre als die Fassung vor Änderung durch das SEStEG. Da die Finanzverwaltung das AStG-Anwendungsschreiben in diesem Punkt (Tz. 6.1.3.3.) auch nicht geändert hat, muß daher damit gerechnet werden, daß die Finanzverwaltung den isolierten Ansatz eines Wegzugsverlustes jedenfalls nicht widerspruchlos hinnehmen würde.

IV. Differenzierende Betrachtung bei Vorliegen mehrerer Beteiligungen

In dem geschilderten Urteilsfall machte der Steuerpflichtige einen Wegzugsverlust (*Sub-specie*-Verlust aus der verdeckten Einlage in eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft) aus *einer* Beteiligung geltend. Diesen Verlust wollte der Steuerpflichtige mit anderen positiven Einkünften ausgleichen, zumal § 17 EStG den Ausgleich von Veräußerungsverlusten mit anderen Einkünften, die nicht unter § 17 EStG fallen, nicht beschränkt. Diesen Ansatz eines negativen „Wegzugsergebnisses“ im Anwendungsbereich des § 6 AStG a.F. hat der BFH aus den dargestellten Gründen nicht zugelassen.

Im vorliegenden Zusammenhang geht es dagegen um eine andere Frage, nämlich ob bei *mehreren* Beteiligungen ein positiver Wegzugssaldo aus fiktiven Veräußerungsgewinnen und -verlusten gebildet werden kann. Anders gewendet ist zu fragen, ob ein Wegzugsverlust, wenn er nicht schon mit positiven Einkünften aus anderen Quellen bzw. Einkunftsarten des Wegzüglers ausgeglichen werden kann, wenigstens mit anderen Wegzugsgewinnen zu saldieren ist, jedenfalls solange am Ende ein positiver Wegzugssaldo verbleibt.

1. Fallgruppen im Rahmen des § 6 AStG

M.E. ist die Verlustberücksichtigung im Rahmen des § 6 AStG nach Fallgruppen differenziert zu beurteilen, wobei *in casu* die Unterscheidung zwischen den Fallgruppen 1) und 2) maßgebend ist:

- 1) Der Steuerpflichtige hält im Zeitpunkt des Wegzugs *eine* Beteiligung, deren gemeiner Wert unter den Anschaffungskosten liegt.
- 2) Der Steuerpflichtige hält *mehrere* Beteiligungen, deren gemeine Werte teilweise über und teilweise unter den Anschaffungskosten liegen.

Wie nachfolgend gezeigt wird, bietet nur die Fallgruppe 1 eine Grundlage für die dargelegte Argumentation des BFH zur Nichtberücksichtigung des Wegzugsverlusts. In der Fallgruppe 2 ist dagegen ein Verlustausgleich bei Gewinnen und Verlusten aus *mehreren* Beteiligungen geboten.

2. Abgrenzung der Fallgruppe 2 zur BFH-Rechtsprechung zur Fallgruppe 1

a) Vermögenszuwachs i.S.d. § 6 AStG

In dem zitierten Urteilsfall ging es um einen fiktiven Veräußerungsverlust aus *einer* Beteiligung. Daß der Verlust unberücksichtigt bleibt, begründet der BFH mit dem Hinweis auf die Überschrift des § 6 AStG, „Besteuerung des Vermögenszuwachses“. Ein fiktiver Verlust ist kein Vermögenszuwachs.

Anders verhält es sich hingegen bei der fingierten Veräußerung mehrerer Beteiligungen. Werden die (fiktiven) Gewinne und Verluste saldiert, so kann dennoch ein nach § 6 AStG steuerpflichtiger Vermögenszuwachs gegeben sein. Eine solche Betrachtung steht nicht im Widerspruch zur Überschrift des § 6 AStG. Die Überschrift nimmt auf das Vermögen als Ganzes Bezug. Dies gestattet m. E. eine Gesamtbetrachtung der fiktiven Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste.

b) § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG i.V.m. §§ 17, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG

Der BFH argumentiert ferner, das Gesetz ordne nicht an, daß eine nach § 6 AStG berücksichtigte Vermögensminderung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 17 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG wieder hinzurechnen sei. Dieses Argument überzeugt allerdings nur im Fall der Wertminderung *einer* Beteiligung.

Auch wenn fiktive Veräußerungsgewinne und -verluste im Rahmen des § 6 AStG saldiert werden, kann sich ein positiver Saldo ergeben. Dieser wird als saldiertes Wegzugsgewinn erfaßt. Erzielt der Wegzügler später einen Gewinn aus der Veräußerung einer oder mehrerer Beteiligungen, der in Deutschland nach § 17 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG steuerpflichtig ist und auch nach dem anwendbaren DBA in Deutschland besteuert werden darf, muß der saldierte Wegzugsgewinn anteilig bzw., wenn alle Beteiligungen veräußert werden, in vollem Umfang von dem erzielten Gewinn abgezogen werden. Nur so läßt sich das gesetzgeberische Ziel des § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG umsetzen und die Doppelbesteuerung vermeiden. Wie der saldierte Wegzugsgewinn der einzelnen mit Gewinn veräußerten Beteiligung zugeordnet wird, kann im vorliegenden Zusammenhang als eher technische Frage offenbleiben. § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG behält jedenfalls auch dann einen dem Zweck der Vorschrift entsprechenden Anwendungsbereich und Regelungsinhalt, wenn bei mehreren Beteiligungen ein po-

sitiver Wegzugssaldo aus den Veräußerungsgewinnen und -verlusten gebildet wird.

c) **Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 6 Abs. 3 AStG)**

Dieselben Überlegungen gelten auch für § 6 Abs. 3 AStG. Dem BFH ist darin zuzustimmen, daß es den Zielen des § 6 AStG nicht entspreche, wenn der Verlust aus der fiktiven Veräußerung *einer* Beteiligung begünstigend wirkt, sobald die unbeschränkte Steuerpflicht endet, und belastend wirkt, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht erneut entsteht.

Dies gilt jedoch nicht für den Fall, daß aus *mehreren* Beteiligungen ein *positiver* Wegzugssaldo gebildet wird. Dann entsteht bei Wegzug eine Steuerschuld. Sie entfällt erst dann, wenn innerhalb der Fünfjahresfrist nach § 6 Abs. 3 AStG die unbeschränkte Steuerpflicht wieder begründet wird. Dies entspricht dem Regelungsziel der Vorschrift.

d) **Zweck des § 6 AStG**

Das Argument des BFH, § 6 AStG solle Steuerumgehungen verhindern und dieser Zweck werde in sein Gegenteil verkehrt, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Ersatztatbestände auch einen Verlust geltend machen könne, vermag ebenfalls nur in den Fällen eines Verlusts aus der fingierten Veräußerung *einer* Beteiligung zu überzeugen. Solange durch die Saldierung von fiktiven Veräußerungsgewinnen und -verlusten aus *mehreren* Beteiligungen ein positiver Saldo verbleibt, droht kein dem Sinn des § 6 AStG zuwiderlaufender Steuervorteil.

Genausowenig ist die von § 6 AStG bezweckte steuerliche Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen bedroht, wenn Gewinne und Verluste aus der fingierten Veräußerung von Beteiligungen saldiert werden. Verbleibt ein positiver Saldo, wird, übereinstimmend mit der Intention des § 6 AStG, ein Vermögenszuwachs besteuert.

V. Grundsätzliche Zulässigkeit der Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht

1. Grundsatz

Das Einkommensteuerrecht sieht überdies im Grundsatz eine Verlustverrechnung vor. In der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3 EStG) erlaubt es eine Verrechnung von positiven und negativen Einkünften innerhalb desselben Veranlagungszeitraums (horizontaler Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart und vertikaler Verlustausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsarten) und gestattet darüber hinaus die Verrechnung der negativen Ergebnisse mit den positiven Ergebnissen der vergangenen und künftigen Veranlagungszeiträume in den Grenzen des

§ 10d EStG (periodenübergreifender Verlustabzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte).

Wenn das Ertragsteuerrecht Ausnahmen von diesem Grundsatz vorsieht, ist dies im Gesetz jeweils ausdrücklich geregelt. Dies gilt beispielsweise für negative Einkünfte mit Auslandsbezug (§ 2a EStG), für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und aus Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 EStG), für Verluste aus einer Kommanditbeteiligung (§ 15a EStG), für Verluste aus Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG), für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 20 Abs. 6, 43a Abs. 3 EStG) und privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG) sowie für Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG). Die Ausgleichsverbote sind differenziert ausgestaltet. Bestimmte Verluste können nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung (§ 15a Abs. 2) bzw. derselben Einkunftsquelle (§ 15b EStG) ausgeglichen werden. In anderen Fällen ist ein Ausgleich der negativen Einkünfte nur mit positiven Einkünften der jeweils gleichen Unterkategorie von Einkünften aus demselben Staat sowohl im laufenden Veranlagungszeitraum als auch periodenübergreifend zulässig (§ 2a EStG). Schließlich ist nur ein Ausgleich innerhalb derselben Einkunftsart im laufenden Veranlagungszeitraum oder periodenübergreifend statthaft (§§ 20, 22, 23 EStG). Dies läßt darauf schließen, daß der Gesetzgeber Verlustausgleichsverbote stets ausdrücklich und differenziert regelt und daß dort, wo eine solche Regelung fehlt, der Verlustausgleich nicht eingeschränkt ist.

An einem solchen ausdrücklichen Verlustausgleichsverbot bzw. einer Beschränkung des Verlustausgleichs fehlt es in § 6 AStG. Dies spricht für die Geltung der oben angeführten Regel, nach der ein Verlustausgleich auch im Rahmen des § 6 AStG zuzulassen ist.¹² Zu berücksichtigen ist hierbei auch, daß es vorliegend um den Verlustausgleich nur innerhalb derselben Einkunftsart (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) geht und kein Ausgleich mit positiven Einkünften aus einer anderen Einkunftsart in Frage steht. Die Saldierung eines Wegzugsverlustes aus einer Beteiligung mit einem Wegzugsgewinn aus einer anderen Beteiligung spielt sich in Gestalt des horizontalen Verlustausgleichs innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ab, zu der das – saldierte – Wegzugsergebnis qua Verweisung in § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG auf § 17 EStG gehört. Wie bereits erörtert, verbietet weder der in der Überschrift des § 6 AStG enthaltene Begriff „Vermögenszuwachs“ noch die Zwecksetzung der in § 6 AStG geregelten Tatbestände einen Verlustausgleich (bis zu einem Betrag von 0). Der fiktive Veräußerungsverlust ist auch vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG zu berücksichtigen.

¹² Gl. A. Blümich/Menck a.a.O. (Fn. 10).

2. Zulässigkeit der Verlustverrechnung trotz vollständigem Verlustverrechnungsverbot

Den Stellenwert der grundsätzlich zulässigen Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht verdeutlicht das Beispiel des § 22 Nr. 3 EStG und die Rechtsprechung sowohl des BFH als auch des BVerfG zu dieser Vorschrift. § 22 Nr. 3 EStG normierte ursprünglich ein vollständiges Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot. Der BFH hat bereits den Abzug von Werbungskosten im Zusammenhang mit Einnahmen aus einer einmaligen Leistung unabhängig vom Zufluß in unterschiedlichen Kalenderjahren zugelassen.¹³

Ferner ist nach der Rechtsprechung des BVerfG auch ein völliger Ausschluß der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3 EStG als Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG zu werten.¹⁴

Diese Rechtsprechung führte zur Änderung des § 22 Nr. 3 EStG (sh. Satz 4 der Vorschrift, die ab 1999 den Verlustabzug von anderen positiven Einkünften aus Leistungen gestattet). Folglich ist u. U. selbst bei ausdrücklich im Gesetz angeordneten Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungsverboten nach allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts ein (wenn auch eingeschränkter) Verlustabzug oder -ausgleich geboten. Dann ist es aber nicht ersichtlich, warum ein Verlustausgleich im Rahmen des § 6 AStG ausgeschlossen sein sollte. Dies gilt um so mehr, als die in § 6 AStG angeordnete Wegzugsbesteuerung einen „Einmaltbestand“ darstellt. Dieser Fall ist daher durchaus mit dem vom BFH entschiedenen Fall einer einmaligen Leistung i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG vergleichbar, für den der BFH die Verlustverrechnung zuläßt.

VI. Begrenzung der Verlustverrechnung gemäß § 23 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 23 Abs. 3 Satz 8, 9 EStG

Zwar steht § 6 AStG der Saldierung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten nicht entgegen. Gleichwohl könnte der Ausgleich der Verluste aus den Anteilen A bis C mit den Gewinnen aus den Anteilen D und E gemäß § 23 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 23 Abs. 3 Satz 8, 9 EStG (i.d.F. vor Änderung durch das UntStRefG 2008; nunmehr § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8) ausgeschlossen oder beschränkt sein. § 23 Abs. 2 Satz 1 EStG sieht grundsätzlich vor, daß § 23 EStG zurücktritt, wenn private Veräußerungsgeschäfte den Einkünften aus einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind. Diese Subsidiarität gilt jedoch nicht, wenn eine Beteiligung i.S. von § 17 EStG innerhalb der Haltedauer des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von einem Jahr veräußert wird. In diesem Fall regelt § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG den Vorrang der Regelungen über private Veräußerungsgeschäfte vor denen des § 17

EStG. Dieser Vorrang gilt auch nach Streichung des Satzes 2 durch das UntStRefG 2008 fort, soweit Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG vor 2009 erworben wurden.

Aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG könnte zunächst folgen, daß vorliegend § 23 EStG anzuwenden ist und gegenüber § 17 EStG i.V.m. § 6 AStG Vorrang hat. Dann wäre auch im Falle einer gemäß § 6 AStG fingierten, unterjährigen Veräußerung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG allein § 23 EStG anwendbar mit der Folge, daß die Verlustverrechnung nach § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG (bzw. Satz 7 und 8) beschränkt wäre.

Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG (jetzt Satz 7) dürfen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur mit Gewinnen i.S.d. § 23 EStG verrechnet werden, die im gleichen Kalenderjahr und innerhalb der einjährigen Haltedauer erzielt wurden. Die nach § 6 AStG fingierte Veräußerung der Anteile A bis C führt jeweils zu einem Verlust. Dieser dürfte jedoch, falls § 23 EStG anwendbar wäre, nicht mit den fiktiven Veräußerungsgewinnen aus den Anteilen D und E verrechnet werden, die zwar in demselben Kalenderjahr, aber außerhalb der Jahresfrist anfielen.

Die Geltung der vorangehend dargelegten Beschränkungen auch im Rahmen des § 6 AStG würde indes voraussetzen, daß § 6 AStG nicht nur (isoliert) auf § 17 EStG verweist, sondern auch auf die Verknüpfung dieser Vorschrift mit § 23 EStG. Davon ist aber nicht auszugehen. § 6 AStG läßt die Verlustverrechnung grundsätzlich zu. Wie oben gezeigt, folgt dies aus dem Zweck des § 6 AStG, (nur) den Vermögenszuwachs steuerlich zu erfassen. Das Prinzip der Saldierung von Gewinnen und Verlusten ist § 6 AStG demnach immanent. § 6 AStG verweist auf § 17 EStG. Ausgehend von dem Grundsatz, daß Verluste im Rahmen des § 6 AStG verrechnet werden dürfen, kann sich der Verweis folglich nur auf die gesamte Rechtsfolge des § 17 EStG, mithin auch auf Veräußerungsverluste im Sinne dieser Vorschrift beziehen.

Es wäre vor diesem Hintergrund nicht mit der Zwecksetzung des § 6 AStG vereinbar, auf fingierte Veräußerungen unterjährig gehaltener Beteiligungen § 23 EStG anzuwenden und nach dessen Maßgabe die Verlustverrechnung zu beschränken. Bei der nach § 6 AStG fingierten Veräußerung handelt es sich nämlich nicht um ein „reguläres“ Spekulationsgeschäft i.S.d. § 23 EStG (Anschaffung plus Veräußerung), sondern um einen außerordentlichen Erfolgstatbestand außerhalb des EStG (Anschaffung plus Wegzug). Hätte der Gesetzgeber auch den spezifischen Verlustausgleichsbeschränkungen des § 23 Abs. 3

¹³ Siehe BFH, BStBl. II 1992, 1017 (1018 f.).

¹⁴ BVerfGE 99, 88 (95 f.).

Satz 8 EStG Geltung verschaffen wollen, dann hätte er dies über eine pauschale Verweisung auf § 17 EStG hinaus ausdrücklich anordnen müssen.

Die fiktive Veräußerung i.S.d. § 6 AStG ist nicht vergleichbar mit der Veräußerung eines kurzfristig gehaltenen Wirtschaftsgutes, deren Erfassung durch § 23 EStG mit allen daraus folgenden Beschränkungen sachgerecht wäre. Bei der fingierten Veräußerung nach § 6 AStG als Einmaltatbestand ist der gesetzlich typisierte Charakter eines Spekulationsgeschäfts nicht gegeben. Vielmehr knüpft das Gesetz die Rechtsfolge der zwangsweisen Realisierung stiller Reserven an ein Verhalten des Steuerpflichtigen, das nicht auf eine kurzfristige Vermögensumschichtung gerichtet ist. Für die Bildung des Wegzugssaldos i.S.d. § 6 AStG ist daher allein § 17 EStG anzuwenden.

VII. Ergebnis

Die bisher ergangene Rechtsprechung des BFH zur Frage der Verlustberücksichtigung im Rahmen des § 6 AStG betrifft eine Fallgestaltung, bei der es um einen Wegzugsverlust aus *einer* Beteiligung geht. Wie vorangehend ausgeführt, mögen

die Argumente des BFH für jene Fallgruppe zutreffen. Sie sind jedoch nicht auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt anwendbar. Die Reichweite des BFH-Urteils beschränkt sich auf den Verlust aus der fingierten Veräußerung nur einer Beteiligung. Ein generelles Saldierungsverbot im Rahmen der Steuerpflicht nach § 6 AStG begründet das Urteil dagegen nicht. M.E. ist ein Verlustausgleich im Rahmen des § 6 AStG bei mehreren Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG durch Bildung eines „Wegzugssaldos“ aus fiktiven Veräußerungsgewinnen und -verlusten vielmehr zulässig und geboten. § 23 EStG ist auf Wegzugsfälle im Sinne des § 6 AStG nicht entsprechend anwendbar. Insbesondere steht § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht der Bildung eines positiven Wegzugssaldos aus Verlusten aus kurzfristig gehaltenen Beteiligungen und Gewinnen aus langfristig gehaltenen Beteiligungen entgegen, auch wenn § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG noch für vor 2009 angeschaffte Beteiligungen fortgilt.

Die Familienstiftungen nach Steuerreform, „Liechtenstein-Affäre“ und Finanzkrise – passé oder attraktiver denn je?

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

Deutsche Familienstiftungen stellen grundsätzlich kein Steuersparmodell dar. Trotzdem ist der Stiftungsboom ungebrochen. In 2008 wurden rund 1020 Stiftungen bürgerlichen Rechts neu errichtet, was gegenüber dem Vorjahr einen Rückgang von nur 10% darstellt. Bei einer Gesamtanzahl von rund 16.400 Stiftungen wird das Gesamtvermögen deutscher Stiftungen auf ca. 100 Milliarden Euro geschätzt, wobei jedoch der Anteil der sog. Familienstiftungen unter 5% bei allerdings vermutlich überproportionalem Anteil am Gesamtvermögen aller deutschen Stiftungen liegen dürfte.¹ Als – außersteuerliche – Motive werden u. a. genannt:

- Erbfolge- und Nachlaßplanung (estate planning)
- professionelle und langfristige Vermögensverwaltung (asset management)
- Förderung, privater, unternehmerischer und ggf. daneben auch gemeinnütziger Zwecke
- Erhaltung und Vermehrung des Familienvermögens durch den Ausschluß einzelner Familienmitglieder vom Familienvermögen im Interesse der Gesamtfamilie

- Damit einhergehend der Schutz des Vermögens vor Zersplitterung über den durch Testamentsvollstreckung darstellbaren Zeitraum von 30 Jahren hinaus
- Unterstützung und Versorgung von Familienmitgliedern
- Schutz des Vermögens vor dem Zugriff Dritter (asset protection)

Bei näherer Betrachtung der rechtstatsächlichen Situation, wie auch von Teilaspekten der obengenannten Motive, fällt auf, daß die Familienstiftung oft durchaus nicht nur „vermögensverwaltend“ tätig ist, sondern mehr oder weniger unternehmensverbunden, unternehmensbeteiligt oder gar als Unternehmensträger ausgerichtet ist. So ist die Abgrenzung zu den unternehmensverbundenen Stiftungen auch fließend. Diese werden teilweise eher als Unterfall oder Ausprägung von Familienstiftungen, teilweise als –

¹ Vgl. Gösing, Der Stifter v. 25.06.2008, S. 1; Schlüter, Vermögen und Steuern 2009, S. 49; Wachter, Stiftungen, S. 1.

neben der Familienstiftung – weitere Kategorie unter dem Oberbegriff der privatnützigen Stiftungen dargestellt. So hat sich z. B. die Stiftung Familienunternehmen unter dem Vorsitzenden Prof. Brun-Hagen Hennerkes sehr kritisch insbesondere zu den neuen Bewertungsvorschriften für Unternehmensvermögen und die Abgrenzung zum sog. Verwaltungsvermögen nach dem Erbschaftsteuerrecht geäußert.² Andererseits wird darauf hingewiesen, daß sich bei Ausnutzen der Verschonungsregelungen des ErbStG und durch weitere Instrumente wie z. B. die Doppelstiftung in Verbindung mit den zum Teil erheblich heraufgesetzten Freibeträgen interessante Gestaltungsaspekte ergeben haben.³ Auch bei den außersteuerlichen Aspekten erscheint die aktuelle Situation ambivalent. Während im Zuge der sog. „Liechtenstein-Affäre“ nicht nur ausländische Stiftungen einen negativen Beigeschmack erhalten haben, weil sie nicht nur steuerlich von manchen als antiquiertes und intransparentes Vehikel zur Vermögensverschleierung für wenige Begüterte angesehen werden, zeigt umgekehrt die derzeitige öffentliche Rückbesinnung auf ein langfristig ausgerichtetes und risikoarmes Vermögensmanagement, das die dem Stiftungsgedanken zugrundeliegenden Aspekte von Substanzerhalt und Nachhaltigkeit aktueller denn je sind. Es lohnt daher, aus der Sicht der privatnützigen Familienstiftung einen Blick auf die Änderungen zu werfen, die sich aus den jüngsten gesetzgeberischen und sonstigen Entwicklungen ergeben haben. Dies nicht im Sinne eines kompletten Überblicks, sondern im Sinne von Merkpunkten, welche die ohnehin bekannten rechtlichen steuerlichen Grundlagen in diesem Bereich vielleicht ergänzen können.

1. Altes und Neues bei den erbschaft- und schenkungssteuerlichen Regelungen

Die Vermögensübertragung auf eine Familienstiftung unterliegt grundsätzlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Für den Erwerb der Erstausrüstung von Todes wegen folgt dies aus § 3 Abs. 2 Nr. 1 Erbschaftsteuergesetz, bei einem Rechtsgeschäft unter Lebenden aus § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG. Hinsichtlich des die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Erwerb bildenden Vermögens ist zu berücksichtigen, daß insbesondere auch die Neuregelungen gem. § 13a ErbStG mit der Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften in Betracht kommen. Der Verschonungsabschlag in Höhe von 85% (sog. Regelverschonung) bzw. von 100% (sog. Verschonungsoption) findet auch hier Anwendung. Ob die gesetzlichen Abgrenzungen zum bloßen Verwaltungsvermögen nach § 13b ErbStG gesetzgeberisch geglückt und die inhaltlichen Anforderungen an die über sieben bzw. zehn Jahre zu beobachtenden Voraussetzungen für begünstigtes Betriebsvermögen betriebswirtschaftlich praxisadäquat und volkswirtschaftlich sinnvoll sind, soll hier nicht näher diskutiert werden. Es soll lediglich daran

erinnert werden, daß die Tarifbegrenzung (Besteuerung nach Steuerklasse I) nach § 19a Abs. 1 ErbStG bei der Übertragung auf eine Stiftung nicht genutzt werden kann, da diese den Erwerb durch „natürliche Personen“ voraussetzt.

Es bleibt daher – auch bei begünstigtem Betriebsvermögen etc. – bei der für Familienstiftungen grundsätzlich geltenden Regelung, daß sich bei Stiftungserrichtung einer inländischen Familienstiftung die Steuerklasse nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Schenker bzw. Erblasser und dem entferntesten Bezugsberechtigten der Stiftung richtet (§ 15 Abs. 2 ErbStG). Deshalb ist auch bei der Übertragung von an sich begünstigtem Vermögen auf die Familienstiftung die Bestimmung der Bezugsberechtigung weiterhin in hohem Maße relevant; Entsprechendes gilt für spätere Zustiftungen, bei denen stets die ungünstigste Steuerklasse III anzuwenden ist, aber weiterhin bei begünstigtem Vermögen entsprechend den neuen Anforderungen (nur) die oben skizzierten Bewertungsabschläge gelten.

Die Bestimmung der abstrakt Bezugsberechtigten hat nach dem neuen Steuerregime sogar erhöhte Bedeutung. Im Rahmen der Steuerklasse I ergeben sich gegenüber dem alten Recht ganz erheblich erhöhte Freibeträge, die bei Kindern und Enkelkindern im Vergleich zum alten Recht nahezu verdoppelt wurden: Die Steuersätze in der Steuerklasse I wurden zwar bei leicht angehobenen Schwellenwerten beibehalten, bei den Steuerklassen II und III aber gegenüber dem alten Recht zum Teil ganz erheblich erhöht.

Damit wird nicht nur die Bestimmung von Bezugsberechtigten bei der Familienstiftung noch bedeutsamer, sondern auch der Gedanke der Familienstiftung neben dem normalen Vermögensübergang durch Schenkung oder Erbgang bei identischen Begünstigten noch interessanter, ggf. sogar die Gründung mehrerer Familienstiftungen bei entsprechenden Vermögen.⁴ Bei extremen Gestaltungen wird zwar das Mißbrauchsverbot zu beachten sein; die Errichtung mehrerer Familienstiftungen dürfte aber allein nicht mißbräuchlich sein.⁵ Kommen ohnehin mehrere gleichrangig Begünstigte in Betracht, wie z. B. bei Kindern, können vielfältige Gründe dafür ausschlaggebend sein, z. B. jeweils ein Kind bzw. dessen (spätere) Abkömmlinge durch eine eigene, individuell ausgestaltete Stiftung zu bedenken. Entsprechendes gilt für den Fall, daß zwischen einer spä-

2 Vermögen und Steuern 2009, S. 4 und 27.

3 Vgl. *Jorde*, Vermögen und Steuern 2009, S. 57, 40; *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rz. 1019

4 Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., Rz. 549 u. 1019.

5 Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., Rz. 1019 unter Verweis auf *Pöllath/Richter* in: *Seifart/v. Campenhausen*, Stiftungsrechts-Handbuch, § 13 Rz. 132.

teren und nicht bereits im Stiftungsgeschäft verbindlich festgelegten Zustiftung und der Errichtung einer – weiteren – neuen Stiftung abzuwägen ist. Auch hier kann letzteres – und zwar nach neuem Recht tendenziell stärker – zu relativen Vorteilen führen. Dies gilt grundsätzlich auch für die Erbersatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) nach dreißig Jahren. Zwar wurde die Regelung im § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG als solche unverändert beibehalten, was auch für die Fiktion eines Übergangs auf zwei Kinder im Hinblick auf Steuerklasse und Steuerfreibetrag gilt (§ 15 Abs. 2 Satz 3 ErbStG). Mit Blick auf die Verschärfungen insbesondere bei den Steuersätzen der Steuerklassen II und III ergibt sich jedoch auch insoweit eine noch etwas vertiefte Besserstellung. Die Möglichkeit der Verrentung der Ersatzsteuer auf die Dauer von dreißig Jahren bleibt im Übrigen bestehen.

2. Ertragsteuerliche Aspekte bei Errichtung der Stiftung

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes vom Stifter auf die Stiftung führt grundsätzlich zur Realisierung einer etwaigen Differenz zwischen dem bisherigen steuerlichen Buchwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung. Der Zuwendende realisiert etwaige bestehende Reserven. Dem letzten Wertansatz beim Stifter entspricht grundsätzlich der erste Ansatz des empfangenen Wirtschaftsguts bei der Stiftung. Bei der – unentgeltlichen – Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist jedoch eine steuerfreie Übertragung möglich, da insoweit keine Besteuerungstatbestände eingreifen; hingegen ist beim steuerlichen Betriebsvermögen selbst bei unentgeltlicher Übertragung in der Regel von einer Steuerrealisierung auszugehen. Die Unternehmensteuerreform 2008 hat insoweit zwar die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus nach dem 31.12.2008 erworbenen Anteilen an Kapitalgesellschaften und bei den meisten sonstigen Kapitaleinkünften des Privatvermögens entfallen lassen, hingegen greift die damit eingeführte Abgeltungsteuer nur dann ein, wenn es sich um eine entgeltliche Übertragung handelt. Schenkungen und sonstige unentgeltlichen Übertragungen sind demnach nicht erfaßt (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 5, 6 EStG).

Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG können (weiterhin) ohne Gewinnrealisierung übertragen werden. Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist § 6 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, der eine Buchwertfortführung vorschreibt. Dies gilt jedoch für Mitunternehmeranteile nicht.⁶ Auch bei Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens erfolgt eine Aufdeckung stiller Reserven. Insgesamt haben sich daher durch die aktuellen Gesetzesänderungen keine wesentlichen ertragsteuerlichen Änderungen im Hinblick auf Gewinnrealisierungen bei einem Stifter ergeben.

3. Laufende Besteuerung der Stiftung

Die Unternehmensteuerreform hat keine nennenswerten „familienstiftungsspezifischen“ Sonderregelungen geschaffen; die allgemein für Körperschaften geltenden Neuregelungen gelten jedoch auch für Stiftungen. Als juristische Person des privaten Rechts besteht unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Das zu versteuernde Einkommen (§§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 KStG, 2 ff. EStG) unterliegt einem Körperschaftsteuersatz von nunmehr 15% (§ 23 Abs. 1 KStG) sowie der Belastung durch einen Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% (§§ 2 Nr. 3, 3 Nr. 1 und Nr. 4 SolZG). Die Stiftung kann steuerbare Einkünfte in allen sieben Einkunftsarten erzielen. Speziell bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist zu berücksichtigen, daß die auf alle privaten Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne zu erhebende Abgeltungsteuer in Höhe von 25% für die Familienstiftung selbst nicht gilt. Hier bleibt es beim Körperschaftsteuertarif und entsprechender Veranlagung, wobei jedoch einige eigentlich nur durch die Abgeltungsteuer zu rechtfertigende Neuregelungen (kein Werbungskostenabzug, kein Verlustausgleich) gleichwohl anwendbar sein sollen. Dies ist im einzelnen allerdings noch ungeklärt und streitig.⁷

Unabhängig von diesen Systemwidrigkeiten war und ist der bereits nach dem insoweit weiter fort geltenden alten Besteuerungssystem zu berücksichtigen, daß nach § 8b KStG Beteiligungs-Einkünfte bei einer privatnützigen Stiftung nur in Höhe von 95% steuerfrei bleiben. Die nunmehr vom BFH⁸ bestätigte weitere Interpretation des § 8b Abs. 7 EStG dürfte für Stiftungen nur dann ggf. Ausstrahlungswirkung haben, wenn Beteiligungsvermögen etc. tatsächlich mit der Absicht kurzfristigen Eigenhandelserfolges erwarten wird. Gerade hier dürfte dies aber fernliegen. Schon die nur eingeschränkte Steuerfreiheit führt jedoch im Ergebnis zu einer Benachteiligung von Kapitaleinkünften auf der Ebene von Familienstiftungen im Vergleich zum unmittelbaren Bezug der gleichen Kapitaleinkünfte durch die Destinatäre. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, daß selbst die nur unvollkommene Steuerbefreiung des § 8b KStG keineswegs alle Kapitaleinkünfte umfaßt. So können z.B. Zinserträge, Veräußerungsgewinne bei Anleihen oder Veräußerungsgewinne von Investmentfondanteilen in vollem Umfang in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen⁹, ohne das im Falle der nachfolgenden Ausschüttung an die Destinatäre eine Verrechnung oder anderweitige

6 Vgl. *Meyn/Richter/Koss*, Die Stiftung, Rz. 557.

7 Vgl. z.B. , Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 969, 974.

8 Urt. v. 14.01.2009 – IR 36/08.

9 Vgl. den (sachlich nicht gerechtfertigten) Unterschied bei der Steuerbelastung bei verschiedenen Kapitaleinkünften auf der Ebene der Körperschaft auch *Wellisch/Machill/Gahl*, DB 2007, S. 1933 ff.

Kompensation stattfindet. Familienstiftungen und ihre Destinatäre, die – dabei oft durchaus den Gedanken einer konservativen Anlagepolitik entsprechend – keine (mit-) unternehmerischen Aktivitäten entfalten bzw. unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten, sondern tendenziell besonders risikoarmen Finanzinstrumenten zugehört sind, werden hierdurch im Vergleich mit einer der Abzugsteuer unterliegenden Direktanlage seit 2009 deutlich schlechtergestellt. Selbst wenn man berücksichtigt, daß die Erträge der Stiftung oft in erheblichem Umfang thesauriert und nicht voll umfänglich an die Destinatäre ausgeschüttet werden, wobei entsprechende Wiederanlagevorteile entstehen können, wird gerade die konservativ agierende Familienstiftung hierdurch benachteiligt.¹⁰ Dieser ertragsteuerliche Effekt sollte gerade auch dann einbezogen werden, wenn mit Blick auf derzeit niedrige Werte bei vielen Finanzanlagen und in der Hoffnung auf eine langfristig entsprechende Erholung der Zeitpunkt günstig erscheint, den bei einer Stiftung ja grundsätzlich gestaltbaren Vermögensübergang in der derzeitigen Phase der Tiefstände der Bemessungsgrundlagen darzustellen.¹¹ Was hier an Schenkungsteuer erspart wird, kann durch die Steuerbarkeit der (erhofften) zukünftigen Wertzuwächse leicht zum ertragsteuerlichen Bumerang werden.

Schließlich ist auch noch der Gewerbesteueraspekt zu berücksichtigen. Die Familienstiftung gilt zwar nicht als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform; sie ist jedoch gewerbesteuerpflichtig, sobald sie im Inland einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 GewStG unterhält. Bei Stiftungen, die (auch) unternehmerisches Vermögen verwalten, ist daher besonders genau auf eine Vermeidung der diesbezüglichen tatbestandlichen Voraussetzungen zu achten, will man nicht für *alle* Einkünfte die zusätzliche Gewerbesteuerpflicht in Kauf nehmen. Da auch das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a GewStG eine Beteiligung von 15% an der jeweiligen Kapitalgesellschaft voraussetzt, können sich ansonsten gerade bei im übrigen bestehenden reinen Kapitaleinkünften erhebliche Belastungsnachteile ergeben.

4. Laufende Besteuerung der Destinatäre

Auf der Ebene der Destinatäre einer Familienstiftung ist allerdings ab 2009 vom Eingreifen der Abgeltungsteuer in Höhe von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer auszugehen. Zwar war es schon nach der alten Rechtslage sehr umstritten, ob hier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG oder sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2 Abs. 2 EStG vorliegen. Dieser Meinungsstreit ist zwar auch nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht erloschen¹², jedoch durch eine Stellungnahme des BMF aus 2006¹³ wohl zumindest für die Praxis geklärt.

Die Familienstiftung wird schon im eigenen Interesse im Zweifel den sichersten Weg des Einbehalts der Abzugsteuer gehen müssen, was bei Zuwendungen an die Destinatäre zu der entsprechenden zusätzlichen Definitivbelastung führt. Kumuliert mit der oben skizzierten Steuerbelastung auf der Ebene der Stiftung selbst kann es hier nicht nur zu einer Mehrbelastung an sich, sondern auch innerhalb einzelner Einkunftsarten zu erheblichen relativen Unterschieden im Vergleich mit einer direkten Besteuerung des Destinatärs als (gedachten) Bezieher entsprechender Einkünfte kommen.

5. Ausländische Familienstiftungen und „Durchgriffsproblematik“

Der ausländischen – nicht nur liechtensteinischen – Familienstiftung hängt in der von politischen Interessen gefärbten Wahrnehmung, besonders seit der sog. „Liechtenstein-Affäre“ bzw. „Zumwinkel-Affäre“, ein Makel an. Auch in der Fachliteratur hat es manchmal den Anschein, als ob derartige Stiftungen regelmäßig den Zweck „ausländischer Hinterziehungsstiftungen“¹⁴ hätten.¹⁵ Dabei ist zunächst zu konzedieren, daß auch für ausländische Familienstiftungen die eingangs genannten Motive außersteuerlicher Art in gleichem Maße zutreffen können; andere Rechtsordnungen stellen hierbei oftmals – erst recht bei oft ebenfalls international verzweigten Familien – noch geeignetere Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung. Da offensichtlich jedoch Gesetzgeber und Finanzverwaltung hier tendenziell einen Angriff auf das deutsche Steueraufkommen zu erblicken scheinen, ist der Weg in die ausländische Familienstiftung bei einem deutschen Stifter und/oder deutschen Destinatären mit Dornen gespickt. De facto drohen hier Sanktionen und „Durchgriff“ in mehrfacher Hinsicht.

5.1 Erbschaft- und schenkungsteuerlicher Nachteile

Zunächst ist die Gründung einer ausländischen Familienstiftung steuerlich dadurch denkbar unattraktiv, daß die Vermögensübertragung stets in die ungünstigste Steuerklasse III fällt¹⁶. Hingegen ist die gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4

10 Zur Vorteilhaftigkeitsanalyse unter Berücksichtigung der Zinseszins-effekte s. *Wehrheim/Steinhoff*, DStR 2008, S. 989 ff.

11 Vgl. zu dieser Überlegung *Delp*, DB 2008, S. 2381, 2389.

12 Vgl. hierzu *Meyn/Richter/Koss*, a.a.O., Rz. 979 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 1370 ff.

13 Schreiben vom 27.06.2006, IV B 7-S2252-4/06, Bundessteuerblatt I 2006 S. 417.

14 Vgl. *Olgemöller*, ZEV 2005, S. 452, 453.

15 Vgl. auch *Joecks/Randt*, DStR 2004, S. 1461, 1462, die darauf hinweisen, daß hier oft eine Verschleierungsabsicht vorläge.

16 *Weber/Zürcher*, DStR 2008, S. 803; vgl. auch *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 1 Rz. 31, die hierin einen Ausgleich für die nicht anfallende Erbersatzsteuer sehen.

ErbStG für inländische Stiftungen alle dreißig Jahre anfallende Erbersatzsteuer (noch) nicht anwendbar. Da grundsätzlich auch §§ 13a, b, c ErbStG anwendbar sind, könnte jedoch gleichwohl bei entsprechender Gestaltung eine Steuerfreiheit zu 10%, 85% bzw. 100% in Betracht kommen. Trotzdem bleibt zweifelhaft, ob die schenkungsteuerliche prinzipielle Schlechterstellung bei der Errichtungsbesteuerung zumindest gegenüber Mitgliedsstaaten der Europäischen Union europarechtlich haltbar ist.¹⁷

5.2 Ertragsteuerlicher Durchgriff bei Gründung und laufender Besteuerung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Stiftung bei faktischer Geschäftsleitung im Inland begründet werden, was z. B. bei den häufig durch Treuhänder, die ganz oder eingeschränkt gegenüber Inländern weisungsgebunden sind, geführten ausländischen Familienstiftungen problematisch sein kann.¹⁸ Das gleiche gilt dann, wenn die Organe der (ausländischen) Stiftung durch Inländer besetzt werden.

Auf der Ebene der Destinatäre besteht wiederum ein breites Arsenal denkbarer Besteuerungstatbestände zur Verfügung. Zunächst kommt hier – neben den §§ 39 – 42 AO i.V.m. dem jeweiligen materiellen Normen des EStG¹⁹ – § 22 Nr. 1 EStG in Betracht, da § 20 I Nr. 9 wie im Fall der inländischen Stiftung mangels unbeschränkter Steuerpflicht der Stiftung ausscheidet.²⁰ § 15 AStG ist zwar im Hinblick auf das von der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren²¹ neuerdings europarechtlich entschärft worden (vgl. § 15 Abs. 6 AStG); die nunmehr beabsichtigte Vereinbarkeit der Vorschriften mit EG-Recht bleibt jedoch zweifelhaft. Überdies sind Folgefragen weiterhin ungeklärt. So ist nicht nur unklar, welche konkrete Besteuerungsfolge eingreift, wenn nicht schon über § 15 eine Zurechnung des Gesamteinkommens im Wege des Durchgriffs eingreift, sondern auch, ob und ggf. wie das Verhältnis von § 15 AStG zur Körperschaftsteuerpflicht aufgrund der von der Finanzverwaltung verfolgten These der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht aufgrund faktischer Geschäftsleitung im Inland bzw. der gleichzeitigen Besteuerung der Destinatäre zu bewerten ist.²²

Ertragsteuerlich können Gewinnrealisierungstatbestände der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 (s. aber auch Satz 4), 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG und des § 6 AStG bzw. entsprechend dem SEStEG in Betracht kommen, wobei auch hier die neue Fassung von § 6 AStG mit ihrer Abmilderung im Hinblick auf Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder Vertragsstaaten des EWR-Abkommens nach wie vor im Hinblick auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrages nicht unproblematisch erscheint.

5.3 „Doppelbesteuerung“ bei Errichtung und laufenden Erträgen?

Nach einem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.03.2005²³, das vielleicht nicht von ungefähr eine liechtensteinische Familienstiftung zum Gegenstand hatte, konnte der Eindruck entstehen, als ob selbst bei einer ertragsteuerlich weiterhin dem Stifter zuzurechnenden²⁴ Stiftungskonstruktion kumulativ eine schenkungssteuerliche Belastung bei der „Übertragung auf sich selbst“ im wirtschaftlichen Sinne eintreten könne. Das FG Rheinland-Pfalz hatte in seiner sehr profiskalisch und sogar über die Grundsätze eines vorausgegangenen BMF-Schreibens²⁵ hinausgehenden Entscheidung²⁶ judiziert, daß trotz der schuldrechtlichen Bindung des treuhänderisch mit der Stiftungsverwaltung beauftragten liechtensteinischen Rechtsanwalts ein steuerbarer Stiftungsvorgang im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 8 ErbStG vorliege. Der BFH²⁷ sprach die betreffende Konstruktion zwar deutlich als „klassisches Strohmangengeschäft“ an, blieb aber in seinen Sanktionen konsequent. Obwohl die ertragsteuerlichen Folgen in der Entscheidung nicht unmittelbar angesprochen wurden, judizierten die Münchner Richter doch recht deutlich, daß nicht zugleich schenkungssteuerbar sein könne, was wirtschaftlich (und ertragsteuerlich) weiterhin dem Stifter zugerechnet werden müsse.

Selbst dieser kurze Einblick in die Untiefen des Außensteuerrechts der Familienstiftung zeigt aber, daß gerade der rechtstreue Stifter, der entsprechende Strukturen nicht zu verdecken gedenkt, mit zahlreichen verfahrensrechtlichen Unsicherheiten und materiellen Mehrbelastungen bedacht wird. Der derzeitige politische Wind dürfte weiterhin in dieselbe Richtung wehen und selbst im europäischen Raum derzeit nur die minimalst denkbaren Zugeständnisse an eine Vermeidung von Mehrbelastungen wahrscheinlich erscheinen lassen.

17 Vgl. von Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, S. 54.

18 Vgl. Söffing, *Steueranwaltsmagazin* 2007, S. 140, 143 für die österreichische Privatstiftung; allg. auch von Oertzen, a.a.O. S. 50ff.

19 Vgl. hierzu Göres/Kleinert, NJW 2008, 1353, 1354 f.

20 Wassermeyer, DStR 2006, S. 1733, 1734 f.

21 Pressemitteilung v. 23.07.2007, EuZW 2007, S. 522.

22 Vgl. hierzu von Oertzen, a.a.O.; im Verhältnis zur Besteuerung der Destinatäre gehen Söffing, a.a.O., S. 18 und Wassermeyer a.a.O. von einem geklärten Vorrang von § 22 Nr. 1 EStG vor § 15 AStG aus.

23 DStR 2005, Seite 738 ff.

24 Vgl. Weber/Züricher, DStR 2008, Seite 803.

25 BMF-Schreiben vom 20.07.2004, IV a4-S1928-94/04, DStR 2004, S. 1387.

26 Vgl. hierzu Olgemöller, ZEV 2005, Seite 452, der eine „gezielte Provokation“ der Finanzrichter vermutet.

27 DStRE 2007, S. 1170 ff, vgl. hierzu Weber/Züricher, a.a.O.

6. Fazit

Der Grundgedanke der Familienstiftung mit nachhaltiger, auf Substanzerhaltung mehr denn auf kurzfristiger Ertragsmaximierung ausgerichteter Anlagepolitik dürfte aktueller denn je sein. Die Erbschaftsteuerreform hat bei der Errichtungsbesteuerung und – bei unterstellter Fortgeltung der heutigen Steuergesetze – der Erbersatzbesteuerung durchaus die bestehenden positiven steuerlichen Aspekte der Familienstiftung gegenüber einem schlichten unmittelbaren Vermögensübergang auf Familienmitglieder noch akzentuiert, die mit entsprechenden Gestaltungen wie Doppel- und Parallelstiftungen noch vertieft werden können. Bei der ertragsteuerlichen Betrachtung ergibt sich jedoch gerade bei Familienstiftungen mit „nur“ vermögensverwaltender Tä-

tigkeit bei sehr konservativer Anlagestruktur ein signifikanter Nachteil gegenüber einer Direktanlage durch die Destinatäre nach entsprechendem unmittelbarem Übergang. Hier bedarf es der Entscheidung im Einzelfall, ob die außersteuerlichen Aspekte geeignet sind, die entsprechenden Nachteile aufzuwägen, oder ob eine andere Vermögensstruktur der Stiftung naheliegender ist. Das gilt auch für den Gedanken, die derzeitigen Tiefstände bei der Bewertung vieler Finanzanlagen durch entsprechende Errichtungsvorgänge „auszunutzen“. Die ausländische Stiftung bleibt hingegen gerade für den rechtstreuen Stifter und deutsche Destinatäre aus steuerlicher Sicht unattraktiv, was auch durch leichte Abmilderungen im EU- und EWR-Raum nicht grundlegend geändert worden ist.

Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen?

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Söffing und Partner, Düsseldorf

A. Einführung

Im Rahmen der Fahrlässigkeit kennen wir im Zivilrecht das Entstehen für diejenige Sorgfalt, die man „in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt“ (sog. *diligentia quam in suis*). Es ist aber eine allgemein hin bekannte Erfahrung, daß man in eigenen Angelegenheiten die notwendige Sorgfalt vermissen läßt. Steht man vor dem Eintritt in die Sozietät, sind die Beteiligten häufig von einer Euphorie erfaßt, so daß der Blick allein in die Zukunft schweift und man die eigentlichen Probleme und Fragestellungen eines Sozietätseintritts vergißt. Geht es hingegen um den Austritt aus der Sozietät, so gibt es nicht nur den altersbedingten Austritt oder das Ausscheiden aufgrund eines Todesfalles, vielmehr ist auch an einen strittigen Austritt zu denken. Gerade in diesen Fällen sind die Beteiligten bestrebt, dem Streit schnellstmöglich ein Ende zu bereiten. Man mag noch an die zivilrechtlichen und standesrechtlichen Umstände eines solchen Schritts denken. An die steuerlichen Konsequenzen wird häufig aber nicht gedacht. Gerade diese können aber erhebliche finanzielle Folgen nach sich ziehen.

Bevor die Einzelheiten der steuerlichen Folgen eines Eintritts in die Sozietät und eines Austritts aus der Sozietät diskutiert werden, sollen einige grundlegende steuerliche Gegebenheiten dargestellt werden, um so einen besseren Einstieg in die Problemfälle zu ermöglichen.

I. Dualismus des Ertragsteuerrechts

Das Ertragsteuerrecht differenziert zwischen dem Betriebs- und dem Privatvermögen. Werden Einkünfte im Rahmen des Privatvermögens, also im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit, der Vermietung und Verpachtung sowie des Kapitalvermögens oder der sonstigen Einkünfte erzielt, werden steuerlich allein die Erträge erfaßt. Realisierte Verluste oder Gewinne bezüglich des eingesetzten Vermögens bleiben grundsätzlich unberücksichtigt. Etwas anderes gilt aber im betrieblichen Vermögensbereich; hier haben sowohl die Erträge als auch die realisierten Verluste und Gewinne aus dem Vermögensbereich steuerliche Relevanz. Betriebsvermögen haben die Land- und Forstwirte, die Gewerbetreibenden und die selbständig Tätigen.

II. Freiberufliche Einkünfte des Rechtsanwalts

Der selbständige Rechtsanwalt erzielt gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Es handelt sich hierbei um einen sog. Katalogberuf, da er in der gesetzlichen Aufzählung der freiberuflich tätigen Personen aufgeführt ist.

§ 18 EStG definiert die selbständige Arbeit nicht. Der Begriff der selbständigen Arbeit verlangt, wie bei den *Einkünften aus Gewerbebetrieb*, daß der Steuerpflichtige selbständig und nachhaltig unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht

tätig wird. Die allgemeinen Grundsätze der Liebhaberei gelten entsprechend. Die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit unterscheidet sich von den gewerblichen Einkünften insbesondere dadurch, daß der Einsatz von Kapital gegenüber der geistigen Arbeit und der eigenen Arbeitskraft in den Hintergrund tritt. In steuerlicher Hinsicht ist die Abgrenzung zum Gewerbetreibenden immens wichtig, da nur der Gewerbetreibende der Gewerbesteuer unterliegt.

Neben der Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften bedarf es auch der Abgrenzung zu den Einkünften aus *nichtselbständiger Arbeit* gemäß § 19 EStG. Dies ist deshalb von besonderer Bedeutung, da der Arbeitgeber verpflichtet ist, für den angestellten Mitarbeiter Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, ebenso wie die Sozialabgaben. Selbstständig tätig ist, wer den Weisungen eines Dritten nicht zu folgen verpflichtet ist und auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet. Nichtselbstständig tätig ist, wer seine Arbeitskraft schuldet, d. h. in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Wird etwa ein Rechtsanwalt in eine Sozietät als Sozius aufgenommen und erhält er (zunächst) einen festbestimmten Betrag als Gewinnanteil, so ist er aber gleichwohl selbstständig tätig und nicht Arbeitnehmer.

III. Einkünfte der Sozietät/Partnerschaftsgesellschaft

1. Sozietät/Partnerschaftsgesellschaft

Rechtsanwälte können sich als Freiberufler zur gemeinschaftlichen Ausübung ihrer Berufstätigkeit zu einer Sozietät in der Rechtsform der GbR oder zu einer Partnerschaftsgesellschaft zusammenschließen. Das GmbH-Gesetz läßt auch die freiberufliche Tätigkeit einer GmbH zu. Zwischenzeitlich ist mithin auch die Rechtsanwaltssozietät in Form einer GmbH nach § 59c Abs. 1 BRAO zulässig. Die Rechtsanwalts-GmbH ist aber nicht Gegenstand dieser Ausführungen, so daß auf sie nicht weiter eingegangen wird.

a) Sozietät

Schließen sich Rechtsanwälte zu einer Sozietät zusammen, handelt es sich hierbei i. d. R. um Mitunternehmensformen (§ 18 Abs. 4 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Das bedeutet, daß sich die Einkünfteermittlung ebenso vollzieht wie bei einer gewerblich tätigen Mitunternehmensform; außer den Anteilen am Gewinn oder Verlust zählen demgemäß auch die *Sonderbetriebseinnahmen*, also Sondervergütungen an die Gesellschafter (z. B. Darlehenszinsen; Mieterträge aus der Vermietung der Büroräume eines Sozius) zu deren freiberuflichen Einkünften. Es werden also zunächst die im Rahmen der Sozietät insgesamt erzielten Einkünfte und sodann die auf die einzelnen Soziern entfallenden Anteile hieran ermittelt. Die den Soziern zuzurechnenden Einkünfte werden einheitlich und gesondert in einem eigenen

Verfahren festgestellt (§ 179 AO, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Der hierzu ergehende Feststellungsbescheid hat für die Einkommensteuer-Veranlagung der Soziern bindende Wirkung (§§ 182 Abs. 1, 171 Abs. 10 Satz 1 AO).

b) Partnerschaftsgesellschaft

Neben der Sozietät in der Rechtsform einer GbR kommt für Freiberufler auch die Gründung einer Partnerschaftsgesellschaft in Betracht. Ebenso wie durch den Zusammenschluß zu einer Sozietät wird auch durch eine Partnerschaftsgesellschaft steuerrechtlich eine Mitunternehmensform begründet (§ 18 Abs. 4 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Rechtsfolgen sind die gleichen wie bei einer Sozietät.

Für die Besteuerung der Einkünfte, die im Rahmen einer Partnerschaft erzielt werden, gibt es keine eigenen Vorschriften. Eine Partnerschaftsgesellschaft unterliegt als Personengesellschaft den gleichen steuerrechtlichen Regeln wie andere Personengesellschaften (OHG, KG, GbR); deshalb kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.¹

2. Grundsätze der Einkünfteermittlung

Eine Sozietät ist nicht zu einer bestimmten Gewinnermittlungsart verpflichtet. Für sie besteht – auch bei hohen Umsätzen und Gewinnen – keine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht. Sie kann zwischen zwei Gewinnermittlungsarten frei wählen:

- Ermittlung der Einkünfte in der vereinfachten Form einer *Einnahme-Überschußrechnung* (§ 4 Abs. 3 EStG).
- Anstelle der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung können die Soziern wahlweise auch die Gewinnermittlung durch *Betriebsvermögensvergleich* (§ 4 Abs. 1 EStG) wählen. In diesem Fall sind sie allerdings zur Führung von Büchern und zur Bilanzierung verpflichtet.

Welche der beiden Gewinnermittlungsarten für die Sozietät vorteilhafter ist, läßt sich nicht generell sagen. Die Überschußrechnung ist einfacher zu handhaben. Sie bietet außerdem die Möglichkeit, durch den Zeitpunkt der Rechnungsstellung und der Zahlung der laufenden Ausgaben, Einkünfte in die Zukunft zu verlagern. Nachteilig ist bei der Überschußrechnung, daß Teilwertabschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die gewinnmindernde Bildung von Rückstellungen (z. B. für Pensionszusagen) und Rechnungsabgrenzungsposten nicht möglich sind.

3. Qualifizierung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Da sich Sozietäten ausschließlich aus Angehörigen freier Berufe zusammensetzen, erzielen sie wie der einzelne selbst-

¹ PartG und Sozietät werden nachfolgend einheitlich als Sozietät bezeichnet.

ständige Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG. Im Falle der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte ist dazu allerdings – ebenso wie bei einem einzeln tätigen Freiberufler – gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erforderlich, daß die Sozien aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sind.

Der freiberufliche Charakter einer Sozietät wird nicht in Frage gestellt, wenn sich Freiberufler unterschiedlicher Fachrichtungen, wie z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, zusammenschließen.

4. Betriebsvermögen der Sozietät

Betriebsvermögen der Sozietät ist das den Sozien zur gesamten Hand (§ 719 BGB) zustehende gemeinsame Vermögen. Außerdem sind als Sonderbetriebsvermögen Wirtschaftsgüter zu erfassen, die den einzelnen Sozien gehören und dem Betrieb der Sozietät dienen (Sonderbetriebsvermögen). Dieses ist z. B. bei einem Bürohaus eines Sozius gegeben, das er der Sozietät zur Nutzung überläßt.

5. Gemischte Tätigkeiten – Abfärberegung

Werden in einer Sozietät außer der freiberuflichen Tätigkeit auch noch gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, gilt die gesamte gemeinschaftliche Tätigkeit nach dem Gesetz (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) als Gewerbebetrieb (sog. „Abfärberegung“). Demgemäß werden in solchen Fällen die – ihrer Art nach – freiberuflichen Einkünfte einer Sozietät wie gewerbliche behandelt und damit auch von der Gewerbesteuer erfaßt (§ 7 GewStG). Die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG soll allerdings nach Ansicht des BFH nicht eingreifen, wenn der Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit „äußerst gering“ ist. Einen „äußerst geringen Anteil“ sieht der BFH z. B. bei einem gewerblichen Umsatzanteil von 1,25 %.²

Eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit wird etwa auch angenommen, wenn ein an einer Sozietät beteiligter Rechtsanwalt treuhänderisch im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft oder ein Rechtsanwalt nicht nur gelegentlich als Insolvenzverwalter tätig wird.³

Die Anwendung der Abfärberegung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) führt dazu, daß Personengesellschaften und Einzelpersonen in steuerrechtlicher Hinsicht unterschiedlich behandelt werden. Bei Einzelpersonen werden die „gemischten“ – d. h. teils gewerblichen, teils nicht gewerblichen – Tätigkeiten grundsätzlich getrennt behandelt; eine „Abfärbung“ der gewerblichen auf die nicht gewerblichen Einkünfte findet also hier nicht statt. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung wurde vielfach in Schrifttum und Rechtsprechung als Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) betrachtet.⁴

B. Eintritt in die Sozietät

Der Eintritt in eine Sozietät erfaßt zwei grundlegende Sachverhalte. Zum einen treten Rechtsanwälte im Rahmen der Gründung einer Sozietät ein oder aber zum anderen stellt sich der Eintritt als Veränderung eines Sozietätsbestandes dar.

I. Sozietätsgründung durch Partneraufnahme

Nimmt ein alteingesessener Rechtsanwalt den bei ihm angestellten Junganwalt in seiner Kanzlei als Partner zur gemeinsamen Berufsausübung auf, liegt hierin zivilrechtlich die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 705ff. BGB). Mit der Einbringung der Altkanzlei in die Gesellschaft werden die eingebrachten Vermögenswerte nach § 718 Abs. 1 BGB gemeinschaftliches Vermögen (Gesamthandsvermögen) der Gesellschafter. Steuerrechtlich stellt die Einbringung der Kanzlei in die Gesellschaft einen tausch- und damit veräußerungsähnlichen Vorgang dar, nämlich eine Einlage von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Der Junganwalt muß im Gegenzug einen Wert, der seiner Beteiligungsquote entspricht, in die Sozietät einbringen. In diesem Zusammenhang wird das *Einlagen- oder das Gewinnbeteiligungsmodell* diskutiert.

1. Einlagenmodell

Entscheiden sich die Beteiligten für das Einlagenmodell, so besagt dies, daß der Altkanzleihinhaber seine Kanzlei in die neue Gesellschaft einbringt und der Junganwalt einen Geldbetrag, der sich an dem Wert der Altkanzlei und an seiner Beteiligungsquote zu orientieren hat.

Beispiel: Der Altkanzleihinhaber Schlaw und sein bislang angestellter Junganwalt Dynamik beschließen, eine gemeinsame berufliche Zukunft zu begehnen. Der Junganwalt soll mit 30 % an der neuen Sozietät beteiligt werden. Die Altkanzlei hat einen Verkehrswert von 500.000 EUR. Dynamik soll seine Einlage bar in die Sozietät einzahlen.

Da die von Schlaw eingebrachte Kanzlei einen Wert von 500.000 EUR hat und in der neuen Sozietät eine Beteiligungsquote von 70 % darstellen soll, muß der 30 %-ige Anteil des Dynamik einen Wert von 214.285 EUR haben. Diesen Betrag muß Dynamik in die Sozietät einzahlen.

² BFH, Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98; BStBl II 2000, 229.

³ Siehe FG Köln, Urteil vom 28.05.2008, 12 K 3735/05; EFG 2008, 1876.

⁴ Entgegen der Rechtsprechung: BVerfG, Nichtannahmebeschluß vom 26.10.2004, 2 BvR 246/98, FR 2005, 139; Ansicht im Schrifttum: Drüen, FR 2000, 177.

a) Einbringung zum gemeinen Wert

Für den Altkanzleihinhaber ist in dem *Einbringungsvorgang eine Veräußerung* seiner Einzelkanzlei zu sehen. Da eine Veräußerung grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führt, müßte der Altkanzleihinhaber auch unter Aufdeckung seiner immateriellen Werte, insbesondere mithin des Praxiswertes, den Einbringungsgewinn ermitteln.

Beispiel: Hat im vorgenannten Fall der Schlaw seine Wirtschaftsgüter in den Büchern mit einem Wert von 50.000 EUR (Buchwert) stehen und würde die Sozietätsgründung zum gemeinen Wert (Verkehrswert/Teilwert) erfolgen, müßte Schlaw die stillen Reserven in Höhe von 450.000 EUR aufdecken und versteuern. Bei einer Steuerbelastung von angenommenen 48 % würde sich eine Zahllast von 216.000 EUR ergeben, ohne daß dem Schlaw liquiditätsmäßig etwas zugeflossen wäre.

Mit dem Ansatz des gemeinen Werts wird i. d. R. ein hohes Abschreibungsvolumen geschaffen, das in den folgenden Jahren eine Minderung der laufenden Gewinne durch entsprechende Abschreibungen ermöglicht. Das gilt insbesondere für den vom Einbringenden selbst geschaffenen (originären) Kanzleiwert, der in den Bilanzen der Einzelkanzlei wegen des insoweit bestehenden Aktivierungsverbots (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht anzusetzen war, in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Sozietät aber als erworbenes Wirtschaftsgut aktiviert wird.

Beispiel: Für den Rechtsanwalt Schlaw wären dann die von ihm eingebrachten Wirtschaftsgüter in den Büchern mit einem Wert von 500.000 EUR (gemeiner Wert) auszuweisen. Unterstellt, es wäre ausschließlich ein Praxiswert gegeben, würde dieser über 5 Jahre abzuschreiben sein. Damit stünde dem Schlaw jedes Jahr ein steuerliches Ergebnis mindernder Abschreibungsaufwand von 100.000 EUR zu.

Der bei Einbringung des Betriebsvermögens zum gemeinen Wert entstehende Einbringungsgewinn ist gemäß § 24 Abs. 3 UmwStG nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4, 34 EStG *steuerbegünstigt*. Soweit der Einbringende allerdings wirtschaftlich gesehen „an sich selbst“ veräußert – also in Höhe seiner eigenen Beteiligung an der Sozietät – ist der Einbringungsgewinn nicht steuerbegünstigt, sondern als laufender Gewinn zu besteuern (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i. V. m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG). Ein bei der Einbringung zu Teilwerten entstehender Gewinn im *Sonderbetriebsvermögen* des Einbringenden ist ebenfalls nicht tarifbegünstigt, weil das hierdurch geschaffene zusätzliche Abschreibungsvolumen in vollem Umfang dem Einbringenden zugutekommt.

Wegen der häufig entstehenden Härte bei einer Einbringung zum gemeinen Wert sieht § 24 UmwStG Ausnahmen hiervon vor. Der Wertansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter kann statt mit dem Teilwert auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden.

b) Einbringung zum Buchwert

Alternativ zum gemeinen Wert kann mithin das eingebrachte Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft auf Antrag auch mit dem Buchwert fortgeführt werden (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Ein Einbringungsgewinn entsteht hierbei nicht; die Übertragung erfolgt steuerneutral. Maßgeblich ist jeweils der Wertansatz in der übernehmenden Gesellschaft, die auch den Antrag stellen muß. Probleme können sich bei der Buchwertfortführung aber bei der Abbildung der Beteiligungsverhältnisse in der Bilanz ergeben.

Beispiel: Hat im vorgenannten Fall der Schlaw seine Altkanzlei zum Buchwert eingebracht und der Junganwalt seine Bareinlage in Höhe von 214.285 EUR geleistet, so würde sich in der Handelsbilanz das Beteiligungsverhältnis von 70 % zu 30 % nicht abbilden lassen. Schlaw hätte lediglich 50.000 EUR auf seinem Kapitalkonto, wohingegen Dynamik 214.285 EUR abbilden kann. Aus diesem Grunde wird man in aller Regel in der Handelsbilanz bei Schlaw den gemeinen Wert von 500.000 EUR zeigen. Für steuerliche Zwecke wird dann aber in einer sog. (negativen) Ergänzungsbilanz ein Korrekturposten eingebucht, mittels dessen der in der Gesamthandsbilanz angesetzte gemeine Wert auf den Buchwert zurückgeführt wird.

Denkbar wäre auch, mit einer sog. positiven Ergänzungsbilanz zu arbeiten. Dies wäre dann der Fall, wenn in der Gesamthandsbilanz nicht die gemeinen Werte, sondern lediglich die Buchwerte abgebildet werden. In dieser Situation muß das Abschreibungspotential des neu Aufgenommenen sichergestellt werden. Dies geschieht in der positiven Ergänzungsbilanz.

c) Einbringung zum Zwischenwert

Wählt die aufnehmende Personengesellschaft den Ansatz von unter dem gemeinen Wert und über dem Buchwert liegenden Zwischenwerten, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Zwischenwert ein steuerpflichtiger Einbringungsgewinn. Dieser vom Einbringenden erzielte Einbringungsgewinn ist als laufender Gewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 EStG zu erfassen. Eine Begünstigung nach § 16 Abs. 4 EStG oder § 34 EStG scheidet aus.

Bei der Einbringung zum Zwischenwert wird ebenso wie bei der Buchwerteinbringung für den neu aufgenommenen Gesellschafter zur Darstellung der Bewertungsunterschiede zwischen der handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Handhabung eine Ergänzungsbilanz aufgestellt. Sollte der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, sind entsprechende Werte im Vermögensverzeichnis anzusetzen. Das Abschreibungspotential in der positiven Ergänzungsbilanz mindert in den Folgejahren die Gewinnanteile des neu Aufgenommenen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Sozietät.

Eine Gestaltung über eine negative Ergänzungsbilanz ist ebenso wie bei der Buchwerteinbringung möglich.

d) Problem: Zahlung ins Privatvermögen

Die vorstehenden Ausführungen gelten nur für den Fall, daß die Barleistung des Junganwaltes in die Sozietät erfolgt. Zahlt hingegen der neue Rechtsanwalt eine Ausgleichszahlung in das Privatvermögen des Altkanzleihinhabers ein, so ist § 24 UmwStG nicht anwendbar.⁵

Der GrS hat sich zunächst mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Einbringungsvorgang nicht insgesamt den Regelungen des § 24 UmwStG unterliege. Diese Frage hat er verneint und die Ansicht vertreten, daß im Verhältnis zwischen dem Einbringenden und dem gegen Ausgleichszahlung als Gesellschafter aufgenommenen Dritten eine von der Einbringung gem. § 24 UmwStG getrennt zu beurteilende Veräußerung vorliege. Der dadurch entstehende Veräußerungsgewinn ist nach Auffassung des GrS als laufender Gewinn der Einzelkanzlei mit dem Tarifsatz zu versteuern.

Die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG oder des § 18 Abs. 3 EStG i. V. m. § 34 EStG hat der GrS mit der Begründung abgelehnt, daß ein Mitunternehmeranteil, der steuerbegünstigt veräußert werden könnte, erst mit der Gründung der Personengesellschaft entstehe. Mit dem in § 18 Abs. 3 EStG genannten „Anteil am Vermögen“ könne nach dem BFH nur ein Mitunternehmeranteil gemeint sein, weil sonst die Abgrenzung dieses Veräußerungsgegenstands gegenüber dem in derselben Vorschrift genannten „selbständigen Teil des Vermögens“, der dem Teilbetrieb i. S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG entspräche, nicht verständlich wäre. Aus der Entstehungsgeschichte des § 16 EStG leitet der BFH ab, daß nur ganze Betriebe bzw. Kanzleien begünstigt sein sollen, wenn sämtliche stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden. Eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven genügt nur in den vom Gesetz ausdrücklich genannten Fällen der Veräußerung von Wirtschaftseinheiten, nämlich Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.

2. Gewinnbeteiligungsmodell

Diese auch „Gewinnvorabmodell“ genannte Gestaltungsvariante basiert ebenfalls auf den in § 24 UmwStG enthaltenen Regelungen. Es handelt sich regelmäßig um einen Fall der Buchwertfortführung. Denkbar ist das Gewinnbeteiligungsmodell aber auch bei einem Zwischenwert- oder Teilwertansatz. Der bisherige Kanzleihinhaber erhält für die stillen Reserven in der Zukunft Vorabgewinne, die er normal versteuern muß. Ein Veräußerungsgewinn wird durch diese Gestaltungsform vermieden. Strittig geworden sind in der Praxis Sonderfälle, in denen feste Beträge für einen bestimmten Zeitraum als Vorabgewinne gewährt werden.

Das Gewinnbeteiligungsmodell wird aus Praktikabilitätserwägungen in vielen Fällen der Neuaufnahme eines Sozius gewählt. In diesem Fall sind nämlich die genaue Bewertung der Wirtschaftsgüter und Aufstellung von Bilanzen bzw. Ergänzungsbilanzen nicht nötig. Ein weiterer Vorteil ist, daß Barmittel zum Ausgleich stiller Reserven oder zur Finanzierung der Einkommensteuer nicht erforderlich sind. Für Altsozien ist in der Gewinnvorabregelung eine wirtschaftliche Absicherung für die Zukunft zu sehen.

Beispiel: Rechtsanwalt Schlau nimmt den Rechtsanwalt Dynamik als Jungsozius in seine bisherige Einzelkanzlei auf. Das Kanzleivermögen wird Gemeinschaftsvermögen. Beide Sozien verpflichten sich, ihre gesamte Arbeitskraft in der Kanzlei einzusetzen. Die Gewinnverteilung wird so bemessen, daß S in den ersten drei Jahren ab Sozietätsbeginn 70 v. H. des Gewinns erhält und sodann alle zwei Jahre 5 v. H. weniger, bis die endgültige Gewinnverteilung 50 zu 50 beträgt.

Nach den oben gemachten Ausführungen entsteht in einem solchen Fall kein Veräußerungsgewinn. Ein Kanzleiwert wird nicht realisiert.

II. Sozietätsgründung durch Einbringung zweier oder mehrerer Einzelpraxen

Nicht selten sind die Konstellationen, in denen zwei oder auch mehrere bereits eingesessene Einzelkämpfer sich entscheiden, gemeinsam unter einem Dach tätig zu werden. Sie gründen daher eine neue Gesellschaft und bringen sodann jeder seine bisherige Einzelkanzlei in die neu gegründete Sozietät ein. Es ergeben sich dieselben Rechtsfolgen wie bei der Aufnahme eines Sozius in eine bisherige Kanzlei gegen Bareinlage.

Insbesondere kommt auch hier der § 24 UmwStG wieder zur Anwendung. Es besteht also auch die Möglichkeit der Buchwertverknüpfung ohne Realisierung der stillen Reserven wie auch die Möglichkeit der Zwischenwert- oder Teilwerteinbringung; wobei auch hier nur im letzten Fall die Tarifbegünstigung für den Veräußerungsgewinn gewährt wird.

III. Veränderung des Sozietätsbestandes durch Gesellschafterwechsel

Unproblematisch war schon immer der Fall, daß ein Gesellschafter aus einer Sozietät ausscheidet und seinen Anteil entgeltlich auf den neu aufgenommenen Sozius überträgt, ohne sich danach weiterhin freiberuflich zu betätigen. Hier liegt eindeutig eine tarifbegünstigte Veräußerung eines An-

⁵ BFH-GrS, Urteil vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123.

teils am Kanzleivermögen i. S. v. § 18 Abs. 3 EStG vor. Der neu eintretende Sozius kann den erworbenen Kanzleiwert in 5 Jahren abschreiben. Zwar sind die übrigen Sozien weiterhin tätig, so daß man meinen könnte, es handle sich immer noch um einen originär erworbenen Praxiswert, der dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG unterliegt, aber der neu aufgenommene Sozius hat gerade ein Entgelt für den Teil des Kanzleiwerts gezahlt, der auf den besonderen Tätigkeitsbereich des Ausgeschiedenen entfiel. Insoweit liegt ein derivativer Erwerb eines Teilpraxiswertes vor.

IV. Veränderung des Sozietätsbestandes durch Aufnahme weiterer Sozien

Bei der heute herrschenden Konzentrationstendenz im rechtsberatenden Bereich, also dem Hang zu immer größeren Rechtsanwaltskanzleien, ist der Fall des Eintritts weiterer Sozien in eine am Markt etablierte Sozietät nicht selten. Es bestehen dann die folgenden grundsätzlichen Möglichkeiten: (1) der neue weitere Sozius bringt seine bisherige Kanzlei in die bestehende Sozietät ein, (2) der neue weitere Sozius zahlt in die bestehende Sozietät ein Entgelt ein oder (3) der neue Sozius wird unter Anwendung des Gewinnvorabmodells in die bestehende Sozietät aufgenommen. In allen Konstellationen geht das Ertragsteuerrecht in Abweichung von den zivilrechtlichen Gegebenheiten davon aus, daß eine neue Mitunternehmerschaft (Sozietät) begründet wird. Rein gedanklich bringen die Gesellschafter der bestehenden Sozietät ihre Mitunternehmeranteile in die neu begründete Sozietät gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ein. Es liegen damit die Voraussetzungen des § 24 UmwStG vor. Es kann also eine Buchwertverknüpfung stattfinden, es sind jedoch auch Zwischenwertansätze oder gar der Teilwertansatz möglich.

C. Austritt aus der Sozietät

Die Gründe, die einem Austritt aus einer Sozietät zugrunde liegen, können vielschichtiger sein als die Gründe, die zum Eintritt in eine Sozietät führen. Zu nennen sind die Fälle: (unten II.) ein Sozius scheidet aufgrund seines Todes aus der Sozietät aus; (unten III.) ein Sozius scheidet aus der Sozietät aus und stellt seine anwaltliche Tätigkeit vollständig ein; (unten IV.) ein Sozius scheidet aus der Sozietät aus und führt seine berufliche Tätigkeit teilweise fort, und schließlich (unten V.) ein Sozius scheidet zwar aus der Sozietät aus, führt aber seine anwaltliche Tätigkeit vollumfänglich weiter.

I. Steuerlichen Folgen eines Sozietätsaustritts

1. Allgemeines

Die Unterscheidung zwischen den vorstehend skizzierten Sachverhaltskonstellationen ist deshalb wichtig, weil die

steuerlichen Folgen total unterschiedlich sein können. Ist eine Kanzleiveräußerung im ganzen oder eine Teilkanzleiveräußerung zu verneinen, erzielt der ausscheidende Rechtsanwalt aus den Veräußerungsvorgängen laufende Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 EStG. Liegt hingegen eine Kanzleiveräußerung im ganzen oder eine Teilkanzleiveräußerung vor, unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3, § 16 und § 34 EStG einer *Tarifbegünstigung*. Unter bestimmten Voraussetzungen kommt darüber hinaus auch noch ein *Freibetrag* gemäß § 18 Abs. 3 EStG i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG zur Anwendung.

In bestimmten Fällen geht das EStG auch von einer Buchwertfortführung aus. Der ausscheidende Rechtsanwalt braucht dann dasjenige, das er im Rahmen seines Austritts aus der Sozietät erhält, nicht zu versteuern, weil er keine stillen Reserven aufzudecken hat. Hiermit sind die Fälle der sog. *Realteilung* (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) und die Fälle, in denen ein *Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen überführt* wird (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG), angesprochen.

2. Veräußerungsgewinn

Wie die vorstehenden Ausführungen ergeben, ist maßgebende Größe im Rahmen des Austritts aus einer Sozietät der Veräußerungsgewinn. Wie § 16 Abs. 2 EStG zu entnehmen ist, ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Nicht zu dem begünstigten Veräußerungsgewinn zählende Einnahmeteile führen zu laufenden voll steuerpflichtigen Einkünften. Soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn.

Der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns zu ermittelnde Veräußerungspreis kann sich als fester Kaufpreis in Form von Kaufpreislösungen, betrieblichen Leib- oder Zeitrenten oder in Form von anderen laufenden Bezügen (z.B. Umsatz- und Gewinnbeteiligung) darstellen. Mischformen der oben genannten Entgelt-Modalitäten sind möglich. Werden Kaufpreislösungen vereinbart, ist bei marktüblicher Verzinsung die Summe der Raten als Kaufpreis anzusetzen; sollte keine Verzinsung vereinbart sein, ist der Barwert der Raten durch Abzinsung zu ermitteln.

Im Fall von betrieblichen Veräußerungsleibrenten hat der Veräußerer ein Wahlrecht zwischen *Sofortversteuerung* und „*Nach-und-Nach-Versteuerung*“. Wählt er die Sofortversteuerung, ist Veräußerungspreis der versicherungsmathematische Barwert der vereinbarten Zahlungen. Die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG sowie der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG würden in diesem Fall zum Zuge kommen. Die in den späteren Zahlungen enthaltenen Ertragsanteile müssen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a

ESTG versteuert werden. Wird die „Nach-und-Nach-Versteuerung“ gewählt, ergeben sich erst in den Jahren, in denen die tatsächlichen Zahlungen das steuerliche Kapitalkonto oder den vergleichbaren Wert überschreiten, laufende nachträgliche Einkünfte nach § 18 EStG. Es kommt weder die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG noch ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Betracht.

Der von dem Veräußerungspreis abzuziehende Wert des Betriebsvermögens ergibt sich aus dem Kapitalkonto des Veräußerers im Veräußerungszeitpunkt. Bei einem bilanzierenden Freiberufler ergibt sich das Kapitalkonto aus der Schlußbilanz; bei einem den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden Freiberufler wird ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG fingiert.⁶

3. Tarifbegünstigung und Freibetrag

Nach § 34 EStG besteht für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben die Möglichkeit, den halben durchschnittlichen Steuersatz in Anspruch zu nehmen (§ 34 Abs. 3 EStG). Die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz gilt jedoch nur

- auf Antrag des Steuerpflichtigen,
- einmal im Leben des Steuerpflichtigen, gerechnet ab dem VZ 2001,
- wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist,
- für Gewinne bis 5 Mio. €.

Für diese Einkünfte steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, ob er zur Sicherung der Altersvorsorge die Besteuerung mit dem *halben durchschnittlichen Steuersatz* oder zur grundsätzlichen Progressionsglättung des zusammengeballten Auftretens von Einkünften die ermäßigte Besteuerung nach der *Fünftel-Regelung* beantragt.

Unterschreitet der tatsächlich ermittelte halbe durchschnittliche Steuersatz den nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG jeweils für den entsprechenden Veranlagungszeitraum geltenden Eingangssteuersatz, ist mindestens der Eingangssteuersatz anstelle des halben durchschnittlichen Steuersatzes anzusetzen.

Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum Gewinne aus mehreren Betriebsveräußerungen/-aufgaben, darf er nur für den Gewinn aus einer dieser Veräußerungen/Aufgaben den halben Durchschnittssteuersatz in Anspruch nehmen. Liegen die Voraussetzungen für Steuerermäßigungen sowohl nach Abs. 1 als auch nach Abs. 3 vor (z. B. wenn der Steuerpflichtige in demselben Veranlagungszeitraum sowohl eine Abfindung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als auch einen Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs zu versteuern hat),

werden die Steuerermäßigungen jeweils unter Berücksichtigung der jeweils anderen Steuerermäßigungen berechnet. Liegen die Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung nach Abs. 3 nicht vor, kommt eine Steuerermäßigung nach Abs. 1 in Betracht.

Der Freibetrag nach § 18 Abs. 3 EStG i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG beläuft sich auf 45.000 EUR. Dieser Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren und ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 EUR übersteigt. Es handelt sich rechtstechnisch mithin nicht um einen Freibetrag, sondern vielmehr um eine Freigrenze. Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinn dauernd berufsunfähig ist.

4. Buchwertfortführung

Bei manchen Konstellationen sieht das Gesetz keine Versteuerung vor, sieht also von der Aufdeckung der stillen Reserven ab. Hintergrund dieser als Ausnahmen zum Grundsatz der Versteuerung realisierter Gewinne zu wertenden Regelungen ist, daß die spätere Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Einen solchen Ausnahmefall sieht das Gesetz einmal in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor. Es handelt sich hier um die sog. *Realteilung*. Das Gesetz formuliert wie folgt:

„Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.“

Einen weiteren Fall der Buchwertfortführung sieht § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vor. Die steuerlichen Buchwerte einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens können danach fortgeführt werden, wenn sie als Gegenleistung für die Minderung von Gesellschaftsrechten in das Betriebsvermögen eines einzelnen Mitunternehmers gelangen. Die Norm greift dem Wortlaut nach auch ein, wenn ein Mitunternehmer gegen Sachwertabfindung in Form einzelner Wirtschaftsgüter ausscheidet.

⁶ R 17 EStR.

5. Steuerliche Konsequenzen beim Erwerb

Beim Erwerb sind die Anschaffungskosten (Kaufpreis zzgl. übernommene Schulden) auf die übernommenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Übersteigen die Anschaffungskosten die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter, ist in Höhe der Differenz ein Kanzleiwert zu bilden.

II. Ausscheiden aufgrund des Todes eines Sozius

Mit dem Tod eines Gesellschafters einer Personengesellschaft ist es keineswegs zwingend, daß der oder die Erben anstelle des Verstorbenen in die Gesellschaft eintreten. Darüber entscheidet nämlich nicht nur das Erbrecht bzw. die Erbfolge, sondern in erster Linie der Gesellschaftsvertrag. Eine Nachfolge des oder der Erben in die Gesellschaftstellung des Erblassers findet – ohne Rücksicht auf die gesetzliche Erbfolge und ohne Rücksicht auf den Inhalt eines Unternehmertestaments – nur statt, wenn und soweit der Gesellschaftsvertrag dies zuläßt. Der Gesellschaftsvertrag hat insoweit Vorrang vor dem Erbrecht. Eine Gefahrenquelle stellt das Auseinanderklaffen von erbrechtlicher Anordnung und gesellschaftsvertraglicher Nachfolgeregelung dar.

Spätestens mit dem Tod eines Sozius scheidet dieser aus der Sozietät aus. Die ertragsteuerlichen Folgen richten sich letztlich nach den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Regelungen. Wir kennen allgemein die *Fortsetzungs-, die Nachfolge- und die Eintrittsklausel*. Die Eintrittsklausel, die dem oder den Erben das Recht gibt, auf Wunsch in die Sozietät einzutreten, ist vollkommen unüblich, da in aller Regel überhaupt nicht abzusehen ist, wer im jeweiligen Einzelfall Erbe eines Sozius sein wird und ob er die standesrechtliche Qualifikation mitbringt. Im übrigen kann man den Bestand einer Sozietät nicht von der Entscheidung einer außerhalb der Sozietät stehenden Person abhängig machen. Normalerweise findet man in den Sozietätsverträgen daher die Fortsetzungsklausel und ab und an auch die Nachfolgeklausel.

1. Fortsetzungsklausel

Ist eine Fortsetzungsklausel vereinbart, bedeutet dies, daß beim Ableben eines Sozius die Sozietät unter den verbleibenden Sozien fortgesetzt wird. Man geht davon aus, daß in einer juristischen Sekunde vor dem Ableben der verstorbene Sozius aus der Sozietät ausscheidet. Sein Gesellschaftsanteil wächst in diesem Moment den verbleibenden Sozien an und die Abfindungsleistung fällt als schuldrechtlicher Anspruch in den Nachlaß. Dieser Sachverhalt führt ertragsteuerlich zu einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils des verstorbenen Gesellschafters an die übrigen Gesellschafter. Es liegt mithin ein Fall des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Noch in der Person des Erblassers entsteht mithin ein begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Abfindungsanspruchs der Erben

und dem Buchwert des Mitunternehmeranteils im Todeszeitpunkt. Dies gilt selbst dann, wenn einer der Miterben gleichzeitig Gesellschafter ist.

Hatte der verstorbene Gesellschafter außerdem Sonderbetriebsvermögen, wird dies, soweit die Erben nicht selbst auch Gesellschafter sind, notwendiges Privatvermögen. Es liegt eine Zwangsentnahme vor. Der gemeine Wert des Sonderbetriebsvermögens und der Wert des Abfindungsanspruchs bilden zusammen sodann den Veräußerungsgewinn.

Erbschaftsteuerlicher Exkurs: Ergänzend soll an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, daß, wenn der Abfindungsanspruch nicht den gemeinen Wert des Mitunternehmeranteils erreicht, die verbleibenden Sozien insoweit bereichert werden. Dieser Vorgang unterliegt gem. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Den verbleibenden Gesellschaftern wächst mehr an, als sie an Abfindung zahlen müssen. Ferner ist noch darauf hinzuweisen, daß die Erben lediglich den Abfindungsanspruch und nicht etwa den Mitunternehmeranteil erwerben, so daß die Steuerver-schonung nach § 13a ErbStG für sie nicht zur Anwendung gelangt.

2. Einfache Nachfolgeklausel

Eher selten bestimmen Gesellschaftsverträge von Sozietäten, daß die Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters nicht aufzulösen, sondern mit dessen Erben fortzuführen ist. Durch eine solche einfache Nachfolgeklausel wird der Gesellschaftsanteil frei vererblich, ohne Rücksicht auf die Person des oder der Erben. Der Grund für die eher seltene Verwendung der einfachen Nachfolgeklausel liegt auch hier darin, daß nicht im vorhinein abzuschätzen ist, ob der oder die Erben berufs-fremde Personen sein werden. Wird ein berufs-fremder Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät, so erfolgt dadurch eine Umqualifizierung der freiberuflichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte. Sollte gleichwohl einmal eine einfache Nachfolgeklausel zum Zuge kommen, so gilt:

Mit dem Tod eines Sozius geht sein freiberuflicher Mitunternehmeranteil an der Sozietät im Wege einer *Sonderrechtsnachfolge* unmittelbar auf den Alleinerben oder die einzelnen Personen der Erbengemeinschaft über. Inso-wweit liegt eine Abweichung vom Grundsatz der Universal-sukzession nach § 1922 BGB vor. Es ist ein unentgeltlicher Vorgang. Der Alleinerbe tritt in die „Fußstapfen des Erb-lassers“. Die Buchwertfortführung ist, wie § 6 Abs. 3 EStG vorschreibt, zwingend. Bei einer Erbengemeinschaft tritt, wie soeben ausgeführt, jeder Miterbe einzeln in die Gesell-schafterstellung des Erblassers ein. Dies gilt auch, wenn sie den Mitunternehmeranteil alsbald nach dem Erbfall auf einen anderen übertragen. In Höhe ihrer Erbquote müssen die Miterben das Kapitalkonto des Erblassers anteilig fort-

führen. Die Miterben sind „geborene Quoten-Mitunternehmer“. Ein Veräußerungsgewinn entsteht nicht bei dem Erblasser.

Hatte der verstorbene Sozium *Sonderbetriebsvermögen*, so wird dieses nicht von der Sonderrechtsnachfolge erfaßt, die sich allein auf den Gesellschaftsanteil bezieht. Das Sonderbetriebsvermögen fällt in die Erbengemeinschaft und ist Gesamthandsvermögen. Da im Rahmen der einfachen Nachfolgeklausel alle Miterben anteilig in die Gesellschaftstellung des Erblassers eintreten und ihnen über ihre Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft das Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zuzurechnen ist, bleibt dieses steuerverstrickt und als Sonderbetriebsvermögen erhalten. Es kommt nicht zur Zwangsentnahme. Die Miterben müssen auch insoweit die Buchwerte anteilig fortführen.

Mitunternehmeranteile, die im Fall einer einfachen Nachfolgeklausel im Wege der Sonderrechtsnachfolge bereits nach dem Verhältnis der Erbquoten aufgeteilt auf die Miterben übergegangen sind, gehören zwar nicht zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft, aber dennoch zum Nachlaß. Sie können daher in eine spätere Erbauseinandersetzung des Restnachlasses als Vorabempfang einbezogen werden. Der BFH sieht hierin allerdings keine dingliche, sondern nur eine wertmäßige rechnerische Einbeziehung der Mitunternehmeranteile in die Erbauseinandersetzung. Hieraus ergibt sich u. a., daß wenn der Miterbe in Form des Gesellschaftsanteils aus dem Nachlaß mehr erhält, als ihm wertmäßig aufgrund seiner Miterbenquote zusteht, er den anderen Miterben zum Wertausgleich verpflichtet ist.⁷ Ausgleichszahlungen führen zu Anschaffungskosten und Veräußerungserlösen.⁸

Ein Problem kann aufgrund einer einfachen Nachfolgeklausel dann entstehen, wenn *berufsfremde Erben* in die Sozietät hineingelangen. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind nur dann als solche zu beurteilen, wenn keine berufsfremden Erben an der Erbengemeinschaft beteiligt sind. Da aufgrund der einfachen Nachfolgeklausel jeder Miterbe auch gleichzeitig Sozium wird, führt die Existenz auch nur eines berufsfremden Erben zu gewerblichen Einkünften der Sozietät. Damit erzielt die Erbengemeinschaft insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Erben haben aber noch eine Möglichkeit, die Gewerblichkeit zu verhindern. Wenn sie sich nämlich innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall – zumindest hinsichtlich des freiberuflichen Mitunternehmeranteils – in der Weise auseinandersetzen, daß die beruflich qualifizierten Erben die Anteile der nicht beruflich qualifizierten Erben übernehmen, können den übernehmenden Erben die Einkünfte rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erbfalls als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zugerechnet werden.

3. Qualifizierte Nachfolgeklausel

Im Unterschied zur einfachen Nachfolgeklausel wird bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag der Kreis der Gesellschafternachfolger durch die Festlegung bestimmter qualifizierender Merkmale beschränkt. Nur die genannte „qualifizierte“ Person ist berechtigt, in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters einzurücken. Im Rahmen einer Rechtsanwaltssozietät bietet es sich daher an, den Nachfolgeberechtigten eine Qualifikation als Rechtsanwalt oder aber zumindest als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer abzuverlangen. Der gesamte Gesellschaftsanteil geht dann mit dem Erbfall automatisch im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den bevorzugten qualifizierten Miterben bzw. aufgeteilt auf einige von mehreren Miterben über, ohne in den gesamthänderischen Nachlaß der Erbengemeinschaft zu fallen.

Erforderlich für die Nachfolge ist jedoch stets, daß die im Gesellschaftsvertrag genannte qualifizierte Person zumindest Miterbe geworden ist.

Ist ein Erbe oder Miterbe nicht nach den Anforderungen im Gesellschaftsvertrag qualifiziert, so können sie auch nicht Gesellschafter werden. Sie erlangen auch keinen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft selbst. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung hat der oder haben die qualifizierten Erben einen erbrechtlichen Wertausgleichsanspruch der anderen Erben gegen sich gelten zu lassen.

Einkommensteuerlich rückt allein der durch die Klausel begünstigte Miterbe in die Mitunternehmerstellung des Erblassers ein. Die nichtqualifizierten Miterben werden keine Gesellschafter und dementsprechend keine Mitunternehmer. Der Nachfolger-Erbe muß das Kapitalkonto des Erblassers fortführen; der Anteil am laufenden Gewinn steht ihm ab dem Erbfall zu. Eine Wertausgleichsschuld eines Nachfolger-Miterben führt weder bei diesem zu Anschaffungskosten noch beim Erblasser bzw. den übrigen Miterben zu einem Veräußerungserlös. Die Ausgleichsschuld ist auch keine Betriebsschuld, gehört also nicht zum Sonderbetriebsvermögen, sondern ist eine Privatschuld. Für die Ausgleichsschuld entstehende Stundungs- oder Refinanzierungszinsen sind keine Sonderbetriebsausgaben.

Ein besonderes Problem stellt auch das *Sonderbetriebsvermögen* des verstorbenen Soziums dar. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird zivilrechtlich Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft. Das gilt auch, wenn das Sonderbetriebsvermögen bei einer zeitnahen Auseinandersetzung auf den qualifizierten Nachfolger-Erben übergeht.⁹ Folge davon

7 Vgl. BGH, Urteil vom 10.02.1977, II ZR 120/75, BGHZ 68, 225.

8 Vgl. BFH, Urteil vom 13.12.1990, IV R 107/89, BStBl II 1992, 510.

9 BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl. I 2006, 253, Tz. 73.

ist, daß der qualifizierte Gesellschafter-Nachfolger den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert fortführen muß, während das Sonderbetriebsvermögen in Höhe der Erbquote des nichtqualifizierten Miterben Privatvermögen wird. Insoweit entsteht ein nichtbegünstigter Entnahmegewinn, der dem Erblasser zuzurechnen ist.¹⁰

Beispiel: Der Rechtsanwalt A ist Sozius einer Steuerrechts-Anwaltssozietät. Das Bürohaus, in dem die Sozietät ihre Kanzlei hat, steht im Eigentum von A und ist an die Sozietät vermietet. A stirbt. Erben werden zu je 1/2 seine Ehefrau M und sein Sohn S, der erfolgreich seine Ausbildung zum Rechtsanwalt abgeschlossen hat. Aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Sozietätsvertrag wird der Sohn S Gesellschafter in der Sozietät. Das Bürohaus soll die Ehefrau erhalten. Dieses wird mit dem Erbfall Privatvermögen der Ehefrau, da es nicht mehr die Voraussetzungen des Sonderbetriebsvermögens erfüllt. Das Bürohaus wird durch das Ableben des A zwangsentnommen und führt zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn, der noch dem Erblasser zuzurechnen ist.

III. Austritt eines Sozius bei gänzlicher Einstellung der beruflichen Tätigkeit

Nach § 18 Abs. 3 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. Hinsichtlich der Berechnung des Veräußerungsgewinns sowie etwa zustehender Freibeträge wird auf § 16 Abs. 2-4 EStG verwiesen. Durch diese Verweisung ist die Regelung des § 18 Abs. 3 EStG den Rechtsgrundlagen für die Veräußerung von gewerblichen Betrieben (§ 16 EStG) angeglichen.

Eine *Veräußerung* liegt danach vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens im ganzen einem anderen übertragen werden und mit der Veräußerung der Grundlage der betreffenden selbständigen Tätigkeit auch die Tätigkeit selbst ihr Ende findet. Scheidet mithin ein Gesellschafter aus der Sozietät, die unter den verbleibenden Soziern fortgesetzt wird, aus und beendet er seine selbständige Berufstätigkeit, erhält er üblicherweise eine Abfindung. Diese kann sich in einem Einmalbetrag oder aber auch in einer über eine bestimmte Zeit sich erstreckenden laufenden Zahlung darstellen. Dieser Vorgang ist einkommensteuerrechtlich für den ausscheidenden Sozius wie die Veräußerung bzw. Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu beurteilen.

Der Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Sozius wächst den verbleibenden Gesellschaftern an, die hierfür als Entgelt die Abfindungszahlung aufbringen. Dies gilt na-

türlich auch dann, wenn nur ein Gesellschafter verbleibt und dieser die Kanzlei als Einzelkanzlei weiterführt.

IV. Austritt bei teilweiser Fortführung der beruflichen Tätigkeit

Es ist nicht selten, daß der ausscheidende Sozius zwar seinen Gesellschaftsanteil veräußert, z. B. an einen neu eintretenden Kollegen, aber sich noch nicht gänzlich aus dem Berufsleben zurückziehen möchte. Hier stellt sich die Frage, ob er sich auf die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG berufen kann oder aber es zur vollen Besteuerung des Veräußerungsgewinns kommt.

Voraussetzung für eine Veräußerung, also die Übertragung der wesentlichen Grundlagen, ist nicht, daß der Freiberufler jede Art selbständiger Tätigkeit endgültig aufgibt. Eine Kanzleiveräußerung liegt nämlich auch vor, wenn die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wird. Um in den Genuß der steuerlichen Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG zu gelangen, ist mithin die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen der Kanzlei erforderlich.

1. Wesentliche Grundlagen einer Kanzlei

Als wesentliche Grundlage einer Kanzlei im rechtsberatenden Beruf sind die Beziehungen zur Mandantschaft zu nennen. Hierin erschöpft sich im Hinblick auf die Dominanz der persönlichen Tätigkeit im freiberuflichen Bereich in den meisten Fällen die wesentliche Betriebsgrundlage. Das Zurückbehalten anderer Wirtschaftsgüter dürfte im allgemeinen nicht gegen eine Veräußerung sprechen. So dürfte das Sachvermögen (z. B. Forderungen, Büroeinrichtungen, Kfz, Bibliothek und EDV-Anlage) bei selbständiger Tätigkeit gegenüber den immateriellen Werten wie Kunden-, Mandanten- oder Patientenstamm völlig in den Hintergrund treten. Auch der freiberuflichen Kanzlei dienende Grundstücke und Grundstücksteile müssen nicht zu den wesentlichen Grundlagen gehören.

Da der Mandanten- bzw. Patientenstamm wesentliche Betriebsgrundlage ist, liegt eine Veräußerung einer Freiberuflerkanzlei dann nicht vor, wenn der bisherige Kanzleiinhaber nach der Veräußerung der Kanzlei seine Beziehungen zu einem Teil seiner bisherigen Mandantschaft aufrechterhält. Man geht in diesem Zusammenhang von einer Unschädlichkeitsgrenze von 10 % aus.¹¹ Diese Folgerung leitet sich schon aus der Tatsache her, daß die Beziehungen zu Mandanten im Normalfall die einzige wesentliche Betriebsgrundlage einer Freiberuflerkanzlei ausmachen, während

¹⁰ BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Tz. 74.

¹¹ BFH, Beschluß vom 06.08.2001, XI B 5/00, BFH/NV 2001, 156; BFH, Beschluß vom 20.01.2009, VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756.

die sachlichen Substrate völlig in den Hintergrund treten. Bei dieser Ausgangslage kann schon das Zurückbehalten nur eines einzigen Mandats eines Rechtsanwalts zur Verneinung einer Kanzleiveräußerung im ganzen führen.

Beispiel: Der Rechtsanwalt A veräußert aus Altersgründen seine bisherige sehr umfangreiche Kanzlei mit Ausnahme von drei Mandaten, die er weiterhin betreuen möchte und auf die 20 v. H. seines bisherigen Gesamtumsatzes entfallen.

Der bei der Veräußerung der Kanzlei erzielte Gewinn ist nicht nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 34 EStG begünstigt, da der veräußernde Rechtsanwalt A Teile seiner bisherigen Mandantschaft als der einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage zurückbehalten hat.

2. Weiterhin ausgeübte Nebentätigkeit

Gegen eine Kanzleiveräußerung im ganzen spricht nicht, wenn der Kanzleihinhaber seine Haupttätigkeit nach der Veräußerung sämtlicher Mandate völlig einstellt und sich auf Tätigkeiten beschränkt, die zwar mit seinem bisherigen Beruf vereinbar waren, aber von der Haupttätigkeit abgrenzbar sind, wie z. B. Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Aufsichtsratsstätigkeit wie auch wissenschaftliche Nebentätigkeit.

3. Weiterbeschäftigung des Kanzleiveräußerers

In der Praxis ist sehr häufig der Fall anzutreffen, daß der Kanzleiveräußerer sich nach der Veräußerung nicht völlig aus dem Berufsleben zurückziehen möchte und als freier Mitarbeiter oder Angestellter des Erwerbers oder der Altsozietät tätig ist.

a) Tätigkeit in der Überleitungsphase

Nach einer in der Literatur vertretenen Einzelauffassung soll der begünstigte Steuersatz für Veräußerungsgewinne dann nicht gefährdet sein, wenn der Kanzleiveräußerer lediglich in der Überleitungsphase des Betriebs auf den Erwerber weiterhin tätig blieb. Nach dieser Auffassung soll es nicht darauf ankommen, ob der Veräußerer den Status eines weisungsgebundenen nicht selbständig tätigen Mitarbeiters oder eines freien Mitarbeiters mit dem Recht der Fakturierung im Außenverhältnis hat. Nach der Rechtsprechung des BFH¹² wird die Tarifvergünstigung im vorliegenden Fall zumindest in Frage gestellt.

Beispiel: Rechtsanwalt Schlaw veräußerte seine Kanzlei an den Junganwalt Dynamik mit einem Veräußerungsgewinn von 200.000 EUR. In dem Übergabevertrag hat Schlaw sich verpflichtet, dem Dynamik in der Übergangsphase, längstens sechs Monate, bei der Überleitung der Mandate behilflich und von Fall zu Fall auch weiterhin beratend tätig zu sein, um die reibungslose Überleitung der Mandate sicherzustellen. Schlaw ist etwa fünf Monate für Dynamik

auf der Basis einer freien Mitarbeit tätig und rechnet mit den Mandanten unmittelbar ab.

b) Nichtselbständige Tätigkeit

Ist der Kanzleiveräußerer nach der Veräußerung als nichtselbständiger Mitarbeiter des Erwerbers weiter tätig, wird hierdurch eine Kanzleiveräußerung im ganzen nach § 18 Abs. 3, § 16 EStG nicht berührt. In einem solchen Fall hat der Veräußerer sämtliche vermögensmäßigen wesentlichen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit übertragen. Außerdem liegt ein Wechsel in der Einkunftsart von § 18 EStG nach § 19 EStG vor. In derartigen Fällen ist jedoch streng darauf zu achten, daß in dem zwischen Veräußerer und Erwerber geschlossenen Anstellungsvertrag die Weisungsgebundenheit des Veräußerers klar zum Ausdruck kommt. Bei einer Weiterbeschäftigung des bisherigen Kanzleihinhabers als nichtselbständiger Mitarbeiter wird die Finanzverwaltung nämlich ganz besonders auf etwaige Umgehungstatbestände achten müssen.

Beispiel: Rechtsanwalt Schlaw veräußert seine Kanzlei an den Junganwalt Dynamik. Er schließt mit Dynamik einen Anstellungsvertrag auf drei Jahre, in dem er sich zur weisungsgebundenen Mitarbeit bei Dynamik verpflichtet. Seine Tätigkeit erstreckt sich im wesentlichen auf die Betreuung der von ihm früher gehaltenen Mandate.

Hier wird die freiberufliche Tätigkeit des Schlaw aufgegeben. Es liegt somit eine Betriebsveräußerung im ganzen vor. Von Mißbrauchsfällen abgesehen ist es unbedeutend, daß Schlaw seine bisherigen Mandate weiter betreut.

c) Freie Mitarbeit

Setzt der Kanzleiveräußerer seine freiberufliche Tätigkeit nach der Veräußerung in der Weise fort, daß er dem Erwerber als freier Mitarbeiter weiterhin zur Verfügung steht, und erstreckt sich diese Tätigkeit nicht nur auf eine Übergangsphase, setzt er seine freiberufliche Tätigkeit ohne zeitliche Unterbrechung fort. Die Tätigkeit als freier Mitarbeiter unterscheidet sich objektiv betrachtet nicht deutlich von seinem bisherigen freiberuflichen Engagement. Er betreut im Rahmen der freien Mitarbeit für den neuen Kanzleihinhaber auch seinen bisherigen Kundenkreis persönlich weiter. Dabei übt er seine Tätigkeit aber in veränderter Funktion und in einer anderen Organisationsform aus, indem er keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen mehr zu seinen früheren Mandanten unterhält, sondern lediglich zu dem Erwerber der Kanzlei. Damit trägt er keine Verantwortung und Haftung gegenüber den Mandanten, sondern gegenüber dem neuen Kanzleihinhaber.

12 BFH, Beschluß vom 28.06.2000, IV B 35/00, BFH/NV 2001, 33.

Eine freiberufliche Mitarbeit des Veräußerers bei dem Erwerber wurde von der Finanzverwaltung früher allerdings als steuerschädlich angesehen.¹³ Hingegen hat der BFH mit Urteil vom 18.5.1994¹⁴ entschieden, daß die fortdauernde Tätigkeit des Veräußerers im früheren örtlichen Bereich einer Veräußerung i. S. des § 18 Abs. 3 EStG nicht entgegensteht, wenn die früheren Mandanten auf Rechnung und im Namen des Erwerbers betreut werden. Dabei sei unbeachtlich, ob dies im Rahmen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit vorgenommen werde. Entscheidend ist nach Auffassung des BFH, daß die früheren Mandanten allein aufgrund der Rechtsbeziehungen zum Erwerber des Mandantenstamms beraten werden und ein Honorarsanspruch auch nur gegenüber dem Erwerber und nicht gegenüber den früheren Mandanten besteht.

4. Örtlich begrenzter Wirkungskreis

Eine Freiberuflerkanzlei wird in der Regel in einem bestimmten örtlich begrenzten Wirkungsbereich ausgeübt. Das bedeutet, daß eine Kanzleiveräußerung im ganzen auch dann zu bejahen ist, wenn ein Freiberufler sich durch Veräußerung seiner Kanzlei aus einem örtlich begrenzten Wirkungskreis löst, um in einem anderen räumlichen Bereich mit neuen Mandanten eine Kanzlei aufzunehmen.

Beispiel: Rechtsanwalt R veräußert seine gutgehende Kanzlei in Düsseldorf mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen. Nach Verlegung seines Wohnsitzes von Düsseldorf nach Hamburg eröffnet er dort eine neue Kanzlei mit neuen Mandanten.

5. Einstellung der Tätigkeit für eine bestimmte Zeit

Die tarifbegünstigte Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 18 Abs. 3 EStG setzt nach der Rspr. des BFH voraus, daß alle wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit auf den Erwerber übergehen und daß die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit eingestellt wird.¹⁵ Der BFH hält die Einhaltung der Wartefrist in den Veräußerungsfällen für notwendig, damit vorhandene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie die Beziehungen des Kanzleihinhabers zu seinen bisherigen Mandanten und das durch den Kanzleinamen bestimmte Wirkungsfeld, in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung voll auf den oder die Kanzleierwerber übergehen können.

Weder der BFH-Rechtsprechung noch der Literatur kann mit Sicherheit entnommen werden, welche Anforderungen an die Dauer der Wartefrist zu stellen sind.¹⁶ Logisch erscheint die Ansicht, die Mindestdauer der Wartefrist mit der Nutzungsdauer des betroffenen Kanzleiwerts gleichzusetzen, also auf etwa 3 bis 5 Jahre zu bemessen. Denn der Nutzungsdauer des Praxiswertes liegt der Gedanke zugrunde, daß sich nach Ablauf der Nutzungsdauer

der Praxiswert verflüchtigt hat. Es kann davon ausgegangen werden, daß spätestens dann ein Praxiswert, also ein Mandantenstamm, auf den Erwerber vollends übergegangen sein muß. Der BFH ist dieser Auffassung wohl nicht gefolgt, sondern will die Wartedauer von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig machen.¹⁷ Dies gewährleistet einerseits eine hohe Einzelfallgerechtigkeit, andererseits wird hierdurch in keiner Weise Rechtssicherheit vermittelt. Wichtige Entscheidungskriterien dürften z. B. die Entfernung von der alten zur neuen Kanzlei sein. Denn je größer die Entfernung zur alten Wirkungsstätte ist, desto geringer ist die Möglichkeit, Einfluß auf den alten Mandantenstamm zu nehmen. Hier spielt natürlich auch der ehemalige Beratungsbereich eine entscheidende Rolle. War der Veräußerer aufgrund seiner Spezialisierung bundesweit tätig, so ist dies auch bei der Bestimmung der Wartefrist zu beachten. Maßgebend dürfte auch der Umstand sein, ob die Aufnahme der neuen anwaltlichen Tätigkeit auf der Basis zur früheren Mandantschaft beruht oder ob sie durch eine völlig neue Mandantschaft begründet worden ist.

Beispiel: Unser Rechtsanwalt Schlau veräußert Ende 2006 seine Kanzlei an die junge dynamische Anwältin Elanvoll und arbeitet auf Anstellungsbasis in der Kanzlei der Elanvoll weiter mit. Nach 2 Jahren nimmt er seine Tätigkeit als Freiberufler im früheren Wirkungsbereich wieder auf, und zwar zum Teil mit neuen Mandanten und teilweise mit Altmandanten, die nicht bei Elanvoll verbleiben wollen.

Die Wartefrist von 2 Jahren dürfte im vorliegenden Fall ausreichend sein, um die Tarifbegünstigung der Veräußerung Ende 2006 nicht zu gefährden. Die Lösung setzt jedoch voraus, daß S einen neuen Entschluß zur Wiedereröffnung einer Kanzlei gefaßt hat. Sollte die Wiederaufnahme der Tätigkeit nach einer gewissen Unterbrechungszeit von Anfang an geplant gewesen sein, dürfte Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegen.

6. Veräußerung einer Teilkanzlei

Steuerlich begünstigt nach § 18 Abs. 3 EStG ist auch der Gewinn aus der Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen, das der selbständigen Arbeit dient (Teilbetriebsveräußerung). Unter Teilbetrieb wird ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs

13 OFD Köln v. 28. 09. 1988 – S 2290, a.a.O.; ebenso *Schoor*, StW 1989, 162, 163.

14 BFH, Urteil vom 18.05.1994, I R 109/93, BStBl. II 1994, 925.

15 BFH, Beschluß vom 27.10.2000, XI B 25/00, BFH/NV 2001, 588; BFH, Urteil vom 10.6.1999, IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594.

16 *Brandt* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Anm. 321, 324, Stand: Januar 2007.

17 BFH, Urteil vom 10.06.1999, IV R 11/99, BFH/NV 1999, 1594.

verstanden, der für sich allein lebensfähig ist. Ein selbständiger Teil des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens ist unter entsprechender Heranziehung der Voraussetzungen des (gewerblichen) Teilbetriebs¹⁸ zu bestimmen. Danach kann ein solcher selbständiger Vermögensteil i. S. des § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG nur vorliegen, wenn eine Organisationseinheit gegeben ist, mit deren Hilfe von der üblichen freiberuflichen Tätigkeit abgrenzbare freiberufliche Leistungen am Markt angeboten und erbracht werden. Nach dieser Rechtsprechung bildet die Teilkanzleiveräußerung einen Ausnahmestatbestand, der nur in seltenen Fällen erfüllt sein dürfte bzw. klare organisatorische Maßnahme erfordert, um die Annahme einer Teilpraxis bejahen zu können.

Ein solcher Ausnahmefall ist gegeben, wenn mehrere selbständige, wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen ausgeübt werden. Wird eine dieser mehreren Tätigkeiten durch Veräußerung des ihr dienenden Vermögens beendet, ist die Steuerbegünstigung zu gewähren. Handelt es sich hingegen um sachlich gleichartige Tätigkeiten, kommt eine Steuerbegünstigung nach § 18 Abs. 3 EStG nur dann in Betracht, wenn „die Gesamttätigkeit in mehreren örtlich abgegrenzten Bereichen von getrennten Büros ausgeübt und in einem dieser Bereiche infolge der Übertragung der Teilkanzlei einschließlich der Beziehung zur Kundschaft eingestellt wird“.¹⁹

V. Austritt bei vollständiger Fortführung der beruflichen Tätigkeit

1. Ausgangssituation

Die vorstehend behandelten Konstellationen eines Ausscheidens aus der Sozietät haben meistens den Hintergrund, daß der ausscheidende Sozius alters- oder gesundheitsbedingt oder aus sonstigen privaten Gründen aus der Sozietät ausscheidet. Von nicht zu unterschätzender Bedeutung sind aber auch die Fälle, in denen sich die Sozien untereinander zerstritten haben und deshalb ein Sozius oder mehrere Sozien ausscheiden wollen. Diese Fälle sind dadurch geprägt, daß der Ausscheidende sein Dezernat vollständig mitnehmen möchte, weil er seine anwaltliche Tätigkeit vollständig fortführen will bzw. aus wirtschaftlichen Gründen auch muß.

Der ausscheidende Sozius gibt daher seinen Gesellschaftsanteil auf und erhält im Gegenzug als Sachwertabfindung den von ihm bisher betreuten Mandantenstamm. Der aufgebende Gesellschaftsanteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern (Sozien) an.

2. Steuerrechtliche Würdigung

Würdigt man diesen Sachverhalt, also das Ausscheiden eines Sozius bei vollständiger Fortführung der beruflichen Tätigkeit, sind folgende Alternativen zu diskutieren:

a) Tarifbegünstigte Veräußerung

Der ausscheidende Sozius veräußert seinen Gesellschaftsanteil und hat den in der Sachwertabfindung bestehenden Veräußerungserlös unter Beachtung der Tarifvergünstigung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 und § 34 EStG und des Freibetrages nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG zu versteuern. Diese Möglichkeit scheidet häufig bereits daran, daß der ausscheidende Sozius noch nicht das 55. Lebensjahr vollendet hat. Darüber hinaus setzt aber die Tarifbegünstigung voraus, daß die berufliche Tätigkeit vollständig eingestellt wird. Dies ist aber gerade vorliegend nicht der Fall.

b) Buchwertfortführende Realteilung

Ferner könnte es sich um eine Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG handeln, so daß der ausscheidende Sozius die Buchwerte fortführen kann, also noch nichts zu versteuern hat. Eine Fortführung der Buchwerte bei einer Realteilung ist dann möglich, wenn die künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dieses Erfordernis ist im vorliegenden Fall stets erfüllt, da der ausscheidende Sozius seine Tätigkeit fortführt und damit die Sachwertabfindung, also der Mandantenstamm, in dem neuen Betriebsvermögen betrieblich verhaftet wäre. Es müßte sich vorliegend aber überhaupt um eine Realteilung handeln. Eine Realteilung i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung²⁰ nur dann vor, wenn die bisherige Mitunternehmerschaft zivilrechtlich vollständig aufgelöst wird und jeder Mitunternehmer mit den ihm zugeteilten Wirtschaftsgütern einen eigenen Betrieb fortführt.

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigem Mitunternehmerschaft aus und wird diese im übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt damit nach der Ansicht der Finanzverwaltung kein Fall der Realteilung vor. Erhält der ausscheidende Rechtsanwalt Wirtschaftsgüter als Sachwerte, also beispielsweise den Mandantenstamm, kann er folglich das Privileg der Fortführung der Buchwerte, das für die Realteilung gilt, nicht in Anspruch nehmen. Die Finanzverwaltung sieht im Gegensatz zum Schrifttum²¹ in der Übertragung des Mandantenstammes keine Sachauskehrung im Rahmen der Realteilung, sondern eine Sachwertabfindung.

Beispiel: Ein Rechtsanwalt scheidet aus einer Rechtsanwalts-Sozietät mit 30 Gesellschaftern aus. Er nimmt diejenigen Mandanten mit, die von ihm bearbeitet werden (Mandantenstamm). Der steuerliche Buchwert des mitge-

¹⁸ Vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

¹⁹ BFH, Urteil vom 24.08.1989, IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016.

²⁰ BMF-Schreiben vom 28.02.2006, BStBl. I 2006, 228 Abschn. II.

²¹ *Blumers*, BB 1999, 1786, 1788; *Strahl*, KÖSDI 2002, 13164, 13171.

nommenen Mandantenstamms ist null, weil es sich um selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Dieser Wert kann in der künftigen Kanzlei des Rechtsanwalts nicht fortgeführt werden. Steuerlich erfaßt wird der Verkehrswert des mitgenommenen Mandantenstamms. Der Anwalt zahlt daher bei einem Sozietätswechsel Einkommensteuer auf einen nur rechnerisch ermittelten, tatsächlich nicht realisierten Gewinn.

c) Buchwertfortführende Einzelwirtschaftsgut-Übertragung

Man könnte schließlich noch daran denken, daß es sich um die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes (Mandantenstamm) aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen handelt und damit eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zulässig ist. Diese Vorschrift greift dem Wortlaut nach auch ein bei dem Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung in Form von einzelnen Wirtschaftsgütern.

Andererseits wird der vorstehend beschriebene Sachverhalt auch dahingehend steuerrechtlich gewürdigt, daß es sich um eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt. Bei einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wird zugleich jedoch die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als *lex specialis* zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gesehen, so daß das Buchwertprivileg bei Aufgabe eines Gesellschaftsanteils an einer Sozietät oder bei Aufgabe einer Teilpraxis nicht greift.

d) Kritik an der heutigen Situation

Die Möglichkeit der Fortführung steuerlicher Buchwerte besteht nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Zeit nur bei einer vollständigen Beendigung der bisherigen Mitunternehmerschaft oder nur bei der Übertragung von nur einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen nur in das Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers.

Es gibt keinen sachlichen steuerrechtlichen Gesichtspunkt, der es rechtfertigt, die Buchwertfortführung bei Ausscheiden nur eines Mitunternehmers davon abhängig zu machen, daß auch die verbleibenden Mitunternehmer ihre Zusammenarbeit beenden und die Mitunternehmerschaft sich insgesamt real teilt. Die Mitunternehmerschaft ist nur formell Steuerpflichtige, materiell Steuerpflichtige sind die einzelnen Mitunternehmer. Verläßt ein Mitunternehmer seine Sozietät, setzt er aber ansonsten seine berufliche Tätigkeit fort, fehlt es tatsächlich an einer Betriebsaufgabe.

Auch ist kein sachlicher Grund ersichtlich, bei Anwendung des § 16 EStG die Buchwertfortführung bei der Transaktion von Mitunternehmeranteilen zu verweigern, während sie bei der Auskehrung nur einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG möglich sein soll.

Der Umstand, daß der aus einer Mitunternehmerschaft ausscheidende Mitunternehmer seine freiberufliche Tätigkeit als Einzelanwalt fortsetzt, rechtfertigt es nicht, die Buchwertfortführung zu verweigern. Wird die berufliche Tätigkeit durch den Rechtsanwalt fortgesetzt, bleibt die Möglichkeit, die stillen Reserven zukünftig zu besteuern, in vollem Umfang erhalten. Betrachtet man den umgekehrten Fall, also die Einbringung einer Kanzlei in eine Sozietät, so ist auch die Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG auf Antrag möglich.

Die von der Finanzverwaltung vertretene restriktive Rechtsauffassung im Falle eines Sozietätswechsels angenommene Steuerpflicht beruht auf einer Gesetzesfiktion (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG), die sachlich unzulässigerweise einen formellen Organisationswechsel steuerlich belastet. Die Steuerpflicht belastet den ausscheidenden Sozium und letztlich auch die gesamte Sozietät, weil sie nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG an der notwendigen Verkehrswertermittlung beteiligt ist. Es dürften letztlich auch Bedenken im Hinblick auf die mit Art. 12 GG gewährleistete Berufsfreiheit anzumelden sein. Denn in nicht wenigen Fällen wird dem ausscheidewilligen Rechtsanwalt ein Austritt aus der Sozietät wirtschaftlich nicht möglich sein, weil er die entstehenden Steuern auf den Buchgewinn nicht aufbringen kann. Er wird durch diese nicht zu rechtfertigende Behandlung in seiner freien Entfaltung seiner Berufsausübung behindert.

D. Schlußbemerkung

Betrachtet man abschließend den Ein- und Austritt in und aus einer Sozietät, so kann festgehalten werden, daß die tatsächliche Fallgestaltung äußerst vielfältig ist. Entsprechend unterschiedlich sind auch die steuerrechtlichen Konsequenzen. Sie gehen von einer totalen Versteuerung mit teilweiser gewerblicher Infektion bis hin zur steuerneutralen Übertragung. Wer also in eine Sozietät eintritt oder auch, wer eine Sozietät verläßt, sollte nicht in der Hektik, die das Geschäft nun einmal mit sich bringt, die steuerrechtliche Würdigung vergessen.

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

Meyn/Richter/Koss

Die Stiftung mit CD-ROM

2. Aufl., Haufe Verlag, Freiburg 2009, 764 Seiten

Ist es nur die subjektive Wahrnehmung oder ist die Stiftung (also die Stiftung in Deutschland) tatsächlich attraktiver geworden? Die gestiegene Anzahl der Stiftungen, aber auch der hierzu erschienenen Literatur scheint uns Recht zu geben. Das vorliegende Werk ist übersichtlich, aufschlußreich und als Arbeitsbuch geeignet – deshalb auch mit einer CD-ROM versehen. Es ist nicht nur auf das Mäzenatentum fixiert, sondern beleuchtet auch kritisch die Alternativen bei der Wahl der Rechtsform, nämlich die Stiftungs-GmbH und den Verein. Gründung, laufender Betrieb und Beendigung der Stiftung werden jeweils in einen zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Teil unterteilt – der beste Beweis, daß die Autoren anwenderorientiert gedacht und gearbeitet haben. (JW)

Endres

50 Musterfälle zum Internationalen Steuerrecht

IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Verlag, Nordkirchen 2008, 263 Seiten

Ein bißchen caselaw tut uns sicher ganz gut. Mal zu sehen (und nicht nur im Kleingedruckten, in den Tiefen eines Kommentars), welche wegweisenden Entscheidungen zu einzelnen wichtigen Themen getroffen wurden, bringt die Berater sicher weiter. Fälle zur Inbound- und Outbound-Steuerplanung, zu grenzüberschreitenden Finanzierungs-gestaltungen, Verrechnungspreisen bis hin zum „Abschluß-Potpourri“, alles ist in diesem schlanken Buch drin. Man könnte manche Dinge auch deutlicher machen: Die „Wirkungsweise der Hinzurechnungsbesteuerung“ bedeutet doch schlicht, Steuern zahlen zu müssen auf etwas, was man nie bekommen hat. Oder? (JW)

Zieglmeier

Die Zweitwohnungssteuer in der Praxis

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2009, 125 Seiten

Endlich einmal ein abseitiges Steuerthema – das allerdings in bestimmten Ferienregionen durchaus eine Rolle spielt, nicht nur in Bayern. Das bayerische Recht wurde als Grundlage für dieses Buch genommen, die Grundlagen der Zweitwohnungssteuer ausführlich beschrieben. Die auf dem Titel gepriesenen „Gestaltungsmöglichkeiten“ beschränken sich allerdings auf die Rechtsbehelfe gegen Zweitwohnungssteuerbescheide. Und wer schon lange nichts mehr von „Kommunalverfassungsbeschwerden“ gehört hat, kommt hier auch zu seinem Recht. (JW)

Stehle/Leuz

Familienunternehmen gestalten, erhalten, vererben

Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart 2009, 233 Seiten

Dieses Buch taugt auf den ersten Blick eher zur Beratung des Unternehmers als (entgegen seinem Titel) zur Beratung des Unternehmens. Da Familienunternehmen aber eine seltsame Zwitterfunktion haben, taugt dieses Buch auch auf den zweiten Blick: Für die Familie und den/die Inhaber, für interessierte Berater, die sich über den Querschnitt von Familienrecht, Erbrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht informieren wollen. Die beraten und vorsorgen wollen. Von den vielen anderen Facetten, die dieses Buch beschreibt, ganz zu schweigen. (JW)

Eisele

Erbschaftsteuerreform 2009

NWB Verlag, Herne

Das Buch von Eisele zur Erbschaftsteuerreform 2009 ist die erste Monographie, die zum neuen Erbschaftsteuerrecht herausgekommen ist. Eisele gibt einen sehr guten Überblick über das neue Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht. Er führt in das neue Recht ein, indem er die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts als Ausgangspunkt für die Hintergründe der Reform erläutert. Im folgenden befaßt er sich auf ca. 70 Seiten mit den Neuregelungen zur Erbschaftsteuer, anschließend folgt auf 130 Seiten das Bewertungsrecht. Veranschaulicht werden die neuen Regelungen durch viele Beispiele und Berechnungen. Immer wieder werden dem Leser Gestaltungsmöglichkeiten und Hinweise gegeben, die den Hintergrund aufzeigen.

Wie schon die Seitenzahl zeigt, legt Eisele einen Schwerpunkt auf das Bewertungsrecht. Dem Leser werden sehr anschaulich die neuen Bewertungsverfahren nahegebracht. Die Gewichtung zeigt, dass Eisele früh erkannt hat, dass Fragen der Bewertung in der Nachfolgeplanung immer wichtiger werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Buch dem Leser einen guten ersten Einblick in das neue Erbschaftsteuerrecht und einen ausführlicheren Einblick in das neue Bewertungsrecht vermittelt. Es ist die ideale Lektüre für denjenigen Leser, der einen kompakten Überblick über die Neurege-

lungen erhalten möchte, aber auch hilfreich für denjenigen, der sich erstmals mit dem Erbschaftsteuerrecht beschäftigt.

Susanne Thonemann, Söffing & Partner, Düsseldorf

In der nächsten Ausgabe u. a. **Formularbuch Recht und Steuern mit CD-ROM**, Scherer/Fruth, **Geschäftsführer Compliance**; Rose/Watrin, **Erbschaftsteuer**, Betrieb und Steuer; Heidel, **Anwaltformulare GmbH-Recht neu nach MoMiG mit CD-ROM**; Rischbieter/Gröning, **Gründung und Leben der GmbH nach dem MoMiG**.

Redaktion

Steuermelder

Ermittlung der Einkünfte und Bezüge beim Familienleistungsausgleich; Arbeitgeberanteil zu den vermögenswirksamen Leistungen (vL) ist keine Einnahme

Abstract: Die Ermittlung der Einkünfte und Bezüge zum Bezug von Kindergeld/Kinderfreibetrag kommt nicht zur Ruhe. Gehören die Arbeitgeberanteile zur vermögenswirksamen Leistung zu den Einkünften und Bezügen? Die Einnahmen stehen dem Unterhalt des Kindes nicht zur Verfügung. Der BFH wird in einem Revisionsverfahren seine Rechtsprechung von 2001 überprüfen müssen.

Anlass: FG Baden-Württemberg – Urteil vom 16.02.2009 Az. 6 K 83/06

Das FG hat den Arbeitgeberanteil zu den vermögenswirksamen Leistungen (vL nicht bei Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes zwecks Erhalt Kindergeld, alternativ Kinderfreibetrag) berücksichtigt (§ 32 Abs. 4 S.2 EStG). Über diese Einnahme verfügt das Kind nicht in der Weise, dass das Geld dem Unterhalt des Kindes zur Verfügung steht. Mit Hinweis auf die Grundsatzentscheidung des BVerfG (Beschl. v. 11.01.05, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112,164) sind diese Einnahmen zu neutralisieren.

Auch die Tatsache, daß die Beiträge zur Vermögensbildung des Kindes dienen, so wird wie bei den Rentenversicherungsbeiträgen der Erwerb einer Vermögensposition aufgebaut, die in den Schutzbereich des Art. 14 GG fällt. Ebenso wie Versicherungsleistungen aus der Rentenversi-

cherung Einkünfte und Bezüge beim Erhalt der Leistung werden, so ist auch hier der Zufluß zum Zeitpunkt der Auszahlung der vermögenswirksamen Leistung zu erfassen.

Der Abschluß eines derartigen Vertrages erfolgt i. d. R. Vertrag freiwillig. Im Vergleich zu den Kindern, die einen derartigen Vertrag nicht abgeschlossen haben, muß die Ermittlung der Einkünfte genau so ermittelt werden, weil der Betrag, der für den Lebensunterhalts zur Verfügung steht, sich nicht verändert hat.

Praxishinweis

Die Entscheidung des FG weicht von der Entscheidung des BFH vom 11.12.01 ab (vI R 113/99, BStBL. II 2002, 684). Hier hatte der BFH entschieden, daß die vermögenswirksamen Leistungen gem. § 2 Abs. 6 Satz 1 des Vermögensbildungsgesetzes zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören. Diese Entscheidung erging vor dem Beschluß des BVerfG, so daß aufgrund dieser Entscheidung eine Korrektur der fachgerichtlichen Rechtsprechung zu erwarten ist. Die Revision wird unter Az. III R 23/09 geführt.

In der Praxis müssen Sie darauf achten, diesen Sachverhalt zu erkennen, denn im nachgewiesenen Bruttolohn ist

► Steuermelder

dieser Betrag enthalten. Zur Ermittlung der Einkünfte und Bezüge ist es deshalb ratsam, sich grundsätzlich die Gehaltsbescheinigungen des Kindes vorlegen zu lassen.

In diesem Zusammenhang ist auf ein „ähnliches Rechtsproblem“ aufmerksam zu machen. Hier geht es um einen

Veräußerungsgewinn bei einem Vermögen, das dem Kind als Vermögensbasis zur Verfügung stehen soll. Ist damit dieser Gewinn als Einnahme zu erfassen, weil er nicht zum Unterhalt dient (FG Köln 10 K 118/06, DATEV-Dok. 3500009)?

Studiengebühren sind Sonderausgaben für die eigene Berufsausbildung. Prüfen Sie den richtigen Zeitpunkt der Berücksichtigung dieser Ausgaben unter steuerlichen Gesichtspunkten

Abstract: Die von den Studenten zu zahlenden Studiengebühren sind als Kosten der Berufsausbildung und somit als Sonderausgaben abzugsfähig. Dies läuft während des Studiums häufig ins Leere, so daß es auf die „richtige Finanzierung“ dieser Ausgaben ankommt. Dabei darf der Familienleistungsausgleich nicht übersehen werden!

Anlass: Erlaß vom 11.02.2009, erlassen von: Senatsverwaltung für Finanzen Berlin Az. III B – S-2221 – 10/2008,

Sonst. Fundstelle: DATEV-Dok. 5232062

Geschickte Finanzierung der Studiengebühren

Zu den Kosten der Berufsausbildung, die bis zu 4.000 EUR im Kalenderjahr abzugsfähig sind, gehören unter anderem auch Studiengebühren (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Diese Gebühren sind bei Bezahlung an den Schulträger als Sonderausgaben zu berücksichtigen; es kommt also auf den Abfluß der Geldmittel an (§ 11 EStG).

Studiengebühren werden u. a. über sogenannte Studienkredite von staatlichen Banken finanziert. In diesen Fällen fließen den Studenten während des Studiums diese Geldmittel zu und die Studiengebühr wird unmittelbar an die Hochschule/Universität bezahlt. Diese Kosten sind dann im Zeitpunkt der Zahlung absetzbar. Steuerlich betrachtet führt das häufig nicht zur steuermindernden Berücksichtigung dieser Aufwendungen, weil der Student selbst über keine besonderen Einkünfte verfügt.

Praxishinweis

Bei dem Modell der nachlaufenden Studiengebühren wird die Absetzbarkeit der Aufwendungen für die „Zukunft gesi-

chert“. Hier wird keine Vorfinanzierung durch einen Dritten vorgenommen, sondern es wird eine staatliche Stundung der Studienbeiträge vereinbart, verbunden mit einer einkommensabhängigen Rückzahlung.

Somit werden die Studiengebühren erst nach Abschluß des Studiums bezahlt. Sie sind im Zeitpunkt der Zahlung als Sonderausgaben abzugsfähig. Jetzt werden sich diese Aufwendungen eher steuermindernd auswirken, da in der Regel das Kind Einkünfte erzielt.

Doch wie immer hat jeder gute Vorschlag auch seine Schattenseiten! Bei dem Modell der nachlaufenden Studiengebühren müssen Sie beachten, daß diese Aufwendungen für die Prüfung der Einkünfte und Bezügegrenze des Kindes für den Erhalt von Kindergeld/Kinderfreibetrag von Bedeutung sein können (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Ist der Familienleistungsausgleich nur dadurch zu sichern, daß von den Einkünften und Bezügen des Kindes notwendigerweise die Studiengebühren abgezogen werden müssen, so ist das Modell der nachlaufenden Studiengebühren nicht empfehlenswert. Deshalb Vorsicht: Der Anspruch auf Familienleistungsausgleich kann gefährdet sein!

Zu vermerken ist noch, daß die Einkommensteuerreferenten des Bundes und der Länder diesen Sachverhalt unter dem Aspekt der Verhinderung der Steuerersparnis bei späterer Zahlung erwogen haben. Es ist der „Ausfall von Steueraufkommen zu befürchten“. Sie hatten tatsächlich „Gedanken daran verschwendet“, inwieweit es Möglichkeiten gibt, diese Handlung zu unterbinden, z. B. durch Änderung des EStG oder Spezialregelung in § 11 EStG. Es wäre weniger Steuerverschwendung gewesen, derartige Überlegungen zu Lasten der Bürger von vornherein zu unterlassen.

Veranstaltungen

60. Deutscher Anwaltstag in Braunschweig

Die ArGe Steuerrecht gestaltete einen steuerrechtlichen Vormittag

Das 60jährige Bestehen des Grundgesetzes am 23.05.2009 war der Anlaß, den 60. Deutschen Anwaltstag zur gleichen Zeit auszurichten und unter das Motto „60 Jahre Grundgesetz – den Rechtsstaat gestalten“ zu stellen. Nicht nur die Zentralveranstaltung und die Schwerpunktveranstaltung wurden diesem Thema gewidmet, auch die Arbeitsgemeinschaften und Ausschüsse setzten sich mit verfassungsrechtlichen Themen auseinander. Braunschweig ist eine schöne Stadt mit hoher Lebensqualität für ihre etwa 250.000 Einwohner und bot als historisch bedeutsamer Ort den rund 1.250 Teilnehmern den richtigen Rahmen für die Veranstaltungen vom 21. bis 23. Mai 2009. Die über 75 Veranstaltungen fanden parallel im historischen Landgericht in der Innenstadt und in der im neuzeitlichen Baustil errichteten Stadthalle statt.

Die ArGe Steuerrecht gestaltete am Freitag, 22.05.2009, von 09:00 bis 13:30 Uhr einen steuerrechtlichen Vormittag im Congress Saal der Stadthalle Braunschweig. Wie bereits im vergangenen Jahr standen auch dieses Mal wieder für Anwälte ausgesuchte Themen auf dem Programm. Die Zuhörer werden eine Bestätigung gem. § 15 FAO über die Fortbildung als Fachanwalt für Steuerrecht erhalten, wenn sie sich in die Anwesenheitslisten eingetragen haben. Die Beiträge der Referenten können auf der Homepage der ArGe Steuerrecht im DAV unter www.steuerrecht.org nachgelesen werden.

Im ersten Beitrag referierten Rechtsanwältin *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt, und Rechtsanwalt Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf, zu dem Thema „Eintritt in die Sozietät – Austritt aus der Sozietät – Steuerliche Folgen?“ Zunächst stellte *Sabine Unkelbach-Tomczak* den Bezug zum Motto des Anwaltstages her, indem sie ausgehend von der Frage, was das Grundgesetz und das Motto des DAT 2009 im Steuerrecht bedeuten, die Vorgaben des Grundgesetzes für das Steuerrecht präsentierte. Nach der Darstellung des Gesetzgebungsverfahrens kam sie zu dem Ergebnis, daß die Gestaltung des Rechtsstaats auch Gestaltung des Steuerrechts beinhaltet. Das Steuerrecht wird demnach von Bürgern, Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Recht-

sprechung interaktiv gestaltet. Die Gestaltung des Rechtsstaats und des Steuerrechts sind gleichzusetzen.

Die Möglichkeit der Gestaltung des Rechts durch die Bürger zeigt sich auch im Gesellschaftsrecht. Vor allem bei den für Rechtsanwälte zur gemeinsamen Berufsausübung zulässigen Personengesellschaften, der Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der Partnerschaftsgesellschaft gibt es nur wenige zwingende gesetzliche Bestimmungen. Die überwiegende Zahl der gesetzlichen Bestimmungen ist durch den Gesellschaftsvertrag abdingbar und damit ist das Verhältnis der Gesellschafter untereinander und zum Teil auch im Verhältnis zu Dritten individuell gestaltbar. Dies wurde bei der Erläuterung der Merkmale und dem Vergleich beider Gesellschaftsformen deutlich. Für die Haftung der Gesellschafter bei Eintritt in die und bei Austritt aus der Gesellschaft sowie für die Dauer der Mitgliedschaft in der Gesellschaft gilt die Gestaltungsfreiheit jedoch nur in beschränktem Maße.

Die Gestaltung der Rechtsverhältnisse dieser Personengesellschaften hat erhebliche steuerliche Auswirkungen, wie *Dr. Matthias Söffing* im steuerrechtlichen Teil des ersten Beitrags zeigte. Besonders kritische Situationen sind der Eintritt eines neuen Gesellschafter in und der Austritt eines Gesellschafter aus der Sozietät oder Partnerschaftsgesellschaft. Die zivil- und standesrechtlichen Folgen werden von den Beteiligten in der Regel berücksichtigt. Zu den steuerlichen Konsequenzen und den damit oft verbundenen finanziellen Einbußen siehe Seite 140 ff. (in diesem Heft)

Für die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten des Eintritts in eine Mitunternehmerschaft stellte *Dr. Söffing* anhand von Beispielen die Vor- und Nachteile des Einlage- und des Gewinnbeteiligungsmodells dar, mit denen die steuerlichen Folgen beeinflusst werden können. Den größeren Teil seines Vortrags widmete *Dr. Söffing* den steuerlichen Folgen des Austritts aus einer Mitunternehmerschaft. Nachdem er die allgemeinen steuerlichen Folgen eines Sozietätsaustritts erläutert hatte, stellte er diese für den Fall des Ausscheidens wegen Versterbens eines Sozius, den Fall des

► Veranstaltungen

Austritts bei Einstellung der beruflichen Tätigkeit, bei teilweiser Fortführung und bei vollständiger Fortführung der beruflichen Tätigkeit dar. Hier hängt es im wesentlichen von der Gestaltung des Übertragungsvorgangs und des Veräußerungspreises ab, ob steuerliche Begünstigungen oder gar Befreiungen genutzt werden können.

Abschließend empfahl *Dr. Söffing*, die steuerlichen Folgen der im konkreten Fall geplanten Gestaltung des Ein- und Austritts vor Abschluß des Vertrages oder der Realisierung des Vorgangs zu prüfen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden und steuerliche Begünstigungen nutzen zu können.

Mit dem zweiten Beitrag lenkten die beiden Referenten Rechtsanwalt und Steuerberater *Andreas Jahn*, Bonn, und Rechtsanwalt *Dr. Martin Wulf*, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin, die Aufmerksamkeit der Zuhörer auf eine künftige steuerliche Entwicklung, die für Rechtsanwälte zur Änderung der Ausübung ihrer Tätigkeit führen könnte. Es handelte sich um die Frage, ob Angestellte und Sozisten als Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker und Betreuer Auslöser für Gewerbe- und Umsatzsteuerprobleme der Rechtsanwaltssozietät sein können. Die Gefahr der Umqualifizierung freiberuflicher in gewerbliche Einkünfte, welche der Gewerbesteuer unterliegen, legte *Andreas Jahn* eindringlich anhand einer umfangreichen Zusammenstellung von Urteilen der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts dar. Anlaß für den Vortrag waren die Urteile des FG Köln vom 28.05.2008 (DStRE 2009, Heft 6, S. 341) und 13.08.2008 (BeckRS 2008, 26026729), in denen die Insolvenzverwaltung durch einen Rechtsanwalt als gewerbliche Tätigkeit eingeordnet wurde. Anhand der anderen Entscheidungen dieser Gerichte war festzustellen, daß neben den Insolvenzverwaltern auch Testamentsvollstrecker und Betreuer als gewerblich Tätige eingestuft wur-

den. Als Möglichkeit zur Vermeidung der Gewerblichkeit der Rechtsanwaltssozietät schlug *Andreas Jahn* vor, rechtlich unabhängige Gesellschaften mit dem ausschließlichen Zweck der Insolvenzverwaltung, Testamentsvollstreckung oder Berufsbetreuung zu errichten.

Zur Umsatzbesteuerung der Tätigkeit von Insolvenzverwaltern, Testamentsvollstreckern und Betreuern stellte *Dr. Martin Wulf* die grundsätzliche Frage, ob die Sozietät oder der angestellte Insolvenzverwalter der leistende Unternehmer und demzufolge umsatzsteuerpflichtig ist. Nach dem Umsatzsteuergesetz ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Demnach ist die Sozietät Unternehmer. Der bei der Sozietät angestellte weisungsgebundene Insolvenzverwalter ist somit kein Unternehmer. Anhand von Beispielen aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung demonstrierte *Dr. Wulf*, daß einerseits die Sozietät, andererseits aber auch der angestellte Rechtsanwalt hinsichtlich der Tätigkeit als Insolvenzverwalter als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer angesehen wird. Ähnlich uneinheitlich ist die Beurteilung für Testamentsvollstrecker, Notare, Straf- und Pflichtverteidiger.

Dr. Wulf erörterte drei Lösungsmöglichkeiten zur Beseitigung der Rechtsunsicherheit, nämlich (1) die Dienstleistungskommission nach § 3 Abs. 11 UStG, (2) die Abrechnung von Büro-Service-Leistungen im Verhältnis zwischen Sozietät und angestelltem Insolvenzverwalter oder Sozist und (3) die Verständigung mit dem zuständigen Finanzamt in formloser Weise oder als kostenpflichtige verbindliche Auskunft. Abschließend stellte er Argumente zur Verfügung, welche die Sozietät als umsatzsteuerlichen Unternehmer begründen.

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Sabine Unkelbach-Tomczak, Frankfurt

KOMPAKT UND KOMPETENT.



Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)

Aktuelles Handelsrecht 2009 (AktHR)

Praxiswissen für Berater

2009, 174 Seiten, DIN A4, € 45,-
ISBN 978-3-415-04187-5

Die Themen:

- ▶ Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)
- ▶ Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen
- ▶ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- ▶ Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsdokumenten sowie für die Veröffentlichung von Abschlüssen und Lageberichten
- ▶ Neuerungen zur Rechnungslegung von Personengesellschaften

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

G809

BOORBERG

Termine

September 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxis der Unternehmensumwandlung – Wege in die und aus der GmbH/GmbH & Co. KG	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	02.09.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungen nach dem SE-StEG, Fallstudien und praktische Lösungen	Dipl.-Fw. Dirk Krohn, Dipl.-Kfm. StB Lars Behrendt	03.09.2009, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Centrale für GmbH Sommerkongress – GmbH Beratung im Krisenjahr 2009	RA/FAStR Dr. Harald Schaumburg	04.09.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrategien in der Finanzkrise	Prof. Dr. Bert Kaminski	07.09.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax.: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die gemeinnützige GmbH	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	09.09.2009, Kassel,	Steuerakademie/Fortbildungswerk des StB-Verbands Hessen e.V. Tel.: 069/97 58 21-80 Fax.: 069/97 58 21-25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fit für Indien: Bilanz-, Steuer- und Rechtswissen kompakt!	RA Seema Bhardwaj-Lamprecht, RAe Rödl & Partner	10./11.09.2009	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax.: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereine, Stiftungen und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	15.09.2009, Köln	KAV Steuerrechtsausschuss Tel.: 02 21/9 40 21-00 Fax.: 02 21/9 40 21-01 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die gemeinnützige GmbH	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	16.9.2009, Frankfurt	Steuerakademie/Fortbildungswerk des StB-Verbands Hessen e.V. Tel.: 069/97 58 21-80 Fax.: 069/97 58 21-25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das BilMoG in der Bilanzierungspraxis	Prof. Dr. Carsten Theile, Mannheim	16.09.2009, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung der Anteile bei Kapitalgesellschaften	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies	22.09.2009, Brühl	Bundesfinanzakademie Brühl Tel.: 0 18 88/6 82-0 Fax.: 0 18 88/6 82-5 185 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	23.09.2009, Mannheim	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern nach BilMoG	StB Prof. Dr. Klaus Hahn	28./29.09.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Oktober 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kölner Tage Internationale Verrechnungspreise	WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff	01.10.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der mittelständische GmbH-Konzern – Aktueller Beratungsbedarf – Neuer Gesetze	WP/StB Dr. Norbert Neu	05.10.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechnungslegung nach IFRS	Prof. Dr. Klaus Hahn	06./07.09.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereine und Stiftungen – Brennpunkte des aktuellen Gemeinnützigkeitsrechts	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	09.10.2009, Kassel	Steuerakademie/Fortbildungswerk des StB-Verbands Hessen e.V. Tel.: 0 69/97 58 21-80 Fax.: 0 69/97 58 21-25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Kapitalkonten der Personengesellschaft, Handelsrechtliche und ertragsteuerliche Bedeutung – Änderungen durch die UntStRef 2008	Dipl.-Fw. Alfred P. Röhrig	12.10.2009, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuervermeidung und Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht	RA/FAStR/FAStrafR Dr. Rainer Spatscheck	22.10.2009, Brühl	Bundesministerium der Finanzen Tel.: 0 188 86 82-5 132 Fax.: 0 188 86 82-5 147 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



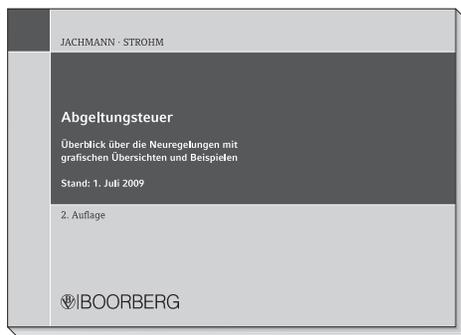
Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 1.7.2009

von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-Universität München, und Joachim Strohm, Wiss. Mitarbeiter, Ludwig-Maximilians-Universität München

2009, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, 176 Seiten, € 20,-; ISBN 978-3-415-04345-9



Die zum 1.1.2009 eingeführte Abgeltungsteuer hat die Besteuerung privater Kapitalanlagen grundlegend neu geregelt. Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit **grafischen Übersichten** und anschaulichen Beispielen zu allen wesentlichen Fragen der neuen Steuer.

Die Verfasser haben den Leitfaden für die Neuauflage erheblich erweitert. Sie berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer seit der Erstauflage erfahren hat, insbesondere die Ergänzungen bei der Besteuerung von Renten- und Lebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und die Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG).

Darüber hinaus widmen die Autoren der Besteuerung sonstiger Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG) mehr Raum als bisher. Sie haben das Steuerabzugs- und das Veranlagungsverfahren um eine Reihe von Aspekten ergänzt. Die Anzahl erklärender Beispiele wurde gegenüber der Erstauflage deutlich erhöht. Abgerundet wird die Neuauflage durch erweiterte Hinweise zu den Auswirkungen der Abgeltungsteuer bei §§ 17 und 23 EStG und einen Überblick über die bisher zur Abgeltungsteuer ergangenen Verwaltungsschreiben.

Rechtsstand der Broschüre ist der 1.7.2009.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
 Internet: www.boorberg.de
 E-Mail: bestellung@boorberg.de

SZ 709

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht:

15. Steueranwaltstag 2009

30. bis 31. Oktober 2009 in Berlin

§ 15 FAO geeignet

Leitung

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, Aachen
Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt a.M.

Dozenten

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Universität Düsseldorf
Dr. Gerrit Hölzle, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht und Steuerrecht, Kevelaer/Bremen
Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt, Frankfurt a.M.
Wilfried Mannek, Dipl.-Finanzwirt, Finanzministerium NRW, Düsseldorf
Dr. Andreas Mosbacher, Vorsitzender Richter am Landgericht Berlin
Heinz Neu, Richter am Finanzgericht Köln
Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf

Vorträge

Unternehmensverbundene Stiftungen und ihre Besteuerung
(Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen)

Bewertung von Betriebs- und Grundvermögen
(Wilfried Mannek)

Erste praktische Erfahrungen mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht
(Dr. Matthias Söffing)

Umsatzsteuer und umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz
(Dr. Gerrit Hölzle)

Neue Vorgaben zur Strafzumessung und Verjährung
(Dr. Andreas Mosbacher)

Deal und Verständigung – das Handwerkszeug des Steuerstrafverteidigers
(Dr. Rolf Schwedhelm)

Der Verlust der Verluste im Steuerrecht
(Heinz Neu)

Sanierung von Unternehmen
(Dr. Martin Klein)

Jeder Teilnehmer erhält umfangreiche Arbeitsunterlagen.

Termin und Tagungshotel

Freitag, 30. Oktober 2009, 9.15 Uhr bis
Samstag, 31. Oktober 2009, 12.45 Uhr
(insgesamt 10 Zeitstunden Unterricht)

Berlin • Hotel Adlon Kempinski
Fon 030 / 22610 • EZ/ÜF: ab 319,- EUR
Meldefrist im Hotel: 30. September 2009
(begrenzt Zimmerkontingent)

Gebühr

370,- EUR Mitglieder der ARGE
Steuerrecht
420,- EUR Mitglieder Anwaltverein/
FORUM Junge Anwaltschaft
470,- EUR Nichtmitglieder
zzgl. gesetzl. USt.

Seminar-Nr.: TD 52150-09

In der Seminargebühr enthalten ist ein
exklusives Rahmenprogramm am Frei-
tagabend. Nähere Einzelheiten werden
Ihnen spätestens 6 Wochen vor Ver-
anstaltungsbeginn bekannt gegeben.

Ihr Ansprechpartner

Rechtsanwalt Daniel von Bronewski
DeutscheAnwaltAkademie
Littenstraße 11 • 10179 Berlin
Fon 030 / 726153-120, Fax -111
d.vonbronewski@anwaltakademie.de

Diese Veranstaltung wird in Kooperation
mit der DeutschenAnwaltAkademie
durchgeführt.



DeutscheAnwaltAkademie



Deutscher Anwaltverein
Arbeitsgemeinschaft
Steuerrecht