

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2013

70. Ausgabe | 15. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

www.steuerrecht.org

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Gierlich **Nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**
- 4 Gierlich **Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung einer Steuerberaterkanzlei**
- 8 von Brocke **Quo Vadis Besteuerung von Streubesitzdividenden? Zu dem EuGHDivUmsG-Entwurf**
- 11 Dornbusch **Die Liquidation der grundstücksverwaltenden GmbH – gewerbesteuerliche Aspekte**
- 14 Stalleiken/Hildebrand **Berücksichtigung von Einkommensteuerschulden des Erblassers als Nachlaßverbindlichkeit**
- 19 Bock **Überlange Verfahren in Finanzsachen**
- 21 Wagner **Steuerrecht in der Schweiz**

28 Veranstaltungen

32 Termine

I. Die Anzahl der Gesellschaften, geordnet nach Rechtsformen, wird im Eidgenössischen Handelsregister der Schweiz immer bereits in der ersten Januar-Woche publiziert. Schade, daß andere Länder dies nie hinbekommen werden. Die Anzahl der Aktiengesellschaften stieg auf 198.432 im Jahr 2012 (2011: 194.289), die Anzahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) stieg 2012 auf 140.895 (2011: 133.104). Der Trend hin zu den „gängigen“ Kapitalgesellschaften setzte sich also fort.

II. „Gerade wenn man das Problem des Minderheitenschutzes Ernst nimmt, muß man als Ausgangspunkt festhalten, daß Leitungsmacht und Mehrheitsherrschaft im Verbandsrecht legitime Herrschaft ist“, so *Karsten Schmidt*. Allerdings ist vielerorts die Diktatur von Minderheiten zu beobachten, wonach derjenige versucht, Recht zu haben, der am lautesten schreit.

III. Es gibt Kuriositäten, die sich nur reiche Kleinstaaten leisten können: Da die fünf Regierungsmitglieder in Liechtenstein nicht Mitglieder des 25-köpfigen Landtages sind, scheiden diese beim Ausscheiden aus der Regierung auch aus der Politik aus. Nach den Wahlen Anfang Februar 2013 traf es den langjährigen Regierungschef und zuvor Regierungschef-Stellvertreter *Klaus Tschütscher* (VU) sowie dessen Koalitionspartner aus der vergangenen Legislaturperiode *Martin Mayer* (FBP), deren Ausscheiden bereits seit Mai 2012 feststand. Nach der Kandidatur von immerhin nunmehr vier (statt wie bisher drei) Gruppierungen kam es wieder zu einer „Großen Koalition“ zwischen FDP und VU. Die beiden Gruppierungen Freie Liste (FL) und Die Unabhängigen (DU) kannibalisieren sich nicht, wie es erwartet worden war (ähnlich wie es bereits 1989 in ähnlicher Konstellation der Fall war), unterhalb der 8%-Klausel gegenseitig. Sie kamen beide in den Landtag (DU mit 4 Sitzen bei 15,3 Prozent der Stimmen), die FL steigerte sich wieder von einem Sitz auf drei mit 11,1 Prozent. Die 26,4 Prozent der Wähler als Protestwähler abzutun, verbietet sich. Allerdings dürfte der bisherige Regierungschef *Klaus Tschütscher* Recht haben, der zwar keine Politikverdrossenheit, wohl aber eine deutliche Parteienverdrossenheit sichtete.

Verlierer war die stärkste Partei FBP, die bereits bei der letzten Wahl 5,2 Prozent verlor, nunmehr weitere 3,5 Prozent, was immerhin noch 40 Prozent ausmachte. „Großer“ Verlierer war die VU, die von 13 auf 8 Sitze absackte (33,5 Prozent der Stimmen). Die neue Regierung wird nun unter der Führung der FBP mit dem neuen Regierungschef *Adrian Hasler* gebildet werden.

Einen schönen restlichen Winter und ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

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

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

Die 71. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin in Bonn; **Klaus von Brocke**, Rechtsanwalt in München; **Stephan Dornbusch**, Rechtsanwalt in Bonn; **Rüdiger Bock**, Rechtsanwalt in Konstanz; **Jörg Stalleiken** und **Christina Hildebrand**, Rechtsanwälte in Bonn; **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Rechtsanwältin in Frankfurt; **Jürgen Wagner**, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 111,- EUR, ab 2013 117,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Nachträgliche Schuldzinsen als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Dorothee Gierlich, Meyer-Köring, Bonn

1. Änderung der Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen, die nach der Veräußerung der Immobilie gezahlt werden

Nachdem der BFH bislang in ständiger Rechtsprechung¹ die Auffassung vertrat, daß Schuldzinsen, die der Steuerpflichtige auch noch nach der Veräußerung des Vermietungsobjektes an das Kreditinstitut zahlt, nicht als (nachträgliche) Werbungskosten zu berücksichtigen sind, hat er diese Rechtsprechung nunmehr kürzlich mit Urteil vom 20.06.2012² aufgegeben. In der Vergangenheit hatte der BFH die fehlende Abzugsfähigkeit der nachträglich anfallenden Schuldzinsen stets mit einem Verweis auf den notwendigen – *jedoch fehlenden* – Veranlassungszusammenhang zwischen den auch noch nach der Veräußerung aufgewendeten Schuldzinsen und den vormals gezogenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begründet. Fehle ein objektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Nutzungsüberlassung mit dazu korrespondierender Vermietungsabsicht, so fehle der Zahlung der Schuldzinsen der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang zu den steuerpflichtigen Einkünften. Daran hält der Senat nunmehr nicht mehr fest. Ungeachtet dessen knüpft er die Abzugsfähigkeit an enge Bedingungen, die es zu erfüllen gilt. In weiser Voraussicht hatte das FG Düsseldorf³ nur wenige Wochen zuvor die Abzugsfähigkeit nachträglich anfallender Schuldzinsen, die ihren Ursprung in der Finanzierung des Vermietungsobjektes gefunden hatten, bereits bejaht.

Mit Urteil vom 01.08.2012⁴ hat der IX. Senat in Abgrenzung zu seiner Entscheidung vom 20.06.2012 noch einmal klarstellend festgestellt, daß die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, die im Zusammenhang oder im Nachgang zu einer steuerpflichtigen Veräußerung i. S. d. § 23 EStG anfallen, zwar grundsätzlich denkbar ist, die Abzugsfähigkeit jedoch auch voraussetzt, daß ein tatsächlicher Zusammenhang zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) gegeben sei.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen (Schuldzinsen, Notar- und Gerichtskosten) sind daher nur dann abzugsfähig, wenn die Veräußerung auch tatsächlich (steuerpflichtig) realisiert wird.⁵ Die nach der Veräußerung anfallenden Schuldzinsen sind daher zukünftig zwar grundsätzlich abzugsfähig; Voraussetzung ist jedoch, daß der erzielte (steuerpflichtige) Veräußerungserlös zur Tilgung des zu diesem Zeitpunkt noch valutierenden Darlehens nicht ausreicht.⁶

2. Abzugsfähigkeit nachträglich anfallender Schuldzinsen als (nachträgliche) Werbungskosten – BFH, Urteil vom 20.06.2012, IX R 67/10

Der Kläger des Streitfalls IX R 67/10 erwarb im Jahr 1994 ein Immobilienobjekt zu einem Kaufpreis von rund 1,8 Mio. EUR. Einen Teilbetrag in Höhe von rund 1,4 Mio. Euro finanzierte der Kläger über Darlehen. Im Jahr 2001 veräußerte der Kläger das Objekt zu einem Kaufpreis von rund 1.073.000 EUR. Es ergab sich unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten ein Veräußerungsverlust von rund 792.000 EUR. Der im Rahmen der Veräußerung erzielte Erlös reichte jedoch nach den Feststellungen des FG nicht aus, um das noch offenstehende Darlehen zum Zeitpunkt der Veräußerung abzulösen. Der Kläger begehrte für das Streitjahr 2004 die Berücksichtigung der von ihm aufgewendeten (nachträglichen) Schuldzinsen. Durch die Aufgabe der Vermietungstätigkeit wird kein neuer (steuer-schädlicher) Veranlassungszusammenhang geschaffen.

Nachdem das FG Baden-Württemberg⁷ die Klage abgewiesen hatte, gab der BFH dem Kläger unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung Recht. Die Schuldzinsen für ein Darlehen, das ursprünglich zur Finanzierung von Anschaffungskosten einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommen wurde, sind grundsätzlich auch dann noch als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig, wenn das Gebäude veräußert wird **und** der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die zu diesem Zeitpunkt noch bestehende Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Vgl. nur BFH, Urteil vom 07.08.1990, VIII R 67/86, BFHE 162, 48.

2 BFH, Urteil vom 20.06.2012, IX R 67/10, DStR 2012, 1801.

3 FG Düsseldorf, Urteil vom 09.07.2012, 9 K 4673/08 E, abrufbar unter: http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/j2012/9_K_4673_08_Eurteil20120709.html; vormals bereits FG Düsseldorf, Beschluß vom 30.05.2011, 9 V 1474/ A F, BB 2011, 1878.

4 BFH, Urteil vom 01.08.2012, IX R 8/12, DStR 2012, 1903.

5 BFH, Urteil vom 01.08.2012, IX R 8/12, DStR 2012, 1903.

6 BFH, Urteil vom 20.06.2012, IX R 67/10, DStR 2012, 1801.

7 ► FG Baden-Württemberg, Urteil vom 01.07.2010, 13 K 136/07, EFG 2010, 1052.

Im wesentlichen begründet der BFH die Änderung seiner Rechtsprechung mit der von dem Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Erlaß des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002⁸ getroffenen Entscheidung, auch Wertsteigerungen im Privatvermögen der Besteuerung zu unterwerfen. Der IX. Senat folgte damit der sehr gut geführten Argumentation der Revision. Bislang hatte der BFH die fehlende Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen damit gerechtfertigt, daß ein nicht steuerbarer Veräußerungsvorgang den ursprünglich gegebenen Veranlassungszusammenhang zwischen Werbungskosten und Einkünfteerzielung eliminiere. Habe der Gesetzgeber aber die Entscheidung getroffen, Veräußerungsgewinne im Privatvermögen (weitgehend) der Besteuerung zu unterwerfen, so müsse auch der Abzug nachträglicher Finanzierungsaufwendungen, die ihren Ursprung in der Finanzierung des Privatvermögens, das steuerpflichtig veräußert wird, haben, auch noch nachträglich abzugsfähig sein. Ein nachträglicher Schuldzinsenabzug rechtfertige sich daher aufgrund der „nachlaufenden“ Steuerverstrickung, die ihren Ursprung in der Einkünfteerzielungsabsicht habe, die Motiv für die Aufnahme des Darlehens gewesen sei. Die Argumentation war bereits aus der Literatur⁹ bekannt. Die bisherige Praxis zeigte jedoch immer wieder vehemente Widersprüche der Finanzbehörden,¹⁰ so daß die klaren Worte des IX. Senats begründenswert sind.

Der BFH bejaht die Fortwirkung des ursprünglich einmal gesetzten Veranlassungszusammenhangs jedoch nur unter der Bedingung, daß der erzielte Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Immobilienobjektes aufgenommene Darlehen zum Zeitpunkt der Veräußerung mit Hilfe des Veräußerungserlös abzulösen. Eine weitere Ausnahme (keine Abzugsfähigkeit) soll Geltung haben, wenn der Steuerpflichtige zwar ursprünglich mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat – *Darlehensaufnahme mit einer auf Dauer angelegten Vermietungsabsicht* –, seine Absicht zu einer (weiteren) Einkünfteerzielung jedoch bereits vor der Veräußerung des Immobilienobjektes aus anderen Gründen aufgegeben hat. Im übrigen ließ der Senat ganz ausdrücklich offen, ob und inwieweit darüber hinaus überlagernde private Motivationen den Schluß rechtfertigen können, daß nachträglich anfallende Schuldzinsen ihren Ursprung nicht mehr in der ursprünglich zu Vermietungszwecken aufgenommene Schuld haben.

3. Keine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, die ihren Ursprung in einer gescheiterten Veräußerung des Vermietungsobjekts haben – BFH, Urteil vom 01.08.2012, IX R 8/12

Der Kläger des Streitfalles IX R 8/12 vermietete mehrere Objekte. Im Streitjahr 2007 beabsichtigte er, eines seiner Immobilienobjekte, das nach seinem Vortrag weniger als zehn

Jahre Bestandteil seines Immobilienvermögens war, zu veräußern. Wegen Finanzierungsproblemen auf Seiten des (potentiellen) Erwerbers scheiterte die Veräußerung. Der Kläger brachte in diesem Zusammenhang im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2007 Notar- und Gerichtskosten i.H.v. 5.149,83 EUR und Bewertungskosten i.H.v. 60,51 EUR in Ansatz. Das beklagte Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.¹¹

Schlägt die beabsichtigte (steuerpflichtige) Veräußerung eines Immobilienobjekts fehl, liegt weder ein steuerbarer Zusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch zu den Einkünften i.S.d. §23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor.

Der IX. Senat bestätigt die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, daß im Falle der gescheiterten (steuerpflichtigen) Grundstücksveräußerung sowohl der Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. §21 EStG als auch der erforderliche Zusammenhang zu den sonstigen Einkünften i.S.d. §23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlt.

Wenn es sich bei dem Tatbestand des §23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG um einen sog. gestreckten Steuertatbestand handele, dessen Verwirklichung mit der Anschaffung des Grundstücks beginnt, können Aufwendungen, die während des zehnjährigen Spekulationszeitraums anfallen, nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn es tatsächlich zu einem Veräußerungsgeschäft kommt und sich der Tatbestand des §23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG tatsächlich verwirklicht. Subjektive Merkmale können keine Berücksichtigung finden, so der Senat. Darüber hinaus konnte der Senat auch keinen Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erkennen. Dies rechtfertigt er mit dem Verweis auf das die Aufwendungen „auslösende Moment“. Dieses sei ausschließlich in der beabsichtigten Veräußerung zu sehen.

4. Praxishinweis

Mit seinem Urteil vom 20.06.2012 zieht der IX. Senat gleich auf mit der vom VIII. und X. Senat des BFH vertretenen Rechtsauffassung.

Der X. Senat hatte bereits mit Urteil vom 28.03.2007¹² entschieden, daß im Falle der Betriebsaufgabe Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten insoweit als

8 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BGBl. I 1999, 402.

9 Jachmann/Schallmoser, DStR 2011, 1245, m. w. N.

10 Vgl. bspw. OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 21.01.2011, S 2211 A-17-St 214, DStR 2011, 628.

11 Hessisches FG, Urteil vom 16.08.2011, 9 K 71/10, DStRE 2011, 1112.

12 BFH, Urteil vom 28.03.2007, X R 15/04, BStBl. II 2007, 642.

nachträgliche Betriebsausgabe zu qualifizieren sind, als die ihnen zugrunde liegende Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht durch eine mögliche Verwertung von Aktivvermögen getilgt werden kann. Mit Urteil vom 16.03.2010¹³ hatte der VIII. Senat bestätigt, daß die Schuldzinsen, die ihren Ursprung in der Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i. S. d. § 17 EStG haben und erst nach der Veräußerung der Beteiligung – oder Auflösung der Gesellschaft – anfallen, (ab VA 1999) zum nachträglichen Werbungskostenabzug zuzulassen sind. Der VIII. Senat begründete die Änderung seiner Rechtsprechung im Jahr

2010 mit einem Verweis auf die Abzugsfähigkeit nachträglich entstandener Betriebsausgaben im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG und die geänderte Rechtsprechung des X. Senats.¹⁴ Die Senate haben damit den Kreis geschlossen.

13 BFH, Urteil vom 16.03.2010, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787.

14 BFH, Urteil vom 28.03.2007, X R 15/04, BStBl. II 2007, 642.

Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung einer Steuerberaterkanzlei

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Dorothee Gierlich, Meyer-Köring, Bonn

1. Worum geht es?

Eine gemäß §§ 18 Abs. 3, 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigte Teilbetriebsveräußerung kann vorliegen, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er als völlig selbständigen Betrieb erworben und sodann bis zu seiner Veräußerung – neben anderen Steuerberatungspraxen – im wesentlichen unverändert fortgeführt hat.

Mit Urteil vom 26.06.2012¹ hat der BFH nunmehr entschieden, daß eine gemäß §§ 18 Abs. 3 Satz 1, 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung nicht nur bei Vorliegen einer der beiden von ihm in der Vergangenheit gebildeten (alternativen) Fallgruppen gegeben sein kann, sondern auch dann, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als völlig selbständigen Betrieb erworben und bis zu ihrer Veräußerung im wesentlichen unverändert fortgeführt hat. Ein Überschneiden des örtlichen Wirkungskreises der Praxen allein steht der Steuerbegünstigung damit nicht (mehr) grundsätzlich entgegen. Nach der Auffassung des BFH ist die Beantwortung der Frage, ob es sich bei der veräußerten Praxis um einen selbständigen Vermögensteil i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG handelt, maßgeblich von der Gesamtwürdigung sämtlicher tatsächlicher Umstände beeinflusst. Die von ihm in der Vergangenheit gebildeten (alternativen) Fallgruppen will der Senat daher zukünftig als Sachverhalte mit (nur) indizieller und nicht mit tatbestandlicher Bedeutung versehen sehen. Für das Vorliegen eines selbständigen Vermögensteils spricht danach insbesondere, daß der Freiberufler die von ihm veräußerte Praxis nach deren Erwerb bis zur Veräußerung als selbständige Einheit unverändert fortgeführt hat. Die Anerkennung der Selbständigkeit der betroffenen Praxis setzt in diesem Zusammenhang dann allerdings wiederum voraus, daß die betroffene Praxis bis zur späteren Veräußerung „autark“ bleibt und der Freiberufler keine eingliedernden Maßnahmen in personeller und organisatorischer Hinsicht vorgenommen hat.

2. Steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung i. S. d. §§ 18 Abs. 3 Satz 1, 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG

Bereits seit dem Beginn der 1960iger Jahre beurteilt die Rechtsprechung die Voraussetzungen der steuerbegünstigten Veräußerung eines Teilbetriebes i. S. d. § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG sehr restriktiv. Die Regelung des § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG ist nach der Definition der Rechtsprechung nur dann einschlägig, wenn ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebes, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebes im einkommensteuerrechtlichen Sinne aufweist und als solcher lebensfähig ist.² Steht in diesem Zusammenhang die Veräußerung einer von mehreren Freiberuflerpraxen in Rede, so ist die Veräußerung nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen wiederum nur dann als tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung i. S. d. §§ 18 Abs. 3 Satz 1, 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG zu qualifizieren, wenn

- eine von zwei verschiedenartigen freiberuflichen Tätigkeiten – mit zugehörigen *unterschiedlichen* Kunden- oder Patientenkreisen – vollständig aufgegeben wird (1. Fallgruppe) oder
- die freiberufliche Arbeit – bei gleichartigen Tätigkeiten – in einem von mehreren räumlich abgegrenzten Wirkungskreisen zumindest vorübergehend vollständig eingestellt wird (2. Fallgruppe).³

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 BFH, Urteil vom 26.06.2012, VIII R 22/09, DStR 2012, 1850.

2 BFH, Urteil vom 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409, m. w. N.

3 Vgl. auch Wacker in Schmidt, EStG, 31. Aufl., 2012, § 18 Rn. 250 m. w. N.

3. Einer von mehreren räumlich abgegrenzten Wirkungskreisen

Den Begriff der (gewerblichen) Teilbetriebsveräußerung ergänzte der BFH für den Bereich der freiberuflichen Tätigkeit bereits vor mehreren Jahrzehnten⁴ um die Voraussetzung des „räumlich getrennten Wirkungskreises“. Der BFH rechtfertigt dies in Abgrenzung zu der Teilbetriebsveräußerung eines gewerblich (selbständig) Tätigen mit dem Verweis auf die Personenbezogenheit der selbständigen Arbeit eines Freiberuflers. In Streitfällen unterschied man demnach bis dato nicht nur streng nach der Fallgruppenzugehörigkeit, sondern stellte zugleich innerhalb der 2. Fallgruppe fokussierend auf die räumlich-örtliche Komponente der Sachverhaltsgestaltung ab. Lag eine gleichartige Tätigkeit vor, die in (zumindest) zwei Praxen ausgeübt wird, so konnte die Teilpraxisveräußerung nur dann als steuerbegünstigte Veräußerung i.S.d. §§ 18 Abs. 3 Satz 1, 34, 1, 2 Nr. 1 EStG qualifiziert werden, wenn die Tätigkeit von *vornherein* organisatorisch in zwei – räumlich-örtlich selbständige – Teilbereiche aufgeteilt worden war.⁵

4. Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang steht steuerbegünstigter Teilpraxisveräußerung nicht entgegen

Führt der Freiberufler seine bisherige freiberufliche Tätigkeit im Nachgang zu einer Teilpraxisveräußerung fort, so ist dies nicht steuerschädlich, wenn die teilweise Fortführung nur von geringem Umfang ist. Ein nur geringer Umfang liegt vor, wenn die auf die fortgeführte freiberufliche Tätigkeit entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Teilbetriebsveräußerung weniger als 10% der gesamten Einnahmen ausmachten.⁶ Unter Berücksichtigung der 10%igen Geringfügigkeitsgrenze ist demnach auch eine Zurückbehaltung von Patienten oder Mandanten im Zusammenhang mit einer steuerbegünstigten Veräußerung einer Teilpraxis denkbar.

5. Der Streitfall VIII R 22/09

Der Kläger, der Steuerberater als auch Wirtschaftsprüfer ist, betrieb neben einer Steuerberaterpraxis in C zwei weitere Praxen in A und B, die räumlich betrachtet nur rund 22 km voneinander entfernt lagen. Die Steuerberatungspraxis A hatte der Kläger bereits 1983 erworben und fortgesetzt. Die Praxis B hatte er 1988 zunächst hälftig und sodann vollständig im Jahr 1991 übernommen und fortgeführt. Im Jahr 1991 gründete er die Praxis C.

Mit Wirkung zum 02.01.1998 veräußerte der Kläger die Praxis B und verpflichtete sich zugleich, noch bis zum Juni 1998 für die Erwerber tätig zu sein. Man vereinbarte für die Übertragung des Mandantenstammes und der Betriebs-

und Geschäftsausstattung einen Kaufpreis von insgesamt 900.000 DM. Der Patientenstamm B war, so der Vortrag des Klägers, historisch gewachsen und seinem Ursprung nach bereits durch den Vorgänger B aufgebaut worden. Der Kauf- und Übertragungsvertrag wurde durch ein Konkurrenzverbot ergänzt, mit dem dem Kläger untersagt wurde, innerhalb von vier Jahren nach dem Übertragungstichtag in B bzw. in einem Umkreis von 20 km von B als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer tätig zu sein. Von dem Konkurrenzverbot ausgenommen waren die Orte X, Y, A und Z. Für den Fall, daß Mandanten der Praxis B der Übernahme durch die Erwerber nicht zustimmen sollten, sollten die betroffenen Mandanten nicht von dem vereinbarten Konkurrenzverbot erfaßt sein und sich der Kaufpreis entsprechend herabsetzen.

Vor der Veräußerung der Praxis B hatte der Kläger seine Wirtschaftsprüfungsmandate gebündelt und auf eine GmbH unter seiner Leitung übertragen. Der Kauf- und Übertragungsvertrag (Praxis B) umfing die Wirtschaftsprüfungsmandate des Klägers nicht.

In der Praxis B hatte der Kläger, was insofern unstrittig war, auch Mandate durch Personal bearbeiten lassen, das der Praxis B zugeordnet war. Diese in B bearbeiteten Auftragsmandate waren den Praxen A und C zuzurechnen. Die Abgrenzung der Mandantenkreise A, B und C nahm der Kläger nicht über die Zuordnung nach örtlichen Kriterien, sondern über die Verwendung unterschiedlicher DATEV-Zugangsnummern vor. Obgleich der Kläger zwar auch über die Praxis B Rechnungen gegenüber seinen Mandanten aus C und A und zugleich über die Praxis A auch Rechnungen gegenüber Mandanten aus B und C fakturierte, fielen die Erlöse der Auftragsmandate ausschließlich dem (jeweiligen) Stammbüro im Wege einer jährlichen Ergebnisabgrenzung zu. Auch diese in der Praxis B bearbeiteten Auftragsmandate erfaßte der Kauf- und Übertragungsvertrag nicht.

Streitig war die Frage, ob die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung (ursprünglich) in der Praxis B bearbeiteten Auftragsmandate aufgrund der arbeitsorganisatorischen „Zuordnung“ auch der Praxis B zuzurechnen sind und infolgedessen durch das „Zurückbehalten“ dieser Auftragsmandate angenommen kann, daß der Kläger auch nach der Praxisveräußerung weiterhin im räumlichen Wirkungskreis der Praxis B tätig geworden ist. Die 10%ige Geringfügigkeitsgrenze griff von vorneherein aufgrund des in Rede stehenden Umsatzvolumens der Auftragsmandate nicht. Die Vorinstanz wies die Klage ab.

4 Vgl. nur BFH, Urteil vom 10.10.1963, IV 198/62 S, BStBl. III 1964, 120.

5 BFH, Urteil vom 14.05.1970, IV 136/65, BStBl. II 1970, 566; Urteil vom 14.03.1975, IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661; Urteil vom 29.10.1992, IV R 16/91, BStBl. II 1993, 182.

6 BFH, Urteil vom 20.01.2009, VIII B 58/08 (NV), BFH/NV 2009, 756 (NV).

6. Keine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung aufgrund Aufteilung eines einheitlichen Mandantenstamms

Nachdem der Senat mit einer Zusammenfassung zu den von der Rechtsprechung in der Vergangenheit aufgestellten Kriterien der steuerbegünstigten Teilpraxisveräußerung in die Entscheidungsgründe einführt, stellt er noch einmal klarstellend fest, daß die Aufteilung eines ursprünglich einheitlichen Mandantenstamms für sich allein nicht zur Annahme einer Teilpraxis i.S.d. § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG führen kann. Zugleich stellt er allerdings auch fest, daß die in der Vergangenheit aufgestellten Fallgruppen der steuerbegünstigten Teilpraxisveräußerung nicht im tatbestandlichen, sondern vielmehr im indiziellen Sinne zu verstehen sind. Ausgehend von der einschlägigen Fallvariante sei vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen und diese im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu bewerten.

7. Im wesentlichen unveränderte Fortführung der organisatorischen Einheit bis zum Zeitpunkt der Veräußerung

Die Kernaussage des Streitfalls VIII B 58/08 ist kurz zusammengefaßt: Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann auch dann vorliegen, wenn ein Freiberufler eine Beratungspraxis veräußert, die er neben anderen Praxen als selbständigen Betrieb erworben und als solches bis zur ihrer Veräußerung im wesentlichen unverändert fortgeführt hat. Ob die freiberufliche Tätigkeit in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Bereichen ausgeübt worden ist, ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidend, wenn die zum Zeitpunkt des Erwerbs gegebene (personelle und organisatorische) Selbständigkeit der Beratungspraxis bis zur Veräußerung erhalten und nicht durch organisatorische Eingliederungsmaßnahmen aufgegeben worden ist. Zu entscheiden ist in diesem Zusammenhang anhand objektiver Umstände. Die vorzunehmende Gesamtwürdigung dieser Umstände ermöglicht es daher, den Tatbestand der Teilpraxisveräußerung auch bei weniger typischer Sachverhaltsgestaltung zu bejahen.

8. Außenwirksame Bezeichnung als „Zweigstelle“ nicht grundsätzlich tarifschädlich

Da die Vorinstanz keine Feststellungen zu dem Vortrag des Klägers, er habe die Praxis in B bis zu ihrer Veräußerung *im wesentlichen unverändert* fortgeführt, getroffen hatte, verwies der Senat den Streitfall zurück. Im Revisionsverfahren blieb somit leider offen, ob eine in personeller und organisatorischer Hinsicht unveränderte Praxisfortführung zu bejahen ist. Von nicht nur geringem Interesse für Praxis

und die Gestaltungsberatung sind jedoch die rechtlichen Hinweise, die der Senat der Vorinstanz dankenswerterweise erteilt:

- Eine im wesentlichen unveränderte Fortführung der veräußerten Teilpraxis setzt voraus, daß einerseits die vormalig erworbenen Mandate während der Besitzzeit keiner anderen Praxis und andererseits die während der Besitzzeit in anderen Zusammenhängen erworbenen Mandate nicht der veräußerten Teilpraxis zugeordnet worden sind.

Der Senat rechtfertigt dies mit einem Hinweis auf die Bedeutung des Mandantenstammes des Freiberuflers. Der Mandantenstamm stellt die wesentliche Betriebsgrundlage des Freiberuflers dar. Zugleich stellt der Senat allerdings auch klar, daß ein Mandantenstamm keine statische, sondern vielmehr eine sich kontinuierlich durch Zu- und Abgänge verändernde Gesamtheit bildet. Solange der Freiberufler also während seiner Besitzzeit lediglich weitere Mandanten hinzuakquiriert, die (ausschließlich) die streitgegenständliche Praxis aus räumlichen Gründen aufsuchen, steht dies einer unveränderten Fortführung der Praxis nicht entgegen.

- Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung ist zur Beurteilung der Frage, ob die veräußerte Praxis in **personeller und organisatorischer** Hinsicht im wesentlichen unverändert fortgeführt worden ist, als Ausgangspunkt auf den organisatorischen Zustand abzustellen, den die Praxis zum Zeitpunkt des vormaligen Erwerbs aufwies.

Einer während der Besitzzeit gewählten außenwirksamen Bezeichnung der veräußerten Praxis (z. B. Dépendance, Büro in [...], Zweigstelle) kommt in diesem Zusammenhang keine streitentscheidende Bedeutung zu. Die bloße Bezeichnung ist vielmehr als lediglich formaler (außenwirksamer) Aspekt zu bewerten, der im tatsächlichen Sinne keinen Widerspruch zu der geforderten organisatorischen Selbständigkeit der veräußerten Teilpraxis begründet. Die organisatorische Selbständigkeit beurteilt sich ausschließlich nach objektiven Kriterien und unterliegt keinem Wahlrecht.

- Die Bearbeitung verschiedener Auftragsmandate durch das Personal der veräußerten Praxis ist nicht steuerschädlich, wenn in diesem Zusammenhang eine organisatorische eingliedernde Maßnahme betreffend dieser Auftragsmandate unterbleibt.

Die **Nutzung freier Personalkapazitäten** in der veräußerten Praxis B und die damit in Verbindung stehende Bearbeitung der Auftragsmandats der Praxis A und/oder C führt somit für sich allein nicht zu einer eingliedernden Maßnahme und zugleich zu keiner Verlagerung der Betriebsgrundlage. Der Senat bestätigt damit, daß insbesondere die „Fremdvergabe“ von (lohn-)buchhalterischen Tätigkeiten und Jahresabschlußarbeiten der organisatorischen Selbständigkeit der auftragsnehmenden Praxis nicht entgegensteht. Dies ist insofern konsequent, als die Fremdvergabe auch nicht die Selbständigkeit

der Praxis A zu Fall bringen kann. Voraussetzung ist jedoch stets das Fehlen einer eingliedernden Maßnahme; die Auftragsmandate müssen separiert sein. Im Streitfall hatte der Kläger dies über die Vergabe unterschiedlicher DATEV-Zugangsnummern organisiert.

- Für die Zuordnung der **während der Besitzzeit hinzuakquirierten Mandate** und die Beurteilung der Frage, ob der die Betriebsgrundlage der veräußerten Teilpraxis bildende Mandantenstamm vollständig veräußert worden ist, ist allerdings die räumliche Zuordnung von entscheidender Bedeutung. Entscheidend ist, ob der (jeweilige) Mandant aufgrund seiner räumlichen Nähe zu einer Beratung in die veräußerte Praxis gekommen ist oder ob er sich in einer der anderen Praxen des Freiberuflers beraten lassen wollte.

An dieser Stelle greift der Senat auf das von ihm in der Vergangenheit aufgestellte Kriterium des (getrennten) räumlichen Wirkungskreises zurück. Eine örtlich-räumliche Überschneidung der Wirkungskreise des Freiberuflers im Wege der Auftragsvergabe – zwecks ökonomischer Nutzung der vorhandenen Personalressourcen – steht der **organisatorischen Selbständigkeit der Praxiseinheit** zwar grundsätzlich nicht entgegen.

Anders verhält es sich jedoch, wenn die Überschneidung nicht auf eine wirtschaftliche Entscheidung des Berufsträgers selbst zurückzuführen ist, sondern es sich vielmehr um eine bewußte Entscheidung des Mandanten handelt, da dieser bewußt das Büro A und nicht das Büro B zur Einholung des Rechtsrats ausgewählt hat. Denn nach der Ansicht des Senats hat die Lage des Büros des Freiberuflers maßgebliche Bedeutung für die Bestimmung des räumlichen Wirkungskreises. Der Freiberufler muß die neu hinzugewonnenen Mandate demnach also unter Berücksichtigung der Entscheidung des (jeweiligen) Mandanten zugeordnet haben. Eine „vermischende“ Überschneidung muß in räumlicher Hinsicht ausgeschlossen sein. Welche konkrete Bedeutung dann die zwischen den einzelnen Praxen des Freiberuflers liegende Entfernung aufweist, ließ der BFH bedauerlicherweise offen.⁷ Sollte es allerdings in vergleichbaren Streitfällen im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung der objektiven Umstände zu Zweifelsfällen betreffend der eindeutigen Zuordnung der während der Besitzzeit hinzugewonnenen Mandate kommen, dürfte dies nicht grundsätzlich als tarifschädlich zu bewerten sein. Denn der VIII. Senat verweist für etwaige Zweifelsfälle auf seine Rechtsprechung zur 10%igen Geringfügigkeitsgrenze.⁸

- Die vollständige Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit im (ursprünglichen) örtlichen Wirkungskreis ist unerlässlich. Fehlt sie, entfällt die Tarifiermäßigkeit.

Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann nur dann vorliegen, wenn die der veräußerten Teilpraxis zuzurechnenden Mandate nach der Veräußerung – und nach Ablauf der Übergangszeit – nicht weiter beraten werden. Offen ließ der BFH dabei die Frage, ob die

Neuakquirierung im bisherigen örtlichen Wirkungskreis der veräußerten Teilpraxis nach der Veräußerung steuerschädlich sein kann.

In dem zur Entscheidung vorliegenden Streitfall war derartige nicht streitentscheidend. Im Streitfall beinhaltete der Kauf- und Übertragungsvertrag ein strafbewehrtes Konkurrenzverbot. Nach dem unwidersprochenen Vortrag des Klägers hatten ihn die Erwerber der Praxis B auch nicht wegen Verletzung des Konkurrenzverbots in Anspruch genommen. Darüber hinaus bewirkte die vereinbarte Mandantenschutzklausel, daß der Kläger im Falle der Neuakquirierung in den Orten, die das Konkurrenzverbot nicht erfaßte, die bisherige Tätigkeit am bisherigen Wirkungskreis der Teilpraxis B nicht (steuerschädlich) fortsetzen würde.

In anders gelagerten Streitfällen kann ggf. der Verweis auf die 10%ige Geringfügigkeitsgrenze Abhilfe schaffen.

9. Leitgedanke der eindeutigen und historisch dokumentierten personellen und organisatorischen Zuordnung innerhalb der sich überschneidenden geographischen Wirkungskreise des Freiberuflers

Obleich der Streitfall VIII R 22/09 vordergründig nicht die 1. Fallgruppe betraf und die Praxis zeigt, daß der Nachweis des Vorliegens verschiedenartiger Tätigkeiten in Einzelfällen – *dank berufsrechtlicher Vorschriften und Reglementierungen* – oftmals leichter gelingen kann,⁹ tritt in den Streitfällen des klagenden Freiberuflers mit Doppelqualifikation auch zugleich immer wieder die Problematik der organisatorischen Trennung der verschiedenartigen Tätigkeiten auf. Damit steht auch innerhalb der 1. Fallgruppe regelmäßig die Frage im Streit, ob die notwendige organisatorische Selbstständigkeit der beiden Tätigkeitskreise¹⁰ dargelegt und nachgewiesen werden kann. Das Urteil vom 26.06.2012 ist daher auch für diese Fallgruppe von Interesse. Denn die Forderung der Rechtsprechung, die freiberufliche Arbeit müsse bereits „zuvor“ organisatorisch in (mindestens) zwei selbständige Teilbereiche aufgeteilt gewesen sein, dürfte oftmals das berühmte berüchtigte „Zünglein an der Waage“ sein. Allein das Vorliegen unterschiedlicher Kunden- oder

7 So auch schon BFH, Urteil vom 08.06.2000, IV R 63/99 (NV), BFH/NV 2000, 1341 (NV).

8 BFH, Urteil vom 20.01.2009, VIII B 58/08 (NV), BFH/NV 2009, 756 (NV).

9 BFH, Urteil vom 04.11.2004, IV R 17/03, DStRE 2005, 244, 245.

10 BFH, Urteil vom 26.06.2012, VIII R 22/09, DStR 2012, 1850, eindeutig unter Tz. 4. e); BFH, Urteil vom 04.11.2004, IV R 17/03, DStRE 2005, 244, 246; ebenso zu der Veräußerung einer Arztpraxis mit ihrem Anteil an Kassenpatienten ► FG München, Urteil vom 19.02.2003, IX K 1015/01 (rkr.), DStRE 2003, 1086.

Patientenkreise läßt die Steuerbegünstigung nicht zur Anwendung kommen. Maßgeblich ist der personelle und organisatorische Aspekt. So verweist auch der VIII. Senat zum Ende seiner Ausführungen auf die Problematik der Separierung der Wirtschaftsprüfungsmandate, die der streitgegenständliche Kauf- und Übertragungsvertrag zwar grundsätzlich nicht umfing, die jedoch möglicherweise vor ihrer Ausgliederung in die Wirtschaftsprüfungs-GmbH der Praxis B organisatorisch und personell zugeordnet gewesen sein könnten. Historische betrachtet wäre dies, so der BFH, als Zurückbehaltung zu bewerten und damit tarifschädlich. Eben diese Fallstricke geben der Thematik der steuerbegünstigten Teilpraxisveräußerung das „Salz in der Suppe“.

Nichtsdestotrotz entschärft das Urteil des VIII. Senats im Ergebnis das bislang sehr restriktiv behandelte Kriterium des räumlich-örtlichen Wirkungskreises des veräußernden Freiberuflers; entfallen wird es aber nicht. Allein die Bearbeitung der Auftragsmandate in der veräußerten Praxis B

genügte dem VIII. Senat im Streitfall nicht, um dem Kläger die Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 1, 2 Nr. 1 EStG zu versagen. Für Berater und Steuerpflichtige wird daher in zukünftigen Streitfällen „Sieg und Niederlage“ in Abhängigkeit zu einer umfassenden Aufarbeitung der Mandatshistorie stehen. EDV-technische Erfassungen und Trennungen der Kunden- und Patientenstämme sind in vergleichbaren Fällen somit nicht nur denkbar, sondern vielmehr als ganz wesentliche Empfehlung im Rahmen der Gestaltungsberatung zu bezeichnen. Dies gilt im übrigen ohne Unterschied für die gewinn- und verlustwirksame Ergebnisverteilung, die Aktenführung und die nachvollziehbare Zuordnung des Ortes, der aufgrund des mit dem (jeweiligen) Mandanten geschlossenen Beratungsvertrags als Leistungsort des Berufsträger zu qualifizieren ist. Die personenbezogene Beratungsleistung muß demnach eine Zentralisierung in einer Einheit erfahren, wobei die „Einheit“ als personelle und organisatorische Einheit zu verstehen ist.

Quo Vadis Besteuerung von Streubesitzdividenden? Zu dem EuGH DivUmsG-Entwurf

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

1. Einführung

Mit seinem Urteil vom 20.10.2011 (C-284/09) hat der EuGH gegenüber der Bundesrepublik Deutschland entschieden, daß die deutsche Kapitalertragsteuerbelastung von Streubesitzdividenden an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner in der EU/EWR als gemeinschaftswidrig einzustufen ist. Damit hat der EuGH auch gegenüber Deutschland eine gemeinschaftswidrige Sachlage ausdrücklich festgestellt, die bereits seit dem ersten Urteil vom 14.12.2006 in der Rs. C-170/05 Denkavit Internationaal von vielen Steuerberatern, Anwälten und Unternehmen in der Praxis vertreten wurde. Seit spätestens 2006 wurden Anträge auf Rückerstattung von Kapitalertragsteuer von den unterschiedlichen ausländischen Anteilseignern gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern und später auch gegenüber lokalen Finanzämtern gestellt. Trotz einer seit 2006 kontinuierlichen Rechtsprechung des EuGH (zuletzt Urteil vom 08.11.2012 Rs. C-342/10 Kommission gegen Finnland) wurde die Rechtsprechung des EuGH noch nicht umgesetzt. Als erste Reaktion hat nun die Regierungskoalition mit ihrem Gesetzesentwurf vom 06.11.2012 (BT-Drucks. 17/11314) den Anstoß zur Umsetzung der EuGH-Vorgaben gegeben. Der Bundestag hat diesen Entwurf nach Empfehlung des Bundesfinanzausschusses am 29.11.2012 beschlossen.

2. Handlungsbedarf durch das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (C-284/09)

Das Gesetzgebungsverfahren sieht derzeit noch eine Zustimmung des Bundesrates am 14.12.2012 zum beschlossenen Gesetzesentwurf vor. Diese Zustimmung ist allerdings mehr als unsicher. Konträr zur Regierungskoalition hat der Bundesrat einen eigenen Vorschlag zur Besteuerung von Streubesitzdividenden vorgelegt (BR-Drucks. 302/12). Zwar ist dieser Vorschlag nicht in den am 25.10.2012 beschlossenen Entwurf des JStG 2013 eingegangen, er wird aber wohl, nachdem der beschlossene Entwurf zum JStG 2013 vom Bundesrat abgelehnt worden ist, noch zur Verhandlungsmasse im diesbezüglichen Vermittlungsausschuß werden.

Um die vom EuGH festgestellte Europarechtswidrigkeit zu beseitigen, muß grundsätzlich die Ungleichbehandlung zwischen einem EU/EWR-ausländischen und einem inländischen Anteilseigner rückwirkend beseitigt werden. Dies könnte sowohl durch Umsetzung des Vorschlags der Regierungskoalition als auch durch Umsetzung des Vorschlags des Bundesrats erfolgen. Der Entwurf des Bundesrates sieht hierbei eine allgemeine Steuerpflicht von Streubesitzbeteiligungen auch für den Inlandsfall vor (BR-Drucks. 302/12 (B), Nr. 34). Dann müßte aber ebenso wie im Regierungsentwurf eine Rückerstattungsmöglichkeit für die Altfälle geregelt werden. Dieser Weg des Bundesrates ist jedoch, wie noch ausgeführt wird, abzulehnen. Stattdessen scheint der von der Regierungskoalition vorgelegte und vom Bundestag beschlossene Gesetzesentwurf (BT-Drucks. 17/11314) der grundsätzlich richtige Weg zu sein.

Es muß die Wahl des geeigneten Mittels zur Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung im Vordergrund stehen, da insbesondere die von Bundesrat vorgeschlagene Variante mit erheblichen Nachteilen für deutsche Unternehmen verbunden wäre. Wie die Koalitionsinitiative zeigt, läßt sich eine Beseitigung der vom EuGH festgestellten Europarechtswidrigkeit praktisch auch so ausgestalten, daß die Besteuerung von inländischen Unternehmen nicht verschlechtert wird.

Dabei muß wegen der seit 2006 bestehenden objektiven europarechtlichen Rechtslage nicht besonders betont werden, daß im Hinblick auf die steigende Anzahl der Antragstellungen akuter Handlungsbedarf besteht. In der Praxis besteht nach Auskunft vieler Finanzämter ein verwaltungstechnisches Chaos, da sich die Behörden nicht in der Lage sehen, mangels interner Anweisung oder gesetzlicher Regelung, der Antragsflut Herr zu werden.

3. Zur Kritik an dem Gesetzesvorschlag

Zur Beseitigung der bestehenden Diskriminierung schlägt der Koalitionsentwurf konkret vor, für körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner im EU/EWR-Ausland auf Antrag die Erstattung der deutschen Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden zu ermöglichen. Dies soll durch die Einführung eines neuen §32 Abs. 5 KStG-E erfolgen. Zwar ist der vorliegende Gesetzesentwurf grundsätzlich begrüßenswert, im Detail besteht allerdings noch Anpassungsbedarf.

Der Erstattungsanspruch der ausländischen Kapitalgesellschaft setzt unter anderem voraus, daß die Kapitalgesellschaft im EU/EWR-Ausland einer der unbeschränkten deutschen Körperschaftsteuerpflicht entsprechenden Steuerpflicht ohne Wahlmöglichkeit unterliegt und nicht von dieser Steuerpflicht steuerbefreit ist. Die ausländische Körperschaft muß die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die Erstattung durch eine Bescheinigung der Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaats nachweisen. Inwieweit das vorgesehene Erstattungsverfahren, insbesondere die erforderlichen Nachweispflichten von den betroffenen Kapitalgesellschaften im EU/EWR-Ausland, handhabbar ist, hängt von der praktischen Ausgestaltung ab. Gerade bei den Nachweispflichten bieten sich meines Erachtens Erleichterungen in den Fällen an, in denen das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bereits eine Entlastung der Kapitalertragsteuer (beispielsweise durch DBA) gewährt hat. Eine doppelte Vorlage von Unterlagen würde mit unnötigem Mehraufwand und Mehrkosten verbunden sein. Es scheint daher unstrittig, daß aus Praxissicht dieser Aspekt noch ins Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden sollte.

Für den Erlaß des Freistellungsbescheids soll nach Vorschlag der Regierungskoalition das örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des §20 Abs. 3 AO zuständig sein. Gerade im Hinblick auf die Praktikabilität wäre es jedoch wünschenswert, wenn die Zuständigkeit einer zentralen, eigenständigen Steuerbehörde (beispielsweise das BZSt) zur

Entgegennahme der Anträge bzw. Durchführung des Verfahrens übertragen würde (vgl. ebenso *Faller/Geurts*, in *DStR* 2012, S. 2360). Die vorgesehene Klärung der verwaltungstechnischen Fragen über die lokalen Finanzämter ist meines Erachtens nicht administrierbar und kann dazu führen, daß Rückerstattungen mehrmals erfolgen.

Begünstigt sind nach dem Gesetzentwurf lediglich Streubesitzdividenden aus unmittelbaren Beteiligungen an der ausschüttenden deutschen Kapitalgesellschaft (§32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 KStG-E). Dies greift nach meiner Auffassung zu kurz, da mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltene Anteile demnach zu keiner Erstattung berechtigen würden. Gerade für Strukturen in Familienunternehmen würde dies nachteilig sein. Hier wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber das Gesetz so gestalten würde, daß auch bei mittelbaren Beteiligungen über eine Personengesellschaft die Erstattung der KapEst gewährt wird.

4. Gegenvorschlag des Bundesrats

Nachdem der Bundestag dem Vorschlag der Regierungskoalition zugestimmt hat, scheint der Vorstoß des Bundesrats allerdings noch nicht vom Tisch zu sein, da insbesondere der Finanzausschuß des Bundesrats in seiner aktuellen Empfehlung an den Bundesrat zum JStG 2013 (BR-Drucks. 632/1/12) an der Einführung eines neuen §8b Abs. 4 KStG-E festhalten möchte. Wie bereits angesprochen, müssen die Verhandlungen zum JStG 2013 im Vermittlungsausschuß abgewartet werden.

Nochmals bleibt ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß die vom Bundesrat vorgeschlagene Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzbeteiligungen mit erheblichen Problemen in der Praxis verbunden wäre.

Der Bundesrat hat im Rahmen des JStG 2013 die Einführung eines neuen §8b Abs. 4 KStG-E empfohlen, der die Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen i.S.d. §8b Abs. 1 KStG und Veräußerungsgewinnen i.S.d. §8b Abs. 2 KStG vorschreibt, wenn die Beteiligung zu Beginn des Veranlagungszeitraums unmittelbar weniger als 10% des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzbeteiligung).

Diese vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung ist unter steuersystematischen Gesichtspunkten äußerst kritisch zu sehen, da sie bei Ausschüttungen über mehrere Konzernebenen zu erheblichen Kaskadeneffekten führen würde (vgl. ebenso *Patzner/Nagler*, in *IStR* 2012, S. 797). Daneben geben wir zu bedenken, daß sich aus einer Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen auch nachteilige volkswirtschaftliche Wirkungen ergeben, da Portfoliobeteiligungen gegenüber anderen Finanzanlagen unattraktiver werden. Portfoliobeteiligungen (z.B. mittels Private-Equity-Fonds) können jedoch unter dem Aspekt der Risikodiversifizierung besonders bei einer Beteiligung an innovativen und riskanten Unternehmen sinnvoll sein, weil sie inländisches Wachstum und Beschäftigung in Deutschland sichern.

Zudem würde die geplante Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen auch reine Inlandsfälle erfassen und dadurch zu einer spürbaren Erhöhung der Steuerbelastung auf Ebene der die Dividende empfangenden Kapitalgesellschaft führen. Besonders im Zusammenspiel mit den gewerbesteuerlichen Vorschriften des § 8 Nr. 5 GewStG i. V. m. § 9 Abs. 2a oder 7 GewStG kann dadurch die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen gemindert und die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes geschwächt werden. Dies gilt umso mehr, als zusätzliche Einschränkungen für im Zusammenhang mit Streubesitzbeteiligungen stehende Betriebsausgaben und Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung und im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG gelten sollen.

Von der Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden wären auch Unternehmen betroffen, die ihre Pensionsverpflichtungen durch Wertpapiere unterlegen und zu deren Risikostreuung Streubesitzbeteiligungen halten. Damit wirkt sich die Regelung unmittelbar zu Lasten der betrieblichen Altersversorgung aus, da die zusätzliche Belastung zur Absenkung der betrieblichen Versorgungsleistungen führen könnte.

Der maßgebliche Kritikpunkt an dem Bundesratsvorschlag liegt aber in der Nichtbeachtung der europarechtlichen Verpflichtung, die bestehende Diskriminierung ausländischer Investoren auch für die Vergangenheit aufzuheben.

5. Beide Gesetzesentwürfe sind bereits durch die aktuelle Rechtsprechung des EuGH überholt

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, daß ein Jahr nach dem Urteil des EuGH vom 20.10.2011 (C-284/09) ein Gesetzesentwurf vorliegt, besonders im Hinblick auf die Möglichkeit der rückwirkenden Antragstellung auf Erstattung der Kapitalertragsteuer. Dennoch bleibt der Gesetzesentwurf weit hinter den Erwartungen der Praxis zurück. Im speziellen enttäuscht das Fehlen einer festgelegten zentralen behördlichen Anlaufstelle, wie es das BZSt hätte sein können. Dies wird das verfahrenstechnische Chaos in der Praxis noch weiter verstärken.

Aufgrund aktueller EuGH-Rechtsprechung vom 08.11.2012 (Rs. C-342/10 EU-Kommission gegen Finnland) steht bereits jetzt fest, daß § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG-E unionsrechtlich zwingend nachgebessert werden muß, da durch die derzeit in Deutschland bestehende Regelung zur Besteuerung von Dividenden und Zinsen bei Pensionskassen und Pensionsfonds die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt wird. Obwohl sich das Vertragsverletzungsverfahren und damit verbunden das Urteil des EuGH gegen Finnland gerichtet hat und Deutschland deshalb nicht unmittelbar betroffen ist, muß dieses Urteil Auswirkungen auf die deutsche Rechtslage in diesem Bereich haben. Dies ist nicht zuletzt auf die vorhandenen Analogien in der Besteuerungssystematik der Bundesrepublik und Finnlands im Zusammenhang mit Dividenden bei Pensionskassen und Pensionsfonds zurückzuführen.

erungssystematik der Bundesrepublik und Finnlands im Zusammenhang mit Dividenden bei Pensionskassen und Pensionsfonds zurückzuführen.

Konkret sehen die finnischen Gesetze vor, daß gebietsansässige Pensionsfonds in bezug auf die Dividenden, die sie beziehen, einem Steuersatz von 19,5% unterliegen. Sie dürfen aber Rückstellungen für die Sicherung ihrer Pensionsverbindlichkeiten bilden, was im Endeffekt praktisch zu einer Steuerfreiheit dieser Dividenden führt.

Die Möglichkeit dieser Rückstellungsbildung wird gebietsfremden Pensionsfonds, welche Dividenden aus Finnland erhalten, nicht gewährt. Die genannten Rückstellungen können nicht gebildet werden, obwohl die Aufwendungen nach finnischem Recht in direktem Zusammenhang mit den betreffenden Dividendeneinkünften stehen.

Die Diskriminierung liegt also darin, daß die Dividendeneinkünfte gebietsfremder Pensionsfonds mit einem Steuersatz i. H. v. 19,5% versteuert werden müssen oder nach von Finnland geschlossenen DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) einem Steuersatz von höchstens 15% unterliegen, wohingegen vergleichbare gebietsansässige Pensionsfonds diese Dividenden praktisch steuerfrei beziehen können.

Nach deutschem Recht sind Einkünfte aus Dividenden, welche in Deutschland ansässige Lebens- und Krankenversicherungen sowie bestimmte Pensionsfonds erhalten, prinzipiell in Deutschland steuerbar, und zwar mit einem Satz von 15,825% (Körperschaftsteuersatz zuzüglich des Solidaritätszuschlags). Allerdings können diese Gesellschaften zusätzlich zu ihren Betriebsausgaben – ähnlich wie in Finnland – einen entscheidenden Teil ihrer Dividendeneinkünfte in Rückstellungen einstellen. Folglich zahlen sie die oben genannten 15,825% nur auf eine deutlich verringerte Bemessungsgrundlage.

Analog zum dargestellten Finnlandfall können vom Typ her ähnliche, nicht in Deutschland ansässige Versicherungen und Pensionsfonds solche Rückstellungen nicht bilden und keine Betriebsausgaben abziehen. Stattdessen wird bei ihnen die Steuer im Wege einer abgeltenden Kapitalertragsteuer auf die ungekürzten Dividendeneinkünfte einbehalten.

Die vorliegende Urteilsbegründung hinsichtlich der Ungleichbehandlung weist somit deutliche Parallelen auch zu der deutschen Systematik der Besteuerung von Pensionsfonds auf.

Es ist somit angezeigt, daß der deutsche Gesetzgeber bereits jetzt auf die Rechtsprechung des EuGH vom 08.11.2012 (C-342/10) reagieren und damit die Europarechtskonformität herstellen sollte. Hinzuweisen wäre in diesem Zusammenhang auch noch darauf, daß in ähnlicher Weise Dividenden, die an Investmentgesellschaften oder an ausländische gemeinnützige Rechtsträger ausgeschüttet werden, von der Diskriminierung betroffen sind.

Zuletzt bleibt sich zu vergegenwärtigen, welches europapolitische Signal die Bundesrepublik Deutschland seit Jahren mit der Nichtumsetzung der Denkvit-Rechtspre-

chung des EuGH zur gemeinschaftswidrigen Diskriminierung an europäische Investoren aussendet. Gerade die fehlende Umsetzung europarechtlicher Vorgaben durch die

Bundesrepublik trägt nicht dazu bei, das Bild Deutschlands als europäisches Vorbild zu bestärken und Vertrauen in unsere politischen Forderungen zu wecken.

Die Liquidation der grundstücksverwaltenden GmbH – gewerbsteuerliche Aspekte

Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Gewerblichen Rechtsschutz, Meyer-Köring, Bonn

Nach dem Ende der operativen Tätigkeit einer GmbH schließt häufig eine Phase der Vermögensverwaltung an. Ursprünglich selbst genutzte Betriebsimmobilien werden noch über einen gewissen Zeitraum fremdvermietet, bevor die Gesellschaft liquidiert und die Immobilien veräußert werden. In diesem Zusammenhang stellen sich bestimmte gewerbsteuerliche Fragen, denen nachfolgend nachgegangen werden soll. Namentlich geht es um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 6 GewStG in Anspruch genommen werden kann.

1. Einleitung

Für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist nach § 7 GewStG auszugehen von dem Gewinn des Gewerbebetriebes, der sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ergibt. Dieser Gewinn ist um die in § 8 GewStG genannten Hinzurechnungen zu erhöhen und um die in § 9 GewStG aufgeführten Kürzungen zu mindern. Für Gewerbebetriebe mit Grundbesitz ist insbesondere die Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG von Interesse. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe von Gewinn und Hinzurechnungen um 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Hintergrund dieser sogenannten einfachen Kürzung ist die Intention des Gesetzgebers, eine Doppelbelastung des Grundbesitz haltenden Betriebes mit Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden.¹ Anstelle der einfachen Kürzung tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Derartige Grundstücksunternehmen sind bei Inanspruchnahme dieser sogenannten erweiterten Kürzung, die auf Antrag hin erfolgt, ganz von der Gewerbesteuer befreit.² Der Zweck der Vorschrift liegt darin, grundstücksverwaltende Unternehmen, die nur aufgrund ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig sind, von der Gewerbesteuerpflicht auszunehmen und den vermögensverwaltenden Personenunternehmen gleichzustellen.³

Die erweiterte Kürzung stellt eine bedeutende Vergünstigung für Grundstücksunternehmen dar. Neben der Be-

deutung für Unternehmen der Immobilienwirtschaft ist sie mitunter aber auch interessant für Unternehmen, die sich nicht originär mit der Verwaltung von eigenen Immobilien beschäftigt haben, sondern die erst nach der Beendigung ihrer eigenen Tätigkeit zu einem Grundstücksunternehmen geworden sind, das sich nur noch mit der Verwaltung und Nutzung der eigenen Betriebsimmobilien befaßt. Dies betrifft häufig die Übergangsphase bis zur Liquidation der Gesellschaft. Die Betriebsimmobilie wird noch gehalten und vermietet und später im Zuge der Abwicklung des Unternehmens veräußert.

2. Liquidation der grundstücksverwaltenden GmbH und Gewerbesteuer

Mit dem Beschluß über die Liquidation der Gesellschaft wandelt sich das Bild des Unternehmens. Das operative Geschäft wird beendet, die Abwicklung beginnt – die werbende GmbH wird zur sterbenden. Die Gewerbsteuerpflicht setzt grundsätzlich die Existenz eines Gewerbebetriebes voraus. Bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften beginnt demgemäß die sachliche Gewerbsteuerpflicht mit dem Vorliegen des Gewerbebetriebes und sie endet mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebes. Dagegen beginnt die Gewerbsteuerpflicht der GmbH mit der Handelsregistereintragung und sie endet mit der Einstellung jeglicher Tätigkeit, also erst nach Verteilung des Vermögens an die Gesellschaft.⁴ Nach § 2 Abs. 2 GewStG gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Dies bedeutet, daß die GmbH auch noch im Liquidationsstadium der Gewerbesteuer unterliegt.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 BFH, Urt. v. 18.04.2000, VIII R 68/98, BStBl. 2001 II S. 359.

2 Soweit es sich um den begünstigten Ertrag aus der Nutzung und Verwaltung des eigenen Grundbesitzes und nicht um erlaubte, aber nicht begünstigte Nebentätigkeiten handelt.

3 BFH, Urt. v. 18.04.2000, VIII R 68/98, BStBl. 2001 II S. 359.

4 R 2.6 Abs. 2 GewStR.

3. Erweiterte Kürzung in der Liquidation

Für den Liquidationszeitraum gelten gewerbesteuerrechtlich keine Besonderheiten. Lediglich § 16 Abs. 1 GewStDV verlangt, daß der Gewerbeertrag in der Liquidation auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen ist. Im übrigen ist – wie auch außerhalb der Liquidation – insbesondere das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu beachten. Die erweiterte Kürzung steht nur den Unternehmen zu, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder die daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Das Gebot der Ausschließlichkeit wird vom BFH in dreierlei Richtung verstanden, qualitativ, quantitativ und in zeitlicher Hinsicht.⁵ Zum einen darf sich die Nutzung und Verwaltung lediglich auf eigenen Grundbesitz beziehen. Die Betreuung des Grundbesitzes Dritter ist begünstigungsschädlich. Zum anderen dürfen neben die Nutzung und Verwaltung des Grundbesitzes keine weiteren Tätigkeiten treten. Diese sind, mit Ausnahme der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten privilegierten Nebentätigkeiten, ebenfalls begünstigungsschädlich. Schließlich muß die grundstücksverwaltende Tätigkeit während des gesamten Erhebungszeitraums ausgeübt werden.⁶ Insbesondere diese zeitliche Komponente kann in der Liquidation einer grundstücksverwaltenden GmbH problematisch werden.

Erhebungszeitraum für die Gewerbesteuer ist nach § 14 GewStG das Kalenderjahr. Ein Widerspruch zu § 16 GewStDV, der die Verteilung des Gewerbeertrags auf den gesamten Abwicklungszeitraum fordert, ist darin nicht zu sehen. Die grundstücksverwaltende GmbH i.L. kann insofern innerhalb eines mehrjährigen Abwicklungszeitraums durchaus nur für einzelne Jahre, in der sie ausschließlich der grundstücksverwaltenden Tätigkeit nachgeht, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen.⁷

Problematisch ist allerdings, daß die Rechtsprechung von einer streng stichtagsbezogenen Sichtweise ausgeht. Das Grundstücksunternehmen kann die erweiterte Kürzung seines Gewerbeertrages nur in Anspruch nehmen, wenn es während des gesamten Erhebungszeitraums der begünstigten Tätigkeit nachgeht und daneben allenfalls die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als unschädlich angeführten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten ausübt.⁸ Hiervon geht der BFH in ständiger Rechtsprechung aus. Bereits 1982⁹ entschied er, daß die Veräußerung des letzten und einzigen Grundstücks durch eine Grundstücksverwaltungs-GmbH begünstigungsschädlich ist. Der Verkauf der letzten Immobilie läßt also die Privilegierung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für den fraglichen Erhebungszeitraum entfallen.¹⁰ Dies ist in der Folgezeit insbesondere auch für Liquidationsfälle bestätigt worden.¹¹ Eine zeitanteilige erweiterte Kürzung gibt es danach nicht, wobei darauf hinzuweisen ist, daß die Rechtsprechung auch keine Verhältnismäßigkeitsüber-

legungen anstellt. Auch wenn die Veräußerung der letzten Immobilie gegen Ende des Erhebungszeitraums erfolgt und damit der Zeitraum, in der der grundstücksverwaltenden Tätigkeit nicht nachgegangen wird, überschaubar ist, kann dies die Vergünstigung nicht retten.

Der BFH hatte 2010¹² über einen Fall zu entscheiden, der die Veräußerung der letzten Immobilie einer grundstücksverwaltenden GmbH betraf. Die Veräußerung dieser Immobilie erfolgte zum 15. 12. 2004, die Gesellschaft wurde kurz darauf liquidiert. Sie ging nach der Veräußerung keiner grundstücksverwaltenden Tätigkeit mehr nach, sondern beschränkte sich auf die Verwaltung ihres Kapitalvermögens. Trotz des überschaubaren Zeitraums von rund zwei Wochen, in dem keine grundstücksverwaltende Tätigkeit ausgeübt wurde, versagte der BFH die erweiterte Kürzung.

Wie genau der BFH das Ausschließlichkeitsgebot in zeitlicher Hinsicht anwendet, zeigt sich an einer Entscheidung aus dem Jahre 2004.¹³ Eine grundstücksverwaltende GmbH veräußerte ihr letztes und einziges Grundstück mit Wirkung zum 31. 12. 1996, 23.59 Uhr. Besitz, Nutzen und Lasten sollten zu diesem Zeitpunkt unabhängig von der Zahlung des Kaufpreises übergehen. Das FG Köln¹⁴ hatte die erweiterte Kürzung auch in diesem Fall versagt und argumentiert, daß der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwandte Begriff „ausschließlich“ nicht auslegungsfähig sei. Der BFH¹⁵ war großzügiger und gewährte die erweiterte Kürzung. Das Unterschreiten der ausschließlich grundstücksverwaltenden Tätigkeit um eine Minute sei technisch bedingt und nicht erheblich. Er wies in der Entscheidung gleichwohl darauf hin, daß die Vorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG prinzipiell nicht auslegungsfähig sei und Ausnahmen wegen Geringfügigkeit auch nicht unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geboten seien.

Solche Ausnahmen läßt der BFH auch im Hinblick auf die im übrigen, d.h. nach der Veräußerung ausgeübter Tätigkeit nicht zu. Beschränkt sich die Grundstücks-GmbH nach der Veräußerung ihrer letzten Immobilie auf die Ver-

5 BFH, Urt. v. 14. 04. 2000, I B 104/99, BFH/NV 2000 S. 1497.

6 FG Hamburg, Urt. v. 11. 12. 2003, VI 276/92; BeckRS 2003 26015933.

7 *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, 116. Auflage, § 9 GewStG Rz 74.

8 BFH, Urt. v. 11. 08. 2004, I R 89/03, BStBl. 2004 II S. 1080, FR 2004, 1403 m. Anm. *Wendt*.

9 BFH, Urt. v. 20. 01. 1982, I R 201/78, BStBl. 1982 II S. 477.

10 H 9.2 GewStR.

11 BFH, Urt. v. 12. 07. 1999, I B 5/99, BFH/NV 2000 S. 79; Urt. v. 14. 04. 2000, I B 104/99, BFH/NV 2000 S. 1497; Urt. v. 19. 10. 2010, I R 1/10, BFH/NV 2011 S. 841.

12 BFH, Urt. v. 19. 10. 2010, I R 1/10, BFH/NV 2011 S. 841.

13 BFH, Urt. v. 11. 08. 2004, I R 89/03, BStBl. 2004 II S. 1080, FR 2004, 1403 m. Anm. *Wendt*.

14 ►► FG Köln, Urt. v. 22. 01. 2003, 5 K 2657/02, EFG 2003 S. 590.

15 BFH, Urt. v. 11. 08. 2004, I R 89/03, BStBl. 2004 II S. 1080, FR 2004, 1403 m. Anm. *Wendt*.

waltung ihres Kapitalvermögens, so ist dies begünstigungsschädlich. Die Verwaltung des eigenen Kapitalvermögens wird zwar in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als privilegierte Nebentätigkeit genannt. Diese dürfe aber nur „neben“ und nicht zeitlich nach der grundstücksverwaltenden Haupttätigkeit ausgeübt werden.¹⁶ Dies gilt auch, wenn sich das Kapitalvermögen auf den Erlös aus der letzten Grundstücksveräußerung beschränkt.

Anderes mag gelten, wenn die Gesellschaft nach der Veräußerung keiner weiteren schädlichen Tätigkeit nachgeht, sondern ihre Tätigkeit insgesamt einstellt und den Veräußerungserlös sofort auskehrt. Der BFH betont in einer älteren Entscheidung,¹⁷ daß die Grundstücksverwaltung nicht zwingend über den gesamten Erhebungszeitraum hin bestanden haben muß, sondern auch vorzeitig enden könne, sofern danach keine schädlichen Tätigkeiten entfaltet werden. Daraus wird geschlossen, daß die erweiterte Kürzung gewährt werden müsse, wenn der gesamte Grundbesitz unter sofortiger Auskehrung des Erlöses veräußert werde.¹⁸ Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, wobei in der Liquidation der GmbH § 73 Abs. 1 GmbH zu beachten ist; vor der Verteilung des Liquidationserlöses ist das Sperrjahr abzuwarten. Diese Vorschrift bietet im übrigen nach Auffassung des BFH ebenfalls kein Argument, um die erweiterte Kürzung im Falle der unterjährigen Veräußerung der letzten Immobilie zu retten. Auch wenn das Sperrjahr abgewartet werden muß und die GmbH i.L. quasi gezwungen ist, den Veräußerungserlös anzulegen und insofern ihr Kapitalvermögen zu verwalten, verbleibt es auch in diesem Fall bei einer begünstigungsschädlichen Tätigkeit.¹⁹

4. Ausweg

Um die erweiterte Kürzung nicht zu gefährden, wird es sich anbieten, die Veräußerung der letzten Immobilie auf den 31. 12. des Jahres, 24:00 Uhr zu legen.²⁰ Der Vorgabe einer im Erhebungszeitraum ausschließlichen grundstücksverwaltenden Tätigkeit dürfte damit entsprochen werden.

5. Risiko Gewerblichkeit

Zu beachten ist, daß die erweiterte Kürzung dann nicht mehr gewährt werden kann, wenn die Grundstücksverwaltung den Bereich der Vermögensverwaltung verläßt und

einen gewerblichen Charakter annimmt.²¹ Hintergrund ist die vom Gesetzgeber verfolgte Gleichstellung der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform mit natürlichen Personen, wenn deren Tätigkeit sich auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Immobilienvermögens beschränkt. So kann etwa auch die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte im Rahmen einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung begünstigungsschädlich sein.²²

Die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannte „Nutzung und Verwaltung“ eigenen Grundbesitzes schließt die gelegentliche Veräußerung von Grundbesitz nicht aus. Auch der Veräußerungsgewinn unterfällt der Kürzungsvorschrift.²³ Veräußerungen können allerdings dann die erweiterte Kürzung ausschließen, wenn sie einen Umfang annehmen, der bei einer natürlichen Person zur Gewerbesteuerpflicht führen würde, und wenn die in § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 6 GewStG Grenzen überschritten werden. Dabei ist die Grenzziehung zwischen unproblematischer Grundstücksverwaltung und begünstigungsschädlicher gewerblicher Betätigung nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen, die auch im Rahmen der Abgrenzung nach § 15 EStG bzw. nach § 2 Abs. 1 GewStG gelten.²⁴

16 BFH, Urt. v. 20.01.1982, I R 201/78, BStBl. 1982 II S. 477; Urt. v. 19.10.2010, I R 1/10, BFH/NV 2011 S. 841.

17 BFH, Urt. v. 20.01.1982, I R 201/78, BStBl. 1982 II S. 477; so auch ►► FG Baden-Württemberg, Urt. v. 23.11.2009, 6 K 315/07, EFG 2010 S. 665; BeckRS 2009, 26028497.

18 Neyer, DStR 1991, S. 537, 539; Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage, § 9 Nr. 1 Rz 23b.

19 BFH, Urt. v. 12.07.1999, I B 5/99, BFH/NV 2000 S. 79; Urt. v. 14.04.2000, I B 104/99, BFH/NV 2000 S. 1497

20 Vgl. Neyer, DStR 1991, S. 537, 539;

21 BFH, Urt. v. 29.04.1987, I R 10/86, BStBl. 1987 II S. 603.

22 BFH, Urt. v. 24.01.2012, I B 136/11, BFH/NV 2012 S. 1176, GmbHR 2012, S. 698; zu den maßgeblichen Differenzierungen bei der Betriebsaufspaltung Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Auflage, § 9 Nr. 1 Rz 26.

23 BFH, Urt. v. 29.04.1987, I R 10/86, BStBl. 1987 II S. 603.

24 Blümich, EStG, KStG, GewStG, 116. Auflage, § 9 GewStG Rz 58.

Berücksichtigung von Einkommensteuerschulden des Erblassers als Nachlaßverbindlichkeit

- zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 4. Juli 2012, II R 15/11 -

Dr. Jörg Stalleiken und Dr. Christina Hildebrand, Flick Gocke Schaumburg, Bonn¹

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 04.07.2012² entschieden, daß die vom Erblasser herrührende Einkommensteuerschuld des Todesjahres bei dem oder den Erben als Nachlaßverbindlichkeit abgezogen werden kann. Damit hat der Bundesfinanzhof seine bisherige anderslautende Rechtsprechung aufgegeben. Der folgende Beitrag nimmt das aktuelle Urteil zum Anlaß, um einen Überblick über verschiedene Praxisfälle zu geben und auf verbleibende Unsicherheiten hinzuweisen.

1. Einleitung

Mit dem Erbfall geht gemäß § 1922 Abs. 1 BGB das gesamte Vermögen des Erblassers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben über. Hiervon werden auch die „vom Erblasser herrührenden Schulden“ i. S. d. § 1967 Abs. 2 BGB (sog. Erblasserschulden) als Nachlaßverbindlichkeit erfaßt, für die die Erben haften. Dieses zivilrechtliche Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge ist auch für das Steuerrecht maßgeblich.³ § 45 Abs. 1 Satz 1 AO ordnet dementsprechend an, daß bei der Gesamtrechtsnachfolge „die Forderungen und Schulden aus dem Steuerverhältnis auf den Rechtsnachfolger über(gehen)“. Diesem Umstand trägt das Erbschaftsteuerrecht in § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dadurch Rechnung, daß die „vom Erblasser herrührenden Schulden“ als Nachlaßverbindlichkeit vom gesamten Vermögensanfall abgezogen werden können.⁴ Gegenstand dieses Beitrags ist die Frage der Abzugsfähigkeit privater Einkommensteuerschulden⁵ des Erblassers, die nach Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen nach § 36 Abs. 2 EStG als Steuerschulden des Todesjahres bei dem oder den Erben verbleiben. Der Abzug beschränkt sich dabei jeweils auf die Einkommensteuerabschlußzahlungen, da der Erbe nicht belastet ist, soweit der Erblasser noch selbst Einkommensteuervorauszahlungen geleistet hat oder aber für ihn Lohn- oder Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist.

Neben dem Fall der Einkommensteuerabschlußzahlung ist es aber auch genauso gut möglich, daß Erben Steuererstattungsansprüche von Todes wegen erwerben. Die diesbezüglichen steuerlichen Auswirkungen werden ebenfalls im folgenden betrachtet.

2. Einkommensteuer für Veranlagungszeiträume vor dem Todesjahr

Der Schlüssel zum Verständnis der Diskussion um die Abzugsfähigkeit privater Einkommensteuerschulden liegt in der Rechtsfrage begründet, wann der einzelne Einkommensteuertatbestand verwirklicht wird und zu welchem Zeitpunkt die Einkommensteuer entsteht. Einkommensteuerschuldet (nur) derjenige, der den gesetzlichen Einkünftebestand verwirklicht, wobei freilich zu beachten ist, daß der Einkünftebestand gegebenenfalls „gestreckt“ ist. Besonders offensichtlich ist dies bei den Überschusseinkünften. Zu der eigentlichen Tatbestandsverwirklichung (bspw. Vermietungstätigkeit) muß in diesem Fall noch der Zufluss der Einnahme i. S. d. § 11 Abs. 1 EStG hinzukommen. Stirbt der Steuerpflichtige, bevor ihm die Einnahmen zufließen, so hat der Erblasser den Einkünftebestand nicht mehr vollständig verwirklicht.⁶ Fließt ihm hingegen das Entgelt noch vor seinem Ableben zu, hat er in eigener Person noch selbst den Einkünftebestand verwirklicht. Gleichwohl entsteht die Einkommensteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, also mit Ablauf des 31. Dezembers, 24 Uhr des entsprechenden Jahres (§ 36 Abs. 1 EStG). Entsprechend erfolgt die Veranlagung nach Kalenderjahren (§ 25 Abs. 1 EStG). Überschusseinkünfte sind entsprechend

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernachricht.de in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater/Diplom-Finanzwirt, ist Partner und Dr. Christina Hildebrand, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, ist Mitarbeiterin bei der Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.
- 2 II R 15/11, BStBl. II 2012, 790. Ferner sind vier weitere Parallelentscheidungen zur Thematik mit selben Datum ergangen: II R 18/11, BFH/NV 2012, 1785 ff.; II R 19/11, BFH/NV 2012, 1788 ff.; II R 50/11, BFH/NV 2012, 1790 ff.; II R 56/11, BFH/NV 2012, 1792 ff.
- 3 Dazu grundlegend BFH v. 17.12.2007, GrS 2/04, BStBl II 2008, 608.
- 4 Dies gilt nicht, soweit die Schulden bei der Wertermittlung von Wirtschaftseinheiten (wie beispielsweise eines Gewerbebetriebs) berücksichtigt worden sind, § 10 Abs. 5 Nr. 1, 2. HS ErbStG. Gleichwohl ist die Einkommensteuerschuld des Erblassers weder hiernach noch nach § 10 Abs. 6 ErbStG in einen „privaten“ und einen „betrieblichen“ Teil, je nach zugrundeliegender Einkunftsquelle aufzuteilen. Die Einkommensteuer ist vielmehr, auch wenn die Steuerschuld z.B. allein aus gewerblicher Tätigkeit resultiert, insgesamt eine private Schuld und als solche ohne Kürzung anzusetzen.
- 5 Die folgenden Ausführungen gelten entsprechend für den Solidaritätszuschlag und für die Kirchensteuer.
- 6 Wacker in Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 24 Rn. 51.

nur dann in die Einkommensteuerveranlagung eines Kalenderjahres einzubeziehen, wenn die Einnahmen bis zum Ablauf des 31. 12. tatsächlich zugeflossen sind.

Allerdings endet mit dem Tod des Steuerpflichtigen seine persönliche Steuerpflicht.⁷ Stirbt der Steuerpflichtige vor Ablauf des Kalenderjahres, wird der Einkommensteuerveranlagung für das Todesjahr (Kalenderjahr) ein abgekürzter Ermittlungszeitraum zugrundegelegt.⁸ Es bleibt aber dabei, daß die Einkommensteuer erst nach Ablauf des Todesjahres entsteht.

Entfallen private Steuerverbindlichkeiten auf Veranlagungszeiträume, die vor dem Todeszeitpunkt endeten, sind sie nach allgemeiner Meinung im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung – vorbehaltlich einer wirtschaftlichen Belastung – als Nachlaßverbindlichkeiten zu berücksichtigen.⁹ Abgrenzungsprobleme ergeben sich hierbei nicht, da die Einkommensteuer im Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden war. Als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig ist die (ggf. unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 11 EStG) festzusetzende Steuer.

Steuererstattungsansprüche sind gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG für die Erbschaftsteuer nur zu berücksichtigen, wenn sie rechtlich entstanden sind. Einkommensteuererstattungsansprüche aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Tod des Erblassers endeten, sind mit dem Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres entstanden. Sie gehören dementsprechend zum steuerpflichtigen Erwerb.¹⁰

3. Einkommensteuer des Todesjahres

3.1. Bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

Inwieweit die Einkommensteuerabschlußzahlung des Todesjahres im Rahmen der Erbschaftbesteuerung berücksichtigungsfähig ist, war bislang umstritten. Die Rechtsprechung¹¹ und dem folgend die Finanzverwaltung¹² lehnte die Abzugsfähigkeit unter Hinweis darauf ab, daß der Abzug einer vom Erblasser „herrührenden“ Schuld deren rechtliches Bestehen im Besteuerungszeitpunkt voraussetzt und die Steuer erst mit Ablauf des Todesjahres entsteht. Nach dieser Auffassung handelte es sich bei der Einkommensteuerabschlußzahlung um eine originäre Schuld des Erben, da dieser im Zeitpunkt der Steuerentstehung bereits Steuersubjekt durch Gesamtrechtsnachfolge geworden war. Der Erbe mußte es also auf Basis der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung hinnehmen, daß er die Steuerschulden zwar zivilrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger zu tragen hatte, die Einkommensteuerabschlußzahlung aber gleichzeitig nicht bereicherungsmindernd geltend machen konnte. Zudem kam es wirtschaftlich zu einer steuerartenübergreifenden doppelten Belastung: Die vom Erblasser realisierten Einkünfte unterlagen einmal beim Erben (als Rechtsnachfolger des Erblassers) der Einkommensteuer und gleichzeitig waren sie Teil des erbschaftsteuerlichen Erwerbs (in Form der zugeflossenen Einnahme), so daß die

Einkünfte sowohl mit Erbschaft- als auch mit Einkommensteuer belastet waren.

3.2. Urteil des BFH vom 04.07.2012

In der Literatur wurde demgegenüber schon länger die Ansicht vertreten, daß Einkommensteuerabschlußzahlungen des Todesjahres bei der Erbschaftsteuer abzugsfähig sind.¹³ Dieser Ansicht hat sich nunmehr der BFH mit Urteil vom 04.07.2012¹⁴ angeschlossen. Kernaussage des Urteils ist, daß die auf den Erben entsprechend seiner Erbquote entfallende Abschlußzahlung für die vom Erblasser „herrührende“ Einkommensteuer des Todesjahres als Nachlaßverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig ist. Voraussetzung für den Abzug ist nur, daß der Erblasser selbst den steuerrelevanten Tatbestand vollständig verwirklicht hat. Auf den Steuerentstehungszeitpunkt kommt es hingegen nicht an. Zudem setzt der Abzug beim Erben voraus, daß die Steuerschuld bei ihm eine wirtschaftliche Belastung darstellt, er also die Einkommensteuerzahlung im Ergebnis wirtschaftlich trägt. Sie kann dann mit ihrem Nennwert bei der Erbschaftsteuer vom Erben (bei mehreren Erben entsprechend ihrer Erbquoten) abgezogen werden.

Normativer Maßstab der Abzugsfähigkeit der Einkommensteuerschulden des Todesjahres ist die Auslegung der gesetzlichen Anordnung, „die vom Erblasser herrührenden Schulden“ zum Abzug zuzulassen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Bei der Auslegung dieses Begriffes folgt der BFH nun konsequent zivilrechtlichen Grundsätzen, indem er die Auslegungsgrundsätze des – insoweit gleichlautenden – § 1967 Abs. 2 BGB auf § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG überträgt. Sowohl die Erbenhaftung als auch der Abzug der Nachlaßverbindlichkeit als Erblässerschuld setzen voraus, daß die Schulden „vom Erblasser herrühren“. Im Zivilrecht ist indes anerkannt, daß der Begriff des „Herrührens“ nicht erfordert, daß die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits voll wirksam entstanden sein muß.¹⁵ Es gehen auch die „verhaltenen“, noch werdenden und schwebenden Rechts-

7 BFH v. 02.07.2012, II R 15/11, BStBl. 2012, 790 (792).

8 Heinicke in Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 1 Rn. 14.

9 Vgl. nur: RE 10.8 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage 2012, § 10 Rn. 134; Kämper/Milatz, ZEV 2011, 70.

10 Vgl. RE 10.3 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011.

11 Vgl. ►► BFH v. 06.10.2010, II R 29/09, BFH/NV 2011, 603; v. 17.02.2010, II R 23/09, BFH/NV 2010, 1361.

12 RE 10.8 Abs. 3 ErbStR 2011.

13 Vgl. nur: Billig, UVR 2012, 61 ff.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rn. 140; Kämper/Milatz, ZEV 2011, 70 ff.; Zimmermann, EFG 2011, 1343 ff.

14 II R 15/11, BStBl. II 2012, 790.

15 Vgl. Lohmann in Bamberger/Roth, BGB, 3. Auflage 2012, § 1967 Rn. 14a; Marotzke in Staudinger, BGB, Neubearbeitung 2010, § 1967 Rn. 19; Weidlich in Palandt, BGB, 71. Auflage 2012, § 1967 Rn. 2.

beziehungen des Erblassers auf den Erben über.¹⁶ Daher werden auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre, vom Begriff der „vom Erblasser herrührenden Schulden“ erfaßt.¹⁷

Diese Grundsätze wendet der BFH nun auch auf das Erbschaftsteuerrecht an. Für diese Zwecke stellt der BFH maßgeblich auf das im Erbschaftsteuerrecht vorherrschende Bereicherungsprinzip ab, wonach nur diejenigen Vermögensgegenstände der Besteuerung zugrunde gelegt werden, die im Vermögen des Erben aufgrund des Erbfalls verbleiben. Eine andere Auslegung würde dem Bereicherungsprinzip zuwiderlaufen. Denn der Erbe hat die Steuerschuld auch zivilrechtlich zu tragen. Als entscheidend für den Abzug der Steuerschulden als Nachlaßverbindlichkeiten sieht der BFH daher an, daß der Erblasser selbst in eigener Person den gesetzlichen Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht hat und nicht der Erbe und deshalb „für den Erblasser“ als Steuerpflichtigen die Steuer entsteht. Der BFH verlangt also – jedenfalls für die kraft Gesetzes aufgrund der Tatbestandsverwirklichung des Erblassers entstehenden Steueransprüche – nicht mehr deren rechtliche Entstehung zum Todeszeitpunkt. Dies setzt im Falle der Überschusseinkünfte freilich voraus, daß auch der Zufluß gem. § 11 EStG noch beim Erblasser zu dessen Lebzeiten erfolgt ist. Erfolgt ein Zufluß erst nach dem Tod des Erblassers bei dem oder den Erben, haben erst diese den Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht.¹⁸ Der BFH sieht in dieser Argumentation ausdrücklich keinen Widerspruch zum im Erbschaftsteuerrecht ebenfalls vorherrschenden Stichtagsprinzip, nach dem die Steuer mit dem Tod des Erblassers gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht. Schließlich stehe zum Zeitpunkt der Steuerentstehung fest, daß die Belastung kraft Gesetzes mit Ablauf des Todesjahres eintreten wird. Daß die konkrete Höhe der Steuerschuld zum Todeszeitpunkt bspw. aufgrund noch ausübender Wahlrechte noch nicht feststeht, wird als unschädlich angesehen, ebenso wie der Umstand, daß der Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Erben als Rechtsnachfolger ergeht.

Daß damit Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche im Todesjahr unterschiedlich behandelt werden, nimmt der BFH bewußt in Kauf. Grund hierfür ist der klare Gesetzeswortlaut. § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG stellt bei den Steuererstattungsansprüchen auf deren rechtliche Entstehung ab und nicht – wie bei den Nachlaßverbindlichkeiten – darauf, daß sie vom Erblasser „herrühren“. Insoweit bleibt nach zutreffender Ansicht des BFH für Steuererstattungsansprüche kein Raum für eine anderslautende Auslegung.

3.3. Stellungnahme

Das Urteil des BFH ist uneingeschränkt zu begrüßen¹⁹ und stellt die bereits vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1996²⁰ geltende Rechtslage faktisch wieder her. Bis

zu diesem Zeitpunkt existierte die Regelung des § 25 Abs. 2 EStG, die besagte: „Hat die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraums bestanden, so wird das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt. In diesem Fall kann die Veranlagung bei Wegfall der Steuerpflicht sofort vorgenommen werden.“ § 25 Abs. 2 EStG regelte nicht ausdrücklich den Entstehungszeitpunkt der Einkommensteuer, sondern setzte diesen voraus. § 25 Abs. 2 EStG brachte zum Ausdruck, daß der Gesetzgeber von einer Entstehung der Einkommensteuer mit dem Wegfall der Steuerpflicht ausging.²¹ Es konnte daher mit dem Tod des Steuerpflichtigen sofort die Veranlagung vorgenommen werden,²² so daß auch die Einkommensteuer des Todesjahres bereicherungsminiert abgezogen werden konnte.²³

Steuerrechtsdogmatisch ist die Entscheidung als konsequente Umsetzung des Prinzips der unentgeltlichen Bereicherung bei der Erbanfallsteuer zu begreifen.²⁴ Letztlich räumt damit der BFH der durch die Tatbestandsverwirklichung (§ 38 AO) entstandenen materiellen Rechtslage den Vorrang vor der formalen Betrachtung ein, nach der die Steuer noch nicht entstanden ist. Der BFH hat eine Kehrtwende insoweit vollzogen, als die Einkommensteuerlast des Todesjahres, soweit sie vollständig durch den Erblasser begründet worden ist, nunmehr im Rahmen der Erbschaftsteuer abgezogen werden kann. Auf diese Weise wird durch den Abzug der Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer vermieden, daß ein und dieselben Einkünfte sowohl mit der Einkommensteuer als auch mit der Erbschaftsteuer belastet werden.

Das Urteil hat keinen Einfluß auf die Behandlung von Steuererstattungsansprüchen. Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes bleibt es dabei, daß Steuererstattungsansprüche nur dann Gegenstand der erbschaftsteuerlichen Bereicherung sind, wenn sie im Besteuerungszeitpunkt bereits entstanden sind. Damit können das Todesjahr betref-

16 BGH v. 07.06.1991, V ZR 214/89, NJW 1991, 2558.

17 BGH v. 07.06.1991, V ZR 214/89, NJW 1991, 2558; Weidlich in Palandt, BGB, 71. Auflage 2012, § 1967 Rn. 2.

18 Ohne Zufluß handelt es sich in diesem Fällen um eine latente Einkommensteuerlast. Diese kann nach der Rechtsprechung im Rahmen der Erbschaftsteuer nicht abgezogen werden (vgl. nur BFH v. 17.02.2010, II R 23/09, BStBl II 2010, 641). Auf Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur latenten Einkommensteuer kann die steuerartenübergreifende Doppelbelastung von Einkünften mit Erbschaft- und Einkommensteuer nur durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer nach § 35b EStG erreicht werden. Allerdings ist aktuell vor dem BVerfG eine Verfassungsbeschwerde anhängig, die den Fall der latenten Einkommensteuer zum Gegenstand hat (Az. des BVerfG: 1 BvR 1432/09).

19 So auch Sahrman, FR 2012, 1104; Schmieszek, AO-StB 2012, 298 (299).

20 v. 11.10.1995, BGBl I 1995, 1250.

21 Sahrman, FR 2012, 1104 (1107).

22 Seeger in Schmidt, EStG, 14. Auflage 1995, § 25 Rn. 16.

23 Vgl. FG Hamburg v. 10.10.1990, II 173/88, EFG 1991, 130.

24 Crezelius, ZEV 2012, 504.

fende Steuererstattungsansprüche weiterhin vom Erben „erbschaftsteuerfrei“ vereinnahmt werden. Diese auf der unterschiedlichen gesetzliche Anknüpfung („herrühren“ versus „entstanden sind“) beruhende Ungleichbehandlung von Steuererstattungsansprüchen mit Steuerschulden des Todesjahres ist also hinzunehmen. Im Ergebnis bleibt damit zwar das im Erbschaftsteuerrecht geltende Bereicherungsprinzip im Hinblick auf Steuererstattungsansprüche nicht konsequent umgesetzt.²⁵ Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist dies natürlich ideal.²⁶

4. Verfahrensrechtliche Berücksichtigung der Einkommensteuer des Todesjahres bei der Erbschaftsteueranlagung

Das Urteil des BFH gibt klar zu erkennen, daß es das vornehmliche Anliegen des BFH ist, für die Frage der Abzugsfähigkeit der Nachlaßverbindlichkeit auf die materielle Rechtslage abzustellen und nicht allein auf die Steuerfestsetzungen.²⁷ Allerdings hat sich der BFH mit der Frage der verfahrensrechtlichen Umsetzung nicht beschäftigt.

Einerseits kann es dazu kommen, daß die Einkommensteuer des Todesjahres erst nach Veranlagung zur Erbschaftsteuer erstmalig festgesetzt wird. Andererseits stellt sich die Frage, nach welchen verfahrensrechtlichen Vorschriften eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung erreicht werden kann, wenn (z. B. aufgrund späterer Betriebsprüfungen) die Einkommensteuerfestsetzung gegen den Erben als Rechtsnachfolger später nachträglich erhöht wird. Soweit der Erbschaftsteuerbescheid noch durch Einspruch offen oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder insoweit vorläufig veranlagt worden ist, ergeben sich hinsichtlich einer späteren Änderung keine Probleme. In allen anderen Fällen stellt sich die Frage, wie spätere Erhöhungen der Einkommensteuerabschlußzahlung verfahrensrechtlich zu berücksichtigen sind.

4.1 Einkommensteuerbescheid kein Grundlagenbescheid für die Erbschaftsteuer

Grundlagenbescheide sind nach der Legaldefinition des § 171 Abs. 10 AO neben Feststellungsbescheiden und Steuermaßbescheiden alle anderen Verwaltungsakte, die für die Festsetzung einer Steuer bindend sind. Nach der ganz herrschenden Meinung muß diese Bindungswirkung ausdrücklich durch das Gesetz angeordnet sein.²⁸ Die allgemeine Verpflichtung der Behörde, die von anderen Verwaltungsbehörden im Rahmen ihrer Zuständigkeit erlassenen Verwaltungsakte zu beachten, reicht hingegen für die Annahme eines Grundlagenbescheides nicht aus.²⁹ § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG kann eine solche Bindungswirkung nicht entnommen werden, so daß der Einkommensteuerbescheid de lege lata nicht als Grundlagenbescheid für Zwecke der Erbschaftsteuer qualifiziert werden kann.

4.2 Einkommensteuerbescheid kein rückwirkendes Ereignis für die Erbschaftsteuer

Fraglich ist, ob eine verfahrensrechtliche Verknüpfung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteueranlagung erreicht werden kann, indem man die Einkommensteuerfestsetzung als rückwirkendes Ereignis für die Erbschaftsteueranlagung ansieht. Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Erforderlich ist, daß das spätere Ereignis den nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalt anders gestaltet. Die Änderung muß sich darüber hinaus steuerlich in der Vergangenheit auswirken, und zwar in der Weise, daß nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrundegelegt ist.³⁰ Ob einem Ereignis steuerliche Rückwirkung zukommt, bestimmt sich allein nach den Vorschriften des materiellen Rechts.³¹ Normativer Anknüpfungspunkt ist § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Die gesetzgeberische Entscheidung zum rückwirkenden Ereignis muß sich unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ergeben oder aber aus dem materiell-rechtlichen Regelungsgehalt folgen.³²

Der BFH hatte bereits 2004 über die Frage zu entscheiden, ob die nachträgliche Änderung des Einkommensteuerbescheides als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren ist.³³ Bezeichnenderweise betraf der vom BFH zu entscheidende Fall – auf Grundlage der alten Rechtslage vor Inkrafttreten des JStG 1996 – den Fall, daß der Einkommensteuerbescheid des Todesjahres nachträglich nach Eintritt der Festsetzungsverjährung des Erbschaftsteuerbescheides geändert wurde. Der BFH lehnte es ab, die Änderung des Einkommensteuerbescheides als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren. Er stellte darauf ab, daß das maßgebliche Ereignis, die Verwirklichung des Einkommensteuertatbestandes im bzw. nach Ablauf des Todesjahres eingetreten sei, und daher nicht nachdem der zu ändernde Erbschaftsteuerbescheid ergangen ist. Im Fall der Änderung des Einkommensteuerbescheides seien lediglich andere Folgerungen aus

25 Sahrman, FR 2012, 1104 (1106); Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 10 Rn. 54.

26 Reidel, ZErB 2012, 273 (274).

27 BFH v. 04.07.2012, II R 15/11, BStBl. II 2012, 790 (792).

28 Vgl. Bannizia in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 171 Rn. 207; Kruse in Tipke/Kruse, AO, § 171 Rn. 90.

29 Vgl. Bannizia in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 171 Rn. 207.

30 BFH v. 22.09.2010, II R 54/09, BStBl. II 2011, 247; v. 10.12.2008, II R 55/07, BStBl. II 2009, 473.

31 BFH v. 19.07.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; v. 10.12.2008, II R 55/07, BStBl. II 2009, 473.

32 Vgl. BFH v. 22.09.2010, II R 54/09, BStBl. II 2011, 247.

33 BFH v. 14.12.2004, II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093.

dem bereits verwirklichten Einkünftebestand gezogen worden. Der BFH verglich den geänderten Einkommensteuerbescheid mit dem Ergehen eines zivilrechtlichen Urteils (Leistungsurteil), das – anders als ein Gestaltungsurteil – rechtliche Folgerungen aus einem feststehenden Sachverhalt zieht und ebenfalls kein rückwirkendes Ereignis ist.³⁴

Es stellt sich allenfalls angesichts neuerer – etwas großzügigerer – Rechtsprechungstendenzen die Frage, ob der BFH an dieser Haltung weiter festhalten will. So hat der BFH im Zusammenhang mit der Anrechnung der ausländischen festgesetzten und gezahlten Steuer i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG angenommen, daß die Festsetzung und Zahlung ausländischer Steuer ein rückwirkendes Ereignis darstellt.³⁵ Nichts anderes sollte für die Änderung einer solchen Festsetzung gelten.³⁶ Der BFH folgerte aus dem Telos des § 21 ErbStG – Abmilderung der doppelten steuerlichen Belastung von Erwerbern mit aus- und inländischer Steuer im Rahmen des Festsetzungsverfahrens –, daß die ausländische Steuer nur dann bei der Festsetzung der inländischen Steuer berücksichtigt werden könne, wenn die Zahlung der festgesetzten ausländischen Steuer Wirkung für die Vergangenheit hat. Insoweit konnte der BFH auch auf die ganz herrschende Meinung zu § 34c EStG zurückgreifen, nach der die Festsetzung und Zahlung ausländischer Steuer als rückwirkendes Ereignis angesehen wird.³⁷ Denn der Gesetzgeber hat § 21 ErbStG nach dem Vorbild des § 34c EStG geschaffen.³⁸ Im Gegensatz zum Urteil von 2004 argumentiert der BFH, daß die ausländische Steuer denklösig erst nach dem Tod des Erblassers festgesetzt und gezahlt werden könne und daher die Festsetzung und die Zahlung ausländischer Steuer auf den Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer, den Moment des Todes des Erblassers, zurückwirken müsse. Mit diesem Argument ist der BFH letztlich dem formalen Argument der Entscheidung von 2004 entgegengetreten, daß maßgeblich auf die Verwirklichung des Einkünftebestandes und nicht auf den nachträglichen Erlaß des Einkommensteuerbescheides abzustellen sei. Diese materiell großzügigere Anwendung des § 175 AO ist in der Literatur auf großen Zuspruch gestoßen.³⁹

Unseres Erachtens kann jedoch die o.g. zu § 21 ErbStG ergangene Rechtsprechung nicht ohne weiteres auf die hier in Frage stehende Festsetzung der Einkommensteuer übertragen werden, auch wenn dies wünschenswert wäre.⁴⁰ Hierzu bedarf es einer ausdrücklichen gesetzgeberischen Entscheidung zum rückwirkenden Ereignis. Dreh- und Angelpunkt ist § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG selbst. Materiellrechtlich verlangt § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG für den hier interessanten Bereich allein, daß der Erblasser einen Einkünftebestand vor dem Erbfall verwirklicht hat und eine spätere wirtschaftliche Belastung durch den Erben. Das Gesetz verlangt keine „festgesetzte Steuer“ wie bei § 21 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Der Gesetzeswortlaut läßt nicht auf ein rückwirkendes Ereignis schließen. Auch finden sich in den Gesetzgebungsmaterialien keine Hinweise auf einen entsprechenden gesetzgeberischen Willen.

4.3. Einkommensteuerfestsetzung als neue Tatsache?

Ist die Erbschaftsteuerveranlagung bereits bestandskräftig, aber noch nicht festsetzungsverjährt, ist fraglich, ob sich die Erben bei späterer erstmaliger Festsetzung von Einkommensteuer für das Todesjahr des Erblassers auf die Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berufen können.

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt voraus, daß eine für die Steuerfestsetzung erhebliche Tatsache zwar bereits vorliegt, jedoch erst nachträglich – hier also nach Veranlagung zur Erbschaftsteuer – bekannt wird, wobei den Steuerpflichtigen im Falle für ihn günstiger Tatsachen am nachträglichen Bekanntwerden kein Verschulden treffen darf. Eine solche für die Erbschaftsteuerfestsetzung maßgebliche Tatsache dürfte die Einkommensteuer des Todesjahres in ihrer materiell-rechtlich richtigen Höhe als „vom Erblasser herrührende Schuld“ i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG darstellen. Die Einkommensteuerfestsetzung wird folglich dem Finanzamt erst nach der Erbschaftsteuerfestsetzung durch entsprechende Antragstellung bekannt.

Es sollte für den Berater daher grundsätzlich möglich sein, eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu erreichen, da dem Steuerpflichtigen kein Vorwurf daraus gemacht werden kann, daß er vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides in Unkenntnis der materiell-rechtlich zutreffenden Höhe der Einkommensteuerschuld des Todesjahres diese steuerlich nicht geltend gemacht hat.

Schlechter stehen die Aussichten auf eine erbschaftsteuerliche Berücksichtigung bei späteren Änderungen der Einkommensteuerfestsetzung (z.B. aufgrund Betriebsprüfung). In diesen Fällen ist zu befürchten, daß die Finanzverwaltung die Berücksichtigung der geänderten Einkommensteuerfestsetzung pauschal ablehnen wird unter Hinweis darauf, daß die geänderte Einkommensteuerfestsetzung keine Tatsache i.S.d. § 173 AO ist.⁴¹ Dafür spricht, daß eine von der bisherigen Beurteilung abweichende rechtliche Schlußfolgerung der bereits bekannten „vom Erblasser herrührenden Schuld“ wohl keine Tatsache darstellt.⁴²

34 Vgl. dazu: BFH v. 08.08.2002, II B 157/01, BFH/NV 2002, 1548.

35 BFH v. 22.09.2010, II R 54/09, BStBl II 2011, 247. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß der vom BFH entschiedene Fall die Erstfestsetzung und nicht die Änderung eines Steuerbescheides betraf.

36 Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage 2012, § 21 Rn. 52, der das Urteil gerade im Zusammenhang mit der Änderung der ausländischen Steuerfestsetzung sieht.

37 Vgl. nur Heinicke in Schmidt, EStG, 31. Auflage 2012, § 34c Rn. 31; Wagner in Blümich, EStG, § 34c Rn. 71.

38 BFH v. 22.09.2010, II R 54/09, BStBl II 2011, 247 m.w.N.

39 Vgl. nur Geck in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 21 Rn. 27; Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 21 Rn. 50; i.E. Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage 2012, § 21 Rn. 52; Kirschstein, ErbStB 2011, 36.

40 Gl.A. Kobor, FR 2012, 1075 (1077); weitergehender im Detail: Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 10 Rn. 147.

41 Diese Frage ist vom BFH bislang ausdrücklich offengelassen worden (vgl. BFH v. 14.12.2004, II R 35/03, BFH/NV 2005, 1093).

42 Vgl. zu diesem Gedanken auch: Frotscher in Schwarz, AO, § 173 Rn. 22; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, 2. Auflage 2009, § 173 Rn. 12.

5 Zusammenfassung und Handlungsempfehlung

Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 04.07.2012 eine Kehrtwende in seiner Rechtsprechung vollzogen. Er hat sich für die Frage nach der Abzugsfähigkeit der Einkommensteuerschulden des Erblassers für das Todesjahr des Grundsatzes der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bedient und damit gleichzeitig konsequent das im Erbschaftsteuerrecht vorherrschende Bereicherungsprinzip umgesetzt. Da der BFH über eine „Standardsituation“ nach dem Erbfall zu entscheiden hatte, besitzt das Urteil eine hohe praktische Relevanz. Das Urteil wird bei den Steuerpflichtigen in vielen Fällen dazu führen, daß sich die Erbschaftsteuerlast z.T. erheblich vermindert.

Jedoch dürfte die verfahrenstechnische Umsetzung in der Praxis zu Problemen führen, solange die Einkommensteuerfestsetzung nicht als rückwirkendes Ereignis qualifiziert wird. Auf Grundlage des bisherigen Rechts kann al-

lerdings die Einkommensteuerfestsetzung wohl weder als Grundlagenbescheid noch als rückwirkendes Ereignis für die Erbschaftsteuer für Zwecke des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG angesehen werden. Es besteht insoweit zwischen beiden Bescheiden keine verfahrensrechtliche Korrespondenz. Problematisch sind also die Fälle, in denen die Einkommensteuer des Todesjahres erst nach Ergehen des Erbschaftsteuerbescheides erstmalig veranlagt oder nachträglich geändert wird. Ob in diesen Fällen eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung auf der Grundlage des § 173 AO (nachträgliches Bekanntwerden neuer Tatsachen) erfolgen kann, erscheint zwar folgerichtig, ist bislang von der Rechtsprechung jedoch nicht bestätigt. Dem steuerlichen Berater ist daher aus Vorsichtsgründen unbedingt anzuraten, die Erbschaftsteuerveranlagung in entsprechenden Fällen offenzuhalten, soweit dies nicht durch den Vorbehalt der Nachprüfung oder punktuell durch eine vorläufige Festsetzung im Hinblick auf die Steuerschulden ohnehin der Fall ist.

Überlange Verfahren in Finanzsachen

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

Die Finanzgerichte brauchen durchschnittlich 16,8 Monate für ein erstinstanzliches Verfahren. Im Bundesland mit der kürzesten Dauer reichen dabei durchschnittlich 8,7 Monate, während die Bürgerinnen und Bürger im Bundesland mit der längsten Dauer mit durchschnittlich 24,7 Monaten rechnen müssen. 13,6% der Verfahren dauern länger als 24 Monate, über 13,3% länger als 36 Monate.¹

1. Vorgeschichte: Verfahren vor dem EGMR

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte – EGMR – müssen Gerichtsverfahren in bezug auf die Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes in angemessener Frist erfolgen.² Für die Angemessenheit der Verfahrensdauer ist auf die Kriterien der Komplexität des Falles, des Verhaltens des Beschwerdeführers und der zuständigen Behörden sowie auf die Bedeutung des Rechtsstreits abzustellen.³

Der EGMR hat zudem entschieden, daß die Konvention die Vertragsstaaten verpflichtet, eine Rechtsbehelfsmöglichkeit vorzusehen, falls gegen diesen Grundsatz der angemessenen Verfahrensdauer verstoßen werde.⁴ Um die wirksame Umsetzung seiner Urteile zu unterstützen, kann der Gerichtshof in einem Piloturteil die strukturellen Probleme benennen, die einem EMRK-Verstoß zugrundeliegen, und den verantwortlichen Staat auffordern, innerhalb einer

bestimmten Frist Maßnahmen zur Abhilfe zu schaffen. Da der Gerichtshof von 1959 bis 2009 in mehr als vierzig Verfahren gegen Deutschland EMRK-Verstöße aufgrund von überlanger Verfahrensdauer festgestellt hatte und Deutschland keine wirksamen innerstaatlichen Maßnahmen ergriffen hatte, insbesondere (außer Dienstaufsichts- und Verfassungsbeschwerde) keinen speziellen Rechtsbehelf bei Verzögerungen vorsah, wandte der EGMR im Jahr 2010 erstmals gegen Deutschland dieses Piloturteilsverfahren an und entschied, daß Deutschland einen Rechtsbehelf einzuführen habe, der eine angemessene und hinreichende Wiedergutmachung für überlange Verfahren gewährleistet.⁵

2. Neuregelung in Deutschland

In der Folge führte Deutschland eine Neuregelung ein, mittels derer ein Verfahrensbeteiligter eine Wiedergut-

¹ Quelle: Statistisches Bundesamt

² Art. 6 Abs. 1 EMRK – Gewährleistung eines fairen Verfahrens; Art. 13 EMRK – Recht auf eine wirksame Beschwerde.

³ S. u.v.a. Frydlender ./, Frankreich [Große Kammer], Individualbeschwerde Nr. 30979/96, Rdnr. 43, ECHR 2000-VII.

⁴ S. u.v.a. Frydlender ./, Frankreich [Große Kammer], Individualbeschwerde Nr. 30979/96, Rdnr. 43, ECHR 2000-VII.

⁵ Rechtssache Rumpf ./, Deutschland, Individualbeschwerde Nr. 46344/06, 02.09.2010, Rdnr. 47 ff. NJW 2010, 3355-3358.

machung, insbesondere als Entschädigung in Geld erhalten kann.⁶ Nach bisherigem Recht war es lediglich möglich, Schadenersatz über einen Amtshaftungsanspruch bei pflichtwidriger und schuldhafter Verzögerung eines Rechtsstreits zu erlangen, wobei Nichtvermögensschäden ausgeschlossen waren.⁷ Neben diesem – auch weiter möglichen – Instrument wurde hierfür mit dem 01.01.2012 neu die Verzögerungsrüge eingeführt. In finanzgerichtlichen Verfahren ist dies in §§ 155 FGO i. V. m. 198 GVG geregelt.

3. Prüfung angemessener Verfahrensdauer

Für die Frage, ob eine Überschreitung der angemessenen Verfahrensdauer vorliegt, sind keine festen Zeitabschnitte festgelegt; vielmehr kommt es auf die Umstände des Einzelfalls an.⁸ Das Gesetz zählt – angelehnt an der Rechtsprechung des EGMR und des BVerfG – einige Aspekte auf. Insbesondere sind Schwierigkeit, Umfang und Komplexität des Falles sowie die Bedeutung des Verfahrens, einerseits für den Anspruchsteller und andererseits für die Allgemeinheit, zu berücksichtigen. Auch das Verhalten der Verfahrensbeteiligten (z. B. eigene Verzögerungen des Anspruchstellers) sowie das Verhalten Dritter (z. B. Gutachter) sind zu berücksichtigen. Unbeachtlich sind hingegen Umstände innerhalb des staatlichen Verantwortungsbereichs, wie chronische Überlastung eines Gerichts oder eine angespannte Personalsituation.⁹

4. Verzögerungsrüge

Voraussetzung für einen Entschädigungsanspruch ist, daß der Verfahrensbeteiligte bei dem mit der Sache befaßten Gericht die Dauer des Verfahrens gerügt hat, also eine sogenannte Verzögerungsrüge erhebt. Den Anspruchsteller trifft also eine Rügeobliegenheit. Es muß Anlaß zur Besorgnis bestehen, daß das Verfahren nicht in einer angemessenen Zeit abgeschlossen wird.¹⁰ Die Rüge kann auch wiederholt werden, frühestens jedoch erst nach einer Frist von sechs Monaten (keine „Kettenrügen“, Ausnahme bspw. bei Richterwechsel). Inhaltlich bedarf die Rüge keiner Begründung, muß aber auf Umstände hinweisen, die noch nicht in das Verfahren eingeführt worden und für die Beurteilung wichtig sind, wie etwa eine drohende Insolvenz des Antragstellers.¹¹

Mit der Rüge soll zum einen das Gericht vorgewarnt und zur Verfahrensförderung angehalten werden, und zum anderen soll es dem Anspruchsteller versagt bleiben, die Verfahrensverzögerung in der Hoffnung auf eine spätere Entschädigung in Kauf zu nehmen („Dulde und Liquidiere“).

5. Entschädigungsanspruch

Wird innerhalb eines halben Jahres keine Abhilfe geschaffen, kann eine Entschädigungsklage beim BFH (als Entschädigungsgericht) erhoben werden.¹² Die Klage muß spätestens sechs Monate nach Eintritt der Rechtskraft der Entscheidung, die das Verfahren beendet, oder einer anderen Erledigung des Verfahrens erhoben werden (Ausschlußfrist).¹³

Neben materiellen Schäden (z. B. Zinsschaden) ist auch eine Entschädigung für immaterielle Schäden möglich, die in der Regel 100,- EUR für jeden Monat der Verzögerung beträgt, aber nach billigem Ermessen des Gerichts auch höher oder niedriger angesetzt werden kann. Die Entschädigung für immaterielle Schäden kann aber auch ganz entfallen, wenn das Gericht meint, daß die bloße Feststellung der überlangen Verfahrensdauer ausreichende Wiedergutmachung bedeutet.¹⁴

6. Ausblick

Nach bisheriger Erfahrung der Kanzlei des Verfassers läßt sich bereits durch eine Verfahrensrüge eine Terminierung innerhalb der nächsten sechs Monate erreichen, sofern Klagen schon längere Zeit „dahindümpeln“. Insofern dürfte das Anliegen, für effektiveren Rechtsschutz zu sorgen, zumindest für diejenigen erreicht sein, die von diesem Instrument Gebrauch machen. Sofern sich allerdings an der Personalausstattung der Gerichte nichts Grundlegendes ändert, steht zu befürchten, daß dafür eben andere Verfahren – in denen keine Rüge erfolgt – um so länger werden liegen bleiben.¹⁵

6 Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, BGBl I Nr. 60 vom 02.12.2011, S. 2302.

7 § 839 BGB i. V. m. Art 34 GG.

8 §§ 155 S. 1 FGO, 198 Abs. 1 GVG.

9 BT-Drs. 17/3802, S. 18.

10 §§ 155 S. 1 FGO, 198 Abs. 3 S. 2 GVG

11 §§ 155 S. 1 FGO, 198 Abs. 3 S. 3 GVG, BT-Drs. 17/3802, S. 21.

12 §§ 155 S. 2 FGO, 201 GVG.

13 §§ 155 S. 1 FGO, 198 Abs. 5 S. 2 GVG.

14 §§ 155 S. 1 FGO, 198 Abs. 4 GVG.

15 S. auch *Böcker*, Neuer Rechtsschutz gegen die überlange Dauer finanzgerichtlicher Verfahren. DStR, 2011, S. 2173–2178.

Steuerrecht in der Schweiz

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

I. Die allgemeine Lage²

Leider wurde die politische Schweiz in den letzten Monaten mehrfach von den Ereignissen überrollt, die eben nicht – wie in den vielen Jahren zuvor – der trügerischen Erkenntnis folgten, daß nicht sein kann, was nicht sein darf. In vielen Politikfeldern scheint die Erkenntnis zu dämmern, daß die Schweiz nun dringend ihre Strategie überprüfen muß. Dies spiegelt sich in den Entwicklungen des Wirtschafts- und Steuerrechts.

1. Allgemeines

Bereits vor drei Jahren signalisierte der damalige Finanzminister *Hans-Rudolf Merz* – damals gegen den heftigen Widerstand vor allem der Privatbanken – die Aufweichung des Widerstands gegen den automatischen Informationsaustausch.³ Für die Schweizer Privatbankiers scheint die Realität der wachsenden Steuertransparenz nicht mehr das Weltuntergangsszenario – in der Gestalt des drohenden automatischen Informationsaustauschs – zu sein. Die Privatbankenvereinigung übte Mitte Januar 2013 an ihrer Jahrespressekonferenz in Bern nur noch lauwarmer Opposition. „Wir sind nicht für den automatischen Informationsaustausch“, deklarierte Verbandspräsident *Nicolas Pictet* zwar. Er fügte aber sogleich an, daß es „hier um technische Fragen und nicht um eine strategische Vision geht“. Längerfristig sei der Marktzugang bedeutender als die Steuerfragen.⁴

Hier soll in diesem Jahr nicht mehr die Rede sein vom zwischenzeitlich abgedroschenen Thema „Ankauf von Daten-CDs“. Wie der ehemalige deutsche Innenminister und „letzte Liberale“ *Gerhart Baum* bemerkte, würde jedem, der rechtliche Bedenken dagegen geltend mache, sofort unterstellt, sein Motiv sei es, Steuersünder zu schützen.⁵ Leider hat die Debatte ein solches, von *Baum* treffend geschildertes, Niveau erreicht.

Die allgemeine wirtschaftliche Lage in der Schweiz⁶ ist nach wie vor gut: Mit 11,8 Prozent hat die Arbeitslosigkeit im EU-Raum einen neuen Rekord erreicht. Der Anstieg von 3 auf 3,3 Prozent in der Schweiz liegt vergleichsweise sehr moderat.⁷ Die Deutschschweiz liegt mit 2,7 Prozent deutlich vor der Westschweiz und dem Tessin mit 4,8 Prozent. Die Schweiz ist im Jahr 2012 nach den vorläufigen Zahlen etwa doppelt so stark gewachsen, als die Konjunkturvorschau dies vor einem Jahr erwartet hatten. Die Wolken, die über dem Arbeitsmarkt aufziehen, sind also eher noch Schönwetterwolken.

Im Verhältnis zu Deutschland war das gesamte Jahr geprägt vom letztlich gescheiterten Abgeltungssteuer-Abkommen, das nach vielerlei Ankündigungen der deutschen Op-

position letztlich im Vermittlungsausschuß von Bundestag und Bundesrat scheiterte. Ein bilaterales Abkommen kann also auch zu Wahlkampfzwecken („...das Abkommen ist ein Schlag gegen Moral und Gesetz“) gebraucht oder gar mißbraucht werden. Als überraschendes Ergebnis einer im Januar 2013 veröffentlichten Umfrage von Ernst & Young⁸ stellte sich heraus, daß die Schweizer Banken mehrheitlich das Scheitern des Abkommens begrüßten. Fast drei Viertel der befragten Banken betonten, das Scheitern des Abkommens habe positive Auswirkungen auf ihr Geschäft, da Umsetzungskosten wegfielen und keine Kundengelder abflössen.

Dennoch darf man nicht vergessen, daß das Abgeltungssteuermodell von Schweizer Banken entworfen wurde, um das Bankgeheimnis zu retten und gleichzeitig den Heimatländern der Kunden Steuergelder zukommen zu lassen. („Abgesang auf das Bankgeheimnis“ oder „Endspiel um das Bankgeheimnis hat begonnen“).⁹ Das Abgeltungsmodell steht immer noch in Konkurrenz zur Idee des automatischen Informationsaustauschs. Die Freude währt unter Umständen also nur sehr kurz. Das sinnvolle Konstrukt der Abgeltungssteuer bliebe auf Sand gebaut, so die NZZ: „Die Abkommen mit Großbritannien und Österreich sind kein tragfähiges Fundament. Für die Schweizer Linke ist die Schleifung des Bankgeheimnisses unumgänglich. (...) Klar ist vorerst so viel: Wenn der Bundesrat gegenüber Deutschland einknickt, ist die Abgeltungssteuer Makulatur.“¹⁰

Auch die größte Bank der Schweiz kam nicht aus den Schlagzeilen heraus: Das deutsche Bundesland Nordrhein-

¹ *Jürgen Wagner*, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich), ist Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und zudem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Der nachfolgende Beitrag entspricht der Rohfassung des Artikels „Neue Entwicklungen im Schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht“, der jährlich mit *Dr. Adrian Plüss* (Lanter Rechtsanwälte, Zürich) in der RIW erscheint, zuletzt RIW 2012, 257 ff. und 2011, 111 ff.

² Siehe auch *Wagner*, *steueranwaltsmagazin* 2012, 67 ff. und zuvor 2011, 28 ff.

³ NZZ vom 04.02.2010 („Auch die letzte Bastion kommt ins Wanken“).

⁴ NZZ vom 18.01.2013 („Zahme Privatbankiers“).

⁵ NZZ vom 12.09.2012 („Daten dürfen nicht zur Fehlerware werden“).

⁶ Zu Liechtenstein s. jährlicher Bericht des Autors in RIW 2012, 423, 2011, 111 und 2010, 105.

⁷ NZZ vom 28.12.2012 („Die Schweizer Wirtschaft wird sich auch 2013 behaupten“) und NZZ vom 09.01.2013 („Wolken ziehen auf über dem Schweizer Arbeitsmarkt“).

⁸ NZZ vom 11.01.2013 („Schweizer Banken begrüßen das Scheitern des Steuerabkommens“).

⁹ So der Artikel in der NZZ vom 21.02.2009. Der letztgenannte Titel erschien jedoch in der NZZ vom 31.01.2013.

¹⁰ NZZ vom 24.11.2012 („Das Kaninchen vor der Schlange“).

Westfalen kaufte eine Daten-CD, die Daten mutmaßlicher Steuerhinterzieher mit UBS-Konten enthielt. Die Schweizer Regierung dementierte (deutsche) Vorwürfe, die UBS helfe Steuerhinterziehern in großem Ausmaß beim Verschieben ihrer Gelder von der Schweiz nach Singapur. Die Bank selbst wurde in einem spektakulären Verfahren zu einer Geldbuße in Milliardenhöhe verdonnert: Kurz vor Jahresende akzeptierte die UBS eine Strafe in Höhe von ca. 1,2 Mrd. USD alleine für die USA, weitere 160 Mio. GBP für Großbritannien. Die eigentlich zuständige Finanzmarktaufsichtsbehörde FINMA begnügte sich mit lediglich 59 Mio. CHF. So profitiert die UBS von der Mentalität der Aufsichtsbehörden in der Schweiz, die Bussenkompetenz als „unerwünschte Machtkonzentration“ sieht.¹¹ Der Schlußfolgerung kann zugestimmt werden: „So mag zwar kaum jemand die UBS wegen ihrer hohen Bussen bedauern, aber der Großteil des Bußgelds fließt fraglos in das „falsche“ Land.“

Für die Bank Wegelin war – ein Jahr, nachdem sie das Privatkundengeschäft verkauft hatte – nach dem Schuld eingeständnis und der Zahlung von 74 Mio. USD das Ende besiegelt. Die amerikanische Steuerbehörde erhält nun das Recht, von der UBS (Partnerbank der Bank Wegelin, die amerikanischem Recht untersteht) alle Informationen zum Konto der Bank Wegelin anzufordern, die bei der Identifikation amerikanischer Steuerpflichtiger helfen. Das definitive Urteil ergeht am 04.03.2013.¹²

Zehn weitere Banken hoffen auf ein Globalabkommen mit den USA. Wichtiger Punkt in der Übereinkunft der Wegelin mit den USA war, daß von der Bank Wegelin nicht etwa die Herausgabe der Namen der US-Kunden verlangt wurde, vielmehr muß das Institut die Unterlagen aufbewahren, damit sie allfälligen späteren Amtshilfesuchen zur Verfügung stehen können. Aus der Sicht der USA sind zwei Faktoren entscheidend: War die Kundenakquise von Kunden mit undeckelten Geldern von der Bankspitze gewollt, wie dies bei der UBS und der Wegelin der Fall war? Schwer wiege die Tatsache, daß auch nach dem Fall UBS an diesem Geschäftsmodell festgehalten worden sei, indem Kunden der UBS von anderen Banken übernommen worden seien.

„Die Schweiz hat sich allerdings in den USA den Ruf eingehandelt, letztlich immer zu kuschen, wenn nur der Druck genügend groß ist“, so bereits eine Analyse der NZZ Mitte des Jahres 2011. So hat ein Parteipräsident die Bankiers der Bank Wegelin nun als „Verräter“ beschimpft, was diese veranlaßt hat, ihrerseits Strafanzeige zu stellen.¹³

2. Wirtschaftsrecht

Manchmal sind auch Nicht-Regelungen erwähnenswert: Private Sportorganisationen sind in der Schweiz noch immer nicht dem Korruptionsstrafrecht unterstellt. Internationale Sportorganisationen mit dem Sitz in der Schweiz (wie bspw. die FIFA, UEFA oder das IOK) sind nicht dem schweizerischen Korruptionsstrafrecht unterworfen, was dem Ruf der Schweiz als Rechtsstaat erheblich geschadet hat.¹⁴

Die Anzahl der Gesellschaften, geordnet nach Rechtsformen, wird im Eidgenössischen Handelsregister immer bereits in der ersten Januar-Woche publiziert. Schade, daß andere Länder dies nie hinbekommen werden. Die Anzahl der Aktiengesellschaften stieg auf 198.432 im Jahr 2012 (2011: 194.289), die Anzahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) stieg 2012 auf 140.895 (2011: 133.104). Die Anzahl der Einzelunternehmen 156.644 schrumpfte leicht (2011: 157.614). Genossenschaften schrumpften auf 9.688 (2011: 9.980), Stiftungen auf 17.647 (2011: 17.761), Kommanditgesellschaften von 2.205 auf 2.081; Kollektivgesellschaften 12.825 auf 12.413. Die Anzahl der Vereine stieg hingegen von 7.085 auf 7.362. Damit waren 549.363 Gesellschaften (Rechtsformen) Ende 2011 registriert, Ende 2012 waren dies 559.828, also gut 10.000 mehr.¹⁵

2.1. Banken und Bankgeheimnis

Das Schweizer Bankgeheimnis hat in der nationalen und internationalen Öffentlichkeit massiv an Akzeptanz eingebüßt. Dies belastet nicht nur die Reputation des Finanzplatzes Schweiz, sondern limitiert auch dessen Wettbewerbsfähigkeit.¹⁶

2.2. Weißgeldstrategie

Die Weißgeldstrategie, in ihrer offiziellen Version verschoben auf Frühjahr 2013, treibt bereits seltsame Blüten. Unter dem Stichwort „Selbstdeklaration“ hatten beispielsweise Kunden der Zuger Kantonalbank im Jahr 2012 nicht nur zu unterschreiben, daß ihr Vermögen im Heimatland versteuert ist, sondern daß sie auf den Schutz der Schweizer Gesetze verzichten. Sie mußten sich damit einverstanden erklären, daß die Bank ihre Daten über Konten, Personen und Vermögenswerte ausländischen Behörden zur Verfügung stellt, falls diese danach fragen. Doch damit nicht genug: Unterschreiben Betroffene das Formular nicht, werden ihre Konten in den darauffolgenden Wochen saldiert.¹⁷ Ansonsten beobachtet man einen Eiertanz zwischen den notwendigen Sorgfaltspflichten, den gesetzlichen Vorgaben (Steuerhinterziehung als Vortat zur Geldwäscherei) sowie den Wettbewerbskriterien zu anderen Finanzplätzen wie bspw. Singapur oder Luxemburg.¹⁸

11 NZZ vom 20.12.2012 („Eine Bussen-Serie gegen die UBS“); NZZ vom 22.12.2012 („Warum die Finma die UBS nicht büßen kann“)

12 NZZ vom 05.01.2013 („Sich nicht in falscher Sicherheit wiegen“) und vom 30.01.2013 („Die UBS soll den USA Wegelin-Unterlagen liefern“).

13 NZZ vom 01.07.2011 („Schweizer Kampf an drei Fronten“) und die Berichterstattung im Januar 2013.

14 NZZ vom 01.07.2011 („Es geht auch um den Ruf der Schweiz“).

15 Handelsregister, Eingetragene Gesellschaften 2011 und 2012.

16 NZZ vom 04.10.2012 („Bankgeheimnis wird zum Reputationsproblem“).

17 NZZ am Sonntag vom 12.08.2012 („Fragwürdige Selbstdeklaration“).

18 NZZ vom 06.11.2012 („Eiertanz um Bankensorgfalt“).

3. Steuerrecht

Die Tendenz ist klar: Kleine Kantone bzw. Staaten haben ein überdurchschnittliches Interesse am Steuerwettbewerb, weil sie mit attraktiven Konditionen überproportional viel Substrat anlocken können, ohne die eigene Basis auszuhöheln. Das erklärt in Europa wie innerhalb der Schweiz die Konflikte zwischen wettbewerbsfreundlichen Kleinen und kartellfreundlichen Großen. Die politische Realität ist ein Kompromiß.¹⁹ Das Feilschen um dessen Ausgestaltung geht in der Schweiz mit der Debatte über die Unternehmenssteuerreform III in die nächste Runde.²⁰ Ein Kernstück hierbei soll die Lösung des laufenden Streits mit der EU um die Besteuerung von Spezialgesellschaften sein. Diverse Spezialregime, vor allem die steuerliche Bevorzugung ausländischer Gewinne, werden wohl verschwinden müssen, dafür könnten andere, derzeit noch EU-kompatible, Sonderbehandlungen zur Debatte stehen, wie etwa eine steuerliche Bevorzugung von Lizenzentnahmen oder Forschungsausgaben. Zu den möglichen Bausteinen der Unternehmenssteuerreform III zählt auch die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs für juristische Personen. Dabei soll auch die Emissionsabgabe auf Eigenkapital abgeschafft werden.²¹

Als erster Kanton hat nun der große Kanton Zürich eine elektronische Steuererklärung eingeführt. Ergänzt wird diese durch eine „Steuererklärung light“. Die Version mit einer reduzierten Eingabemaske ist auf einfache Steuerverhältnisse zugeschnitten und richtet sich damit an Steuerpflichtige, die keine Rente beziehen und nicht selbständig erwerbstätig sind, keine Kinder oder Wohneigentum haben und nicht über ein komplexes Wertschriftenportfolio verfügen.²²

3.1. Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

Die der Schweiz von außen aufgezwungene Unterscheidung bzw. Nivellierung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug löst nun im Inland entsprechend verwirrende Debatten aus: Große Aufregung hat ein Satz in einer harmlosen Pressemitteilung ausgelöst: „Die Vereinheitlichung der Verfahren sieht vor, daß auch die kantonalen Steuerbehörden in Hinterziehungsverfahren Zugang zu Bankdaten erhalten.“²³ Das Fazit: „Das weckt Mißtrauen. Zu oft in der jüngeren Vergangenheit haben sich vordergründig „nur“ technische Einzelaspekte nachträglich für das Land als politisch schwerwiegend erwiesen. Denn man weiß: Die Wurst ißt man in Scheiben. Länger wird sie dadurch nicht.“, so die NZZ.

3.2. Schweizerische Steuerkonferenz

Seit fast 100 Jahren existiert in der Schweiz eine Institution, die an Parlamenten und Verwaltungen vorbei hoheitliche Entscheidungen und Vorgänge mitprägt, indem sie Wegleitungen und Kreisschreiben verfaßt. Die im Jahr 1919 als Verein gegründete Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat als Mitglieder die kantonalen Steuerverwaltungen sowie

die Eidgenössische Steuerverwaltung. Ziel ist vor allem „die Koordination, die Anwendung und die Weiterentwicklung des Steuerrechts unter den Kantonen und dem Bund“. Vorstöße, die SSK „wieder auf die informelle Ebene zurückzuführen“, blieben bisher ohne Ergebnis.

3.3. Steuerabkommen und Selbstanzeigen

Über das letztlich gescheiterte Steuerabkommen mit Deutschland wurde viel geschrieben.²⁴ Es bedeutet letztlich ein weiteres Dahinschwelen steuerlicher Mißstände. Doch trat zum Jahreswechsel 2013 ein Abgeltungssteuerabkommen zwischen der Schweiz und Österreich in Kraft, dessen Wirkungen bereits im Vorfeld zu spüren waren. Bereits im November hatten weit über 200 Personen Selbstanzeigen mit einem steuerlichen Mehraufkommen von knapp 60 Mio. EUR abgegeben. Nach den bisherigen Erfahrungen „koste“ eine solche gut 10% des Vermögens, wohingegen Nachzahlungen gemäß anonymer Abgeltungssteuer zwischen 15 und 38% betragen würden, so die österreichische Finanzministerin *Maria Fekter*.²⁵

Hier wird auch deutlich, wie sich die Schweizer eine strafbefreiende Selbstanzeige vorstellen: „Selbstdeklarationen haben für Steuerbehörden den Vorteil, daß sie mit wenig Aufwand verbunden sind und gleichsam vom Bürostuhl aus erledigt werden können. Die reuigen Steueründer sprechen mit ihren Anwälten vor, liefern den Beamten alle verlangten Informationen, stehen an der Kasse an und begleichen danach noch die Rechnung.“²⁶

3.4. Pauschalbesteuerung

Auch im Jahr 2012 wurde wieder heftig über die Pauschalbesteuerung, deren Abschaffung, Beibehaltung und Modifizierung gestritten und abgestimmt. Die wirkliche Bedeutung der Pauschalbesteuerung in den einzelnen Kantonen war daher oft nicht mit den ideologischen Vorbehalten in Übereinstimmung zu bringen. Mitte September schaffte der Kanton Basel-Stadt (bei ganzen 19 Betroffenen) als vierter Kanton die sog. Besteuerung nach dem Aufwand ab. Der Nationalrat in Bern hat sich gegen die Abschaffung ausgesprochen und stattdessen die Bemessungsregeln verschärft,

19 Grundlegend hierzu *Reich*, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich, 2012; hierzu *Böckli* in NZZ vom 02.05.2012 („Kritischer Blick aufs Steuerrecht“).

20 NZZ vom 03.10.2012 („Warmlaufen für die nächste Steuerdebatte“).

21 NZZ vom 24.01.2013 („Eine Steuer soll verschwinden“).

22 NZZ vom 13.01.2012 („Eigene Finanzen online deklarieren“) und vom 19.01.2013 („Ein paar Mausclicks Aufwand an einem verregneten Sonntagnachmittag“).

23 NZZ vom 22.09.2012 („Das Vorspiel zum inneren Steuerstreit“).

24 Vergleichend etwa *Hosp/Langer*, Die Steuerabkommen der Schweiz: Wer erhielt den besten Deal?, RIW 2012, 347 ff.

25 NZZ vom 14.11.2012 („Wien spürt die Wirkung des Steuerabkommens“).

26 NZZ vom 13.11.2012 („Deutsche Kunden der UBS im Visier der Justiz“).

um so die Akzeptanz in der Bevölkerung zu erhöhen. Der Ständerat hatte sich schon früher für schärfere Regeln bei der Pauschalbesteuerung ausgesprochen. Selbst die Befürworter kritisieren dieses Modell: Es enthalte keinerlei Anreiz, das Auslandsvermögen der Steuerpflichtigen in die Schweiz zu bringen.²⁷

3.5. Holdinggesellschaften

Seit der Revision des Mehrwertsteuergesetzes zum 01.01.2010 haben schweizerische Holdinggesellschaften im Vergleich zu Europa mit der dort durchschnittlichen Mehrwertsteuerbelastung i. H. v. 21% einen deutlichen Vorteil: Sie sind ohne Einschränkungen im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragungsfähig; sie können eine vollständige Entlastung der auf von ihnen bezogenen Leistungen lastenden Mehrwertsteuer erreichen. Will bspw. eine deutsche Gesellschaft eine schweizerische erwerben, so kann die Erwerbgesellschaft zunächst eine schweizerische Holdinggesellschaft gründen und diese mehrwertsteuerpflichtig stellen. Fallen im Zuge der Übernahme mehrwertsteuerpflichtige Kosten an, so erhält sie diese (i. H. v. des vollständigen MwSt-Satzes i. H. v. derzeit 8%) vollständig zurück.

3.6. Private Vermögensverwaltung oder gewerbsmässiger Handel?

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts, die hinsichtlich der entwickelten Abgrenzungskriterien im Jahr 2002 noch Aufsehen erregte, wurde in den letzten beiden Jahren verfeinert:²⁸

3.7. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz

Nach wie vor umstritten ist Art. 15 Abs. 3 DBA CH/D, in dem das Besteuerungsrecht für Vergütungen für unselbständige Arbeit zugewiesen wird, die an Bord von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr erbracht wird.²⁹ Während hinsichtlich der Schweiz alles umstritten scheint, entschied der BFH in einem Fall mit einer irischen Airline; auch das BMF-Schreiben vom 23.07.2012 scheint Klarheit zu schaffen.³⁰

3.8. Gewinnsteuern juristischer Personen

Die Gewinnsteuersätze sanken im Jahr 2012 bei juristischen Personen weiter. Die große Frage ist, welche Folgen der Steuerstreit mit der EU haben wird. Das die Antworten auf letztere Frage trotz der beschlossenen und verkündeten Bereitschaft der Finanzdirektorenkonferenz³¹ zur Lösung des Steuerstreits bereits im Januar 2012 noch offen ist, dürfte die allseits zu beobachtende Senkung von Gewinnsteuern erst einmal zum Stillstand kommen, vermutet der Freiburger Steuerrechtsprofessor *Pascal Hinny*.³² Genf, Waadt, Basel-Stadt und Zürich wären von einem Wegfall des in der EU besonders verpönten Sonderregimes für Spezialgesellschaften besonders betroffen. Im übrigen bleiben die Belastungsdifferenzen zwischen den Kantonen besonders groß: Während in den steuergünstigen Gemeinden der Kantone

Luzern und Schwyz die Gewinnsteuer zwischen 11 und 12% ausmacht, liegt sie etwa im Kanton Genf doppelt so hoch. Die durchschnittliche Steuerbelastung der Kantonshauptorte inkl. Direkter Bundessteuer liegt bei 18%. Diese Belastung ist mit den effektiven Steuersätzen gemessen, welche unter den nominalen Sätzen liegen, da die Firmen ihre Steuern als Geschäftsaufwand abziehen dürfen.

3.9. Renaissance der garstigen Schweiz?

Am 05.04.2012 erging ein Bundesverwaltungsgerichtsurteil zur Problematik der Herausgabe von Bankkundendaten der Credit Suisse an die USA.³³ Dabei ist das Bundesverwaltungsgericht erneut „auf die Bremse getreten“ und hat die Herausgabe gestoppt. Dabei hat das Gericht jedoch differenziert: Einem Gesuch mit Gruppenanfragen wäre möglicherweise stattgegeben worden, wenn die Kriterien konkreter formuliert worden wären.

3.10. Strafrechtliche Aspekte

a) Rechtshilfe bei Abgabebetrug

Ein Urteil des Bundesstrafgerichts in Bellinzona hat die Kriterien für die Formulierung des Rechtshilfeersuchens bei Verdacht auf Abgabebetrug gelockert.³⁴ Laut bisheriger Gerichtspraxis reicht es aus, wenn anhand der Angaben im Rechtshilfeersuchen geprüft werden kann, ob ausreichend konkrete Verdachtsgründe für eine rechtshilfefähige Straftat vorliegen und in welchem Umfang dem Begehren allenfalls entsprochen werden muß. Strengere Anforderungen stellte die Rechtsprechung bis anhin allerdings, wenn es um Abgabebetrug geht. Diese erhöhten Anforderungen wiederum gelten allerdings nach Auffassung des Bundesstrafgerichts „im Rechtshilfeverkehr mit einem Schengenstaat im Bereich der indirekten Fiskalität insoweit gerade nicht, als sich diesbezüglich die Schweiz zur Leistung von Rechtshilfe gemäß Art. 50 des Schengener Durchführungsübereinkommens verpflichtet hat“.³⁵

27 So bereits grundsätzlich NZZ vom 01.07.2011 („Härtere Bedingungen“); NZZ vom 27.07.2011 („Sozialdemokratische Denkfehler zur Pauschalsteuer“)..

28 Bundesgericht 2A.66/2002 „Weinlager“; 2C_766/2010 und 2C_767/2010 „Giacometti“ sowie nun Entscheidung vom 13.04.2012, 2C_399/2011 „Auktionsverkauf“.

29 *Stöbener/Gach*, Das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 3 DBA-Schweiz – Höhenflug oder Bruchlandung?, IStR 2013, 19 ff.

30 BFH vom 11.01.2012, I R 27/11, DStR 2012, 689; IV B 2 – S 1301 – CHE/07/10015-03, DStR 2012, 1706.

31 NZZ vom 28.01.2012 („Kantone beugen sich dem Unvermeidlichen“).

32 NZZ vom 11.01.2013 („Schweizer Steuern sinken weiter“); hierzu *Hinny* (Hrsg.), Steuerrecht 2013, Zürich, 2013.

33 Hierzu *Wagner/Roth*, Die Renaissance der garstigen Schweiz, RIW 2012, 345.

34 Urteil vom 11.06.2012, RR 2010.261; NZZ vom 08.08.2012 („Rechtshilfe bei Abgabebetrug“).

35 BGE 129 II 97 E 3.1 (bisherige Praxis); Verschärfung bei Abgabebetrug BGE 116 Ib 96 E 4c.

b) Falsche Gefälligkeitsrechnungen

In einem Urteil vom 24.05.2012 weitet das Bundesgericht die Strafbarkeit von inhaltlich unrichtigen Gefälligkeitsrechnungen aus. Laut dem neuen Entscheid kann sich nun „der Rechnungsaussteller strafbar machen, wenn die inhaltlich unwahre Rechnung nicht mehr nur Rechnungsfunktion hat, sondern in erster Linie auch als Beleg für die Buchhaltung der Rechnungsempfängerin bestimmt ist“.³⁶

3.11. Kirchensteuer

Die Kirchensteuerpflicht für Firmen ist ein jahrzehntelanger Anachronismus und ebensolange umstritten.³⁷ Im vergangenen Jahr wurde wieder einmal eine Initiative zu deren Abschaffung lanciert – vorerst erfolglos.³⁸ Die meisten Kantone bitten juristische Personen aller Art zur Kasse und verteilen die Erträge an die Landeskirchen in Abhängigkeit von deren Mitgliederzahl. Anders als natürliche Personen können sich diese nicht durch Austritt der Steuerpflicht entziehen. Die Steuerpflicht besteht auch, wenn die dahinterstehende natürliche Person aus der Kirche ausgetreten sein sollte. Allerdings wird dies in der Praxis unterschiedlich gehandhabt: In manchen Kantonen ist sie sowieso freiwillig, in manchen existiert eine negative Zweckbindung, in zahlreichen Kantonen wird sie gar nicht erhoben (z. B. Basel-Stadt, Schaffhausen, Appenzell-Ausser Rhoden, Aargau, Waadt und Genf). Allen Angriffen per Bundesgericht oder politischen Vorstößen auf Kantonsebene (Zürich, Bern, Zug, Thurgau u. a.) zum Trotz lebt diese Steuer weiter.

3.12. Verhältnis zu Frankreich und Italien

Parallel zur französischen Affäre *Depardieu* verkündete Frankreich (einseitig) das „Ende der Pauschalbesteuerung“ für Franzosen in der Schweiz. Dies traf vornehmlich französischsprachige Kantone wie Genf und Waadt, wovon Letzterer von einer fiskalischen Kriegserklärung sprach. Ab dem Fiskaljahr 2013 sollen nach dem Willen des französischen Fiskus rund 2.000 Franzosen, die in der Schweiz eine relativ bescheidene Pauschalsteuer entrichtet haben und wegen des bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens in Frankreich nicht oder nur marginal steuerpflichtig waren, auch in ihrem Heimatland vom Fiskus voll erfaßt werden. Letztlich ist dies kein einseitiger Rechtsverstoß, es wirft dennoch die Frage auf, warum sich die Schweiz in internationalen Beziehungen immer wieder als Sonderfall behandeln läßt. Allerdings ignoriert man in Paris „weiterhin den Grundsatz, daß zu viele Steuern den Steuerfluß abwürgen“, so die NZZ.³⁹

Anlässlich des WEF Anfang 2013 hat der italienische Ministerpräsident *Monti* der Schweiz in Aussicht gestellt, daß er das Abgeltungssteuerabkommen mit der Schweiz ins Ziel bringen will, sofern er nach den Wahlen noch Ministerpräsident ist. Für Italien sei vor allem wichtig, daß das Abkommen nicht den Charakter einer Steueramnestie bekomme. Die Schweiz hingegen forciert die Idee, ein Abgeltungssteuerabkommen als Rahmenabkommen mit der EU zu verankern.⁴⁰

3.13. Fatca-Abkommen

Die Schweiz und die USA haben das Fatca-Abkommen Anfang Dezember 2012 paraphiert. Schweizer Finanzinstitute sollen ab 2014 Informationen über US-Kunden an die amerikanische Steuerbehörde liefern. Für Lokalbänke und Fonds gibt es Vereinfachungen.⁴¹ Die Amerikaner externalisieren damit die Jagd nach Steuersündern auf Dritte. Eine Verknüpfung des Dossiers mit dem sog. Steuerstreit der elf Schweizer Banken, die derzeit einen Verzicht auf Strafverfolgung aushandeln (ohne die Bank Wegelin seit Mitte Januar 2013 bleiben 10 Banken) war seitens der Schweiz gewünscht, aber letztlich nicht verhandelbar. Die Amerikaner haben die Schweizer Lokalbänke auch verpflichtet, amerikanische Expats nicht als Kunden abzulehnen, was konsequenterweise lange der Fall war: Diese hatten lange Zeit Mühe, ein Konto zu eröffnen.

4. Schluß

4.1. Hohles Bankkundengeheimnis

Das Phänomen des vorausseilenden Gehorsams höhlt mit zunehmender Geschwindigkeit die letzten Reste des Bankkundengeheimnisses aus. Die Credit Suisse fror auf Anweisung eines US-Gerichts ein Konto in Zürich ein. Statt auf dem Rechtshilfeweg eine Kontosperrung zu beantragen, bewirkte ein US-Gericht bei der CS direkt die Einfrierung eines Kontos in Zürich. Während diese meinte, daß sie im Falle einer Weigerung „zu einer hohen Buße wegen Mißachtung der Anweisung des US-Gerichts verurteilt“ werden würde, prüft die Bundesanwaltschaft die Straftat gemäß § 271 StGB („Verbotene Handlungen für einen fremden Staat“). Bezeichnend die abschließende Stellungnahme der CS: Sie wolle „wegen des Bankgeheimnisses keine Stellung nehmen. Schweizer Recht, von außen und innen perfekt ausgehöhlt.“⁴²

4.2. Befindlichkeit: Zahnweh

Die Erkenntnis, daß das Geschäftsmodell der Beihilfe zur Steuerhinterziehung oder gar zum Steuerbetrug keine Zukunft mehr hat, ist heute weit verbreitet, so bereits ein Kommentar zur sog. „Liechtenstein-Erklärung“ im März 2009, mit dem das kleine Liechtenstein die vergleichsweise

36 Urteil 6B_571/2011 vom 24.05.2012, BGE-Publikation vorgesehen.

37 Gerade weil die Kirchensteuer an sich umstritten ist, scheint sie „ewig“ zu leben, s. Zeitschrift für Rechtspolitik (ZRP), 2012, 255.

38 NZZ vom 06.10.2012 („Neuer Kampf um die Kirchensteuer“).

39 NZZ vom 07.01.2013 („Paris auf hektischer Suche nach Einnahmen“).

40 NZZ vom 25.01.2013 („Monti will Steuerdeal mit der Schweiz forcieren“).

41 NZZ vom 05.12.2012 („Fatca Abkommen zwischen der Schweiz und den USA“).

42 NZZ vom 09.01.2013 („Der Arm der amerikanischen Justiz wird immer länger“).

um ein Vielfaches bedeutsamere Schweiz außenpolitisch überholt hat.⁴³ Entscheidend ist, wie man auf derlei Erkenntnisse reagiert: Opportunismus, Pragmatismus, Weitsicht oder Kleingeisterei. Hier hat die Schweiz noch viel zu tun. Anzeichen für Verschlechterungen werden allerorten gesichtet: Die helvetische Rechtssicherheit wird mindestens angekratzt durch die Aushöhlung des Bankgeheimnisses im Inland. Dies zielt auf eine „Umpolung des Verhältnisses Bürger-Staat vom Vertrauen in Richtung Mißtrauen“.⁴⁴ Die Diskussion über die nachträgliche Änderung der Unternehmenssteuerreform II säten weitere Zweifel an der Rechtssicherheit. Die schweizerische Empörungsbewirtschaftung wird sie zwar nicht zum Untergang verdammen, mindestens aber heftiges Zahnweh verursachen.

Der derzeitige Schweizer Bundespräsident *Ueli Maurer* (SVP) verließ beim diesjährigen Weltwirtschaftsforum (WEF) in Davos das diplomatische Parkett und meinte, der Schweiz mit einem Angriff einen guten Dienst zu erweisen: Ob sich

andere nicht besser vom Schweizer Erfolg inspirieren lassen würden, anstatt „unsere Ordnung zu verunglimpfen und zu bekämpfen?“⁴⁵

Das Schlußwort, von einem Freund an die Schweiz gerichtet, legt uns der luxemburgische Ministerpräsident *Jean-Claude Juncker* in der NZZ vom 19.01.2013 (als scheidender Eurogruppen-Chef) nahe: „Wer eine Verhandlungsstrategie hat, sollte sie nicht vor Beginn der Verhandlungen offenlegen, sonst hat er nämlich keine mehr.“

43 NZZ vom 20.05.2009 („Liechtensteiner Vorwärtsstrategie“).

44 NZZ vom 13.11.2012 („Die Furcht vor dem Abstieg in die B-Liga“).

45 NZZ vom 26.01.2013 („Der Bundespräsident im Angriff“).



Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 5. Januar 2012

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

2012, 4. Auflage, 148 Seiten, € 20,-

ISBN 978-3-415-04833-1

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und **anschaulichen Beispielen** zu allen wesentlichen Fragen der am 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer.

Die 4. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das **Jahressteuergesetz 2010** erfahren hat. Dazu zählen insbesondere Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG), die Auswirkungen der Einführung einer Steueridentifikationsnummer auf den Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2a EStG), die Einschränkung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG), die Einführung einer materiell-rechtlichen Korrespondenz bei der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) und die Beschränkung der Fehlerkorrektur beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 3a EStG).

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20612

DIE BESTEUERUNG VON IMMOBILIEN IN SPANIEN

Empfehlungen und Erbrechtsgestaltung

Palma de Mallorca, 26. bis 27. September 2013



Weiter gehende
Informationen zum
Seminar finden Sie auf
unserer Internetseite

[www.steuerberater-
verband.de](http://www.steuerberaterverband.de)



THEMEN:

1. Der Erwerb und die Veräußerung einer spanischen Immobilie – ausgewählte Praxisbeispiele im Überblick
2. Wegzugsbesteuerung und erweitert beschränkte Steuerpflicht in Deutschland
3. Besteuerung von Einkünften aus spanischen Immobilien in Deutschland
4. Informationsaustausch Deutschland – Spanien, das neue DBA Spanien, der Durchgriff über die Grenze durch Kontrollmitteilungen und Amtshilfeersuchen
5. Spanische Immobilien und spanische Erbschaftsteuer – verbleibender Gestaltungsspielraum?

REFERENTEN:

- Prof. Dr. Bert Kaminski
Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg
- Guillermo Dezcallar, Abogado
ILLESLEX ABOGADOS, Palma de Mallorca
- Carlos Ramallo Pallast, Rechtsanwalt/Abogado
Ramallo Pallast Wakefield & Partner, Palma/Köln
- José Farré Español, Abogado
Ramallo Pallast Wakefield & Partner, Palma/Köln

Teilnahmebescheinigungen zur Vorlage gem. § 15 FAO werden auf Wunsch erteilt.

Veranstalter:



Steuerberaterverband
Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

18. Steueranwaltstag in Berlin

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

Den Steueranwaltstag 2012 veranstaltete die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV vom 09. bis 10. 11. 2012 im Hotel Ritz Carlton am Potsdamer Platz in Berlin.

I. Neue Entwicklungen im Recht der steuerlichen Betriebsprüfung stellte *Prof. Dr. Klaus-Dieter Driien*, Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Richter am Finanzgericht, vor.

Derzeit und künftig werden die zu prüfenden Unternehmen anhand eines Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung ausgewählt. Bereits verankert wurde die zeitnahe Außenprüfung durch den neuen § 4a BpO. Der besseren Prüfbarkeit der Buchhaltung dienen auch die EÜR für Überschußrechner und die E-Bilanz. Als Ort der BP ist vom Finanzamt ein „geeigneter“ Geschäftsraum nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit festzusetzen. Umstritten sind die Kriterien, nach denen die „Geeignetheit“ eines Prüfungsortes zu beurteilen sind.

Das in § 146 Abs. 2b AO geregelte Verzögerungsgeld ist nach h.M. und BMF als neue steuerliche Nebenleistung im Recht der Außenprüfung als allgemeine Sanktion für Mitwirkungspflichten in der BP anzusehen. Dagegen sprechen nach *Driien* teleologische, systematische und verfassungsrechtliche Argumente.

Der Rechtsschutz in der BP hängt davon ab, ob Maßnahmen der Außenprüfung Verwaltungsakte (VA) sind. In der Rechtsprechung zum Rechtsschutz bei BP ist keine klare Linie erkennbar. Als Rechtsschutzstrategie empfiehlt *Driien* die vorsorgliche Einspruchseinlegung, das Drängen auf Erlaß eines VA und schließlich die gerichtliche Klärung konkreter Streitfragen bei weiterlaufender BP.

II. Streitfragen zur (alten) Ansparabschreibung und zum (neuen) Investitionsabzug nach § 7g EStG erörterte *RiBFH Dr. Egmont Kulosa*, BFH München. Dabei hob er die drei Strukturelemente des § 7g EStG besonders hervor: Erforderlichkeit der frühzeitigen Geltendmachung, betriebsbezogene Betrachtung und rückwirkende Rückgängigmachung. Hinsichtlich der Voraussetzungen ist die Investitionsabsicht ein streitanfälliges Merkmal vor allem bei noch nicht vollständig eröffneten oder noch nicht gegründeten Betrieben. Zur Glaubhaftmachung sind möglichst objektive Nachweise vorzulegen. Das Merkmal des Finanzierungszusammenhangs wird für die Fälle des Fehlens der objektiven Möglichkeit zur Investition nicht mehr benötigt. Um die Rechtsfolgen abschätzen zu können, empfiehlt sich, die

Steuererklärung möglichst spät abzugeben. Die Anwendung des § 7g EStG n.F. führt vor allem bei Personengesellschaften, Betriebsaufspaltung, Betriebsverpachtung im ganzen und „privaten“ Betreibern von Photovoltaikanlagen zu Schwierigkeiten. Im Ergebnis ist der Wortlaut des § 7g EStG n.F. deutlich restriktiver als die Vorgängerregelung. Es besteht Rechtsunsicherheit und Beratungsbedarf, weil keine der zahlreichen BFH-Entscheidungen der letzten zwei Jahre zu § 7g EStG zugunsten der Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung im Bundessteuerblatt II veröffentlicht wurden.

III. Die aktuelle Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht stellte *Prof. Dr. Wolfgang Joecks*, Lehrstuhl für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, hinsichtlich der Steuerhinterziehung und der strafbefreienden Selbstanzeige vor und gab einen Ausblick auf des Steuerabkommen D-CH.

Hervorzuheben ist der Beschluß des BFH vom 12.09.2012 (Az. 5 StR 363/12, wistra 2012, Heft 12 – Tellergefall, Tellergefall für Reinigungskräfte bei der Reinigung von öffentlichen Toiletten) zur Tathandlung als Tatbestandsmerkmal der Steuerhinterziehung, bei dem es um die Anforderungen an eine ausdrückliche Beauftragung i. S. d. § 14 Abs. 2 Nr. 2 StGB ging.

Wichtig ist auch der Beschluß des BVerfG vom 27.04.2012 (Az. 2 BvL 13/07, 2. Kammer; wistra 2010, 341), in dem das BVerfG die Vorlage der Frage, ob § 393 Abs. 2 S. 2 AO mit dem Grundgesetz vereinbar ist, für unzulässig erklärte.

Das Urteil des BFH vom 11.07.2008 (Az. 5 StR 156/08; NSTz 2009, 273) zur Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO bei unrichtigen Angaben in einer Anzeige des Notars gegenüber der Finanzbehörde hält *Joecks* für unzutreffend.

IV. Welche Steuerfallen im Erb- und Schenkungs- sowie Einkommensteuerrecht bei der erb- und schenkungsrechtlichen Beratung vermieden werden sollten, zeigte *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Meyer-Köring, Bonn, anhand von 10 ausgewählten Fällen.

Bei der erbrechtlichen Beratung werden regelmäßig die erbschaft- und ertragsteuerrechtlichen Folgen nicht oder nicht richtig oder nicht in vollem Umfang beachtet. Oft fehlt es an der zutreffenden Umsetzung der erbschaft- und ertragsteuerrechtlichen Planungen. Erbschaftsteuerliche

Auswirkungen werden zwar vermieden, aber ohne die ertragsteuerlichen Belastungen zu beachten. Sofern nachträgliche Korrekturmöglichkeiten bestehen, werden diese nicht erkannt und nicht genutzt.

Jahn rät daher, zu erbrechtlichen Gestaltungsplanungen stets einen steuerrechtlichen Berater hinzuzuziehen, vor allem aber dann, wenn Betriebsvermögen übertragen werden soll.

V. Der Titel „... und wieder ist das ErbStG verfassungswidrig“ impliziert gleichermaßen das Entsetzen über den Vorlagebeschluss des BFH vom 27.09.2012 – Az. II R 9/11 – wie auch die erwartete Fortsetzung der verfassungswidrigen Gesetzgebung zum Erbschaftsteuerrecht. In seinen Anmerkungen nahm *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf, zu dem aktuellen Vorlagebeschluss des BFH Stellung. Er hielt den Vorlagebeschluss für zulässig, obwohl er nicht allen Argumenten des BFH folgte. *Söffing* nahm an, daß bis Ende des Jahres 2012 die Gestaltung von erbschaftsteuerlichen Sachverhalten wohl noch nach der alten Rechtslage zulässig sein wird, ohne daß Gestaltungsmaßbrauch gem. § 42 AO zu befürchten wäre.

VI. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH regelte der Gesetzgeber mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2011, 2592) unter anderem die Bestimmungen des § 7 Abs. 8 und des § 15 Abs. 4 ErbStG neu. *Prof. Dr. Georg Crezelius*, Lehrstuhl für Steuerrecht der Universität Bamberg, beleuchtete diese beiden Neuregelungen unter der Überschrift „**Inkongruente Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen – Schenkungsteuerrecht, Ertragsteuerrecht, Zivilrecht**“ aus Sicht der Wissenschaft unter Bezugnahme auf das Gesellschafts- und Bilanzrecht, Bürgerliche Recht, Schenkungsteuer- und Ertragsteuerrecht sowie den Gleichlautenden Ländererlaß der Finanzverwaltung vom 14.03.2012 (BStBl. I 2012, 331).

VII. Zum Umgang mit Nichtanwendungserlassen der Finanzverwaltung nahm *Dr. h.c. Wolfgang Spindler*, Präsident des Bundesfinanzhofs a.D., Stellung.

Als Resümee hielt *Spindler* fest, daß die Finanzverwaltung die Entscheidungen des BFH grundsätzlich zu beachten hat. Das ergibt sich aus dem Gewaltenteilungsprinzip. Ausnahmsweise kann ein Nichtanwendungserlaß ergehen, wenn im Einzelfall eine BFH-Entscheidung nach Ansicht der Verwaltung zu einem offensichtlich unzutreffenden, nicht vertretbar erscheinenden Ergebnis gelangt. Diese Voraussetzung hat die Finanzverwaltung im konkreten Fall in nachvollziehbarer Weise darzulegen. Die Finanzverwaltung ist nicht berechtigt, im Wege eines Nichtanwendungserlasses ihre lediglich abweichende Rechtsansicht an die Stelle derjenigen des BFH zu setzen. „Nichtanwendungserlasse sind dann rechtswidrig, wenn sie allein aus fiskalischen Gründen erlassen werden. Insoweit ist lediglich der

Gesetzgeber zu Regelungen befugt, die höchstrichterliche Rechtsprechung im Ergebnis zu korrigieren.“, so *Spindler*.

VIII. Unter dem Thema „**Praxiswissen Umwandlungssteuerrecht**“ präsentierte *Dr. Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln, die „**Auswirkungen des neuen Umwandlungssteuererlasses der Finanzverwaltung**“.

Der Umwandlungssteuererlaß vom 11.11.2011 (BStBl. I 2011, 1314) hat nicht zur erwarteten und gewünschten Erleichterung und Klärung für die Anwendung des Umwandlungssteuerrechts bei der Beratung beigetragen. Der Erlaß hat im Gegenteil mehr „Fallstricke“ und Unklarheiten gebracht.

Schwedhelm erörterte typische Fälle, die unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses (UmWE 2011) von besonderer Bedeutung sind. Diese sind die Spaltung von Kapitalgesellschaften, Umwandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in eine GmbH sowie die Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft.

IX. Mit seinem Vortrag über „**Die vertragliche Haftung des steuerlichen Beraters gegenüber dem Mandanten**“ zeigte *Rechtsanwalt Michael Brügge*, HDI Gerling, Köln, **Fehlerquellen** bei der Beratung, **Verteidigungsansätze** und Maßnahmen zur Haftungsvorsorge auf. Wird ein Steuerberater oder ein Rechtsanwalt auf Schadenersatz wegen Schlechterfüllung der vertraglich übernommenen Pflichten gemäß § 280 Abs. 1 BGB in Anspruch genommen, so sind folgende Anspruchsvoraussetzungen und Einwendungen zu prüfen: Mandatsvertrag, Pflichtverletzung, Verschulden, Kausalität, Schaden, Mitverschulden, Haftungsbegrenzung, Verjährung.

Hinweis:

Der Tagungsband „Steueranwalt 2012/2013“ erscheint demnächst im Richard Boorberg Verlag, Stuttgart.

Die nächste Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV „Steueranwalt International“ findet vom 03. bis 04.05.2013 wie gewohnt im Hotel Punta Negra, Costa d'en Blanes, Mallorca/Spanien statt.

Anmeldungen bei d.vonbronewski@anwaltakademie.de.

Souverän im Datenschutz- Dschungel!



Bergmann · Möhrle · Herb

Datenschutzrecht **Kommentar zum Bundesdatenschutzgesetz,** **den Datenschutzgesetzen der Länder und** **Kirchen sowie zum Bereichsspezifischen** **Datenschutz**

Loseblattwerk, etwa 3480 Seiten, € 84,-
einschl. drei Ordnern und CD-ROM

ISBN 978-3-415-00616-4

Die 45. Ergänzungslieferung (Stand Juli 2012) bringt u.a. die Neukommentierung zum Schadensersatz des § 7 BDSG sowie die Änderungen in den Landesdatenschutzgesetzen von Berlin, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen und Schleswig-Holstein. Eingearbeitet sind auch die Änderungen durch die TKG-Reform vom Mai 2012 und die Änderungen im Sozialgesetzbuch, insbesondere SGB V (Gesetzliche Krankenversicherung).

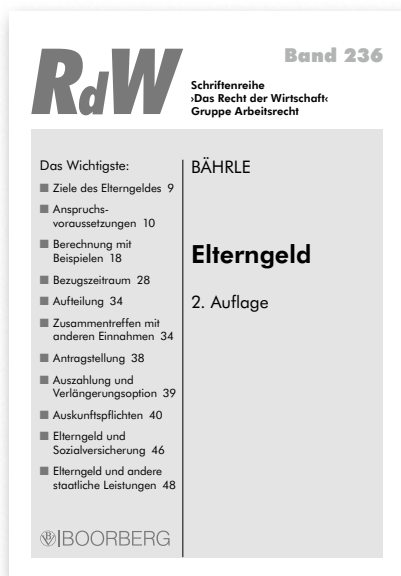
Der seit über 30 Jahren bewährte Kommentar bietet jedem – ob im privaten oder öffentlichen Bereich tätig – Datenschützer:

- **alle Änderungen des BDSG** durch die Datenschutznovellen 2009 – **vollständig kommentiert**
- praxisgerechte Kommentierung des Bundesdatenschutzgesetzes – BDSG
- alle Landesdatenschutzgesetze sowie das LDSG BW mit Anmerkungen
- Multimedia und Datenschutz
- Datenschutzgesetze der Kirchen
- Datenschutzvorschriften aus allen Büchern des SGB mit Erläuterungen
- neueste Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
- Arbeitshilfen und Sachregister auf CD-ROM

WWW.BOORBERG.DE

 **BOORBERG**

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



»DAS RECHT DER WIRTSCHAFT« IN PRAXIS-RATGEBERN.

WWW.BOORBERG.DE

Elterngeld

von Ralph Jürgen Bährle, Rechtsanwalt,
Bährle & Partner, Mannheim/Nothweiler

2012, 2. Auflage, 56 Seiten, € 6,80

ISBN 978-3-415-04877-5

Die Pflegeversicherung Versicherungspflicht – Beitragspflicht – Leistungen

von Horst Marburger, Oberverwaltungsrat a.D.

2012, 4. Auflage, 160 Seiten, € 17,80

ISBN 978-3-415-04919-2

Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall

von Horst Marburger, Oberverwaltungsrat a.D.

2012, 10. Auflage, 128 Seiten, € 13,80

ISBN 978-3-415-04891-1

Teilzeitarbeit Ansprüche auf Verringerung der Arbeitszeit

von Universitätsprofessor Dr. Wolfgang Hamann

2012, 2. Auflage, 222 Seiten, € 23,80

ISBN 978-3-415-04912-3

Personalreduzierung

Aufhebungsvertrag – Kündigung – Sozialplan

von Peter Kunisch, Rechtsanwalt

2012, 5. Auflage, 198 Seiten, € 22,80

ISBN 978-3-415-04769-3

Das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz

von Ralph Jürgen Bährle, Rechtsanwalt,
Bährle & Partner, Mannheim/Nothweiler

2012, 2. Auflage, 80 Seiten, € 9,20

ISBN 978-3-415-04913-0

Muster für Vollmachten – einschließlich vorsorgender Generalvollmacht und Patientenverfügung –

von Dieter Epple, Notar a.D.

2012, 8. Auflage, 70 Seiten, € 7,80

ISBN 978-3-415-04800-3

 **BOORBERG**

Termine

März 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Besteuerung von Kapitaleinkünften/Abgeltungsteuer – Update 2013 Aktuelles aus Gesetzgebung und Verwaltung, ausgewählte Problemfelder und Zweifelsfragen	Dipl.-Fw. Hartmut Loy	01.03.2013, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Immobilienbesteuerung Steuerliche Brennpunkte bei Grundstücken im Betriebs- und Privatvermögen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	01.03.2013, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/14 1-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RA/FAStR/Dipl.-Fw. Dr. Peter Gußen	01.03.2013, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Jahresabschluß 2012/2013	StB Prof. Dr. Hans Ott	01.03.2013, Köln	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz	Prof. Dr. Reinhard Heyd RA/StB Dr. Daniel Kautenburger-Behr StB/Dipl.-Fw. Henning-Günther Wind, LL.M.	04.03.2013, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen Aktuelle Rechtsprechung, Einsparpotenziale und mögliche Gestaltungen	Dr. Stefan Behrens Gerda Hofmann VP BFH Hermann-Ulrich Viskorf	04. und 05.03.2013, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
EST-, GewSt- und USt-Erklärungen 2012 – Tagesseminar	StB/WP Dipl.-Kfm. Ralf Bartosch RA/StB Dipl. oec. Wolfgang Graf ORR Bernd Kreuzer StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	05.03.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuer- und Investitionsstandort Brasilien	Dr. Napoleao Dagnese RA/StB Norbert Fischbach	05.03.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de

März 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer im Ausland – Die neuen Nachweispflichten 2012/2013	StB/Dipl.-Fw. Lukas Hendricks StB/Dipl.-Fw. Torsten Krause	05.03.2013, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die E-Steuerbilanz Elektronische Datenübermittlung an die Finanzverwaltung	Dr. Andreas Kowallik WP/StB Olaf Günster	05.03.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Embedded Tax Planning Finanzierung bei regulierten und nichtregulierten Unternehmen	RA Dr. Thomas Arntz RA/StB Dr. Andreas Körner WP Dr. Steffen Kuhn RA/StB Dr. Hans-Georg Reuter Dr. Max Weber	06.03.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Einkommensteuererklärung für Freiberufler und Gewerbetreibende	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	07.03.2013, Bonn	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmenssteuern und Rechnungslegung in der Insolvenz	Prof. Dr. Christoph Uhländer Thomas Waza	07.03.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	07.03.2013, Münster	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechungen Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	08.03.–09.03.2013, Münster	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Basiskurs Personengesellschaften Gründung – Umstrukturierung – Realteilung – Erbfall	RA/StB Ulrich Derlien Dr. Lars Micker	08.03.2013, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sanieren statt liquidieren Neue Möglichkeiten der Sanierung durch Insolvenz nach dem ESUG	RA Robert Buchalik	08.03.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

März 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Gründung von Personengesellschaften und Wechsel im Gesellschafterbestand Beratungsschwerpunkte aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht	RA/StB Dr. Helmut Volb	08.03.2013, Würzburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	08.03.2013, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung – Gestaltungsempfehlungen und Steuerfallen	RA/FASr Dr. Klaus Bauer	08.03.2013, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Finanzgerichtliche Schwerpunkte anwaltlicher Tätigkeit	RiFG Bernd Rätke	09.03.2013, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Controlling in Non-Profit-Organisationen Von der Zielformulierung bis zum aussagekräftigen Bericht	Prof. Dr. Bernd Halfar Prof. Dr. Hans-Christoph Reiss Dr. Mischa Seiter	11.03.–13.03.2013, Berlin	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Aktuelle Fragen bei der Umsatzsteuer Umsatzsteuer ab 2013	Michael Langer RiBFH Dr. Christoph Wäger Dr. Matthias Winter	12.03.2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	13.03.2013, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international Praxisorientierte Umsetzung – Inklusive aller Neuerungen	StB Dipl.-Fw. Marc R. Plikat StB Dipl.-Fw./Dipl.-Vw. Alexander Thoma	13.03.–14.03.2013, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de
Finanzgerichtsprozess leicht gemacht – effektiver Steuerrechtsschutz in aktuellen Grundsatzthemen	Dipl.-Fw. Dr. jur. Michael Balke	14.03.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Der Umwandlungssteuererlaß 2011/aktuelle Entwicklungen zum Umwandlungssteuerrecht 2012 Rechtzeitig informieren und steuerliche Weichen stellen!	Dipl.-Fw. Andreas Benecke StB Daniel Käshammer RA/StB Dr. Andreas Körner	14.03.2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de

März 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Internationales Erbschaftsteuerrecht – Wenn der Mandant verschwiegenes Auslandsvermögen erbt ...	RA/FAStR/FAHa&GesellR Sebastian Korts	14.03.2013, Mannheim	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	RD Harald von Frantzki RA lic. iur. Daniel Holenstein RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/FAStR/FAStrfR Dr. Karsten Randt RiLG Dr. Marc Tully	14.03.–15.03.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Steuerliche Grundlagen im Gesundheitswesen	StB Michael Friebe	15.03.2013, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Inlands- und Auslandsrechnungen in 2013 – Praxisorientierte Lösungen für einen sicheren Vorsteuerabzug	Dipl.-Fw. Gabriele Hoffrichter-Dahl	19.03.2013, Stuttgart	FORUM - Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.Forum-Institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuer- und Investitionsstandort Indien	RA Gerhard Manz StB Winfried Ruh	19.03.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Investmentfonds im Steuerrecht Anlegerebene – Fondsebene – Depotebene	StB Markus Hammer RA/StB Alexander Wenzel	19.03.–20.03.2013, Eschborn	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 0 69/2 73 21 62 Fax: 0 69/2 73 22 00 www.wm-seminare.de
Umsatzsteuer 2013	RA/StB Dr. Ulrich Grünwald MinDirig Jörg Kraeusel Prof. Dr. Alexander Neeser RiBFH Dr. Christoph Wäger	20.03.2013, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Umsatzsteuer international Inklusive aller Änderungen zum 01.01. und Ausblick auf das JStG 2013!	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	20.03.2013, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Gestaltungsmöglichkeiten und Gestaltungsgefahren bei Personengesellschaften	MinR Hermann Brandenburg	21.03.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Refresher Steuerstrafrecht Risiken erkennen – Haftung vermeiden	RA/FAStR/StB Dr. Andreas Grötsch Vors. RiLG Michaela Welnhöfer	21.03.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de

März 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Betriebsstätten international Personengesellschaften und Betriebsstätten im Fokus des internationalen Steuerrechts	Franz Hruschka RA/StB Dr. Jörg W. Lüttge	21.03.2013, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

April 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuergünstige Gestaltung der Vermögensnachfolge 2013 nach dem „Aus“ der „Cash“-Gesell- schaften	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB/Dipl.-Bw./Dipl.-Wi. Jur. (FH) Jürgen Mertens	08.04.2013, Berlin	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 02 28/5 2000-0 Fax: 02 28/5 2000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbschaftsteuer im Wandel	RiFG Ingo Lutter	09.04.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Das Projekt E-Bilanz Lösungsansätze – künftiges Buchungsverhalten – mögliche Datennutzung durch die FinVerw	StB Dipl.-Bw. Sebastian Koch Dipl.-Fw. Markus Gerhard Hülshoff	10.04.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Grenzüberschreitender Mitar- bitereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	11.04.2013, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
Immobilientransaktionen im Steuerrecht Umsatzsteuer – Grunderwerb- steuer – Ertragsteuer	RA Dr. Marc Oliver Banzhaf RA/StB Wulf Kring RA/StB Dr. Tobias Kuck StB Philipp Matheis RAin/StB Kirsten Placke	12.04.2013, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzrecht – Symposion für die gesellschaftsrechtliche Beratungspraxis	Prof. Dr. Bert Kaminski RA/Dipl.-Kfm. Dr. Moritz Pöschke RA/FAHa&GesellR Dr. Thomas Trö- litzsch	12.04.–13.04.2013, Bergisch Gladbach	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Herausforderung für die Gestal- tungsberatung: Grenzüber- schreitende Sachverhalte im Fokus der Finanzverwaltung	Dieter Grümmer Max Rau	13.04.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

April 2013

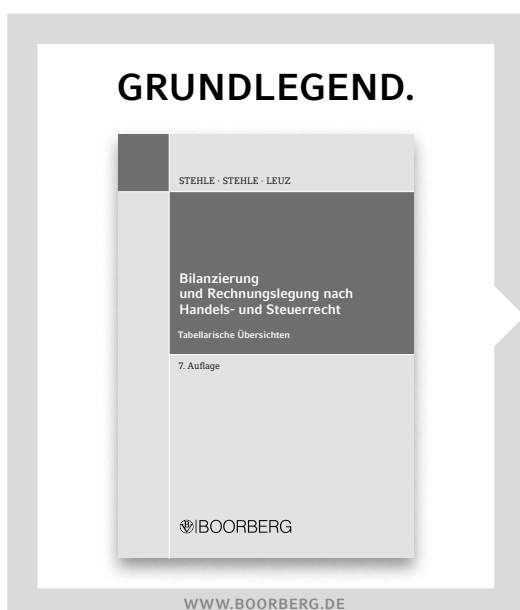
Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Latente Steuern nach HGB Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz managen	Prof. Dr. rer. pol. Reinhard Heyd	15.04.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Basiskurs GmbH im Steuerrecht Gründung – laufende Besteue- rung – Liquidation	StB Dipl.-Kfm. Lars Rohrlack-Soth	15.04.2013, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 8189-0 Fax: 0 89/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Körperschaftsteuererklärung 2012	Dipl.-Fw. Thomas Stimpel	16.04.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	16.04.2013, Düsseldorf	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Latente Steuern nach IFRS Berechnung, Bewertung, Bilanzierung und Ausweis nach IAS 12	Prof. Dr. rer. pol. Reinhard Heyd	16.04.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Gestaltungen der Unterneh- mensnachfolge – Zivilrecht u. Steuerrecht	Dipl.-Fw. Wolfgang Arens	17.04.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
„Stolperfälle“ § 15 a EStG: Praktikable Arbeitstechniken & rechtssichere Gestaltungen	Dipl.-Fw. Wolfgang Gärtner	18.04.2013, Köln	IWW Institut für Wirtschafts- publizistik Tel.: 02 11/6188 12-0 Fax: 02 11/6188 12-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Gestaltungen bei Freiberuflern	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel RA/FAInsR Dr. Volker Römermann	18.04.2013, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veran- stalter erfragen
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften Aktuelle Besteuerungsfragen – Fallbeispiele	OAR Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	18.04.2013, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de

April 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB/Dipl.-Bw./Dipl.-Wi. Jur. (FH) Jürgen Mertens	18.04.–20.04.2013, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR Dr. Joachim Schmitt	19.04.2013, Düsseldorf	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Gefährliche „Steuerfallen“ 2013 im Gesellschaftsrecht	RA/FAStR/FAHa&GesellR Sebastian Korts	19.04.2013, Düsseldorf	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungs- preise – Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	22.04.2013, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuer- und Investitions- standort Russland	RA/StB Richard Wellmann	23.04.2013, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de
Gefährliche Datenschutzrisiken in der Steuerkanzlei	RAin/Dipl.-Ök. Brigitte Batke-Spitzer	23.04.2013, Freiburg	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungs- preise – Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	23.04.2013, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

April 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Beratungsschwerpunkte der GmbH & Co. KG	RiFG Thomas Müller	24.04.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Anfechtungsrecht für Steuerberater Grundlagen, Rechtsprechung und Anwendungsfelder	RA/StB/InsV Prof. Dr. Jens M. Schmittmann	24.04.2013, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	25.04.2013, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de
BWL für Wirtschaftsanwälte – Intensivseminar Business Simulation	Dipl.-Kffr. Ulrike Aull	25.04.–27.04.2013, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Personengesellschaften	Hermann Bernwart Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Dr. h. c. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler	25.04.–27.04.2013, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Sozialversicherungsrechtliche Fallstricke – Beachtenswertes für die Lohnbuchhaltung	Bernd Dondrup	30.04.2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-; ISBN 978-3-415-04559-0

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

IBOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0612

»Endlich ein Gesetzbuch
nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

www.gesetzbuch24.de