

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2010

55. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

122 Jacob/Helios **Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei privaten Direktanlegern**

128 Jahn **Die Stiftung & Co. KG – Eine attraktive Gestaltungsvariante im zivil- und steuerrechtlichen Überblick**

133 Gierlich **Abzugsfähigkeit und Aufteilungsmaßstab bei Aufwendungen für gemischt veranlaßte Reisen und Fortbildungen – Ein Überblick über den Stand der Rechtsprechung**

136 Zacher **(Dritt-)Haftung steuerlicher Berater bei notleidenden geschlossenen Fonds**

144 Joecks **Aktuelle Fragen zur Selbstanzeige**

151 **LiteraTour**

153 **Steuermelder**

158 **Termine**

# Editorial

## I.

Die Durchsuchung bei den Credit Suisse-Niederlassungen in Deutschland ist ein weiterer Beitrag zur Aushöhlung des schweizerischen Bankgeheimnisses. Der ständige Druck aus dem Ausland, eine Mischung aus markigen Politikerreden, Drohungen, Polizeiaktionen und die Nutzung gestohlener Bankdaten, zeigt langsam aber sicher Wirkung. Auch die schweizerische Finanzmarkt- und Bankenaufsicht FINMA zeigt Flagge und warnt die Banken: „Unbedingt zu vermeiden sind Ratschläge an die Kunden, was mit unversteuertem Geld geschehen soll“, so die FINMA in einem Schreiben an die Banken. Außerdem: Visitenkarten nur auf Verlangen aushändigen. Auch das mußte mal gesagt sein.

## II.

Die Financial Times Deutschland meldet, die Zahl der bei den Finanzgerichten anhängigen Verfahren sei in den vergangenen fünf Jahren um über 30% zurückgegangen. Wir fragen uns: Wird nun die verbliebene Menge der Verfahren von einer gleichbleibenden Anzahl von Richtern besser und schneller bearbeitet? Oder wird parallel mit dem Rückgang der Verfahren die Anzahl der Richter reduziert und alles bleibt beim Alten?

## III.

Gerade die nicht allzuhäufigen heißen Tage geben Anlaß, sich etwas mit Psychologie zu beschäftigen. Etwa mit der „Schwarm-Intelligenz“ oder dem „Rudel-Blödsinn“. Beispiele fallen uns viele ein.

*Einen schönen Sommer 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 Bäuml**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB), [baeumel@sina-maassen.de](mailto:baeumel@sina-maassen.de)

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD), [j.dikmen@t-online.de](mailto:j.dikmen@t-online.de)

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

Die 56. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Friedhelm Jacob* und *Marcus Helios*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Andreas Jahn* und *Dorothee Gierlich*, Rechtsanwälte in Bonn; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Wolfgang Joecks*, Rechtsprofessor in Greifswald; *Monika Nagelschmitz*, Rechtsanwältin in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

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

### Europarecht

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

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck und 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 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei privaten Direktanlegern – Folgen der „per-item limitation“ des § 32d Abs. 5 EStG

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt/Steuerberater und Dr. Marcus Helios, Rechtsanwalt/Steuerberater, beide Frankfurt a.M.\*

### I. Einleitung

Sowohl § 32d Abs. 5 als auch § 34c EStG regeln die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf ausländische Einkünfte. Beide Vorschriften begrenzen die Anrechnung der Höhe nach auf die deutsche ESt, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. § 34c als allgemeine Norm beschränkt die Anrechnung auf der Grundlage der „per-country limitation“. § 32d Abs. 5 EStG gilt dagegen nur für private Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer („AbgSt“) unterliegen. Insoweit wird die internationale Steueranrechnung materiell-rechtlich anders beschränkt, nämlich bezogen auf jeden einzelnen ausländischen Kapitalertrag. Auf den Gesamtbetrag der ausländischen Einkünfte oder die darauf entfallende deutsche ESt. kommt es nicht an. Über den Verweis in § 43a Abs. 3 Satz 1 EStG gilt § 32d Abs. 5 EStG auch beim Abzug der Kapitalertragsteuer („KapESt“), richtet sich also an die für den Einbehalt der AbgSt verantwortliche auszahlende Stelle. Der folgende Beitrag zeigt die steuerlichen Folgen auf, die sich aus der Anwendung der „per-item limitation“ in § 32d Abs. 5 EStG ergeben.

### II. Internationale Aspekte der Abgeltungsteuer

#### 1. Eckpunkte der Abgeltungsteuer

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007<sup>1</sup> wurde eine AbgSt auf Kapitalerträge im Privatvermögen (§§ 20, 32d, 43 Abs. 5 EStG) eingeführt, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52a Abs. 1 EStG). Diese Einkünfte unterliegen seitdem einem einheitlichen ESt-Satz von 25% (zzgl. SolZ und ggf. KiSt);<sup>2</sup> vgl. § 32d Satz 1 EStG. Mit Ausnahme eines Sparer-Pauschbetrages (801 Euro/1602 Euro) ist ein weiterer Abzug von Werbungskosten unzulässig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten werden

dagegen berücksichtigt. Hierdurch und durch zusätzliche Einschränkungen beim horizontalen Verlustausgleich (§ 20 Abs. 6 EStG) entsteht eine Schedule für Kapitaleinkünfte.

Wenn eine inländische auszahlende Stelle (i.d.R. Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 4 EStG) in die Auszahlung der Kapitalerträge eingeschaltet ist, werden 25 % des Kapitalertrags (zzgl. SolZ; ggf. auch KiSt) im Wege des KapESt-Abzugs einbehalten (vgl. § 43 Abs. 1 und Abs. 5 EStG n. F.). Dieser Steuerabzug hat abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Fehlt eine inländische Zahlstelle, sind steuerpflichtige Kapitalerträge im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit linear 25% (zzgl. SolZ; ggf. KiSt) zu versteuern (§ 32d Abs. 3 Satz 1 EStG).<sup>3</sup>

#### 2. Materiellrechtliche Bedeutung ausländischer Kapitaleinkünfte

§ 20 EStG erfasst bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kapitalanlegern sowohl in- als auch ausländische Kapitaleinkünfte. Der unbeschränkten Steuerpflicht von Kapitalanlegern, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8, 9 AO) haben, unterliegt das gesamte Welteinkommen, also auch private Kapitalein-

\* RA/StB *Friedhelm Jacob* ist Partner im Frankfurter Büro der Partnerschaft *Hengeler Mueller*, RA/StB *Dr. Marcus Helios* ist Partner im Bereich *Financial Services* bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankfurt a.M.

1 BGBI. I S. 1912 ff.

2 Die Abzugsfähigkeit der KiSt als Sonderausgabe wird direkt bei der Berechnung des gesonderten Tarifs berücksichtigt.

3 Der gesonderte Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG wird auf Kapitaleinkünfte i.S.v. § 20 Abs. 8 EStG (andere Einkunftsarten) und in einer Reihe von Fallgestaltungen, in denen der Gesetzgeber fiskalische Nachteile befürchtet (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG), nicht angewandt.

künfte aus in- und ausländischen Quellen.<sup>4</sup> Dementsprechend unterliegen auch private ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen der AbgSt i.H.v. 25%. Ertragsteuerlich ist die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften also ohne Bedeutung.

### 3. Ausländische Kapitaleinkünfte innerhalb des Kapitalertragsteuerabzugs

Bedeutung erlangt die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Kapitalerträgen jedoch im Rahmen des KapEst-Abzugs. Soweit in die Auszahlung von ausländischen Kapitalerträgen keine inländische auszahlende Stelle oder inländische Investmentgesellschaft eingeschaltet ist, sind sowohl in- als auch ausländische Kapitalerträge im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit linear 25% (zzgl. SolZ; ggf. KiSt) zu versteuern (§ 32d Abs. 3 Satz 1 EStG). Ausländische Quellensteuer wird im Rahmen der Veranlagung nach Maßgabe von § 32d Abs. 5 EStG angerechnet, hat aber in keinem Fall abgeltende Wirkung. Soweit eine inländische auszahlende Stelle den Kapitalertrag auszahlt, folgt aus dem Wortlaut des § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG, daß die meisten inländischen Einkünfte, aber nur bestimmte ausländische Kapitalerträge dem abgeltenden Steuerabzug unterliegen. In- und ausländische Kapitalerträge sind somit zunächst voneinander abzugrenzen. Die Abgrenzung trifft § 43 Abs. 3 EStG. In Satz 1 bis 3 wird auf die inländische Ansässigkeit des Schuldners bzw. des Emittenten abgestellt. § 43 Abs. 3 Satz 4 EStG definiert dann i.S. einer negativen Abgrenzung, dass ausländische Kapitalerträge vorliegen, wenn keine der Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 bis 3 erfüllt ist.<sup>5</sup> Die folgenden von einer inländischen auszahlenden Stelle ausgehenden ausländischen Kapitalerträge lösen mithin einen inländischen Steuerabzug aus:

- Dividenden, Gewinnausschüttungen und ähnliche Bezüge ausländischer Kapitalgesellschaften oder Investorserträge,
- Zinsen aus ausländischen (Staats-)Schuldverschreibungen,
- Erträge aus ausländischen Stillhaltergeschäften,
- Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Aktien, Bezugsrechte, aktienähnlicher Genußrechte,
- Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Schuldverschreibungen und ausländischer Zinsscheine ohne (Mit-)Veräußerung des Stammrechts und
- Differenzausgleich, Geldbeträge oder sonstige Vorteile aus ausländischen Termingeschäften.

Alle anderen ausländischen Erträge unterliegen nicht dem inländischen Steuerabzug, z.B. Erträge aus Kapital-Lebensversicherungsverträgen mit ausländischen Versicherungsunternehmen.

### 4. Anrechnung ausländischer Steuern im System der Abgeltungsteuer

Um die Abgeltungswirkung auch bei ausländischen Kapitalerträgen zu realisieren, mußte der Gesetzgeber Regelungen schaffen, wie im Ausland anfallende Quellensteuern auf die deutsche AbgSt angerechnet werden können.<sup>6</sup> Die Regelung des § 32d Abs. 1 Satz 2 EStG dient dazu, eine internationale Doppelbesteuerung möglichst schon im Rahmen des KapEst-Abzugsverfahrens zu vermeiden. Wie dies geschieht, regelt § 32d Abs. 5 EStG i.V.m. § 43a Abs. 3 Satz 3 EStG.

Für ausländische Steuer aus einem „Nicht-DBA-Staat“ sah § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 die sinnngemäße Anwendung des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Maßgabe vor, daß bei jedem ausländischen Kapitalertrag die jeweilige ausländische Steuer auf die deutsche AbgSt anzurechnen ist. Für ausländische Steuer aus einem „DBA-Staat“ sollte dies nach § 32d Abs. 5 Satz 2 EStG a.F. gelten, wenn das jeweilige DBA die Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer auf die deutsche Est vorsieht. § 34c EStG berücksichtigt ausländische Steuern jedoch erst, nachdem das zu versteuernde Einkommen und die daraus resultierende deutsche Est eines Veranlagungszeitraums feststeht. Diese Rechengrößen spielen freilich bei der Bemessung der Schedulensteuer auf private Einkünfte aus Kapitalvermögen grds. keine Rolle (arg. § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG). Damit ist diese Regelung für einen abgeltenden KapEst-Einbehalt nicht geeignet.

Daher hat der Gesetzgeber im JStG 2009 eine eigenständige Regelung geschaffen.<sup>7</sup> In einem ersten Schritt wurde § 34c EStG an zwei Stellen<sup>8</sup> so geändert, daß die Vorschrift künftig auf private Kapitalerträge, die der AbgSt unterliegen, nicht mehr anwendbar ist, sondern nur noch § 32d Abs. 5 EStG. In einem zweiten Schritt regelt § 32d Abs. 5 EStG nunmehr als Sondervorschrift zu und in Abkehr von § 34c EStG materiell-rechtlich die Methode der Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die deutsche AbgSt und die Schranken für eine solche Anrechnung. Die Neuformulierung des § 32d Abs. 5 EStG bringt nun klarer zum Ausdruck, dass die sog. „per-country limitation“ im Rahmen der AbgSt keine Rolle mehr spielt. Stattdessen gilt ein neuer Maßstab

4 Harenberg, IWB Nr. 7 vom 08.04.2009, Seite 1561. Zum Ganzen vgl. auch Hechtner, BB 2009, 76; Baumgärtel/Lange, in HHR, EStG/KStG, § 32d EStG Rn. 70 ff. (Stand: Februar 2010).

5 Siehe ferner § 34d Nr. 6 EStG (ausländische Kapitalerträge bei durch ausländischen Grundbesitz besichertem Kapitalvermögen).

6 Hierzu auch BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rz. 148 ff., 201 ff.

7 BT-Drs. 16/10 189, S. 53.

8 § 34c Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG (Nicht-DBA-Fälle); § 34c Abs. 6 Satz 2, 2. Teilsatz EStG (DBA-Fälle).

für die Bemessung des Höchstbetrags an anrechenbarer ausländischer Steuer. Es wird jeder einzelne ausländische Kapitalertrag („*item of income*“) isoliert betrachtet. Anders als im Rahmen des § 34c EStG wird nicht auf sämtliche Einkünfte aus einem Staat („*per country*“), sondern auf den einzelnen Zufluß aus einer Kapitalforderung, einer Beteiligung oder eines Veräußerungsgewinns abgestellt. Die Anrechnung ausländischer Steuer kann nur dazu führen, daß die deutsche AbgSt bis auf 0 Euro reduziert wird (§ 32d Abs. 5 Satz 4 EStG). Die Anrechnung kann somit nie zu einer Erstattung der ausländischen Abzugsteuer führen.

### III. Einzelaspekte des § 32d Abs. 5 EStG

#### 1. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

§ 32d Abs. 5 EStG ist direkt nur in den Fällen der Wahl (§ 32d Abs. 4 EStG) und der Pflichtveranlagung (§ 32d Abs. 3 EStG) zum AbgSt-Satz anwendbar. In allen anderen Fällen muß die ausländische Quellensteuer bereits durch die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen im Rahmen des KapEst-Einbehalts angerechnet werden (§ 43a Abs. 3 Satz 1 EStG). Auch für die Fälle der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG wird auf § 32d Abs. 5 EStG verwiesen (§ 32d Abs. 6 Satz 2 EStG).<sup>9</sup> Damit ist § 32d Abs. 5 EStG die zentrale Norm für die Anrechnung ausländischer Steuern im Rahmen der AbgSt.

#### 2. Tatbestandsmerkmale des § 32d Abs. 5 EStG

§ 32d Abs. 5 Satz 1 EStG betrifft den Fall des unbeschränkt Steuerpflichtigen<sup>10</sup>, der mit ausländischen Kapitalerträgen in dem Staat, aus dem die Kapitalerträge stammen, zu einer der deutschen Steuer entsprechenden Steuer<sup>11</sup> herangezogen wird, und bestimmt, daß die darauf festgesetzte und gezahlte (und um einen evtl. Ermäßigungsanspruch gekürzte) ausländische Steuer anzurechnen ist. Die in § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG verwendeten Begriffe sind auch nach der Streichung des Verweises auf § 34c EStG wie bei § 34c EStG auszulegen. Mit dem JStG 2009 sollte lediglich die „*per-country limitation*“ als Methode der Anrechnungsbegrenzung aufgegeben werden. Weitere inhaltliche Änderungen waren nicht beabsichtigt.<sup>12</sup>

#### 3. Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages

##### a) Systematik der „*per-item limitation*“

Im Rahmen der „*per-item limitation*“ wird jeder einzelne ausländische Kapitalertrag („*item of income*“) isoliert betrachtet und darauf untersucht, wie viel ausländische Steuer auf ihm endgültig lastet. Eine ausländische Quellensteuer, die mehr als 25% des zugeflossenen Kapitalertrags ausmacht, bleibt für Zwecke der Steueranrechnung somit von vornherein in Höhe des überschießenden Betrages unberücksichtigt („*per-item limitation*“). Damit soll verhindert werden,

daß ausländische Steuern über die auf diese Kapitalerträge entfallende deutsche Steuer hinaus angerechnet werden und damit letztlich der deutsche Fiskus dem inländischen Anleger eine ausländische Steuer erstattet. Anders als nach § 34c EStG ist nach § 32d Abs. 5 EStG bei derartigen Anrechnungsüberhängen auch kein Ausgleich mit anderen Einkünften aus demselben Staat möglich, die einer geringeren Quellensteuerbelastung unterlegen haben. Auch findet kein Ausgleich mit geringer vorbelasteten Kapitalerträgen aus Drittstaaten statt (keine „*overall limitation*“). Sind also Kapitalerträge von jeweils 100 aus der Einkunftsquelle A mit 30% und aus der Einkunftsquelle B mit 20% ausländischer Quellensteuer vorbelastet, dann beträgt die durchschnittliche Belastung genau 25%. Dennoch scheiden von den Einkünften aus der Einkunftsquelle A (30% minus 25% =) 5% von vornherein aus dem Anrechnungsverfahren aus. Es stehen maximal (25 + 20 =) 45 an ausländischer Quellensteuer für eine Anrechnung auf Kapitalerträge von 200 zur Verfügung.

Das folgende Beispiel soll die ggfls. eintretenden Nachteile aus der „*per-item limitation*“ gegenüber der „*per-country limitation*“ aufzeigen:

**Beispiel 1:** Anleger A erzielt im In- und Ausland Kapitaleinkünfte. Aus dem Staat X erzielt er Zins- und Dividendeneinkünfte i.H.v. jeweils 1000 EUR. Diese Einkünfte unterliegen im ausländischen Staat einer Quellensteuer i.H.v. 20% (Zinsen) bzw. 30% (Dividenden). Zugleich erzielt er im Inland abgeltungsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte i.H.v. 1000 EUR. Die ausländischen Steuersätze sind nicht auf Grund eines DBA mit Deutschland zu ermäßigen.

Das Beispiel zeigt den Nachteil der „*per-item limitation*“. Obwohl die Einkünfte im In- und Ausland durchschnittlich mit 25% belastet werden, ist eine volle Anrechnung der ausländischen Steuern nicht möglich.

9 Auch insoweit gilt § 34c EStG nicht. Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz und Abs. 6 Satz 2 2. Teilsatz der Vorschrift beziehen ausdrücklich auch die Fälle der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG ein, so daß § 34c EStG auch in diesen Fällen hinter § 32d zurücktritt.

10 Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist es Sache des Ansässigkeitsstaats, aus der Sicht dieses Staates ausländische Steuern (bspw. deutsche KapEst) anzurechnen.

11 Das BMF hat im Internet eine Liste der anrechenbaren Quellensteuern zur Verfügung gestellt (abrufbar unter BMF [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/001\\_CC/0075\\_Anrechenbarkeit.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/001_CC/0075_Anrechenbarkeit.php)).

12 Vgl. BT-Drs. 16/10189 S. 53: „*redaktionelle Klarstellung*“.

Lösung nach „per-country limitation“:				
Inländische Einkünfte		EUR 1.000	AbgSt 25%	EUR 250
Ausländische Einkünfte				
	Zinsen	EUR 1.000	ausl. QuSt 20%	EUR 200
	Dividenden	EUR 1.000	ausl. QuSt 30%	EUR 300
Welteinkommen		EUR 3.000	AbgSt 25%	EUR 750
Anrechenbare Steuern	Ausl. Eink.	EUR 2.000	x dt. StSatz 25%	EUR 500
Gesamtbelastung			ausl. QuSt Zins	EUR 200
			ausl. QuSt Divid.	EUR 300
			AbgSt Welteink.	EUR 750
		minus	Steueranrechnung	(EUR 500)
			<b>gesamt</b>	<b>EUR 750</b>

Lösung nach o:				
Inländische Einkünfte		EUR 1.000	AbgSt 25%	EUR 250
Ausländische Einkünfte				
	Zinsen	EUR 1.000	ausl. QuSt 20%	EUR 200
	Dividenden	EUR 1.000	ausl. QuSt 30%	EUR 300
Welteinkommen		EUR 3.000	AbgSt 25%	EUR 750
Anrechenbare Steuern				
	Ausl. Zins	EUR 1.000	max. 20% (tats. einbehalten)	EUR 200
	Ausl. Divid.	EUR 1.000	30%, max 25%	EUR 250
			max. anrechenb.	EUR 450
Gesamtbelastung			ausl. QuSt Zins	EUR 200
			ausl. QuSt Divid.	EUR 300
			AbgSt Welteink.	EUR 750
		minus	Steueranrechnung	(EUR 450)
			<b>gesamt</b>	<b>EUR 800</b>

#### b) Abkommensrechtliche Gesichtspunkte

Der aufgezeigte Belastungseffekt durch die „per-item limitation“ kann sowohl bei fehlendem DBA-Schutz als auch im Falle eines anwendbaren deutschen DBA eintreten. Bei fehlendem Abkommensschutz sind keine völkerrechtlichen Schranken für die deutschen Regelungen erkennbar. Deutschland steht es frei, wie es das Anrechnungsverfahren nach seinem innerstaatlichen Recht ausgestaltet. Nicht so eindeutig ist die Rechtslage bei bestehendem Abkommensschutz. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, daß § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG die Anwendung der innerstaatlichen Anrechnungsvorschriften (§ 34c Abs. 1 bis 3 EStG)

grds. suspendiert, wenn die mit ausländischer Steuer vorbelasteten Einkünfte aus einem DBA-Staat stammen. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG hebt diese Grundregel insoweit wieder auf, als das anwendbare DBA die Anrechnungsmethode vorsieht. In diesem Fall sind Abs. 1 (bis auf Satz 1) und Abs. 2 des § 34c EStG wieder anwendbar. Dieser Vorteil gilt jedoch ausweislich § 34 Abs. 6 Satz 2, 2. Halbsatz, EStG nicht für Kapitaleinkünfte, die der AbgSt unterliegen. Hier richtet sich die Anrechnung ausländischer Steuern ausschließlich nach der Sonderregel des § 32d Abs. 5 EStG. Die „per-item limitation“ des innerstaatlichen Rechts hat also insoweit Vorrang. Diese Spezialität von § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG wird

in Satz 2 der Vorschrift noch einmal ausdrücklich für Abkommensfälle bestätigt, wobei auch Fälle der fiktiven Steueranrechnung nach DBA erfaßt sind. Für Einkünfte aus Kapitalvermögen wird mithin eine DBA-Regelung unter den Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts gestellt.

Das mag für die moderneren deutschen Abkommen auf keine Bedenken stoßen, denn diese DBA sehen in aller Regel vor, daß auf die deutsche Steuer vom Einkommen Steuern des anderen Vertragsstaates „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern“ angerechnet werden (siehe z.B. Art. 23 Abs. 3(b) DBA USA 2006). Abkommensrechtlich garantiert Deutschland in diesen Abkommen auch keinen Mindeststandard für das Anrechnungsverfahren, etwa in dem Sinne, daß das innerstaatliche Recht bestimmte „tragende Prinzipien“ der Anrechnung nicht in Frage stellen darf.<sup>13</sup>

Dagegen enthalten weder Art. 23B OECD-MA noch viele andere deutsche DBA<sup>14</sup> diesen Vorbehalt. Daher ist die Frage berechtigt, ob in dem Falle solcher anderer DBA einer im Methodenartikel selbst verankerten per-country limitation nicht der Vorrang vor der per-item limitation nach § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG gebührt. Folge wäre, daß ein Anrechnungsüberhang aus dem einen Kapitalertrag nicht verloren geht, solange die durchschnittliche Vorbelastung aller Kapitalerträge aus dem anderen Abkommensstaat den deutschen AbgSt-Satz von 25% nicht übersteigt. Die Finanzverwaltung wird sich demgegenüber voraussichtlich auf den Standpunkt stellen, daß die Vorrangregelung des innerstaatlichen Rechts selbst dann Geltung beansprucht und die Abkommensregelung verdrängt, wenn das DBA selber keinen Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts vorsieht. Dies wäre ein weiterer klarer Fall der völkervertragsrechtlich unzulässigen Abkommensverdrängung („*treaty override*“).

Ob dieser *treaty override* in der Besteuerungspraxis tatsächlich zu Steuernachteilen führt, muß im Einzelfall geprüft werden. Fälle eines Anrechnungsüberhanges, der zwischen mehreren Einkunftsquellen desselben Quellenstaates nicht ausgleichsfähig ist, dürften eher die Ausnahme bleiben. Denn durch die DBA werden die ausländischen Quellensteuern zumeist auf ein Niveau unter 25% abgesenkt. Oft bleiben aber gewinnabhängige Entgelte für die Kapitalüberlassung dem vollen innerstaatlichen Quellensteuerabzug unterworfen.<sup>15</sup>

### c) Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen

Aufgrund der per-item-Betrachtung nach § 32d Abs. 5 EStG mindern sonstige, negative Kapitalerträge den Anrechnungshöchstbetrag nicht.

**Beispiel 2:** A erzielt einen Zinsertrag aus einer ausländischen Anleihe i.H.v. 1000 EUR, der mit einer Quellensteuer von 150 EUR belastet ist. Aus der nachfolgenden Veräußerung

dieser Anleihe erleidet er einen Verlust von 500 EUR. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen belaufen sich insgesamt also auf 500 EUR. Darauf entfällt eine deutsche ESt (vor Anrechnung) von 125 EUR. Die Quellensteuer ist in voller Höhe anrechenbar, da die deutsche ESt auf den Zinsertrag  $1000 \text{ EUR} \times 25\% = 250 \text{ EUR}$  beträgt und die ausländische Quellensteuer auf diesen isoliert betrachteten Kapitalertrag mit 150 EUR nicht höher ist. Die deutsche ESt von 125 EUR vermindert sich um die anrechenbare Quellensteuer von 150 EUR (§ 32d Abs. 1 Satz 2 EStG). Da die Quellensteuer aber nicht erstattet werden kann, beläuft sich die ESt nach § 32d Abs. 1 EStG auf 0 EUR. Es kommt zu einem Anrechnungsüberhang von 25 EUR, der mit der AbgSt auf andere positive Kapitalerträge aus demselben oder einem anderen Quellenstaat oder aus dem Inland verrechnet werden kann. Soweit diese anderen Einkünfte nicht bei derselben auszahlenden Stelle anfallen, die auch die Zinsen auf die ausländische Anleihe ausgezahlt hat, stellt diese auszahlende Stelle dem Anleger auf dessen Verlangen eine Bescheinigung über die nicht angerechnete ausländische Quellensteuer aus.<sup>16</sup> Der Anleger kann die Anrechnung dann im Rahmen der Wahlveranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG beantragen.

Dies widerspricht nicht der per-item limitation, da diese sich nur bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auswirkt, nicht aber einer – durch die Verlustverrechnungsmethodik bedingten späteren – Anrechnung der Quellensteuer auf sonstige abgeltungsteuerpflichtige Kapitalerträge entgegensteht. Auf die für Anrechnungsüberhänge vorgesehene Regelung des § 34c Abs. 2 EStG, wonach die ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden kann, wird nicht verwiesen. Sie ist auch nicht entsprechend anwendbar.<sup>17</sup>

Fraglich ist, ob Verluste aus Kapitalvermögen aus einem ausländischen Staat vorrangig das Anrechnungsvolumen im Hinblick auf Kapitalerträge aus diesem Staat mindern. Angesprochen ist also der Sachverhalt, daß in einem ausländischen Staat sowohl positive als auch negative Erträge erzielt werden. Im Rahmen der per-country limitation konnten ähnliche staatenübergreifende Fälle für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein.<sup>18</sup>

13 Anders insoweit z.B. die Garantien der USA, dass im Rahmen der Anrechnung deutscher Steuern nach Art. 23(1) DBA USA 2006 durch den Vorbehalt des innerstaatlichen US-Rechts bestimmte „general principles“ nicht angetastet werden. Siehe hierzu Abs. 19 des Protokolls zum DBA USA 2006.

14 Vgl. z.B. die Methodenartikel in den DBA mit mehreren südamerikanischen Staaten, aber auch mit EU-Staaten wie Belgien, Irland, Italien, Luxemburg, Spanien.

15 Siehe z.B. Abs. 8 des Protokolls zu Art. 10 DBA Italien 1989.

16 BMF-Schreiben zur AbgSt vom 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rz. 206.

17 BMF v. 14.12.2007, StEK EStG § 32d Nr. 2.

18 Vgl. etwa Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 34c Rz. 178.

Auch wenn im Ausland keine Verlustverrechnungsbeschränkung besteht, fällt die ausländische Quellensteuer im Regelfall bei jeder Zahlung eines positiven Kapitalertrags an, letztlich also auf die Summe der positiven ausländischen Kapitalerträge. Das führt bei entsprechend hohen in- oder ausländischen Verlusten zu einem nicht nutzbaren Anrechnungsüberhang ausländischer Quellensteuer; auch eine Erstattung des Überhangs ist ausgeschlossen. Das BMF löst diese Problematik nicht. Die Lösung ist unter Berücksichtigung des Gesetzeswortlauts davon abhängig, ob die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer quellen- oder staatenbezogen zu verstehen ist. U.E. entspricht nur ein quellenbezogener Ansatz der in § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG angeordneten „*per-item limitation*“. Dies vermeidet – in praktischer Hinsicht – Folgeprobleme, die daraus resultieren können, daß die ausländischen Kapitalerträge über unterschiedliche inländische auszahlende Stellen laufen. Das Kreditinstitut, das die positiven Erträge weiterleitet, wird in der Regel keine Kenntnis von weiteren Verlusten des Investors haben und muß folglich den Anrechnungshöchstbetrag anhand der quellenbezogenen Daten ermitteln. Denkbar ist allerdings, daß der Anleger auf Grund spezieller Vorschriften im Quellenstaat von der dortigen Quellensteuer nachträglich endgültig entlastet wird, weil es ihm nach dortigem Recht möglich ist, Verluste aus einer Einkunftsquelle mit Gewinnen aus einer anderen Einkunftsquelle zu verrechnen. In diesem Fall wäre er verpflichtet (sh. § 32d Abs. 3 EStG), diese Entlastung der Finanzbehörde zu offenbaren, soweit die ausländische Quellensteuer vor deren Erstattung zu einer Entlastung von deutscher AbgSt im KapESt-Abzugsverfahren geführt hat.

#### **d) Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei inländischen Verlusten**

##### **aa) Überblick zum Steuerverrechnungskonto**

Abweichend von der bisherigen „*Stückzinsentopf*“-Regelung des § 43a Abs. 3 EStG a. F., ist § 43a Abs. 3 EStG n.F. um die Berücksichtigung ausländischer Steuern und negativer Kapitaleinkünfte einschließlich gezahlter Stückzinsen erweitert worden. Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Berücksichtigung von Verlusten werden in das Verfahren zum KapESt-Abzug vorverlagert, um eine möglichst umfassende Wirkung der AbgSt zu erreichen und unnötige Antragsveranlagungen zu vermeiden. Im Steuerabzugsverfahren hat die auszahlende Stelle im Kalenderjahr negative Kapitalerträge einschließlich gezahlter Stückzinsen bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen (§ 43a Abs. 3 Satz 2 EStG). Unterjährig kann das Kreditinstitut die Erträge allerdings nur in der Reihenfolge ihres Zuflusses abarbeiten. Dies kann zu einem unterschiedlichen KapESt-Abzug führen, je nach Reihenfolge des Anfalls von positiven und negativen Erträgen. Um dem Erfordernis des Verlustausgleichs über das Kalenderjahr hinweg gerecht zu werden, kann die auszahlende Stelle dem Steuerpflichtigen eine (auch unter-

jährige) Steuergutschrift aus einer nachträglichen Verrechnung mit dem Verlusttopf erteilen. Es kommt so zu einer Art „*permanentem KapESt-Jahresausgleich*“.

##### **bb) Anrechnung ausländischer Quellensteuer nach Verlustverrechnung**

Probleme können daraus resultieren, daß nach Ansicht des BMF<sup>19</sup> Verluste die abgeltungsteuerpflichtigen Erträge unabhängig davon mindern, ob diese aus in- oder ausländischen Quellen stammen. Die Summe der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer ist auf die nach Verlustverrechnung verbleibende AbgSt-Schuld anzurechnen. Dies kann dazu führen, daß sich die Steuer durch die Anrechnung erst zeitlich nach dem Bezug der ausländischen Einkünfte mindert.

Eine dem Grunde nach anzurechnende ausländische Steuer muß der Höhe nach nicht dem gesonderten Steuersatz von 25% entsprechen. Eine Anrechnung über 25% hinaus ist nicht möglich mit der Folge, daß der Empfänger dieses ausländischen Kapitalertrags insoweit endgültig belastet bleibt.

Ein Freistellungsauftrag hat die gleiche Wirkung wie die Verlustverrechnung. Die Bemessungsgrundlage für die AbgSt wird unabhängig davon gemindert, ob es sich um in- oder ausländische Erträge handelt. Eine nach Ländern differenzierte Anwendung des Freistellungsauftrags und eine dahingehend eingeschränkte Anrechnung ausländischer Quellensteuer kommt – wie bei der Verlustverrechnung – nicht in Betracht. Wenn nach Verlustverrechnung und Anwendung des Freistellungsauftrags die AbgSt geringer ist als die anrechenbare ausländische Quellensteuer, so kann der Anrechnungsüberhang vom Kreditinstitut gesondert bescheinigt werden, damit der Kunde diesen gegebenenfalls mit anderweitig geschuldeter AbgSt im Rahmen der Veranlagung verrechnen kann (Anwendungsfall des § 32d Abs. 4 EStG). Ist dies nicht möglich, verfällt die ausländische Steuer.

##### **cc) Anwendung im Rahmen der Günstigerprüfung**

§ 32d Abs. 6 EStG regelt die Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen, seine Einkünfte aus Kapitalvermögen abweichend von § 32d Abs. 1 EStG den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Regelungen zur Ermittlung der tariflichen ESt zu unterwerfen. Damit wird für Steuerpflichtige, deren Belastung mit der tariflichen ESt auf Kapitaleinkünfte niedriger ist als der AbgSt-Satz i. H. von 25%, die Möglichkeit geschaffen, daß ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen diesem niedrigeren Steuersatz unterworfen werden. Der Steuerpflichtige hat diese Wahlmöglichkeit im Rah-

<sup>19</sup> BMF-Schreiben zur AbgSt vom 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Rz. 122.

men seiner Veranlagung geltend zu machen. Zusammenveranlagte Ehegatten können das Wahlrecht nur gemeinsam ausüben. Nach § 32d Abs. 6 Satz 2 EStG ist auch im Veranlagungsfall nach § 32d Abs. 5 EStG – insoweit anders als bei § 34c EStG – für jeden Kapitalertrag gesondert (sog. „per-item limitation“) die ausländische Steuer auf die zusätzliche tarifliche ESt anzurechnen, die auf die hinzugerechneten Kapitaleinkünfte (anteilig) entfällt. Die Anrechnung ist also auch bei Veranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG in dieser Höhe begrenzt. § 32d Abs. 6 Satz 2 EStG verweist ausdrücklich auf § 32d Abs. 5 EStG. Der deutsche Fiskus vermindert wegen einer höheren ausländischen Steuer für einen ausländischen Kapitalertrag nicht die ESt für andere ausländische Kapitalerträge oder andere Einkünfte des Steuerpflichtigen. Er erstattet auch in diesem Veranlagungsverfahren keine ausländische Steuer an den Anleger.<sup>20</sup>

## IV. Zusammenfassung

Der Beitrag hat gezeigt, daß die Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Anwendungsbereich des § 32d Abs. 5 EStG eine isolierte Betrachtung jedes einzelnen ausländischen Kapitalertrags erforderlich macht. Anders als im Rahmen des § 34c EStG wird nicht auf sämtliche Einkünfte aus einem Staat („per country“), sondern auf einen einzelnen Zufluss („per item“) aus einer Forderung, einer Beteiligung bzw. einer Veräußerung abgestellt. Eine Anrechnung ist immer nur bis zur Höhe von 25% des Saldos aus sämtlichen Kapitalerträgen des Anlegers möglich.

20 Vgl. BT-Drs. 16/10189 S. 53, zu Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. bb.

# Die Stiftung & Co. KG – Eine attraktive Gestaltungsvariante im zivil- und steuerrechtlichen Überblick

Andreas Jahn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn\*

## I. Einleitung

Im Rahmen der Vermögens- und Unternehmensnachfolge erfreut sich die Stiftung als Gestaltungsinstrument wachsender Beliebtheit. So läßt sich mit der Kombination von Stiftung und anderen Gesellschaftsformen eine Vielzahl von Vorzügen erreichen, die mit klassischen Gestaltungsvarianten nicht oder nur über Umweggestaltungen denkbar wären.

Die Stiftung & Co. KG kombiniert die Eigenschaften der privatrechtlichen Stiftung mit denen der haftungsbeschränkten Kommanditgesellschaft. Sie ist eine Personengesellschaft, Handelsgesellschaft, die sowohl gewerblich als auch vermögensverwaltend ausgestaltet sein kann und dennoch Kaufmann kraft Rechtsform. Ihre Komplementärin ist eine privatrechtliche Stiftung im Sinne der §§ 80 ff. BGB, also eine rechtlich verselbstständigte Vermögensmasse, deren Vermögen zur Förderung eines vom Stifter bestimmten Zwecks dient. Die Stiftung gehört niemandem außer sich selbst, sie ist weder verbandsmäßig organisiert, noch kennt sie Mitglieder oder Gesellschafter. Sie verfügt über keine Anteile, man kann sich nicht an ihr beteiligen, sie kann also auch nicht vererbt oder veräußert werden. In diesem Punkt unterscheidet sie sich wesentlich von Körperschaften (Verein, AG, GmbH), aber auch von Personengesellschaften.

Diese Eigenschaftenvielfalt macht den gestalterischen Reiz der Kombination beider Rechtsformen zu einem neuen Rechtsträger für Zwecke der Vermögensverwaltung,

der Unternehmensführung aber auch der Vermögens- und Unternehmensnachfolgeplanung aus.

## II. Erscheinungsformen: Unternehmens-, Familien- und Beteiligungsträgerstiftung

Bei Stiftungen, die sich im unternehmerischen Bereich engagieren, spricht man im Oberbegriff von **Unternehmensstiftung**. Darunter faßt man die Typen der Unternehmensträgerstiftung, der Beteiligungsträgerstiftung und verschiedener Sonderformen, bspw. Doppelstiftungsmodelle. Unternehmensstiftungen, die als Komplementärstiftungen dienen können, sind regelmäßig nicht gemeinnützige **Familienstiftungen** im Sinn des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Der Begriff der Familienstiftung ist gesetzlich nicht definiert. Man versteht darunter eine Stiftung, die wesentlich von der Verfolgung von Familieninteressen geprägt ist und bei denen sich der Destinatärkreis über die Zugehörigkeit zu einer Familie definiert. Bei der Bestimmung der Kriterien des wesentlichen Familieninteresses ist ausschließlich auf die satzungsbedingten Möglichkeiten der Einflußnahme auf die Nutzung des Stiftungsvermögens zu privaten Zwecken und die Bezugs- und Anfallsberechtigung abzustellen. Nach R 2 Abs. 2 ErbStR 2003 ist eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG stets gegeben, wenn nach ihrer Satzung

\* Andreas Jahn ist Partner der Sozietät Meyer-Köring, Rechtsanwälte/Steuerberater, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

- der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt (Destinatäre) sind oder
- die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen.

Die Rechtsprechung folgt diesen quantitativen Grenzen nicht.<sup>1</sup> Eine Stiftung ist danach im Interesse einer Familie errichtet, wenn nach der Satzung und ggf. dem Stiftungsgeschäft ihr Wesen darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen und die Stiftungserträge aus dem gebundenen Vermögen an sich zu ziehen. Inwieweit davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nicht entscheidend. Ob den Familien derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten offen stehen, kann sich allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluß der Familie(n) auf die Geschäftsführung ergeben.

Nach dieser Definition sind Unternehmensstiftungen in der Regel Familienstiftungen. Denkbar ist aber auch die seltene, aber mögliche Erscheinungsform einer weder gemeinnützigen noch Familienzwecken gewidmeten privatrechtlichen Stiftung.<sup>2</sup>

Im Gegensatz zu der für die Praxis eher untauglichen Unternehmensträgerstiftung, die das Unternehmen tatsächlich führt, hält eine **Beteiligungsträgerstiftung** lediglich Anteile an einem Unternehmen, das als Kapital- oder Personengesellschaft organisiert ist, häufig ohne selbst in die Führung oder das operative Geschäft einzugreifen. Der Stiftung ist dann nicht per se die Gemeinnützigkeit zu versagen. Beteiligt sich eine Stiftung im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung an einer Kapitalgesellschaft oder an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, kann sie dennoch gemeinnützig sein. Das gilt auch dann, wenn sich eine gemeinnützige Stiftung als persönlich haftende Gesellschafterin an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, sei es auch als Komplementärin einer KG. Dagegen wird die Beteiligung der Stiftung als Komplementärin einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft die Gemeinnützigkeit ausschließen, weil insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird. Alternative wäre dann die Gestaltungsvariante einer „unechten“ Stiftung und Co. KG, bei der es sich eigentlich um eine echte GmbH & Co. KG handelt, nur, daß die Anteile an der Komplementär-GmbH von einer Stiftung gehalten werden. Die Komplementär-GmbH wird hier nur dazwischengeschaltet.

Auf Doppelstiftungsmodelle soll im Folgenden nur kurz eingegangen werden. Unter einer **Doppelstiftung** wird das Kombinationsmodell einer nicht gemeinnützigen

Familienstiftung und einer gemeinnützigen Stiftung verstanden, die beide gemeinsam gewerbliche oder vermögensverwaltende Unternehmensbeteiligungen, bspw. KG- oder GmbH-Beteiligungen halten. Auch die Ausgestaltung als Stiftung & Co. KG unter Beteiligung zweier Stiftungen ist möglich. In der Regel werden dabei zugleich disquotale Kapitalbeteiligungen, Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte vereinbart. Dies geschieht häufig mit der Maßgabe, im Rahmen einer Unternehmensnachfolgeregelung Kapitalbeteiligung und Unternehmensführung zu trennen. Je nach verfolgtem Zweck werden der gemeinnützigen Stiftung das Gros der Anteile an einem Unternehmen übertragen, um einen möglichst hohen Spendenabzug nach § 10b Abs. 1 und 1a EStG zu erzielen, allerdings werden dann nur geringe Stimmrechte und unterproportionale Gewinnbezugsrechte eingeräumt, weil diese bei der Familie bleiben sollen. Spiegelbildlich verfügt die nicht gemeinnützige Stiftung, meist eine Familienstiftung, über eine geringe Zahl an Anteilen, aber über den Großteil der Stimm- und Gewinnbezugsrechte, so daß unternehmerischer Einfluß und das Auskommen der Familie gesichert sind.

Aber auch die Konstellation ist geläufig, bei der die mit fremdem Sachverstand besetzte gemeinnützige Stiftung nur wenige Anteile, dafür aber viele Stimmrechte bekommt, damit das wesentliche Vermögen in der Familienstiftung bleibt, die Familie aber unternehmerisch nahezu nichts zu sagen hat – ein probates Modell bei zerstrittenen oder ungeeigneten Unternehmensnachfolgern.

Eine interessante Möglichkeit eröffnet zudem § 58 Nr. 5 AO: Danach kann die gemeinnützige Stiftung einen Teil ihrer Einnahmen, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine Angehörigen zu unterhalten. Die restlichen Erträge müssen dann allerdings tatsächlich gemeinnützigkeitskonform verwendet werden.

Schließlich seien der Vollständigkeit halber noch „**unechte Stiftungen**“ angesprochen. Anders als bei Rechtsformzusätzen wie „GmbH“ oder „AG“ ist der Begriff der Stiftung nicht derartig geschützt, daß er auch nur einer echten Stiftung als Rechtsformzusatz hinzugefügt werden dürfte. Eine gemeinnützige GmbH kann den Firmenzusatz „Stiftungs-GmbH“ als Namensbestandteil führen, obwohl sie rechtlich keine Stiftung ist. Bei entsprechender Satzungs-gestaltung ermöglicht die Stiftungs-GmbH zudem, das im Zuge der Gründung eingebrachte Vermögen (Einlage) bei Auflösung steuerunschädlich an „den Stifter“ zurückzu-übertragen. Hierin könnte ein nicht unwesentlicher Grund

1 FG Berlin-Brandenburg, 05.09.2007, 14 K 5016/03 B, DStRE 2008, 487, nrkr.

2 FG Berlin-Brandenburg, a. a. O.

dafür liegen, daß die von der Vermögensausstattung stärksten „Stiftungen“ als GmbH gegründet wurden, nämlich die Dietmar-Hopp-Stiftung gGmbH (Vermögen 2007 ca. 4 Mrd. EUR) und die Robert Bosch Stiftung GmbH (Vermögen 2007: ca. 5,2 Mrd. EUR), und nicht als Stiftung im klassischen Sinne.

Gängig sind ferner sogenannte „Stiftungsvereine“. Meist handelt es sich dabei aber nicht um eine Stiftung, sondern um einen eingetragenen Verein. Auch die nicht-rechtsfähige Stiftung ist keine Stiftung im Sinne der §§ 80 ff. BGB. Allein der Name eines Rechtsgebildes ist daher kein sicheres Indiz für das Vorliegen einer echten Stiftung.

### III. Rechtsformspezifische Merkmale und Einsatzmöglichkeiten der Stiftung & Co. KG

Stellt man die hier zu betrachtenden kombinierte Rechtsform der Stiftung & Co. KG der GmbH & Co. KG gegenüber, so fallen einige rechtsformspezifische Besonderheiten auf, die sich für vorteilhafte Gestaltungen nutzen lassen.

#### 1. Gestalterische Motive und Einsatzzwecke

Der Gesellschaftsvertrag der Stiftung & Co. KG entspricht im wesentlichen dem einer GmbH & Co. KG. Regelungen über die Erhaltung der Beteiligungsidentität zwischen Komplementärin und KG entfallen. Gestalterisch kann der Einsatzzweck allerdings über die bloße Unternehmensbeteiligung hinaus deutlich ausgeweitet werden.

- Die Stiftung & Co. KG kann im Gegensatz zur GmbH & Co. KG als übernahmefestes Konstrukt ausgestaltet werden, das bspw. die Erben nach dem Tod des Stifters weder veräußern noch zerschlagen können. Dazu ist das Halten der KG-Beteiligung im Stiftungszweck der Stiftung zu verankern. Im KG-Vertrag müssen dann Änderungen des Gesellschaftsvertrages der KG von der Zustimmung der Stiftung abhängig gemacht werden, wobei gleichzeitig die Kommanditanteile zu vinkulieren und mit einem Andienungs- und Vorkaufsrecht zugunsten der Stiftung auszustatten sind. Unternehmen und sonstige Vermögensmassen (bspw. Kunstsammlungen) können so „ewig“ zusammengehalten werden. Zum Schutz vor Aushöhlungen des KG-Vermögens durch Familienmitglieder im Stiftungsvorstand können wichtige Zustimmungsvorbehalte zugunsten eines neutral besetzten Stiftungsrats (Kuratoriums) vorgesehen werden.
- Soll hingegen für die Zukunft die Umwandlung in eine andere Rechtsform ohne Beteiligung der Stiftung ermöglicht werden, so kann im KG-Vertrag ein Einziehungsrecht zu Lasten der Stiftung vorgesehen werden.
- Aufgrund der zulässigen Fremdorganschaft in der Stiftung kann die Geschäftsführung der KG über den Stif-

tungsvorstand mit familienfremdem Sachverstand ausgestattet werden oder sogar dauerhaft vollständig familienfremd besetzt werden.

- Die Stiftung als Geschäftsführungsorgan der KG währt „ewig“ und eignet sich damit für sehr langfristige Zweckbindungen des Vermögens, die über die Zeitdauer einer alternativ denkbaren Testamentsvollstreckung hinausreichen.
- Wegen der Zulässigkeit langfristiger Zweckbindung und Fremdorganschaft kann die Stiftung & Co. KG als Alternative zu einem Behindertentestament gewählt werden, oder auch dann, wenn zunächst oder dauerhaft nicht mit tauglichen Erben für eine geschäftsführende Unternehmensnachfolge zu rechnen ist.
- Die Stiftung & Co. KG eignet sich, wenn Angehörige oder sonstige Dritte langfristig versorgt werden sollen.

#### 2. Haftungsbegrenzung

Die Stiftung & Co. KG ist haftungsbeschränkt. Die Kommanditisten haften nur bis zur Höhe ihrer im Handelsregister eingetragenen Haftsumme, die Komplementäre haften voll mit ihrem gesamten Vermögen. Bei der Komplementär-Stiftung ist jedoch im Gegensatz zu einer Komplementär-GmbH kein Haftungsdurchgriff auf dahinter stehende Gesellschafter denkbar.

#### 3. Kapitalausstattung

Für die Stiftung gelten keine Mindestkapitalvorschriften. Zu beachten ist allerdings, daß verhältnismäßig kleine Vermögen für die Einbringung in eine Stiftung nur in Ausnahmefällen in Frage kommen. Das muss nicht für Komplementär-Stiftungen gelten. Denn eine solche Stiftung ist schon ihrer Funktion nach wie eine Komplementär-GmbH auf ein nur geringes Kapital angewiesen. Das gilt insbesondere, wenn sie gesellschaftsvertraglich zur Abgeltung der persönlichen Haftungsübernahme eine angemessene Risikoprämie (Haftungsvergütung) erhält und zugleich – wie allgemein üblich – Ersatz für allen ihr im Zusammenhang mit der Geschäftsführung entstehenden Aufwand. Sicher unproblematisch sind die Fälle, in denen die Komplementär-Stiftung auch noch eine gewisse Kapitalbeteiligung an der KG, verbunden mit einer angemessenen Gewinnbeteiligung hält.

#### 4. Publizitätspflichten

Die häufig genannten Vorteile im Hinblick auf eine geringe Publizitätspflicht sind durch die Einführung des § 264a HGB obsolet. Im kaufmännischen Geschäftsverkehr ist die mangelnde Publizität sogar eher hinderlich, weil die Vertretungsverhältnisse der Stiftung nicht aus einem Register abgeleitet werden können, das öffentlichen Glauben genießt. Denn für Stiftungsverzeichnisse gilt § 15 HGB auch nicht analog. Die Vertretungsberechtigung der für die Komple-

mentär-Stiftung handelnden Vorstände kann deshalb wirksam nur durch Vorlage einer Vertretungsbescheinigung der zuständigen Stiftungsbehörde nachgewiesen werden.

Sollen dennoch die Offenlegungspflichten gemäß §§ 264a, 325 ff. HGB unterlaufen werden, bietet sich die Aufnahme einer natürlichen Person als voll haftender Gesellschafter neben der Komplementärstiftung an.

## 5. Mitbestimmung

Die Stiftung & Co. KG fällt als Personengesellschaft nicht in den Anwendungsbereich des Mitbestimmungsgesetzes. § 4 Abs. 1 MitbestG erfasst nur die GmbH & Co. KG und ist auch nicht analog auf die Stiftung & Co. KG anwendbar. Die Anzahl der Arbeitnehmer spielt keine Rolle.

## 6. Steuerrechtlicher Überblick

Auf den ersten Blick erscheint die Stiftung und vor allem auch der Weg in die Stiftung steuerlich nachteilig. Denn

- eine Familienstiftung ist nicht gemeinnützig und nicht steuerbefreit,
- zwar ist die unentgeltliche Übertragung von Privatvermögen nicht **ertragsteuerpflichtig**, aber die Übertragung von Betriebsvermögen führt – außerhalb des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 3 EStG – regelmäßig zur Aufdeckung stiller Reserven,
- die Dotierung der Stiftung löst nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer aus, im Erbfall allerdings mit dem Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG,
- der Erwerb bei Aufhebung der Stiftung unterliegt der Schenkungsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG, allerdings mit dem Steuerklassenprivileg des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG
- alle 30 Jahre fällt Erbersatzsteuer an, § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG,
- die Stiftung ist KSt-pflichtig, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG,
- Leistungen an Destinatäre sind
  - entweder kapitalertragsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte und unterliegen der Abgeltungsteuer<sup>3</sup>
  - oder sonstige Einkünfte im Sinne des Auffangtatbestandes des § 22 Nr. 1 Satz 2, Halbsatz 2 EStG, die dem progressiven Steuertarif unterfallen.

In geeigneten Konstellationen lassen sich allerdings verschiedene Steuernachteile eliminieren.

### a) Ertragsteuerrechtliche Besonderheiten

Im Gegensatz zur GmbH & Co. KG ist die Stiftung & Co. KG keine nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägte Personengesellschaft. Kraft gesetzlicher Fiktion „gilt“ auch die ansonsten nicht gewerbliche Tätigkeit einer Personengesell-

schaft, bei der ausschließlich eine oder mehrere *Kapitalgesellschaften* persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, als Gewerbebetrieb. Der Begriff der Kapitalgesellschaft folgt dem des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Die Stiftung fällt allerdings – anders als die GmbH – unter § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, so daß die Stiftung nicht geeignet ist, eine vermögensverwaltende KG gewerblich zu prägen. Die Stiftung & Co. KG eignet sich deshalb bei vergleichbarer Haftungsbeschränkung wie der GmbH & Co. KG besonders für eine gewerbesteuerfreie Vermögensverwaltung. Das hat auch Auswirkungen im Bereich der Sonderbetriebseinnahmen und des Sonderbetriebsvermögens. Zuwendungen der Stiftung an Destinatäre, die zugleich Kommanditisten sind, können folglich keine Sonderbetriebseinnahmen sein.

Umgekehrt ist die Stiftung & Co. KG aber auch nicht geeignet, eine gewerbliche Prägung zu generieren, um bspw. die Aufdeckung stiller Reserven nach einer beendeten Betriebsaufspaltung zu verhindern.

### b) Erbschaftsteuerliche Besonderheiten

Die Dotierung einer Stiftung ist gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG schenkungsteuerbar, bei Übertragung begünstigten Vermögens aber gemäß §§ 13b Abs. 1, Abs. 4 und 13a Abs. 1 ErbStG steuerfrei. Der persönliche Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung ist nicht beschränkt, wie dies z.B. bei § 19a ErbStG der Fall ist. Daher sind auch Zuwendungen an Körperschaften und insbesondere Stiftungen steuerbefreit, wenn sie die Voraussetzungen der §§ 13b Abs. 1, Abs. 4 und 13a ErbStG erfüllen. Im Idealfall kann die 100 %-Befreiung des § 13a Abs. 8 ErbStG („Optionsverschönerung“) in Anspruch genommen werden, wenn die Behaltensfristen und auch die Lohnsummenfristen unproblematisch sind. Einer Steuerklassenprivilegierung nach § 15 Abs. 2 ErbStG bedarf es dann nicht. Damit ließe sich die Stiftungsdotierung insofern steuerneutral gestalten.

### c) Erbersatzsteuer

Weil die Stiftung keine Beteiligung hat, die vererbt werden könnte, unterläge das Vermögen der Komplementärstiftung grundsätzlich nie der Erbschaftsteuer. Das legt die Gestaltung nahe, vermehrt Vermögen dorthin in den erbschaftsteuerfreien Raum zu verlagern. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG sieht deshalb für Familienstiftungen eine Erbersatzsteuer vor. Dabei wird alle 30 Jahre ein Erbgang auf zwei Mitglieder der Steuerklasse I Nr. 2 (Kinder) fingiert (§§ 15 Abs. 2 Satz 3, 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Zur Abmilderung kann die Stiftung die 30-jährige Verrentung der Erbersatzsteuer beantragen (§ 24 ErbStG). Aber: § 13a Abs. 9 ErbStG ordnet die

<sup>3</sup> Str., vgl. FG Berlin-Brandenburg, 16.09.2009, 8 K 9250/07; die Finanzverwaltung hat Revision gegen das Urteil eingelegt, Aktenzeichen des BFH I R 98/09.

Geltung der Verschonungsregeln des § 13a ErbStG auch für die Erbersatzsteuer an, so daß bei begünstigtem Vermögen die Erbersatzsteuer insgesamt entfällt.

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit zeigt das Urteil des FG Berlin-Brandenburg, vom 05.09.2007<sup>4</sup> auf. Will ein Unternehmer sein Unternehmen als sein Lebenswerk dauerhaft und frei von Erbschaftsteuern erhalten und kommt es ihm nicht auf die Versorgung seiner Angehörigen aus der Stiftung heraus an, ist die Errichtung einer Stiftung & Co. KG mit der dann maßgeblich zu beteiligenden Komplementär-Stiftung denkbar. Denn die Schaffung weder gemeinnütziger noch unmittelbar Familienzwecken gewidmeter privater Stiftungen, deren Zweck ausschließlich auf den Erhalt bestimmter Unternehmen und Vermögensmassen gerichtet ist, unterfällt nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg nicht der Erbersatzsteuer.<sup>5</sup>

#### d) Grunderwerbsteuer

Die Übertragung eines inländischen Grundstücks auf eine Stiftung unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer zum Satz von 3,5 %. Unentgeltliche Übertragungen bspw. im Rahmen der Stiftungsdotierung sind gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG steuerbefreit.

#### e) Laufende Besteuerung der Stiftung

Rechtsfähige Stiftungen unterfallen § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Sie sind grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Das Einkommen einer Stiftung unterliegt dem regulären Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG), sowie der Belastung mit dem Solidaritätszuschlag. Satzungsmäßige Aufwendungen der Stiftungen, insbesondere Zuwendungen an die Destinatäre, mindern das Einkommen der Stiftung nicht (§ 10 Nr. 1 KStG). Auch ist der Abzug der Erbersatzsteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht zulässig.

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften erzielen Stiftungen nicht automatisch und ausschließlich bereits aufgrund ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine Stiftung kann ein steuerliches „Zebra“ sein, weil die Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG seit 2006 nur für Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, nicht dagegen für Körperschaftsteuersubjekte nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG gilt. Die Qualifikation der einzelnen Einkunftsarten erfolgt allein nach den maßgeblichen Regelungen des Einkommensteuerrechts (§ 8 Abs. 1 KStG, § 2 Abs. 1 EStG). Eine unternehmensverbundene Stiftung kann deshalb nicht nur Einkünfte aus § 15 EStG, sondern auch andere, bspw. aus vermögensverwaltender Tätigkeit (§§ 20, 21 EStG), erzielen. Bei der Beteiligung an Kapitalgesellschaften, erzielt die Stiftung ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus Vermögensverwaltung, hier nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

#### 7. Erbrechtliches Sonderproblem: Pflichtteilergänzungsansprüche

Lebzeitige Zuwendungen an bestehende Stiftungen und bei Stiftungserrichtung sind pflichtteilergänzungsspflichtige Schenkungen (§ 2325 Abs. 1 BGB). Die Zuwendung wird innerhalb des ersten Jahres vor dem Erbfall in vollem Umfang, innerhalb jedes weiteren Jahres vor dem Erbfall um jeweils ein Zehntel weniger berücksichtigt. Wenn seit der Leistung zur Zeit des Erbfalls zehn Jahre verstrichen sind, bleibt die Zuwendung pflichtteilergänzungsrechtlich unberücksichtigt. Die Frist beginnt frühestens mit Anerkennung der Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde.

4 FG Berlin-Brandenburg vom 05.09.2007, 14 K 5016/03 B, DStR 2008, 487.

5 Revision beim BFH anhängig unter Aktenzeichen II R 46/07.

#### So denkt ... Flensburg

„Schon wieder diese leidige Debatte über eine Steuer-CD“, klagte das Flensburger Tagblatt. Schon wieder diese leidige Debatte um den Ankauf einer CD mit Daten deutscher Steuersünder. Natürlich muß der Staat sie kaufen! Sie eröffnet die Chance, ein Stück Steuergerechtigkeit zu schaffen. Es sind die ehrlichen Bürger, die mehr Steuern

abführen müssen als nötig wäre, auch wegen der Steuerhinterziehung mancher Krimineller (...). Es sind die ehrlichen Steuerbürger, die auch die Zinsen für die Staatsschulden begleichen (...) Zu Ende gedacht kassieren die Steuerhinterzieher womöglich sogar diese Zinsen, weil sie dem Staat das Geld leihen, was sie ihm über die Steuern eigentlich schuldig wären.

# Abzugsfähigkeit und Aufteilungsmaßstab bei Aufwendungen für gemischt veranlaßte Reisen und Fortbildungen – Ein Überblick über den Stand der Rechtsprechung

Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin, Bonn\*

## I. Einleitung

Die Abzugsfähigkeit von nicht ausschließlich beruflich oder betrieblich veranlaßten Reise- sowie Fortbildungskosten (sog. gemischte Aufwendungen) ist seit jeher in der Literatur und Rechtsprechung stark umstritten gewesen. Bereits der Reichsfinanzhof hatte sich mit dieser Thematik zu befassen. Da eine klare und eindeutige Linie der Rechtsprechung bislang fehlte, wurde mit Spannung der Beschluss des Großen Senats vom 21.09.2009<sup>1</sup> erwartet. Der VI. Senat hatte dem Großen Senat mit Vorlagebeschluss vom 20.07.2006<sup>2</sup> folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

*„Können Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlaßten Reisen in abziehbare Werbungskosten (Betriebsausgaben) und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlaßten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich (betrieblich) veranlaßten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind?“*

Der Große Senat beantwortete die Vorlagefrage mit einem eindeutigen Ja. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlaßten Reisen können grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlaßten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlaßten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge könne allerdings im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen.

Der VI. Senat des BFH hat sich nun mit zwei aktuellen Urteilen vom 21.04.2010<sup>3</sup> der Rechtsprechung des Großen Senats angeschlossen und seine bisherige Rechtsprechung, Reisekosten seien nur dann als Werbungskosten steuerlich abziehbar, wenn sie – *ausschließlich* – beruflich veranlaßt sind, aufgegeben.

## II. Historischer Hintergrund

Voraussetzung der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten ist, daß die durch den Steuerpflichtigen getätigten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Zur näheren Bestimmung derart abzugsfähiger Aufwendungen hat der Gesetzgeber den Katalog des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 ff. EStG geschaffen. Vergleichbares gilt für die Aufwendungen, die durch einen Betrieb veranlaßt sind und demzufolge als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, § 4 Abs. 4 i. V. m. 4a EStG.

Um die Ausschließlichkeit der Abzugsfähigkeit rein beruflich oder betrieblich veranlaßter Aufwendungen abzusichern, schloß der Gesetzgeber bereits mit dem Einkommensteuergesetz 1934 durch die Einführung des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG, den Abzug der für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei der Einkommensermittlung aus. Gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zählen hierzu auch die *Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen*. Im Ergebnis sollten insbesondere sog. Repräsentationsaufwendungen als grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung gelten. In derartigen Fällen sei, wegen der Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten und Werbungskosten – so der Gesetzgeber –, der Nichtabziehbarkeit von Lebenshaltungskosten der Vorrang einzuräumen.<sup>4</sup>

Die Rechtsprechung verhielt sich im Folgenden uneinheitlich. Hatte man mit Erfolg dargelegt, daß die geltend gemachten Kosten zumindest *auch* beruflich oder betrieblich veranlaßt waren, so blieb Dreh- und Angelpunkt der sich anschließenden Diskussion die Frage der Abgrenzbarkeit des beruflichen oder betrieblichen Kostenanteils von dem

\* Dorothee Gierlich ist Mitarbeiterin der Sozietät Meyer-Köring, Rechtsanwälte/Steuerberater, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de).

1 BFH, Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06, DStR 2010, 101.

2 BFH, Vorlagebeschluss vom 20.07.2006, VI R 94/01, DStRE 2006, 1245.

3 BFH, Urteil vom 21.04.2010, VI R 5/07, DStR 2010, 1126; vom 21.04.2010, VI R 66/04, BeckRS 2010 24004027.

4 Gesetzesbegründung, RStBl. 1935, 33.

durch die private Lebensführung veranlaßten Kostenanteils sowie die grundsätzliche Frage der Abzugsfähigkeit des beruflichen Kostenanteils. Klassische Beispiele sind *Telefonkosten*, für private Anschlüsse, die auch beruflich genutzt werden, *Reinigungskosten für Berufskleidung*, die auch im Bereich der privaten Lebensführung getragen werden können, oder aber eben auch *Reisekosten*, die durch eine Reise zu einer Fortbildungs- oder Tagungsveranstaltung, in deren Zusammenhang auch Freizeitveranstaltungen stattfinden, veranlaßt sind. Die erforderliche Berücksichtigung der sich ändernden Lebensverhältnisse, des technischen Fortschrittes und die sich während der Jahrzehnte ändernden beruflichen Anforderungsprofile ließ die Rechtsprechung allerdings in den überwiegenden Fällen vermissen und versagte in vollem Umfang den Abzug der Aufwendungen unter Berufung auf § 12 Nr. 1 Nr. 2 EStG.

### III. Vorlagefrage des BFH vom 20.07.2006<sup>5</sup>

Der Vorlagefrage des BFH lag ein Streitfall aus dem Jahre 1994 zugrunde. Der Kläger, seines Zeichens kaufmännischer Angestellter, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Bereich der Informationstechnologie/EDV-Controlling bezog, besuchte im November 1994 eine Computer-Messe in Las Vegas, auf der er im Vorjahr einen Vortrag gehalten hatte.

Er flog am Freitag, den 11.11.1994 nach Las Vegas. Die Messe begann am darauf folgenden Montag und endete an dem darauf folgenden Donnerstag. Von Montag bis Mittwoch fanden in der Zeit von 10:30 Uhr bis 17:00 Uhr (mit Pausen) Fachveranstaltungen und Fachdiskussionen statt. Am Donnerstag dauerten die Fachveranstaltungen von 9:00 Uhr bis 14:30 Uhr. Am darauf folgenden Samstag flog der Kläger von Las Vegas zurück nach Köln und traf dort am Sonntag ein.

Das beklagte Finanzamt ließ von den durch den Kläger geltend gemachten Kosten ausschließlich die Tagungsgebühren zum Werbungskostenabzug zu. Der erhobenen Klage gab das FG Köln<sup>6</sup> teilweise statt und befand, daß von den sieben Tagen des USA-Aufenthalts nur vier Tage einem eindeutigen beruflichen Anlaß zuzuordnen seien. Deshalb seien nur Kosten für vier Übernachtungen und Verpflegungsmehraufwendungen für fünf Tage zu berücksichtigen. Die Flugkosten seien zu 4/7 als Werbungskosten anzuerkennen. Die Aufteilung dieser Kosten sei möglich, da an den einzelnen Messetagen gantztägig berufliche Veranstaltungen stattgefunden hätten.

Mit der Revision rügte das beklagte Finanzamt die Verletzung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Der vorliegende Senat hingegen teilte die Auffassung der Vorinstanz und befand darüber hinaus, daß bei einer gemischt veranlaßten Reise auch

die Kosten der An- und Abreise grundsätzlich eindeutig abgrenzbare, beruflich/betrieblich (mit-)veranlasste Aufwendungen sind, bei denen eine der Sachlage entsprechende Aufteilung nach objektiven und leicht nachprüfbar Maßstäben in der Regel möglich ist. An seiner bisherigen Auffassung wollte er nicht mehr festhalten.<sup>7</sup> Die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzip erfordert ein Aufteilungs- und Abzugsverbot nur bei tatsächlich unteilbaren Aufwendungen und einer fehlenden objektiven Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungsbeiträge.

### IV. Entscheidung des Großen Senats vom 21.09.2009<sup>8</sup>

Der Große Senat bejahte die Vorlagefrage und führte zur Begründung seiner Entscheidung aus, prägend für das Einkommensteuergesetz sei die Unterscheidung zwischen den durch die einzelnen Einkunftsarten definierten Erwerbssphären und der Sphäre der Einkommensverwendung. Vor diesem Hintergrund bedürfe es einer Trennung zwischen den den jeweiligen Einkünften zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einerseits und den grundsätzlich – nicht abziehbaren – Kosten der Lebensführung andererseits. Nach dem Regelungsziel des Einkommensteuergesetzes seien Aufwendungen dann durch eine Einkunftsart veranlaßt, wenn sie zu dieser in einem steuerrechtlich anzuerkennenden *wirtschaftlichen Zusammenhang* stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang bestehe, sei zum einen die (wertende) Beurteilung des die betreffenden *Aufwendungen* „auslösenden Moments“, zum anderen dessen Zuweisung zur *einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre*. Ergebe die Prüfung, die sich auf den konkreten Einzelfall zu beziehen habe, daß die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so seien sie grundsätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

Weiter führte er aus, die Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG stehe einer Aufteilung von gemischt veranlaßten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten grundsätzlich auch nicht entgegen. In Abkehr zu der bisher vertretenen Rechtsauffassung könne der Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG *kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot* entnommen werden. Ein solches ließe sich insbesondere auch nicht aus dem Grund-

5 BFH, Vorlagebeschuß vom 20.07.2006, VI R 94/01, DStRE 2006, 1245.

6 FG Köln, Urteil vom 21.06.2001, 10 K 6288/96, DStRE 2001, 1019.

7 Vgl. insbesondere BFH, Urteil vom 21.08.1995, VI R 47/95, NJW 1996, 2751.

8 BFH, Beschuß vom 21.09.2009, GrS 1/06, DStR 2010, 101.

satz der Steuergerechtigkeit ableiten. Zwar sei im Interesse einer verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit darauf abzu zielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen gestaltet werden müßte. Dies verbiete allerdings nicht eine Aufteilung gemischt veranlaßter Kosten, sofern diese möglich sei. So sei im Rahmen seiner früheren Entscheidungen übersehen worden, daß die Gefahr einer diesen Grundsätzen widersprechenden Verlagerung von (Teil-)Aufwendungen für die private Lebensführung in den einkommensteuerlich relevanten Bereich dann nicht bestehe, wenn aufteilbare Aufwendungen tatsächlich aufgeteilt und nur die beruflich veranlassten Kostenanteile abgezogen würden.

Im übrigen könne Steuerpflichtigen der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht mit der Begründung versagt werden, ihr Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen seien. So sei z.B. ein Hobby-Skiläufer nicht dadurch benachteiligt, daß für den Berufs-Skiläufer die neu angeschafften Skier Arbeitsmittel i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG seien. Und so sei auch ein IT-Fachmann, der – wie im Ausgangsverfahren vom FG Köln festgestellt – aus beruflichen Gründen eine Messe der IT-Industrie in den USA besuche, gegenüber einem Touristen nicht sachwidrig privilegiert. Denn er werde vielmehr entsprechend seiner Leistungsfähigkeit besteuert, wenn er nur die Kosten des beruflichen veranlaßten Reiseanteils, nicht aber auch die des privat veranlaßten Reiseanteils bei der Ermittlung seiner Einkünfte abziehen könne.

Bestehen nach vollständiger Ermittlung des Sachverhalts des jeweiligen Streitfalls *keine gewichtigen Zweifel an einer beruflichen Veranlassung*, so gebiete – so der Große Senat – das Leistungsfähigkeitsprinzip ausdrücklich die Berücksichtigung des beruflichen Anteils im Wege der Aufteilung der gemischt veranlaßten Aufwendungen. Sei eine solche nicht möglich, so müsse im Interesse des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit eine Aufteilung notfalls im Schätzungswege vorgenommen werden.

## V. Urteile des VI. Senats vom 21.04.2010

Mit Urteilen vom 21.04.2010<sup>9</sup> schloß sich der VI. Senat nun ausdrücklich der Auffassung des Großen Senats an.

- Im Streitfall VI R 5/07 hatte die Klägerin Aufwendungen, die ihr anlässlich einer achttägigen Fortbildungsreise für Englischlehrer nach Dublin (Irland) entstanden waren, geltend gemacht. Die von der Englischlehrervereinigung angebotene und durchgeführte Reise lief nach einem festen Programm ab, das neben einem Tagesausflug nach

Belfast, kulturelle Vortragsveranstaltungen und Besichtigungstermine umfaßte. Für die Zeit der Reise erfolgte eine Dienstbefreiung durch den Dienstgeber der Klägerin. Sowohl das beklagte Finanzamt wie das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht<sup>10</sup> hatten den Abzug in vollem Umfang abgelehnt.

Der VI. Senat hob die Entscheidung der Vorinstanz nun auf und verwies die Sache zur erneuten Prüfung zurück.

- Im zweiten Urteilsfall hatte der Kläger als angestellter Unfallarzt im Jahr 1999 an einem, durch die Ärztekammer anerkannten medizinischen Wochenkurs am Gardasee (Italien) zum Zwecke des Erwerbs der Zusatzbezeichnung „Sportmedizin“ teilgenommen. Für den Erwerb der Zusatzbezeichnung „Sportmedizin“ sieht die ärztliche Weiterbildungsordnung das Erfordernis der Teilnahme an einem 120-stündigen Einführungskurs in Theorie und Praxis der Leibesübungen voraus. Das Programm des Wochenkurses sah in den frühen Morgenstunden und am späten Nachmittag Vorträge vor. Die Zeit von 9:15 bis 15:45 Uhr war der Theorie und Praxis verschiedener Sportarten (z. B. Surfen, Biken, Segeln, Tennis und Bergsteigen) vorbehalten. Das Finanzgericht<sup>11</sup> gab der Klage teilweise statt und ließ den hälftigen Abzug der geltend gemachten Aufwendungen zu.

Die Revision des Finanzamts wies der IV. Senat unter Berufung auf die Entscheidung des Großen Senats zurück.

Zur Begründung beider Urteile führt der VI. Senat aus, daß im Falle der objektiven Abgrenzbarkeit der beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge einer mehrtägigen Fortbildungsreise grundsätzlich, sofern die berufliche oder private Veranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung sei, eine Aufteilung der Aufwendungsanteile zu erfolgen habe. In diesem Zusammenhang seien zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich leicht und eindeutig dem beruflichen oder privaten Bereich zuordnen ließen. Für die Reisekosten, die sowohl den beruflich wie privaten Reisetil betrafen, sei eine Aufteilung nach dem Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile vorzunehmen.

An- und/oder Abreisetage seien allerdings nur dann zu berücksichtigen, so der VI. Senat, wenn diese Tage zumindest teilweise für berufliche bzw. touristische Unternehmungen zur Verfügung gestanden hätten. Sei dies nicht der

9 BFH, Urteil vom 21.04.2010, VI R 5/07, DStR 2010, 1126; vom 21.04.2010, VI R 66/04, BeckRS 2010 24004027.

10 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.06.2006, 2 K 95/04, EFG 2007, 754.

11 FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 01.09.2004, 2 K 124/02, EFG, 352.

Fall gewesen, so müßten diese Tage im Rahmen der Aufteilung als neutral behandelt werden.

## VI. Fazit

Die neue Rechtsprechung des BFH zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlaßte Reise und Fortbildungsveranstaltungen des Steuerpflichtigen ist zu begrüßen. Denn Fortbildungsveranstaltungen, die touristisch geprägte Programmpunkte aufweisen, sind heute keine Seltenheit mehr, sondern vielmehr der Standard.

In finanzbehördlichen und finanzgerichtlichen Verfahren wird es zukünftig allerdings einmal mehr entscheidend darauf ankommen, die – auch – berufliche Veranlas-

sung sowie objektivierbare Aufteilungskriterien umfassend darzulegen. Der VI. Senat nimmt den Steuerpflichtigen hier ausdrücklich in die Pflicht.<sup>12</sup> So wird insbesondere der Darlegung der Gründe, die den Anlaß für die Reise als „kostenauslösendes Moment“ gegeben haben, zukünftig maßgeblich Bedeutung zukommen. Interessant bleibt die Frage, nach welchen Kriterien es sich richten wird, ob An- und/oder Abreisetage zumindest teilweise für berufliche Unternehmungen zur Verfügung gestanden haben. Dies ließ der VI. Senat noch offen.

<sup>12</sup> BFH, Urteil vom 21.04.2010, VI R 5/07, DStR 2010, 1126.

## (Dritt-)Haftung steuerlicher Berater bei notleidenden geschlossenen Fonds

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht, Köln\*

### I. Einführung

Steuerorientierte Kapitalanlagen schienen auf dem Rückzug zu sein. Bezweckten zunächst die Maßnahmen des Gesetzgebers wie § 2b EStG und sein Nachfolgerparagraf 15b EStG sowie die Regeln über die Mindestbesteuerung gemäß § 2 Abs. 3 EStG bzw. später § 10d EStG – auch – steuerorientierten Anlagenmodellen wie insbesondere Publikumpersonengesellschaften in Form der sog. geschlossenen Fonds den Wind aus den Segeln zu nehmen, haben zusätzlich verschiedene wirtschaftliche Begleiterscheinungen in den letzten Jahren das Anlegerinteresse für diese Beteiligungsformen merklich abkühlen lassen. Gründe waren z.B. die „alte“ Immobilienkrise (nicht nur) in den neuen Bundesländern mit dem Stichwort der sog. Schrottimobilien, enttäuschte wirtschaftliche Erwartungen bei einer großen Anzahl der zunächst als zukunftsweisenden empfundenen Medienfonds im Hinblick auf die wirtschaftlichen Ergebnisse und die Tragfähigkeit des steuerlichen Konzepts.<sup>1</sup> Das Auf und Ab der allgemeinen weltweiten Immobilien- und Finanzkrise seit 2008 hat sein Übriges getan und z.B. auch viele Auslandsimmobilienfonds in Schieflage gebracht. So verwundert es nicht, daß das Platzierungsvolumen von geschlossenen Fonds von EUR 10,24 Milliarden in 2007 im Jahre 2008 um 18,75 % auf EUR 8,32 Milliarden zurückging<sup>2</sup> und im Jahre 2009 lediglich nur noch EUR 5,23 Milliarden betragen hat.<sup>3</sup> Aktuell wird davon gesprochen, daß die von der konjunkturellen Entwicklung aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit den Frachtraten besonders abhängigen Schiffsfonds, insbesondere bei Inve-

stitutionen in Containerschiffe, demnächst auf breiter Front notleidend werden könnten.

Umgekehrt proportional zu dieser sich abschwächenden Entwicklung hat sich Anzahl und wirtschaftliches Ausmaß der Rechtsstreite entwickelt, welche Haftungsfragen im Verhältnis zwischen Anlegern und den auf Anbieterseite im weitesten Sinne beteiligten Personen beschäftigen. Nicht nur aus juristischen Gründen, wie etwa der relativ kurzen Verjährungsfrist für die Prospekthaftung der Emittenten im engeren Sinne<sup>4</sup>, sondern auch wegen oftmals schneller Erschöpfung des wirtschaftlichen Haftungspotentials der primär Verantwortlichen, werden zunehmend auch Beteiligte und Funktionsträger in Haftung genommen, welche allenfalls in zweiter oder dritter Reihe im Verhältnis zum Anleger stehen. Hierzu gehören immer öfter auch steuerliche Berater als Rechtsanwälte, Steuerberater und/oder Wirt-

\* *Zacher & Partner*, Köln sowie Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach.

<sup>1</sup> Insoweit spricht z.B. *Wassermeyer* DB 2010, S. 354 ff., von rund 150 Medienfonds mit mehr als 100.000 Anlegern und geschätzten Einlagebeträgen von mehr als EUR 15 Milliarden.

<sup>2</sup> Vgl. *Schoeller* (Herausgeber), Jahrbuch Geschlossene Fonds 2008/2009, S. 31.

<sup>3</sup> FAZ vom 04.02.2010, S. 21, unter Berufung auf den VGF.

<sup>4</sup> Siehe hierzu jüngst BGH, Urteil vom 07.12.2009 – II ZR 15/08, zur Änderung der Mindestverjährungsfrist für die Prospekthaftung im engeren auf ein Jahr seit Inkrafttreten des Vierten Finanzmarktförderungsgesetzes.

schaftsprüfer, zumal aufgrund der Verbindung von steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen wie kapitalmarktrechtlichen Fragen hier in besonderem Maße Berufsträger oder berufsübergreifende Sozietäten tätig waren und sind, welche eine umfassende Expertise gleichsam „aus einer Hand“ anbieten konnten.

## II. Erweiterung der „reinen“ Berufshaftung

### 1. Mandat gegenüber dem Emittenten

Der klassische „Anknüpfungspunkt“ einer möglichen Haftung für die berufliche Tätigkeit ist die Pflichtverletzung im Rahmen des Mandatsvertrages gegenüber dem Auftraggeber, vgl. § 280 BGB. Hiermit sind vielgestaltige Fragen der allgemeinen Berufshaftung, ggf. ergänzt durch die jeweiligen berufsrechtlichen Ausprägungen, verbunden. Von diesen allgemeinen Grundsätzen soll nachfolgend nur insoweit die Rede sein, als es spezielle Bezüge oder auch Abweichungen im Hinblick auf die Haftung gegenüber dem Anlagepublikum betrifft. Jedenfalls im Hinblick auf die unmittelbare Haftung gegenüber dem Auftraggeber sind diese Fragen auch weniger Gegenstand der in den letzten Jahren stark anschwellenden (fach-)öffentlichen Diskussion, da bisher jedenfalls meistens der Hauptschaden im rechtlichen Sinne nicht auf der Ebene des Auftraggebers, d.h. in der Regel des Emittenten, des Konzeptionärs oder der Fondsgesellschaft selbst, sondern auf der Ebene der Anleger eintritt. Die von dort regelmäßig begehrte „Rückabwicklung“, d.h. die wirtschaftliche Neutralisation der früher eingegangenen und jetzt als unvorteilhaft empfundenen Beteiligungsentscheidung, stellt „nur“ auf der Ebene der einzelnen Anleger einen potentiell ersatzfähigen Schaden dar. Für die regelmäßigen Auftraggeber entsprechender Konzeptions- oder umfassender Betreuungsmandate ist jedoch die Beteiligungsentscheidung der Anleger, selbst wenn sie auf fehlerhafter Entscheidungsgrundlage oder Unkenntnis von konzeptionellen Schwächen erfolgt wäre, als solcher kein ersatzfähiger Schaden. Hierbei können zwar im Regresswege auch durchaus „klassische“ Fragen der Verletzung von Pflichten aus dem unmittelbaren Mandatsverhältnis eine Rolle spielen, insbesondere auch bei erfolgreicher Inanspruchnahme der nach außen hin primär Verantwortlichen durch das Anlegerpublikum. Schließlich gibt es – gerade auch in Fällen erschöpfter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – Fälle, in denen Anleger, sei es durch Pfändung aufgrund eines entsprechenden Titels gegenüber den primär Verantwortlichen im Bereich der Emission und des Vertriebes, oder aufgrund von entsprechenden vergleichswisen Einigungen unter Abtretung entsprechender vermeintlicher oder tatsächlicher Ansprüche, zum Teil als „ultima ratio“ zur wirtschaftlichen Befriedigung ihrer Forderungen solche Ansprüche

aus dem unmittelbaren Mandatsverhältnis geltend gemacht haben. Insoweit muss es hier mit der allgemeinen Aussage sein Bewenden haben, dass der steuerliche Berater bei der exakten und möglichst eingegrenzten Beschreibung seines Auftragsumfanges, der Vereinbarung von Haftungsbegrenzungen, Haftungskonzentrationen und ergänzenden Regelungen wie Fragen der Verjährung – im berufsrechtlich zulässigen Rahmen – sowie schließlich natürlich auch bei der Durchführung seines Mandates ganz besondere Sorgfalt walten lassen sollte, um solchen dem unmittelbaren Mandatsverhältnis entsprechenden Haftungsfolgen nach Möglichkeit vorzubeugen.

### 2. Mandat oder erweiterter Beratungsauftrag gegenüber dem Anleger

Eine solche Berufshaftung nach allgemeinen Regeln kann sich im Einzelfall auch in der umgekehrten Konstellation ergeben, wenn der Berater durch den potentiell beteiligungsinteressierten Anleger mandatiert wird. Auch in diesem spiegelverkehrten Fall sollte auf einen klar formulierten und abgegrenzten Prüfungsauftrag besonderer Wert gelegt werden und es nach Vertragsformulierung und gelebter Praxis eindeutig sein, daß keine umfassenden Aussagen zu dem konkreten Fonds, der Werthaltigkeit der Investitionsgegenstände etc. gemacht werden können oder gar eine – in der Regel berufsrechtswidrige – allgemeine Anlageberatung bzw. – Vermittlung betrieben wird, sondern ausschließlich eine fachliche Beurteilung etwa des steuerlichen Konzeptes aufgrund eines (regelmäßig durch den Prospekt und ggf. ein ergänzendes IDW-Gutachten) definierten Informationsstandes. Zwar soll im Zweifel zwar grundsätzlich eine Vermutung für eine lediglich fachbezogene Prüfung im Rahmen der berufsrechtlich gezogenen Grenzen seitens des entsprechenden Beraters sprechen<sup>5</sup>, jedoch neigen viele Instanzgerichte durchaus dazu, bei unklarer Eingrenzung der seinerzeitigen Tätigkeit auch eine umfassende Mitverantwortung des (steuerlichen) Beraters für die Anlageentscheidung selbst neben einem zusätzlich eingeschalteten Finanz- oder Anlageberater anzunehmen.<sup>6</sup>

## III. Konzeptionelle Tätigkeiten für Initiatoren, Emittenten und Vertrieb

### 1. Grundsatz: Keine Haftung des Fachberaters

Der steuerliche Fachberater, insbesondere auch der Steueranwalt, wird häufig schon umfassend bei oft ineinander

5 Vgl. z.B. OLG Karlsruhe, Urteil vom 25.05.2004 – 17 U 73/02; LG Flensburg, DStRE 2004, S. 235 ff.; *Gräfe/Lenzen/Schmer*, Steuerberaterhaftung, 3. Auflage, Rz. 325.

6 So etwa OLG Düsseldorf, Urteil vom 28.11.2008 – I-15 U 85/07.

greifenden wirtschaftlichen, steuerlichen und rechtlichen Fragen der Konzeption des Fonds, der begleitenden Investitions- und Funktionsträgerverträge, im Rahmen des inzwischen zwingenden Prospektgestattungsverfahrens gegenüber der BaFin und/oder der Kommunikation mit anderen Beteiligten, z.B. im Rahmen einer Prüfung nach dem IDW-S4, aber auch Rating-Agenturen, gegenüber Vertrieben oder sogar bei sog. „Road-Shows“ unter Beteiligung potentiellen Anlegerpublikums miteinbezogen. Zunächst gilt dabei der im Prinzip in Rechtsprechung und Literatur im wesentlichen langjährig unstreitige Grundsatz, daß selbst bei umfassenden Konzeptions- und Beratungsmandanten der entsprechende Berufsträger nicht als Prospektverantwortlicher haftet, wenn er seine Rolle als beauftragter Fachberater nicht überschritten hat.<sup>7</sup> Dabei wird in jüngster Zeit darauf hingewiesen, daß mit Einführung der gesetzlich normierten Prospekthaftung bei geschlossenen Fonds durch den Verweis des § 13 Abs. 1 Verkaufsprospektgesetz auf die §§ 44 ff. Börsengesetz für eine allgemeine „Expertenhaftung“ erst recht eine gesetzliche Grundlage fehle.

## 2. Ausnahme: Der „bekennende“ Fachberater

Auf drei Ausnahmen, die in der Praxis diese Grundregel doch deutlich einschränken können, ist allerdings hinzuweisen. Zunächst galt schon seit jeher auf der Grundlage der bürgerlich-rechtlichen Prospekthaftung, daß der „bekennende“ Berufsträger, welcher im Prospekt oder sonst im Rahmen der Emission offen hervortritt und dabei einen Vertrauenstatbestand setzt, hierdurch auch eine persönliche (Prospekt-)Haftung begründet.<sup>8</sup> Ob diese auf einem konkret zurechenbaren Vertrauenstatbestand begründete Haftung nunmehr durch die gesetzlich normierte Prospekthaftung eingeschränkt oder gar ausgeschlossen ist, wird unterschiedlich beurteilt. Für die Praxis sollte man bis auf weiteres davon ausgehen, daß (auch) diese Haftungs begründung weiterhin Bestand hat. Entsprechend ihrem Anknüpfungspunkt des zurechenbar gesetzten Vertrauenstatbestandes gilt sie aber nur insoweit, als sie auf die Reichweite des konkret gesetzten Vertrauenstatbestandes beschränkt ist. Wer etwa unter Nennung seiner Person und der Inanspruchnahme seiner fachlichen Reputation das steuerliche Konzept einer Fondsgestaltung im Prospekt positiv bewertet oder gar bewirbt, haftet auch nur dann, wenn sich später gerade insoweit ein (Aufklärungs-)Mangel realisiert. Entgegen der allgemeinen Prospekthaftung im engeren Sinne können also hier Haftungseinschränkungen je nach dem konkreten Inhalt des gesetzten Vertrauenstatbestandes, des Schutzzwecks der Norm und aus Kausalitätserwägung eingreifen, welche die Rechtsprechung und die ihr überwiegend folgende Literatur u.a. unter Verweis auf die sog. Vermutung des aufklärungsrichtigen Verhaltens ansonsten ablehnen.

Darüber hinaus kann im Einzelfall auch eine lediglich so allgemeine und unverbindliche Aussage vorliegen, daß hierauf schlechthin kein Vertrauen eines Anlegers gestützt werden kann, wie das OLG Karlsruhe jüngst im Falle des ehemaligen Verteidigungsministers Prof. Dr. Rupert Scholz entschieden hat.<sup>9</sup> Bei solchen Einschränkungen wird aber ein unsicheres Terrain mit großen Wertungsspielräumen des Tatrichters beschritten, bei denen eine sichere Prognose der Grenzen der Haftung oft nicht möglich erscheint. Der steuerliche Berater sollte sich hierauf nicht verlassen, zumal er ja – wenn er nach außen hervortritt – im Regelfall gerade auch wegen seiner fachlichen Qualifikationen dem Anlegerpublikum benannt wird. Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß selbst im Falle eines ohne Namensnennung erfolgten Hinweises auf ein positives IDW-S4-Gutachten der Bundesgerichtshof entschieden hat, zur Inanspruchnahme persönlichen Vertrauens könne auch die Identifizierbarkeit auf entsprechende Nachfrage ausreichen.<sup>10</sup>

## 3. Ausnahme: Sog. „Hintermänner“

Die zweite Ausnahme bilden die sog. „Hintermänner“. Es geht hierbei um Personen, die – ohne als Emittenten bzw. Prospektveranlasser nach Außen hervortreten – tatsächlich als (Mit-)Urheber des Prospektes anzusehen sind bzw. die Einfluß auf die Konzeption des Beteiligungsangebots aus eigenem geschäftlichen Interesse genommen haben. Auch hier gilt zwar der oben angesprochene Grundsatz, daß auch eine umfassende fachliche Beratung – sei sie auch interdisziplinär – alleine eine derartige Stellung nicht vermitteln kann. Der BGH hat jedoch auch herausgestellt, daß aus der Kumulation mehrerer für sich genommen nicht hinreichender Mitwirkungsbeiträge insgesamt eine Haftung als Prospektveranlasser entstehen kann.<sup>11</sup> Bedenkt man, daß in manchen Konstellationen davon gesprochen wird, daß der Initiator allenfalls eine Geschäftsidee, gewisse Branchenkontakte und den Zugang zu vertriebsstarken Kooperationspartnern mitbringt, wohingegen die Berater bzw. das Beratungsunternehmen zusammen mit teilweise zur Vermeidung der gewerblichen Infiltration ausgegliederten Unternehmen

7 Vgl. etwa aktuell *Lüdicke/Arndt-Kind*, *Geschlossene Fonds*, 5. Auflage, S. 142 m.w.N.; im Überblick zur älteren Rechtsprechung und Literatur *Zacher/Stöcker*, *DStR* 2004, S. 1494, 1496, auch mit Hinweisen zu Grenzfällen aus der Rechtsprechung.

8 Ständige Rechtsprechung seit BGH, Urteil vom 21.10.1983 – II ZR 27/83, *WM* 1984, S. 19, 20; aus der Literatur vgl. stellvertretend *Assmann/Schütze*, *Handbuch des Kapitalanlagerechts*, 3. Auflage 2007, § 6, Rz. 155.

9 OLG Karlsruhe, Urteil vom 28.04.2010 – 6 U 155/07.

10 Vgl. BGHZ 111, S. 314, 320 sowie BGH, Urteil vom 08.06.2004 – X ZR 283/02 und vom 14.07.2007, III ZR 185/05 und III ZR 125/06.

11 Vgl. z.B. BGH-Urteil vom 06.03.2008 – III ZR 298/05, *ZIP* 2008, S. 838, 840.

„den Rest“ besorgt, dürfte es auch trotz der berufsrechtlichen Restriktionen nicht in allen Fällen ganz ausgeschlossen sein, daß jedenfalls haftungsrechtlich der Rubikon zwischen reiner Beraterrolle und eine verdeckten Mitverantwortung überschritten wurde. Natürlich bestehen hier in der Praxis auch Nachweisschwierigkeiten auf Anlegerseite. In einigen der bekannt gewordenen spektakulären Fälle konnten aber auch die diesbezüglichen Insider-Informationen offensichtlich durch die auf Seiten der Anleger tätigen Anwälte beschafft oder aufgrund staatsanwaltlicher Ermittlungen – manchmal als Nebenprodukt – aufgedeckt werden.

#### 4. Ausnahme: Deliktische Haftung bei qualifizierten Pflichtverstößen

Schließlich ist auch die deliktische Haftung gem. §§ 823 II i. V. m. einem Schutzgesetz (826 BGB), zu nennen, welche eine objektiv besonders qualifizierte „sittenwidrige“ Pflichtverletzung und subjektiv vorsätzliches Handeln in Kenntnis der qualifizierten Umstände voraussetzt. Hier scheint sich im Bereich der Haftung bei geschlossenen Fonds eine gewisse Tendenz abzuzeichnen, im Fall von als unbillig empfundenen Haftungslücken bzw. Beweisschwierigkeiten die Anforderungen an die Tatbestandsmerkmale der Schutzgesetzverletzung bzw. der Sittenwidrigkeit und des Vorsatzes nicht ganz so streng zu handhaben, wie dies im übrigen bei Anwendung dieser zivilrechtlichen Ausnahmehaftungsnorm der Fall ist. Auch bei Berufsträgern ist diese Norm zwischenzeitlich schon durchaus als Haftungsgrundlage herangezogen worden. Dies meistens in Fällen, bei denen das sog. *Judiz* zwar durchaus Sympathien für das Ergebnis der bejahten Haftung begründen konnte, die Begründung bei unbefangener Subsumtion der Tatbestandsmerkmale aber jedenfalls nicht ohne weiteres der hergebrachten Auslegung entsprach.<sup>12</sup>

## IV. Operative fachliche Betreuung des Fonds

### 1. Grundsatz: Verantwortlichkeit nur im Innenverhältnis

Auch insoweit gilt grundsätzlich, daß einer Haftungsverantwortung zunächst nur gegenüber dem Auftraggeber besteht und die Frage einer Pflichtverletzung insbesondere dadurch determiniert wird, welche Pflichten im Rahmen des Mandatsvertrages übernommen worden sind und welche Umstände dem steuerlichen Berater zur Kenntnis gebracht wurden. Wird eine steuerliche Gestaltung später durch die Finanzverwaltung nicht der Konzeption entsprechend anerkannt, kann dies vielfältige Gründe haben. Diese können von einem Meinungsumschwung der Finanzverwaltung bei nicht eindeutig geklärter Rechtslage und Fehlen einer verbindlichen

Auskunft – wobei der steuerliche Berater aber auf solche Aspekte ggf. hinzuweisen hat –, über vom Management des Fonds nicht offenbarte Nebenabreden und zusätzliche „Gestaltungen“ bis hin zu einer schlicht nicht konzeptionsgemäß bzw. gesetzeskonform gehandhabten Umsetzung in der Praxis reichen. Gerade auch im zuletzt genannten Bereich bestehen zwar entsprechende Hinweis- und Warnpflichten des Beraters, wenn er solche Risiken bei der operativen Begleitung erkennt. Auch hier sollte ihn aber in der Regel gegenüber seinem Mandanten und Auftraggeber zunächst ein möglichst konkret hinsichtlich der Pflichten und Aufgabenverteilung formulierter Mandatsvertrag schützen. Werden seitens des verantwortlichen Managements vertragliche Regelungen oder Empfehlungen nicht befolgt, kann dies im Verhältnis zum unmittelbaren Auftraggeber, welcher sich auch bei wirtschaftlicher Betroffenheit des Anlegerpublikums im Ergebnis das Verhalten seiner Geschäftsführung gem. §§ 254 Abs. 1, 31 analog BGB zurechnen lassen muß, ggf. schon die objektive Pflichtverletzung entfallen lassen, mindestens aber zu einem erheblichen Mitverschulden und entsprechender Haftungseinschränkung führen.<sup>13</sup> Spätere Fehler bei der späteren operativen Umsetzung, welche sich für die Fondsgesellschaft bzw. ihre Anlegergesellschaften steuerlich oder ansonsten nachteilig auswirken, können im übrigen im Regelfall nicht kausal für die Beteiligungsentscheidung der Anleger gewesen sein. Auch hier wird in der Regel das Haftungspotential zumindest eingegrenzt, da – selbst wenn man ganz oder teilweise eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Beraters bejaht – nicht die gesamte Rückabwicklung der Beteiligung in Rede steht, sondern lediglich ein nach den allgemeinen Regeln konkret zu definierender kausal begründeter Schaden. Dieser wird im Regelfall – relativ – deutlich niedriger sein.

### 2. Ausnahme: Erkennbarkeit von Umsetzungsschwierigkeiten schon während der Emission

Eine Ausnahme mag dann bestehen, wenn von vornherein oder jedenfalls während der Emissionsphase des Fonds erkennbar wird, daß – sei es aufgrund eines Meinungsumschwungs in der Finanzverwaltung, aufgrund wirtschaftlicher Zwänge, der im Bereich des Investitionsgegenstandes herrschenden Usancen der Praxis oder auch aufgrund mangelnden Willens oder Könnens – das Management die notwendigen Schritte zur Sicher-

<sup>12</sup> Deutlich mahndend insoweit BVerfG, NJW 2008, S. 1726, 1727 gegen eine allzu ausufernde „Billigkeitsrechtsprechung“.

<sup>13</sup> Zur Abwägung der Verursachungsbeiträge selbst bei vom als Jahresabschlußprüfer tätigen Wirtschaftsprüfer nicht aufgedeckten „schwarzen“ Konten der Geschäftsführung im Sinne einer Haftungsreduktion vgl. jüngst BGH-Urteil vom 10.12.2009 – VII ZR 42/08, BB 2010, S. 159 ff.

stellung zur steuerlichen und rechtlichen Umsetzung des Konzepts nicht einhält bzw. einhalten kann. Auch hier gilt allerdings zunächst, daß der Berater primär seinem Mandanten gegenüber zur Aufklärung und Warnung verpflichtet ist und diese notwendigenfalls schon im eigenen Interesse deutlich und schriftlich formulieren sollte. Weitergehende Maßnahmen kann und darf er auch mit Blick auf die berufsrechtlich geforderte Verschwiegenheit bis zur Grenze der Mitwirkung etwa an einer Steuerhinterziehung nicht ergreifen; auch eine Pflicht zur Mandatsniederlegung oder gar Unterrichtung Dritter besteht jedenfalls bis zu dieser Grenze zunächst nicht. Zu den von der Rechtsprechung postulierten Ausnahmen komme ich nachfolgend.

### 3. Problem des Geschädigten

Darüber hinaus stellt sich auch das Problem des Geschädigten im besonderen Maße bei geschlossenen Fonds, welche einkommensteuerlich regelmäßig transparent sind. Weder die Einwerbung des Kapitals durch die Anleger – sei es auch trotz unrichtiger Risikoauflärung – noch negative ertragsteuerliche Konsequenzen auf Anlegerebene stellen für die Fondsgesellschaft selbst als solche einen Schaden dar. Damit scheint es – auch – von der Steuerart abzuhängen, ob (wie etwa bei der Umsatzsteuer oder der Gewerbesteuer) – bei der Fondsgesellschaft als regelmäßigem Auftraggeber überhaupt ein Schaden entsteht. Das Oberlandesgericht Köln hat allerdings in einem Urteil vom 13.11.2008<sup>14</sup> einen Vertrag über die laufende Steuerberatung zwischen einer Publikumskommanditgesellschaft und deren Steuerberater als einen Vertrag mit Schutzwirkung zu Gunsten der Anlegerkommanditisten angesehen und diese für berechtigt gehalten, im Zusammenhang mit Deklarationsfehlern bei den jährlichen Erklärungen zur gesonderten einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom steuerlichen Berater der Gesellschaft bei ihnen angefallene Nachzahlungszinsen und weitere vorgerichtliche Kosten erstattet zu erhalten. Das Gericht hatte in der Urteilsbegründung durchaus die Unterscheidung ggf. auch die Interessenverschiedenheit zwischen der KG selbst und den insoweit nur reflexartig betroffenen Anlegergesellschaftern gesehen, aber gleichwohl die Schutzwirkung des Steuerberatervertrages auch unmittelbar auf die wirtschaftlichen Interessen der Anlegergesellschaft erstreckt.

## V. Erweiterte Haftungstatbestände der jüngsten Rechtsprechung

### 1. Tendenz zur Ausweitung der Haftung...

Aus den bereits eingangs angesprochenen rechtlichen und wirtschaftlichen Gründen scheint die Rechtspre-

chung in den letzten Jahren ein besonderes Bedürfnis zu sehen, auch die im steuerlichen Bereich tätigen Berater stärker mit in Haftungsverpflichtungen miteinzu-beziehen. Rechtstechnisch wird dies zum einen durch die Identifikation und bisweilen auch Fiktion weiterer (drittbezogener) Pflichten bzw. zum anderen durch die Hervorhebung von von der fachlichen Beratung abzugrenzenden weiteren Verantwortungskreisen forciert, oft auch durch eine Kombination beider Aspekte. Dabei ist einzuräumen, daß diese Tendenz sicher auch durch den vielfach in der Praxis festzustellenden „umfassenden Betreuungsansatz“ gefördert wird, nach dem regelmäßig größere Kanzleien selbst oder durch ihr Netzwerk Steuerberatung, rechtliche Konzeption, Prospektprüfung, Mittelverwendungskontrolle, die Funktion des Treuhandkommanditisten, Jahresabschlussprüfung und manchmal noch mehr an Dienstleistungen erbringen bzw. beistellen. Es dürfte deshalb auch nicht nur Zufall sein, daß in vielen der besonders fachöffentlich gewordenen Fälle die Rechtsprechung Haftungstatbestände gegenüber bekannten größeren Beratungsgesellschaften bzw. namhaften Berufsträgern bejaht hat.

### 2. ...insbesondere bei Treuhandtätigkeiten

a) Ein Ansatzpunkt hierfür ist die treuhänderische Übernahme der Gesellschafterstellung für die Anleger, welche in ihrer Basisausprägung als reiner Beteiligungstreuhandeigentümer eigentlich eine eher formale und aus Abwicklungsgründen gebotene Funktion ist, zumal – gerade auch um die steuerliche Zurechnung bei den Anlegern nicht zu gefährden – materiell die Stellung des Treuhänders regelmäßig recht „schwach“ ausgestaltet ist. Dementsprechend wurde auch traditionell – wenn auch abhängig von den Umständen des Einzelfalles – der Treuhandkommanditist nicht per se zum Kreis der Prospektverantwortlichen gezählt, soweit er nicht aus besonderen Vertrauenstatbeständen wie etwa der oben angesprochenen Expertenhaftung oder der Eigenschaft als tatsächlich einflußreicher „Hintermann“ – über diese Funktion hinausging. Obwohl die Rechtsprechung des weiteren auch grundsätzlich eine (Mit-)Verantwortlichkeit einfacher Gesellschafter für Prospektaussagen und die Erfüllung der vorvertraglichen Aufklärungspflichten gegenüber dem Anlegerpublikum ablehnt, hat sie dann jedoch zunächst in der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Treuhandkommanditisten einen Anknüpfungspunkt für besondere Aufklärungspflichten nicht nur gegenüber den bereits vertraglich mit dem Treuhänder verbundenen Treugebern, sondern im Sinne einer vorvertraglichen Aufklärungspflicht auch gegenüber potentiellen weiteren Anleger-Treugebern gesehen.

<sup>14</sup> DB 2009, S. 278 ff.

- b) Nachdem auf der Grundlage dieser eher gesellschaftsrechtlich geprägten Argumentation dann vielfach die besondere Rolle als Gründungskommanditist als haftungsschädlich angesehen und entsprechend vermieden wurde, wurde das gesellschaftsrechtliche geprägte Begründungselement in der Rechtsprechung mehr und mehr durch eine rein schuldrechtliche geprägte Argumentation ersetzt, welche den Treuhandkommanditisten inzwischen für verpflichtet hält, alle ihm bekannten oder erkennbaren regelwidrigen Umstände gegenüber dem Anleger als seinem – zukünftigen – Vertragspartner zu offenbaren, welche für dessen Beteiligungsentscheidung von Bedeutung sein könnten<sup>15</sup> und über die er nicht – für den Treuhandkommanditisten erkennbar – schon in anderer Weise etwa durch den Emissionsprospekt, zutreffend aufgeklärt worden ist. Obwohl damit formal eine Trennung zwischen Prospektverantwortlichkeit und speziellen vertragsbezogenen Aufklärungspflichten gewahrt bleibt, führt dies doch im Ergebnis dazu, daß der Treuhandkommanditist nach der neuesten Rechtsprechung de facto den Emissionsprospekt und alle weiteren vom Emittenten gegenüber dem Anlegerpublikum verwendeten Informationsquellen dahin gehend zu überprüfen hat, ob diese – noch – die ursprünglich vorhandenen oder nachträglich (während der Emissionsphase) eingetretenen Risiken richtig und vollständig wiedergeben.<sup>16</sup> Dabei soll der Treuhandkommanditist auch verpflichtet sein auf eine entsprechende Prospektergänzung bzw. Prospektänderung hinzuwirken. Obwohl die Rechtsprechung durchaus das Problem erkennt, daß der Treuhandkommanditist – gerade wenn er nicht Prospektverantwortlicher im eigentlichen Sinne ist – nicht immer rechtlich und tatsächlich dazu in der Lage ist, eine entsprechende Forderung auch gegen den Willen der anderen Beteiligten umzusetzen, hält sie ihn gleichwohl in derartigen Fällen für verpflichtet, daß Anlagepublikum anderweitig – notfalls über die allgemeine Presse – zu informieren bzw. seine Tätigkeit einzustellen.<sup>17</sup> Die praktische Umsetzung derartiger Anforderungen der Rechtsprechung ist bisher noch ungeklärt. Entsprechendes gilt für den dann naheliegenden Fall einer gleichsam spiegelverkehrten Haftungssituation, wenn z.B. ein eher zur Vorsicht neigender Treuhandkommanditist zu Unrecht einen schon aufklärungspflichtigen Umstand annähme, der Emittent – tatsächlich zu Recht – eine Prospektergänzung o.ä. ablehnte und daraufhin der Treuhänder die Öffentlichkeit informieren und/oder seine weitere Treuhandtätigkeit einstellen und ggf. sogar die Rückabwicklung bereits eingegangener Treuhandverhältnisse versuchen würde.
- c) Unklar ist in diesem Bereich auch noch, wie konkret die Kenntnis von den potentiell aufklärungspflichtigen Umständen sein muß, aus denen sich eine der vorstehend skizzierten Verpflichtungen ableitet. Reicht ein Verdacht aus, oder muß es sich um sicheres Wissen handeln? Schließlich ist fraglich, ob ein Treuhandkommanditist insoweit zur ständigen eigenen Nachforschung über möglicherweise ihm bisher unbekannt gebliebene regelwidrige Umstände verpflichtet ist – was im Extremfall zu einer kaum mehr handhabbaren ständigen Überwachungspflicht nicht nur des Initiators und des Managements der Fondsgesellschaft, sondern auch des gesamten Marktumfeldes, der Entwicklung der Investitionsgegenstände etc. führen würde –, oder ob er sich mit einer eher passiven Rolle begnügen kann, ohne freilich vor sich ihm aufdrängenden Umständen „die Augen zu verschließen“. Besondere Brisanz hat dies wiederum dann, wenn der Treuhandkommanditist zugleich z.B. als Steuerberatungsgesellschaft die steuerliche Betreuung der Gesellschaft wahrnimmt oder jedenfalls entsprechende Verflechtungen mit weiteren Funktionsträgern insbesondere aus dem Bereich der Wirtschafts-, Steuer- und Rechtsberatung bestehen und hieraus Kenntnisse erwachsen (könnten).
- d) Die Ab- bzw. Eingrenzung der Aufklärungspflichten gegenüber dem Anlegerpublikum im Verhältnis zur Prospekthaftung im engeren Sinne, welche der BGH als solche ausdrücklich **nicht** annimmt (und welche im Übrigen regelmäßig auch der kurzen Verjährung unterliegt), scheint bisher nicht hinreichend und konsistent zu Ende gedacht. Auch das Spannungsverhältnis zu beruflichen Verschwiegenheitspflichten wie auch der allgemeinen – regelmäßig auch gesellschaftsvertraglich akzentuierten – Pflicht zur Wahrung von Geschäftsgeheimnissen, wenn man mit dem BGH sogar (notfalls) eine Information der Fachöffentlichkeit fordert, muß als noch ungeklärt bezeichnet werden, wenn auch auf der Grundlage der bekannt gewordenen Sachverhalte der Entscheidungen das jeweils gefundene Ergebnis verständlich erscheint.

15 Vgl. z.B. BGH, Urteil vom 14.01.2002 – II ZR 40/00, NJW 2002, S. 1711 ff. aus jüngerer Zeit etwa BGH, Urteil vom 08.10.2009 III ZR 207/2002 m.w.N. zur weiteren Rechtsprechung des BGH.

16 So i.E. BGH, Urteil vom 08.10.2009 – III ZR 207/2002.

17 Vgl. BGH, Urteil vom 19.11.2009 – III ZR 109/08 für den Fall eines Mittelverwendungskontrolleurs m. Anm. Pöschke, der zutreffend auf die Vergleichbarkeit der Anforderungen hinweist.

### 3. ...und bei Mittelverwendungskontrolle

Entsprechendes gilt auch für die Übernahme der Mittelverwendungskontrolle. Auch insoweit besteht nach der Rechtsprechung nicht nur eine Pflicht zur ordnungsgemäßen Durchführung, sondern auch eine präventive Warnpflicht gegenüber dem – im einzelnen noch ggf. unbekanntem – Anlegerpublikum, wenn der (designierte) Mittelverwendungskontrolleur erkennt, daß er seine Rolle aufgrund anfänglich oder nachträglich eingetretener Umstände nicht so ausfüllen kann, wie es dem Anlagekonzept entspräche.<sup>18</sup> Konkret wurden Anlegeransprüche gegenüber einem Wirtschaftsprüfer zugesprochen, der im übrigen auch ein Prospektprüfungsgutachten erstellt hatte. Der BGH lehnte ausdrücklich eine allgemeine Haftung wegen Prospekthaftung im engeren Sinne ab, da der beklagte Wirtschaftsprüfer trotz seiner Mehrfachfunktion weder offiziell Gestalter des Anlagemodells war noch als Hintermann eine faktische Schlüsselfunktion inne gehabt habe. Auch eine Haftung aus konkret in Anspruch genommenen Vertrauens,<sup>19</sup> schied aus, da jedenfalls keine auf die Gestaltung des Anlagekonzeptes bezogene Mitwirkung oder Kontrolle durch den Wirtschaftsprüfer im Prospekt dargestellt wurde. Auch eine Haftung aufgrund des Prospektprüfungsberichts schied letztendlich aus, da die Kläger diesen nicht vor ihrer Anlageentscheidung zur Kenntnis genommen hatten.

Trotzdem bejahte der BGH eine Aufklärungspflicht, weil der Wirtschaftsprüfer nicht offengelegt hatte, daß über einen längeren Zeitpunkt hinweg das Sonderkonto, auf dem die Einlagen der Anlegergesellschaften eingezahlt wurden, nicht wie vorgesehen ausschließlich mit seiner Zustimmung Verfügungen der Geschäftsführung unterworfen war. Vielmehr konnte das Management auch alleine über dieses Konto verfügen, was erst nach einiger Zeit geändert wurde und wohl nicht eindeutig der Grund für die tatsächlich später eingetretene wirtschaftliche Schiefelage des Fonds war. Obwohl der BGH eine Begrenzung des Schadenersatzanspruchs gegenüber dem Anleger unter dem Gesichtspunkt des Schutzzwecks der Norm in Betracht zog, begrenzte er Schadenersatzansprüche nicht auf ein etwaig durch vertragswidrige Abverfügungen von dem fraglichen Konto entstandenen Schaden, sondern hat im Ergebnis wegen der wesentlichen Kontrollfunktion den ersatzfähigen Schaden der Anleger in der Beteiligungsentscheidung an sich gesehen. Auch insoweit hielt er den Mittelverwendungskontrolleur für verpflichtet, den Vertrieb und notfalls die Fachpresse zu informieren, obwohl der beklagte Wirtschaftsprüfer (anders als ein typischer Treuhandkommanditist) selbst weder ein unmittelbares Vertragsverhältnis zu den Anleger-Gesellschaften hatte noch über deren Adressen verfügte. Die vertragliche Regelung, die den entsprechenden

Mittelkontrollvertrag als Vertrag zu Gunsten Dritter ausgestaltete, reichte dem BGH auch im Hinblick auf eine unbestimmte Vielzahl künftiger (potentieller) Vertragspartner zur Begründung einer Aufklärungspflicht aus.

## VI. Fazit

Geschlossene Fonds sind mitunternehmerische Beteiligungen, die regelmäßig auch entsprechende Risiken für die Anleger mit sich bringen. Im Falle später eintretender wirtschaftlicher Probleme gilt dies allerdings auch für den steuerlichen Berater. Er kann sich dann nicht nur Fragen im Hinblick auf die Qualität seiner originär fachbezogenen Berufsausübung ausgesetzt sehen, welche nach Art und Umfang durch das Mandatsverhältnis definiert werden. Vielmehr muß er gewärtigen, daß auf verschiedenen Wegen nicht nur eine unmittelbare Verantwortlichkeit gegenüber den Anlegern als Nicht-Mandanten dem Grunde nach statuiert wird, sondern auch die Pflichtenkreise und Aufklärungsobliegenheiten – insbesondere bei der Übernahme weiterer Funktionen – eine starke Ausweitung durch die Rechtsprechung erfahren. Hier scheint noch einiges im Fluss; auch die Frage der Pflichtenkollisionen ist noch nicht eindeutig geklärt, zumal die bisher bekannt gewordenen Fälle sicher jeweils besondere Sachverhaltskonstellationen enthielten. Gerade auch der Steueranwalt, welcher aufgrund seiner umfassenden Beratungskompetenz bei geschlossenen Fonds oft besonders intensiv in die Konzeption und operative Umsetzung einbezogen wird, sollte jedoch stets berücksichtigen, daß bei einer enttäuschenden Performance des Fonds auch seine Verantwortlichkeit gegenüber den Anlegern auf dem Prüfstand steht und zum Teil mit eher ergebnisorientierten als dogmatisch gesicherten Begründungselementen bejaht wird.

18 BGH, Urteil vom 19.11.2009 – III ZR 109/08, DB 2010, S. 219 ff. unter Bezugnahme auf das frühere Urteil vom 01.12.1994 – III ZR 93/1993, NJW 1995, S. 1025, 1026.

19 Vgl. oben II. 2.

### Meldungen ◀◀

#### Liechtenstein

Das Fürstliche Obergericht hat nach einer enttäuschenden mündlichen Verhandlung, in der die Richter bestenfalls desinteressiert wirkten, die Klage von Elmar S. gegen die Fiduco AG, ehemals LGT Treuhand AG, abgewiesen. Nachdem dieser in erster Instanz noch etwa die Hälfte seines Anspruchs zugesprochen bekam, wurde nun – wohl mit dem Argument fehlender Ersatzfähigkeit des unbestritten eingetretenen Schadens – die Klage abgewiesen. Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat diese Kernfrage nun zu entscheiden.



## Abgeltungsteuer

### Systematische Darstellung und ausgewählte Zweifelsfragen

von Joachim Strohm

2010, 332 Seiten, € 58,-

– Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht,  
Band 2 –

ISBN 978-3-415-04543-9



**NEU.**

Das Werk gibt auf Grundlage einer systematischen Darstellung der Abgeltungsteuer Antworten auf die drängendsten verfassungsrechtlichen und einfachrechtlichen Zweifelsfragen, die die Neuregelung aufwirft. Im Bereich des Verfassungsrechts ist dies in erster Linie die Frage nach der Vereinbarkeit des Sondertarifs (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), des Abzugsverbots für Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) und der Beschränkung der Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in seiner bereichsspezifischen Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Auf dem Gebiet des einfachen Rechts stellt sich vor allem die Frage nach der Auslegung der Kernbegriffe der gesetzlichen Neuregelung, d.h. des Begriffs der Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 EStG, der bereits im bisherigen Recht unklar war, des Begriffs des unmittelbaren sachlichen Zusammenhangs i.S.d. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG, den das Gesetz bisher überhaupt nicht kannte, und des Begriffs der nahestehenden Personen i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG, für den der Gesetzgeber anders als sonst üblich keinen Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG eingefügt hat. Das Werk bereichert die von Anfang an kontrovers geführte Diskussion um die Vereinbarkeit der Abgeltungsteuer mit dem Grundgesetz und leistet einen Beitrag zur Anwendbarkeit der Neuregelung in der Praxis.

sz 710

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

## Aktuelle Fragen zur Selbstanzeige

von Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Greifswald\*

### I. Einführung

Das Institut der Selbstanzeige (§ 371 AO) ist aus der Praxis des Steueranwalts nicht wegzudenken. Es gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Steuerhinterziehungen bzw. leichtfertige Steuerverkürzungen (§ 378 Abs. 3 AO) auch nach Vollendung der Tat zu korrigieren. Der BGH hatte vor allem in den 80er Jahren der Regelung Konturen gegeben: Die Anforderungen an den Inhalt der Selbstanzeige wurden reduziert, die Anforderungen an die Sperrgründe (§ 371 Abs. 2 AO) wurden erhöht.

Nun aber ist die Selbstanzeige ins Gerede gekommen. Einige wollen sie streichen,<sup>1</sup> andere wollen sie einschränken.<sup>2</sup> Und der 1. Strafsenat, bei dem seit dem 01.08.2008 die Steuerstrafsachen konzentriert sind, scheint auf der Grundlage des geltenden Rechts eine andere Linie als der bislang zuständige 5. Strafsenat fahren zu wollen. Nachdem er in einer Entscheidung vom 02.12.2008<sup>3</sup> bereits schärfere Strafen für Steuerhinterziehung angemahnt hat, hat er in einem Beschluß vom 20.05.2010<sup>4</sup> die Meinung vertreten, eine Teilselbstanzeige reiche für die Strafbefreiung nach § 371 AO nicht aus. Zugleich wurde eine „Neuinterpretation“ des Sperrgrundes der „Tatentdeckung“ vorgenommen.

Letzteres betrifft insbesondere die Praxis der Strafverfahren rund um eine Daten-CD aus Liechtenstein. Die Staatsanwaltschaft Bochum meint, die Sperrwirkung der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) sei bereits dann eingetreten, wenn der Finanzbehörde bekannt werde, daß jemand Auslandsvermögen hatte, ohne daß entsprechende Einkünfte in der Steuererklärung enthalten waren. Diese Entwicklungen geben einen Anlaß, einen Blick auf die entsprechenden Probleme und angedachte Gesetzesänderungen zu werfen.

### II. Streichung der Selbstanzeige?

#### 1. Vermeidung von Steuerhinterziehung

In der Diskussion um die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des Ankaufes einer Daten-CD mit Angaben zu deutschen Kunden bei Schweizer Banken wurde die Frage aufgeworfen, ob es denn „gerecht“ sei, daß Betroffene jetzt noch eine strafbefreiende Selbstanzeige erstatten könnten. Namentlich der Vorsitzende der deutschen Steuergewerkschaft, *Ondracek*, forderte eine Streichung der Vorschrift zur Selbstanzeige zum 01.01.2011. Mittlerweile liegt ein Ge-

setzentwurf vor der SPD-Bundestagsfraktion vor, der eine Abschaffung des § 371 AO vorsieht.<sup>5</sup>

Argumentiert wird damit, daß die Steuerhinterziehung trotz der Straffreiheit in den vergangenen Jahrzehnten nicht zurückgegangen sei. Zudem werde das Rechtsempfinden der ehrlichen Steuerzahler verletzt, wenn Täter, die dem Fiskus über Jahre hinweg hohe Summen vorenthalten hätten, straffrei blieben.

Wenn die Sache nicht so ernst wäre, könnte man schmunzeln, weil hier wieder einmal Aktionismus an den Tag gelegt wird. Ob die Steuerhinterziehung zurückgegangen, gestiegen oder konstant geblieben ist, weiß nämlich niemand. Wir haben Näherungswerte für den Bereich der Schwarzarbeit durch die Untersuchung des Salzburger Ökonomen *Schneider*, wir wissen um hohe Steuerhinterziehungen im Bereich der Umsatzsteuer, wir wissen aber auch, dass gerade in diesem Bereich die Täter nicht von dem Institut der Selbstanzeige Gebrauch machen. Es waren namentlich die Kapitaleinkünfte, die im Rahmen einer Selbstanzeige nacherklärt wurden. Wer die damit verbundene Straffreiheit als Schlag ins Gesicht der ehrlichen Steuerzahler tituliert, hat das System nicht verstanden: Solche Einkünfte werden nicht nur für den strafbefangenen Zeitraum von fünf Jahren nachversteuert, sondern für den gesamten Zeitraum, für den die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Dies sind bis zu 13 Jahre, die zurückgegangen wird. Überdies sind die hinterzogenen Steuern mit 6 % pro Jahr zu verzinsen; die entsprechenden Zinszahlungen sind steuerlich nicht abzugsfähig. Der Ersteller der Selbstanzeige wird also doch getroffen, und zwar an dem, was ihm am liebsten und teuersten ist: Seinem Geld.

Ein weiteres kommt hinzu: Wenn es um Sachverhalte geht, die eine Dauerwirkung haben, ist die Abschaffung der Selbstanzeige ein Danaergeschenk. Wer eine ausländische Einkunftsquelle dem Finanzamt verborgen hat und nunmehr beschließt, steuerlich zu werden, hat nämlich ein Problem. Erklärt er für 2009 die im Rahmen eines Auslands-

\* Prof. Dr. Wolfgang Joecks leitet den Lehrstuhl für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Ernst-Moritz-Arndt Universität Greifswald.

1 BT-Drucks. 17/1411.

2 BR-Drucks. 138/1/10 S. 79 f.

3 BGH wistra 2009, 107.

4 BGH, 1 StR 577/09, DStR 2010, 1153.

5 BT-Drucks. 17/1411.

kontos erklärten Einkünfte, und sind diese hinreichend hoch, wird das Finanzamt nachfragen, wie es denn mit Einkünften dieser Art in den Vorjahren war. Der Steuerpflichtige läuft Gefahr, mit einem Strafverfahren überzogen zu werden. Da von Verfassungen wegen niemand gezwungen werden darf, sich selbst zu belasten, hat der 5. Strafsenat des BGH für einen vergleichbaren Fall angenommen, daß zwar eine Verpflichtung besteht, die Steuererklärung wahrheitsgemäß einzureichen. Zugleich hat er aber angeordnet, daß diese Angabe in einem Strafverfahren für Altjahre nicht verwendet werden dürfe.<sup>6</sup>

Probleme ergeben sich auch für die Umsatzsteuer: Wer unrichtige Voranmeldungen abgibt, konnte bislang mit einer richtigen Jahreserklärung eine Selbstanzeige erstatten. Entfällt diese Möglichkeit, muß dann keine Jahreserklärung mehr eingereicht werden?

Ergebnis: Die Steuer wird (wiederum für längere Zeiträume zurück) festgesetzt, es darf aber deshalb kein Strafverfahren geben. Die Situation ist nicht anders als heute, allerdings hängt die Straffreiheit dann nicht mehr davon ab, daß die in den Altjahren verkürzten Steuern auch nachentrichtet werden. Daß dies ein Steuerehrlicher gut findet, mag bezweifelt werden.

## 2. Selbstanzeige als einziges Aufklärungsmittel

Ein weiterer Aspekt spricht gegen die Richtigkeit einer Abschaffung der Selbstanzeige: Die Diskussion um den Ankauf von (gestohlenen) Daten hat zu einer erheblichen Verunsicherung geführt und zu einer Reihe von Selbstanzeigen – man spricht von über 21000 mit denen ängstlich gewordene Steuerhinterzieher reinen Tisch machen wollten, bevor es zu spät ist.<sup>7</sup> Die allermeisten von ihnen sind tatsächlich gar nicht auf den Datenträgern aufgeführt. Würde man ihnen nicht über das Institut der Selbstanzeige sichere Straffreiheit bei deftigen Nachzahlungen zugestehen, würden diese Personen abwarten, ob das Unheil wirklich über sie kommt, und nicht etwa aktiv Sachverhalte offenbaren. Steuermindereinnahmen in erheblicher Höhe wären die Folge, da die Finanzverwaltung ohnehin nicht in der Lage ist, alle Sachverhalte aufzuklären – insbesondere nicht die mit Auslandsbezug.

Dies sieht im übrigen auch ein entschiedener Verfechter einer Streichung des § 371 AO, der Vorsitzende der Deutschen Steuergewerkschaft *Ondracek*. In einer Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages am 07.07.2010 meinte er zwar, bei einer Verstärkung der Steuerfahndung von 2.400 auf 4.000 Beamte könne man auf die Kooperation in Gestalt der Selbstanzeige verzichten, mußte aber auf Nachfrage einräumen, daß die mehr als 21000 Selbstanzeigen über Auslandssachverhalte nicht durch Inlandsermittlungen kompensiert werden könnten.<sup>8</sup>

## III. Die Teilselbstanzeige

Wer unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt oder ergänzt, wird „insoweit“ straffrei. Daraus schloß man bislang, daß bei teilweiser Berichtigung eine teilweise Straffreiheit eintritt.<sup>9</sup> Diskutiert wurde, ob bei einer „dolosen Selbstanzeige“ etwas anderes gilt. Nach herrschender Meinung ließ es die Wirksamkeit der Selbstanzeige bezüglich der erklärten Beträge unberührt, wenn der Anzeigerstatter bewußt zu wenig erstattete.<sup>10</sup> Bedenken finden sich hingegen etwa bei *Koops*<sup>11</sup> für den Fall, daß die Tat bereits objektiv entdeckt ist, der Täter hiervon nichts weiß, aber eine Aufdeckung befürchtet, und deshalb eine Teil-Selbstanzeige abgibt, um die Finanzbehörde vor weiteren Ermittlungshandlungen abzuhalten. Eine entsprechende Einschränkung ist dem Gesetz aber nicht zu entnehmen.<sup>12</sup>

### 1. Die Entscheidung des 1. Strafsenats

Demgegenüber will der 1. Strafsenat eine Teilselbstanzeige nicht für ausreichend halten, um die Straffreiheit zu erlangen. „Denn hier fehlt gerade die Rückkehr zur vollständigen Steuerehrlichkeit“. Soweit der BGH bislang eine solche Teilselbstanzeige als wirksam angesehen habe, weil das Wort „insoweit“ in § 371 Abs. 1 AO eine nur teilweise Nachholung fehlender zutreffender Angaben erlaube, halte der Senat daran nicht fest.<sup>13</sup> Explizit spricht der 1. Strafsenat die dolose Selbstanzeige an.

Wie er den Fall beurteilen will, daß der Täter bei der Selbstanzeige schlicht einige ursprünglich vorsätzlich verkürzte Beträge vergißt, wird nicht erörtert. Angesprochen wird aber das Problem, daß der Täter vielleicht nicht in der Lage ist, sämtliche zu seinen Gunsten hinterzogene Steuern innerhalb angemessener Frist vollständig nachzuzahlen. Auch dies könnte für sich allein die Zulässigkeit einer Teilselbstanzeige nicht rechtfertigen. „Die Gründe, aus denen der Steuerpflichtige zur Zahlung nicht in der Lage ist, sind für § 371 Abs. 3 AO grundsätzlich bedeutungslos.“

<sup>6</sup> BGH wistra 2005, 148.

<sup>7</sup> Mit einem Nachzahlungsvolumen von über einer Milliarde Euro.

<sup>8</sup> Schriftliche Stellungnahmen zur Anhörung des Finanzausschusses, u.a. der DSTG, sind auf den Internetseiten des Ausschusses abrufbar. Die mündlichen Beiträge werden demnächst als Protokoll zur Verfügung stehen.

<sup>9</sup> Vgl. *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 213.

<sup>10</sup> Kohlmann § 371 AO Rn. 68; *Koch/Scholtz-Scheurmann-Kettner* § 371 Rn. 17.

<sup>11</sup> DB 1999, 2185.

<sup>12</sup> *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 64 a.

<sup>13</sup> Unter Verweis auf BGHSt 35, 36; BGH wistra 1988, 356; BGH wistra 1999, 27.

Dieser Wandel der Rechtsprechung ist gleich mehrfach bemerkenswert. Auf die Frage der Bedeutung einer Teilselbstanzeige kam es in dem Verfahren überhaupt nicht an. Es handelt sich um ein obiter dictum, das dann immerhin auch zentrale Aussage einer Presseerklärung in diesem Verfahren wurde.<sup>14</sup> Der 1. Strafsenat hat offenbar eine neue Linie in Steuerstrafsachen: Ohne Not wird zu zentralen Fragen des Steuerstrafrechts „nebenher“ Stellung bezogen. Dies hatte der 1. Strafsenat bereits mit seinen markigen Äußerungen zur Strafzumessung bei Steuerhinterziehung in einer Entscheidung vom 02. 12. 2008 getan.<sup>15</sup>

Bemerkenswert ist auch, wie der Senat mit dem Wort „insoweit“ umgeht. Dieses beziehe sich nicht auf den Umfang der gemachten Angaben, sondern allein auf den Umfang der Strafbefreiung. Hätte der Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch schon für nur teilweise richtige Angaben gewollt, hätte er das Gesetz anders formuliert. Das Wort solle nur klarstellen, daß der Berichtende, der etwa zusätzlich verfälschte Belege gebrauchte, Straffreiheit (nur) wegen der Steuerhinterziehung erlange. Eine solche Auslegung des § 371 Abs. 1 AO mag möglich sein. Es berührt aber merkwürdig, daß der 1. Strafsenat mit keinem Wort auf die bisher ziemlich einhellige Auffassung in Rechtsprechung und Literatur eingeht.

## 2. Pläne des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum JStG 2010 allerdings in die gleiche Richtung gedacht. Das Wort „insoweit“ soll gestrichen werden,<sup>16</sup> womit die mutige Auslegung des 1. Strafsenats Gesetz würde. Wer aber verlangt, dass Selbstanzeigen umfassend sämtliche „Fehler“ berichtigen, schafft eine Unsicherheit, die kontraproduktiv ist. Als Berater kann ich nie wissen, ob mein Mandant sämtliche Fehler der Vergangenheit berichtet. Gerade dann, wenn man eine Selbstanzeige als „Lebensbeichte“ begreifen will, wird die Selbstanzeige zum Risikogeschäft. Wer für die Jahre 2004 – 2008 berichtet und dabei irgendeine zunächst vorsätzlich nicht erfaßte Honorareinnahme von 1.000 EUR aus dem Jahr 2004 übersieht, liefert sich selbst ans Messer. Besonders prekär wird die Situation, wenn jemand eine unterlassene Steuererklärung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) nach Abschluß der Veranlagungsarbeiten, also Vollendung der Tat, nachholt. Unterläuft ihm dabei unvorsätzlich ein Fehler zu Lasten des Fiskus, bleibt es bei seiner vollständigen strafrechtlichen Verantwortlichkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen. Ob dann Verwertungs- oder Verwendungsverbote helfen, sei hier dahingestellt.

Der Wille, „dolosen“ Teilselbstanzeigen die Wirksamkeit abzuspüren,<sup>17</sup> ist nachvollziehbar. Dem kann man aber damit Rechnung tragen, daß man unrichtige Angaben in Selbstanzeigen dem § 370 AO unterstellt.<sup>18</sup> Wer also bei einer Selbstanzeige vorsätzlich unrichtige oder unvollstän-

dige Angaben macht, begeht eine (neuerliche) Steuerhinterziehung. Damit ist zumindest gesichert, daß diejenigen, die guten Gewissens eine Berichtigungserklärung abgeben, nicht in den Fängen ihrer eigenen Angaben landen.

## IV. Voraussetzungen der Sperrwirkung (§ 371 Abs. 2 AO)

Entscheidungserheblich war in der Entscheidung des 1. Strafsenats vom 20. 05. 2010 die Frage, wie weit die Sperrwirkung des Erscheinens eines Amtsträgers (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO) und der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO) reicht.

### 1. Erscheinen eines Amtsträgers

Bei dem Angeklagten war wegen des Verdachts der Hinterziehung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 durchsucht worden. Dabei ergab sich, daß auch für die Jahre 1999 und 2000 steuerpflichtige Einkünfte verschwiegen worden waren. Einige Monate später fertigte der Steuerberater die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 und reichte sie ein. Die Steuerbescheide wurden letztlich bestandskräftig, die Steuerbeträge sukzessive bezahlt.

Daß mit der Durchsuchung die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO) erfolgt ist, liegt auf der Hand. Damit war für die im Durchsuchungsbeschluß erwähnten Veranlagungszeiträume (2001/2002) definitiv eine Sperrwirkung eingetreten. Fraglich war, ob sich diese auch auf Altjahre beziehen könnte. Für die Sperrwirkung der Verfahrenseinleitung wird man dies nicht annehmen können, andererseits waren nunmehr Amtsträger der Finanzbehörde zur Ermittlung in einem Steuerstrafverfahren erschienen. Auf der Linie des 5. Strafsenats stellt der 1. Strafsenat fest, daß sich die Sperrwirkung auch auf solche Taten erstreckt, die mit dem bisherigen Ermittlungsstand in sachlichem Zusammenhang stehen.<sup>19</sup> Der (rein fiskalische) Normzweck erfordere die Erstreckung der Sperrwirkung auch auf solche steuerlichen Sachverhalte, bei denen

14 Presseerklärung vom 29. 05. 2010, abzurufen unter [www.bundesgerichtshof.de](http://www.bundesgerichtshof.de).

15 wistra 2009, 107.

16 § 371 Abs. 1 AO soll nach Wunsch des Bundesrates lauten: „Wegen Steuerhinterziehung (§ 370) wird nicht bestraft, wer die unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt.“

17 Vgl. auch BGH v. 20. 5. 2010 – 1 StR 577/09 Rn. 9.

18 Wer berichtet..., wird insoweit straffrei. „Macht der Täter dabei unrichtige oder unvollständige Angaben, finden § 370 und § 378 Anwendung.“

19 Unter Hinweis auf BGH wistra 1983, 146; BGH wistra 2000, 219, 225; BGH wistra 2004, 309.

– soweit sie nicht bereits von den bisherigen Ermittlungsverfahren erfaßt sind – bei üblichem Gang des Ermittlungsverfahrens zu erwarten ist, daß sie ohnehin in die Überprüfung einbezogen würden.<sup>20</sup> Hier würden Steuerquellen nicht neu erschlossen.

Im Ergebnis ist dem zuzustimmen: Die neuen Tatvorwürfe erstrecken sich lediglich auf weitere Besteuerungszeiträume hinsichtlich derselben Steuerarten bei identischen Einkunftsquellen. Auch wenn man nicht – wie der 1. Strafsenat – einen fiskalischen Ansatz zur Erklärung der Selbstanzeige bemüht, sondern auf strafrechtliche Aspekte zurückgreift,<sup>21</sup> bleibt dies richtig: Wer die Steuerfahndung im Hause hat, weiß, daß ohne weiteres auch für Altjahre die Sachverhalte ermittelt werden. Die Selbstanzeige ist nicht mehr Ausdruck einer autonomen Entscheidung einer Rückkehr zur Steuerehrlichkeit.

## 2. Der Sperrgrund der Tatentdeckung

### a) Bestandsaufnahme

Gleichfalls bejaht der BGH hier – zutreffend – den Sperrgrund der Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO). Zu Recht weist er darauf hin, daß Anknüpfungspunkt des Gesetzes nicht der Begriff des Anfangsverdachts ist, sondern der der „Tatentdeckung“. Offenbar will der 1. Strafsenat auch hier von bisheriger Rechtsprechung abrücken und restriktiver auslegen.

Es handele sich bei diesem Begriff um ein Tatbestandsmerkmal, das mit dem üblichen strafprozeßualen Verdachtsgrad nicht gleichgesetzt werden könne; es habe einen eigenständigen Bedeutungsgehalt. Der 1. Strafsenat verweist einerseits auf ältere Rechtsprechung,<sup>22</sup> nach der eine Tatentdeckung vorlag, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben sei. Er verwirft aber die in der Literatur vertretene Auffassung,<sup>23</sup> daß ein hinreichender Tatverdacht im Sinne von § 170 Abs. 1, § 203 StPO erforderlich sei. Die dort geforderte notwendige Prognose der Verurteilungswahrscheinlichkeit baue nämlich auf einem ermittelten Sachverhalt auf. Anders als bei § 203 StPO sei nicht erforderlich, daß der Täter der Steuerhinterziehung bereits ermittelt sei, weil das Gesetz nur an die Entdeckung der Tat, nicht aber an die des Täters anknüpfe.<sup>24</sup> Ebenso wenig sei erforderlich, daß die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bereits soweit bekannt seien, daß der Schuldumfang verlässlich beurteilt werden könne. „Es genügt, daß konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt sind.“<sup>25</sup>

Dem wird man zustimmen können.<sup>26</sup> Es bleibt aber bei der Frage, wieviel denn bekannt sein muß, um von einer „Tatentdeckung“ sprechen zu können. Nimmt man das Beispiel der Daten-CD aus Liechtenstein, ergab sich bislang Folgendes:

- aa) Was eine „Tat“ im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b), Nr. 2 AO ist, ist umstritten. Zum Teil wird auf den einzelnen Steueranspruch abgestellt, andere wollen den strafprozeßualen Tatbegriff verwenden.<sup>27</sup> Entscheidend war dann das gesamte Verhalten des Beteiligten, soweit es nach natürlicher Auffassung einen einheitlichen Lebensvorgang darstellt.<sup>28</sup> Nach der Rechtsprechung namentlich des BGH kam es für die Sperrwirkung im Ergebnis auf die einzelne Steuererklärung an. Anzuknüpfen war an die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung, die durch den Steuerpflichtigen, die Steuerart und den Besteuerungszeitraum konkretisiert wird.<sup>29</sup> Richtungsweisend war hier die 3-Tenöre-Entscheidung des BGH vom 05.04.2000.<sup>30</sup>
- bb) Bei einer „Entdeckung“ geht es im Grundsatz um die Wahrnehmung des Geschehens und des diesem immanenten Unrechtsgehalts.<sup>31</sup> Wann von einer Tatentdeckung gesprochen werden kann, ist teilweise umstritten. Die Unterschiede zeigen sich, wenn etwa ein Steuerpflichtiger auf einer Daten-CD aufgeführt ist und sich hieraus Kapitalerträge aus Liechtenstein für die Jahre vor 2002 ergaben. Damit könnten jedenfalls „Taten“ entdeckt sein, die die Veranlagungszeiträume vor 2002 betreffen, denn nur hierfür enthielt die CD Daten. Allerdings wird man voraussetzen müssen, daß – durch einen Blick in die Steuerakte – festgestellt ist, daß entsprechende Einkünfte nicht erklärt wurden. Sind dann aber auch die Folgejahre bereits „entdeckt“?

Ein Teil der (überwiegend älteren) Literatur vertritt die Auffassung, daß Tatentdeckung weniger oder jedenfalls nicht mehr Kenntnisstand als bei einem Tatverdacht erfordert.<sup>32</sup> Insbesondere *Dörn* hat immer wieder den Einwand erhoben, die herrschende Meinung stelle unangemessen hohe Anforderungen an das Merkmal der Tatentdeckung.<sup>33</sup>

20 Vgl. Rn. 19.

21 Vgl. *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 20 ff.

22 Bezug genommen wird auf BGH NSTz 1983, 415; BGH wistra 2000, 219, 225.

23 Zitiert wird *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, 41. Lfg. Nov. 2009, § 371 AO Rn. 204; *Randt/Schauß* DStR 2008, 489, 490; *Fehling/Rothbacher* DStZ 2008, 821, 824.

24 Rn. 26 unter Verweis auf BGH NJW 1983, 1985; BGH NSTz 1983, 415; BGH wistra 2004, 309.

25 Rn. 26.

26 Vgl. *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 184.

27 Vgl. *Bilsdorfer* wistra 1984, 132; *Kawlath* wistra 1989, 218; *Blesinger* in *Kühn/von Wedelstädt* AO § 371 Rdn. 19.

28 *Dumke* in *Schwarz* AO, Stand: Febr. 2008, § 371 Rdn. 112.

29 BGH wistra 2000, 226.

30 wistra 2000, 226 m. Anm. *Jäger* wistra 2000, 228.

31 *Dumke* in *Schwarz* a. a. O. Rdn. 113; OLG Celle BB 1971, 205.

32 *Kopacek* NJW 1970, 2098; *Dietz* DStR 1981, 372.

33 *Dörn*, wistra 1993, 169; wistra 1998, 175.

Will man dieser Auffassung folgen, ist zu fragen, ob ein Tatverdacht bestand. Ein Tatverdacht liegt vor, wenn nach kriminalistischer Erfahrung auf das Begangensein einer Straftat geschlossen werden kann.<sup>34</sup> Ist bekannt, daß jemand im Ausland ein Konto mit einem Guthaben in beträchtlicher Höhe hatte und gibt es keine Anhaltspunkte für dessen Auflösung, mag man durchaus darauf schließen, daß ein solches Konto auch in den Folgejahren vor dem Finanzamt verborgen wurde. Damit läge nach dieser Auffassung eine Tatentdeckung vor.

Demgegenüber geht die bisher ganz herrschende Meinung von erhöhten Anforderungen aus. Danach ist eine Steuerstraftat nicht schon dann entdeckt, wenn Tatsachen bekannt geworden sind, die zur Einleitung von Ermittlungen oder zur Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens Anlaß geben können. Nötig ist das Vorliegen von Anhaltspunkten, die bei vorläufiger Bewertung eine Verurteilung als wahrscheinlich erscheinen lassen.<sup>35</sup>

Dies geht über den einfachen Tatverdacht weit hinaus und nähert sich in den Anforderungen dem hinreichenden Tatverdacht im Sinne des § 203 StPO. Für eine Strafbarkeit des Beschuldigten muß einschließlich der Rechtswidrigkeit und Schuld wahrscheinlich genügender Beweis vorliegen, ohne daß zugleich ein persönlicher Strafausschließungs- oder -aufhebungsgrund gegeben ist. Beweisverwertungsverbote sind zu berücksichtigen.<sup>36</sup>

Legt man diesen Maßstab zu Grunde, gilt folgendes:

Der Justiz war durch Abgleich der Daten auf der CD mit den Steuerakten bekannt, daß der Steuerpflichtige in Jahren vor 2002 offenbar Einkünfte aus Liechtenstein in der Steuererklärung verschwiegen hatte. Desweiteren mag bekannt gewesen sein, daß es in den vergangenen Jahren weder eine Selbstanzeige noch eine strafbefreiende Erklärung gegeben hatte. Schließlich mag bekannt gewesen sein, daß der Steuerpflichtige auch in den Jahren nach 2002 keine ausländischen Kapitaleinkünfte erklärt hatte. Nicht bekannt war aber, ob er auch entsprechende ausländische Einkünfte erzielt hatte. Dies wäre aber eine Voraussetzung dafür, von einer Entdeckung der Tat für die Veranlagungszeiträume ab 2002 sprechen zu können.

Diese Auffassung in der Literatur wurde bislang von der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, aber auch der Oberlandesgerichte geteilt.<sup>37</sup> Auch der Bundesfinanzhof ist in einer neueren Entscheidung dieser Meinung gefolgt.<sup>38</sup> Richtungweisend war auch in diesem Zusammenhang bislang die 3-Tenöre-Entscheidung des BGH vom 05.04.2000.<sup>39</sup> Danach bedurfte es zwar nicht bereits der Kenntnis der Finanzbehörden von den jeweiligen Besteuerungsgrundlagen. Die Tatentdeckung müsse sich aber auf die einzelnen unrichtigen oder nicht abgegebenen Steuer-

erklärungen erstrecken, eine grobe Kenntnis des Gesamtgeschehens reiche nicht aus. Offenbar habe das Landgericht angenommen, daß die Kenntnis der Unrichtigkeit einzelner Steuererklärungen und der Begehungsmodalitäten die Tatentdeckung für den gesamten Tatkomplex in den angegebenen Zeiträumen darstelle. Diese Rechtsprechung hat der BGH in der Folge fortgesetzt.<sup>40</sup>

Im Ergebnis ist damit festzustellen, daß nach bisherigem Verständnis mangels Kenntnis der (ausländischen) Einkünfte für die Jahre ab 2002 eine Tatentdeckung nicht gegeben sein kann.

Nun könnte man gegen dieses Ergebnis einwenden, es sei immerhin ein Endvermögen vorhanden gewesen, und wenn es keinerlei Anhaltspunkte für einen Verbrauch des Kapitals gebe, könne man für die Folgezeit zwingend auf weitere Steuerhinterziehungen schließen; in diesem Sinne soll die Steuerfahndung – angesprochen auf den Gesichtspunkt, daß die vorgelegte CD eben nur Daten bis einschließlich 2001 ausweise – in einigen Fällen geäußert haben, daß „man ja so seine Erfahrungen habe und sicherlich die Schlußfolgerung zulässig sei, daß ausländische Einkünfte auch ab 2002 nicht erklärt worden seien, wenn diese schon viele Jahre zuvor nicht erklärt worden seien“.

Dabei wird aber übersehen, daß Steuerpflichtige in zahlreichen Fällen bei dem Versuch, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren, ihr Auslandsvermögen ertraglos stellen, um nach Ablauf der zehnjährigen Festsetzungsverjährung<sup>41</sup> das Geld ins Inland zu transferieren und nutzen zu können, ohne eine Nachversteuerung für den 10-Jahres-Zeitraum besorgen zu müssen. Es hätte **konkrete** Anhaltspunkte dafür geben müssen, dass auch in den Jahren ab 2002 ausländische Kapitalerträge erzielt wurden.

34 Joecks StPO 2. Aufl. 2008 § 203 Rdn. 2; Meyer-Goßner StPO 52. Aufl. 2009 § 203 Rdn. 2.

35 Schwarz a.a.O. Rdn. 113a; Blesinger in Kühn/v. Wedelstädt § 371 Rdn. 23; Gast-de Haan in Klein AO § 371 Rdn. 40; Franzen/Gast/Joecks § 371 AO Rdn. 184; Kohlmann § 371 Rdn. 203; HHSp-Rüping § 371 Rdn. 183; Senge § 371 Rdn. 34.

36 Meyer-Goßner StPO 52. Auflage 2009 § 203 Rdn. 2.

37 BGH wistra 1983, 197; BGH wistra 1985, 74 mit Anm. Blumers wistra 1985, 85 und Brauns StV 1985, 325; BGH wistra 1988, 308; OLG Celle wistra 1984, 116; BGH wistra 2000, 226 mit Anm. Jäger wistra 2000, 228; BGH wistra 2004, 309; s. auch LG Stuttgart wistra 1990, 72, 75.

38 wistra 2009, 201.

39 wistra 2000, 226 m. Anm. Jäger wistra 2000, 228. Jäger war seinerzeit Wissenschaftlicher Mitarbeiter des 5. Strafsenats. Mittlerweile ist er Richter im 1. Strafsenat des BGH, der seit 01.08.2008 allein für Revisionen gegen landgerichtliche Urteile in Steuerstrafsachen zuständig ist.

40 BGHSt 49, 136 = wistra 2004, 309.

41 § 169 Abs. 2 S. 2 AO.

Schließlich zeigt auch eine Kontrollüberlegung die Richtigkeit des hier gefundenen Ergebnisses. Das Gesetz sieht drei Gründe für einen Eintritt der Sperrwirkung vor. Wenn ein Prüfer erscheint, ist die Anzeige so weit gesperrt, wie dessen Prüfungsauftrag reicht. Dies kann mehrere Veranlagungszeiträume und Steuerarten betreffen. Wird die Einleitung des Strafverfahrens bekanntgegeben oder ist die Tat entdeckt, betrifft die Sperrwirkung eine Tat im Sinne einer konkreten Steuerart und eines konkreten Besteuerungszeitraums. Die Sperrwirkung der Verfahrenseinleitung (Nr. 1 b) setzt einerseits weniger Verdacht voraus als die nach Nr. 2, andererseits verlangt sie einen förmlichen Inculpationsakt, nämlich die Bekanntgabe der Einleitung des Verfahrens. Würde Nr. 2 wirklich nicht mehr an Verdacht voraussetzen als einen Anfangsverdacht, wäre Nr. 1a überflüssig, weil in allen Fällen der Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung schon zuvor der Sperrgrund der Tatentdeckung vorgelegen hätte.

### 3. Tatentdeckung nach dem 1. Strafsenat

Fraglich ist, ob vor dem Hintergrund der Entscheidung des 1. Strafsenats vom 20.05.2010 nunmehr eine andere Bewertung solcher Sachverhalte zu erfolgen hat.

Der Senat stellt klar, daß die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle für sich allein noch keine Tatentdeckung darstellt. Es komme auf die Umstände des Einzelfalls an. In der Regel sei eine Tatentdeckung bereits dann anzunehmen, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder der zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände „nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat oder ordnungswidrigkeit nahe liege.“ Stets sei die Tat entdeckt, wenn der Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen ergebe, daß die Steuerquelle nicht oder unvollständig angegeben wurde.

Was das bedeuten soll, ist nicht so gänzlich klar. Nach dem bisherigen Verständnis des Bundesgerichtshofs ist „Tat“ die einzelne Steuererklärung für den betreffenden Zeitraum und die betreffende Steuerart. Sind also auf einer Daten-CD Angaben enthalten, daß jemand im Jahr 2002 Einkünfte aus Kapitalvermögen hatte und sind diese Einkünfte nicht in der Steuererklärung aufgeführt, ist die „Tat 2002“ entdeckt. Ob dies aber auch für Folgejahre gilt, wenn unklar ist, ob die Einkunftsquelle weiterhin steuerpflichtige Einkünfte produzierte, ist nicht eindeutig. Wenn der 1. Strafsenat im Hinblick auf die Tatentdeckung darauf verweist, daß damit nicht Anlagereife gemeint sein könne, weil sonst § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO keinen Sinn mache, trifft dies zu. Es bleibt aber das Argument, daß mit der Entdeckung der Tat für 2002 nicht mehr und nicht weniger vorhanden ist als ein Anfangsverdacht, daß auch für Folgejahre Einkünfte verschwiegen worden sein mögen.

Anhaltspunkte für vorsätzliches Handeln will der BGH nicht voraussetzen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, daß bei unvorsätzlichem Verhalten eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige (§ 378 Abs. 3 AO) nicht ausgeschlossen sei (Rn. 30). Mit dieser Lösung betritt der Senat aber verfassungsrechtlich problematische Zonen. Auch für die Auslegung der strafbefreienden Selbstanzeige gilt Art. 103 Abs. 2 GG. Das Gesetz spricht nicht davon, daß jemand entdeckt hat, daß eine Steuererklärung fehlt oder unrichtig ist, sondern von der Entdeckung einer „Tat“. Schon zum Anfangsverdacht, der eine Einleitung des Strafverfahrens rechtfertigt, gehört, daß „greifbare Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, daß der objektive und subjektive Tatbestand einer Straftat erfüllt ist und die Tat auch verfolgt werden kann“. <sup>42</sup> Dann kann man aber nicht von der Entdeckung einer (Straf)Tat sprechen, ohne sich Gedanken über das Vorstellungsbild eines etwaigen Täters zu machen.

Im Ergebnis ändert sich daher an der Bewertung der Tatentdeckung in den Liechtenstein-Fällen nichts: Die Entdeckung der Tat für 2002 begründet einen Anfangsverdacht für Folgejahre, nicht mehr und nicht weniger. Schon aus dem systematischen Kontext zu § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO ergibt sich, daß Tatentdeckung mehr sein muß als ein Anlaß für eine Verfahrenseinleitung. Solange nicht konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, daß auch in Folgejahren Erträge erzielt wurden, steht es der Finanzbehörde zwar frei, ein Verfahren einzuleiten und dies bekanntzugeben, von Tatentdeckung wird aber nicht die Rede sein können.

### 4. Vorstellungen des Bundesrates

Allerdings könnte sich die Beurteilung dieser Frage zukünftig ändern, wenn die umfassenden Pläne des Bundesrates zur Einschränkung des § 371 Abs. 2 AO Gesetz würden.

- a) Die Sperrwirkung der Außenprüfung soll bereits mit der Versendung der Prüfungsanordnung einsetzen, eine Selbstanzeige nach beendeter Prüfung nicht mehr möglich sein. Es soll ausreichen, daß wegen der Tat ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet wurde oder die Tat ganz oder zum Teil entdeckt war. <sup>43</sup> Auf eine Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung soll es ebensowenig ankommen wie darauf, daß der Betroffene um die Tatentdeckung wußte oder um sie hätte wissen müssen.
- b) Dem Praktiker wird schnell klar, was dies bedeutet: Wenn es für die Sperrwirkung nicht mehr auf den Beginn einer Prüfung, sondern auf die Versendung einer Prüfungsanordnung ankommt, kann eigentlich kein Steuerpflichti-

<sup>42</sup> Jäger in Franzen/Gast/Joecks, 7. Aufl. 2009, § 397 Rn. 40.

<sup>43</sup> BR-Drucks. 318/1/10, S. 80.

ger mehr eine Selbstanzeige erstatten, weil er nicht weiß, ob vielleicht schon ein Brief des Finanzamtes unterwegs ist. Allerdings wird die Praxis sich hier behelfen: Es ist absolut üblich, daß der Beginn der Prüfung zunächst telefonisch abgestimmt wird. Ein Abstellen auf die Versendung der Prüfungsanordnung geht an der Realität vorbei. Und daß ein Wiederaufleben der Berichtigungsmöglichkeit nach einer Prüfung nicht mehr möglich sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Gerade dann, wenn jemand erfolgreich eine Prüfung überstanden hat, ohne daß man ihm auf die Schliche gekommen ist, ist eine Berichtigung Ausdruck einer freiwilligen Entscheidung und zu honorieren.

- c) Daß die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt ist, reicht nach jetzigem Stand nur, wenn der Täter dies wußte oder damit rechnen mußte. Eine Verfahrenseinleitung sperrte erst mit Bekanntgabe. Auf dieses Wissen des Betroffenen soll nach dem Willen des Bundesrates verzichtet werden. Damit wird eine Unsicherheit in die Selbstanzeige getragen, die kontraproduktiv ist. Kein Berater kann seinem Mandanten noch eine Selbstanzeige empfehlen, weil er nie weiß, ob nicht ein Strafverfahren bereits eingeleitet worden ist. In der Praxis ist es durchaus nicht selten, daß zwischen Verfahrenseinleitung und Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung Monate oder gar Jahre liegen. Will man wirklich, daß Kapitalanleger, nach dem sie durch Presseberichte aufgeschreckt wurden, nicht mehr Selbstanzeigen erstatten? Kann man auf die Einnahmen verzichten, oder glaubt man, ohnehin alle überführen zu können? In den Liechtenstein-Fällen war vielfach bereits eine Verfahrenseinleitung ohne Bekanntgabe erfolgt; viele der Betroffenen hätten nach einer solchen Änderung ein Problem.

## V. Ergebnis

### 1. Rechtsunsicherheit durch die neue Rechtsprechung des BGH

Der BGH geht in seiner Entscheidung vom 20.05.2010 selbst davon aus, daß bei der Auslegung der mittelbar (wieder) strafbegründenden Merkmale des § 371 Abs. 2 AO das strafrechtliche Analogieverbot und der Bestimmtheitsgrundsatz nach § 103 Abs. 2 GG zu beachten sind (Rn. 17). Wer insofern meint, fündig werden zu können und auf das Bundesverfassungsgericht hofft, ist vielleicht zu optimistisch.<sup>44</sup> Was bleibt, ist eine Verunsicherung in der Praxis. Schon bisher hat man im Zweifel dem Mandanten geraten, den vom 1. Strafsenat geforderten „reinen Tisch“ zu machen – schon deshalb, weil im Rahmen der Ermittlungen weitere unbekanntete Umstände hervortreten könnten. Dies wird nicht einfacher.

Bemerkenswert bleibt die Entscheidung in jedem Fall, weil das obiter dictum zur Teilselbstanzeige überrascht und nicht überzeugt. In Zeiten, in denen über Schadenswiedergutmachung statt Strafe gesprochen wird, sieht der 1. Strafsenat in § 371 AO offenbar einen Fremdkörper und übersieht, daß es gute strafrechtliche Gründe für eine solche Regelung gibt. Insbesondere die Aussage, daß eine Teilselbstanzeige selbst dann nicht möglich sein soll, wenn der Betreffende nicht in der Lage ist, die Steuern vollständig zu entrichten, überzeugt nicht. Richtiger wäre es gewesen, über Restriktionen bei der Sperrwirkung nachzudenken und solche Fälle auszugrenzen, in denen der Steuerpflichtige die Selbstanzeige nur erstattet, weil sein Ertrapptwerden ohnehin bevorsteht.<sup>45</sup>

### 2. Gesetzespläne nicht überzeugend

Die Pläne des Bundesrates überzeugen nicht. Sie schaffen Unsicherheiten für die Selbstanzeige, die manchen davon abhalten werden, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Wer bislang vom Fiskus (scheinbar) unbemerkt Steuern hinterzogen hat und jetzt eine Selbstanzeige erstattet, will nicht nur auf Heller und Pfennig wissen, wie viel Nachzahlung und Zinsen auf ihn zukommen, sondern auch Sicherheit über die strafrechtliche Rechtsfolge haben. Bleibt zu hoffen, daß – auch wegen der parlamentarischen Sommerpause – nichts überstürzt wird. Immerhin wies Jeffrey Owens vom OECD Centre for Tax Policy and Administration in seiner Antwort auf eine Frage des Ausschuß-Vorsitzenden *Wissing* im Finanzausschuß am 07.07.2010 auf eine demnächst – wohl im September 2010 – zu veröffentlichende Studie der OECD zur Behandlung von „Selbstanzeigen“ in 39 Ländern hin. In diese sollte man einmal schauen, bevor man etwas ändert.

Und Owens mahnte an, vor lauter Unbehagen gegenüber dem Institut der Selbstanzeige das „Baby nicht mit dem Badewasser auszuschütten.“ Es wäre gut, wenn dieser Rat und die Kritik der Sachverständigen nicht nur zu Protokoll des Finanzausschusses genommen würden.

44 Vgl. *Joecks wistra* 2010, 179, 181; vgl. auch Fischer StV 2010, 95, 101.

45 Vgl. auch *Joecks Stbg* 2010, Heft 6 S. M I.

## LiteraTour

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

Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 1  
**BGB Gesellschaft,**  
 3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 2232 Seiten

Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 2  
**Kommanditgesellschaft GmbH & Co. KG Publikums-KG Stille Gesellschaft,**  
 3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 2093 Seiten

Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3  
**Gesellschaft mit beschränkter Haftung,**  
 3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1733 Seiten

Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5  
**Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts,**  
 3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1861 Seiten

Sollte man sich schwerpunktmäßig mit Gesellschaftsrecht befassen, sollte und müßte und möchte man diese Bücher immer in Reichweite haben. Man findet dort fast auf jede Frage eine vernünftige, praxisbezogene Antwort. Mit ca. 10000 Seiten sind diese Handbücher auch an ihre Grenze gelangt. Dennoch wünscht man sich eine raschere Aktualisierung. Fünf Jahre vergehen zu lassen zwischen zwei Auflagen ist einfach zu viel, nicht nur im Steuerrecht. (JW)

Frommelt/Holenstein/Leitner/Spatscheck  
**Steuerfahndung im Dreiländereck,**  
 C.H. Beck Verlag, München 2009, 320 Seiten

CDs, CDs, CDs – gehts wieder los oder ist's noch gar nicht vorbei? Das Buch wurde - aus der Aktualität der „Zumwinkel-Affäre“ ab dem 14.02.2008 heraus – parallel zu einem Seminar konzipiert, das in diesem Jahr zum dritten Mal stattfindet. Bei diesem Seminar stellen die Autoren die aktuellen Entwicklungen in den genannten Ländern vor, wie auch in diesem Buch. Gerade vor wenigen Wochen erschien die Vorankündigung für das am 07.10.2010 stattfindende Seminar mit der Überschrift „Einschränkungen des Bankgeheimnisses und Ankauf entwendeter Bankdaten – Wie weit geht der Gesetzgeber noch?“. Die Überschrift ist, wie die meisten Überschriften, übertrieben: Der Gesetzgeber macht gar nichts. Bestenfalls setzen unbenannte Pro-

pagandisten in der Wilhelmstraße in Berlin das Gerücht in Umlauf, es gäbe mal wieder eine CD. Dieses Mal beispielsweise die Liechtensteinische Landesbank. Und schon hageln die Selbstanzeigen. Und dann kann ja noch das Ermittlungsverfahren gegen die Bankmitarbeiter gegen eine Einstellungsaufgabe in Höhe von zig Millionen eingestellt werden. So stopft man Haushaltslöcher. (JW)

Hendricks  
**Bilanzbuchhalter, Band 3, Buchführung,**  
 7. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 281 Seiten

Es klingt so schön deutsch und buchhalterisch: „Der Rahmenstoffplan für Bilanzbuchhalter vermittelt einen systematischen Überblick über die kaufmännische Buchführung. Besondere Buchungsvorgänge, gesetzliche Vorschriften und Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Organisation der Buchführung, Kontenrahmen und Kontenplan, Nebenbuchhaltungen, Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen (...) sind die wesentlichen Inhalte dieses für Bilanzbuchhalter grundlegenden Werkes.“ Dem ist nichts mehr hinzuzufügen. (JW)

Link  
**Konsolidierte Besteuerung im Abkommensrecht,**  
 Münchner Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 28, C.H. Beck Verlag, München 2009, 217 Seiten (zugl. Diss. München, 2008/2009)

„Insgesamt zeigt sich, daß in der Tat auch im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen die Unternehmensgruppe die Rechtsordnung vor besondere Schwierigkeiten stellt. Diese treffen hier jedoch zusammen mit Komplikationen, die im OECD-MA bereits angelegt sind und auch in anderen Sachverhalten auftreten. Das sind besonders die Probleme der Betriebsstättenregelungen des OECD-MA, die nicht hinreichend auf Dreiecksachverhalte zugeschnitten sind. Wenn die verschiedenen Problemquellen voneinander abgeschichtet werden, braucht vor ihnen jedoch nicht kapituliert zu werden.“ Und wer sich daran hält, der kämpft sich mutig durch diese sicherlich zum beschriebenen Zweck äußerst nützliche Abhandlung. (JW)

Hoffmann/Liebs

**Der GmbH-Geschäftsführer,**

3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 463 Seiten

Der Untertitel „Handbuch des Unternehmers und Managers“ läßt ahnen, daß es nicht um das übliche MoMiG- oder „Haftungsfallen vermeiden“-Gedöns geht, sondern um wesentlich mehr. Das Buch zeichnet sich durch eine konsequente Fokussierung auf den Geschäftsführer aus. Ob es um fehlerhafte Produkte, die steuerliche Eigenart der GmbH & Co. KG oder um die Altersversicherung geht: Es geht immer um die Sichtweise des Geschäftsführers, nicht um abstrakte Pflichtenkreise oder Haftungsregelungen. Ob es allerdings 130 Seiten Anhang braucht, darunter die Satzung der IG Metall oder das DrittelbG, bleibt den Autoren und deren Geschmack überlassen. (JW)

Henrichs/Kleindiek/Watrin

**Münchener Kommentar Bilanzrecht,**

Band 1, C.H. Beck Verlag, München 2009

Hier liegt ein als Buch getarnter Loseblattkommentar zum IFRS, eine Ausgliederung aus den Münchener Kommentaren zum Gesellschaftsrecht. Die Autoren schaffen es, in der angeblich umfassenden und eindeutigen Klärung der Fragen des Bilanzrechts durch die IFRS-Regeln neue Auslegungsfragen zu finden. Man muß nicht alles verstehen („...insofern ist ein Abweichen vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung der zum erstmaligen Abschlußstichtag gültigen IFRS erforderlich“). (JW)

Klein

**AO Abgabenordnung,**

Kommentar, 10. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 2165 Seiten

Jauernig

**BGB**

Kommentar, 13. Aufl., C.H. Beck Verlag, München, 2176 Seiten

Beide Kommentare sind aus der orangenen Reihe des Beck-Verlages. Daß diese immer dicker werden, ist ein kontinuierlich auftauchendes und wenig überraschendes Phänomen. Daß beide Kommentare nun im vierten Jahrzehnt erscheinen ist nur bei oberflächlicher Betrachtung überraschend. Manchmal ist die Kommentierung unbefriedigend kurz – auch das kann aber nicht überraschen. Schließlich sind es Kurzkommentare.

PS.: Das steueranwaltsmagazin hat es geschafft. Wir sind im Abkürzungsverzeichnis des „Klein“ als „SAM = Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)“ aufgenommen. (JW)

Viskorf/Knobel/Schuck

**Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz Kommentar,**

NWB, 3. Auflage, Herne 2009

Der in der Praxis anerkannte und bewährte „Doppelkommentar“ zum Erbschaft- und Schenkungsteuer- sowie Bewertungsgesetz ist in der 3. Auflage umfassend neu bearbeitet worden. Das Autorenteam um den Vizepräsidenten des Bundesfinanzhofes H. Viskorf, das aus Anwälten, Notaren, Richtern sowie Verwaltungsjuristen besteht, wurde deutlich erweitert. Auffallend ist, dass zudem das Layout des Werkes ansprechend neu gestaltet wurde.

Inhaltlich ist die Kommentierung auf dem Rechtsstand von September 2009. Insbesondere die Reform des ErbStG zum 01.01.2009, die zu zahlreichen Änderungen im ErbStG und BewG geführt hat, machte eine Neuauflage des Kommentars notwendig. Die gleichlautenden Ländererlasse vom 30.03., 01.04., 05.05. und 25.06.2009 wurden eingearbeitet und bereits veröffentlichte Literaturbeiträge analysiert. Die Autoren sprechen die relevanten Problemfelder nicht nur an und stellen den Sachstand dar, sondern entwickeln zugleich eigene Lösungsansätze für kontrovers diskutierte Probleme. Sie verzichten dabei auf einen „ausufernden“ Fußnotenapparat zugunsten einiger maßgeblicher Gerichtsentscheidungen sowie weiterführender Literaturquellen. Dies fördert die Übersichtlichkeit des Werks. Die Kommentierung besticht zudem durch ihre anschauliche Darstellungsweise, wozu insbesondere viele Beispielfälle beitragen. Schließlich erleichtert die Verknüpfung des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsgesetzes dem mit der Nachfolgeplanung befaßten Praktiker die Handhabung des Kommentars.

Gehre/Koslowski

**Steuerberatungsgesetz,**

6. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 609 Seiten

Trifft das SteuerberatungsgG auf die allgemeinen Grundsätze des Gesellschaftsrechts, kommt man doch ins Grübeln: Die Verbindung einer Steuerberatungsgesellschaft mit einer natürlichen oder juristischen Person als stille Gesellschaft sei grundsätzlich zulässig (§ 49 RN 10). Das konservative Weltbild scheint grundsätzlich dennoch zu überwiegen: „Die Berufsausübung im Rahmen einer Steuerberatungsgesellschaft ist als Ausnahme zu sehen, da sie dem Grundgedanken einer freiberuflichen Tätigkeit widerspricht“ (§ 49 RN 5). Aha. (JW)

Es ist daher festzuhalten, daß es sowohl den bekannten als auch den neuen Autoren gelungen ist, an der bewährten praxisgerechten Kommentierung festzuhalten. Der „Doppelkommentar“ ist auch in der Neuauflage ein Werk, das in der Bibliothek aller mit der Erbschaftsteuer befaßten Berater (wie Steuerberatern, Rechtsanwälten und Notaren) nicht fehlen darf. (Rechtsanwältin Dr. Monika Nagelschmitz)

In der nächsten Ausgabe u.a. Landsittel, **Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen**; Völkers/Weinmann/Jordan, **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht**; Meincke, **ErbStG**; Stahlschmidt/Laws, **Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen**; Roth/Altmeppen, **GmbHG**.

Redaktion

## Steuermelder

### Abzinsung von Gesellschafterdarlehen und Rückstellungen

**Abstract:** 1. Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen sind nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 abzuzinsen, wenn sie zwar keine feste Laufzeit haben, die Darlehensnehmerin aber am Bilanzstichtag mit einer Fortdauer der Kapitalüberlassung für mindestens weitere zwölf Monate rechnen kann (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 06.10.2009 – IR 4/08 – BFHE 226, 347).

2. Die bloße Zweckbindung eines Darlehens begründet keine „Verzinslichkeit“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 (ebenfalls Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 06.10.2009 – I R 4/08 – BFHE 226, 347).

3. Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. E EStG 1997 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 abzuzinsen, wenn sie aus der Sicht des Bilanzstichtags voraussichtlich mindestens zwölf Monate Bestand haben wird. Welche Risiken sich nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags zeitlich über mindestens zwölf Monate erstrecken, ist im gerichtlichen Verfahren in erster Linie vom FG zu beurteilen, das insoweit ggf. eine Schätzung vornehmen muß.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 27.01.2010 I R 35/09  
BFH/NV 2010 S. 1026

#### I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob unverzinsliche Gesellschafterdarlehen und Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen abzuzinsen sind.

Die Gesellschafter hatten der Klägerin (eine GmbH) vor längerer Zeit Darlehen gewährt, die bis zum Eintritt der Klä-

gerin in die Gewinnzone zinslos sein sollten. Die Klägerin wies die Darlehen als Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren aus.

Die Klägerin hatte sich gegenüber Anwohnern zu Lärmschutzmaßnahmen verpflichtet und bildete für die Kosten der erwarteten Inanspruchnahme durch die Anwohner entsprechende Rückstellungen.

Das FA war der Meinung, die Gesellschafterdarlehen und die Rückstellungen seien abzuzinsen. Die Klage hatte (nur) wegen Berechnungsfehlern zum Teil Erfolg.

#### II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte in beiden Punkten die Auffassung des FG.

1. Der BFH hat bereits in dem Beschluß v. 06.10.2009, I R 4/08, BStBl II 2010, 177, entschieden, daß das Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG auch für Gesellschafterdarlehen gilt. Zum einen enthält der Gesetzeswortlaut keine Einschränkung im Hinblick auf Gesellschafterdarlehen. Zum anderen gilt die Überlegung, daß eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht ebenso für Gesellschafterdarlehen. Eine entsprechende teleologische Reduktion scheidet daher aus. Die Gewinnerhöhung kann nicht durch eine verdeckte Einlage neutralisiert werden. Denn die Gewährung eines Nutzungsvorteils kann nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (BFH-Beschl. v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl II 1988, 348).

An der Unverzinslichkeit der Darlehen ändert sich nichts dadurch, daß sie zum Ausbau des Unternehmens der Klägerin bestimmt waren. Denn eine bloße Zweckbindung

begründet keinen „Nachteil“ des Darlehensnehmers; sie ändert nichts daran, daß der Zinsvorteil dem Darlehensnehmer ungeschmälert zugute kommt.

Ob die Laufzeit „weniger als 12 Monate“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG) beträgt, beurteilt sich in erster Linie nach den tatsächlichen Verhältnissen. Ein Darlehen ist daher abzuzinsen, wenn am Bilanzstichtag nicht ernstlich mit einer kurzfristigen Kündigung gerechnet werden muß.

2. Entsprechendes gilt für die Verbindlichkeitsrückstellung. Für die Frage der Abzinsung kommt es auf den Erfüllungszeitpunkt an, mit dem aus der Sicht des Bilanzstichtags nach den tatsächlichen Verhältnissen und den in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen gerechnet werden muß. Nach der Feststellung des FG hat die Klägerin die Rückstellungen für Schallschutzmaßnahmen lange vor Abschluß einer schriftlichen Vereinbarung mit dem berechtigten Anwohner gebildet. Daraus ergibt sich, daß die Rück-

stellungen nicht in vollem Umfang Risiken abbildeten, die aus der Sicht des Bilanzstichtags innerhalb der nächsten 12 Monate beseitigt werden konnten.

### III. Praxishinweis

Die Fragen, für welchen Zeitraum mit der Darlehensüberlassung gerechnet werden kann und ob sich bei der Rückstellung die Risiken auf mehr als 12 Monate erstrecken obliegt der sachgerechten Schätzung durch das FG unter dem zeitlichen Blickwinkel des Bilanzstichtags. Der BFH hat es im Streitfall aber nicht beanstandet, dass das FG – methodisch eigentlich angreifbar – die Beurteilung durch eine rückblickende Betrachtung ersetzt hat. Nach dem BMF-Schreiben v. 26.05.2005, BStBl I 2005, 699, Tz. 27, findet das Abzinsungsgebot auf Pauschalrückstellungen keine Anwendung. Der BFH hat diese Frage ausdrücklich offen gelassen.

## Anschaffung eines Grundstücks bei Besitzübergabe vor dem vertraglich vereinbarten Zeitpunkt

**Abstract:** Ein bebautes Grundstück ist in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten auf den Käufer übergehen. Maßgebend ist nicht der vertraglich vorgesehene, sondern der tatsächliche Übergang

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 17.12.2009 III R 92/08  
BFH/NV 2010 S. 757

### I. Sachverhalt

Streitig war der Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes. Das FA lehnte den Antrag auf Investitionszulage für den Mietwohnungsbau im innerörtlichen Bereich mit der Begründung ab, der Kläger habe das Gebäude nicht vor dem maßgeblichen Zeitpunkt, dem 01.01.2002, sondern erst danach, im Februar 2002, angeschafft. Das FG (FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 13.09.2007, 2 K 460/05) hatte darauf abgestellt, die Übergabe sei vertraglich von der Bezugsfertigkeit und der Zahlung des Kaufpreises abhängig gemacht worden. Der Kläger habe aber die letzte Kaufpreisrate erst im Februar 2002 und damit verspätet beglichen.

### II. Entscheidung des BFH

Unter Anschaffung ist im Ertragsteuerrecht (§ 6 EStG) – ebenso im Investitionszulagenrecht – der Erwerb eines be-

reits bestehenden Wirtschaftsguts zu verstehen. Angeschafft wird im Zeitpunkt der Lieferung (§ 9a EStDV). Geliefert ist das Wirtschaftsgut, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann. Bei der Übertragung eines Grundstücks ist das regelmäßig der Zeitpunkt, zu dem Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH-Urt. v. 24.03.2006, III R 6/04, BStBl II 2006, 774; BFH-Urt. v. 28.11.2006, III R 17/05, BFH/NV 2007, 975). Das FG hat daher zu Unrecht darauf abgestellt, wann der Kläger aufgrund des notariellen Kaufvertrags die Übergabe beanspruchen konnte. Entscheidend ist dagegen, wann Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten tatsächlich übergingen.

Bei der Übergabe handelt es sich um einen Realakt, d.h. um eine auf einen tatsächlichen Erfolg gerichtete Willensbetätigung; Willensmängel sind dabei unerheblich. Der Besitz kann daher zu einem späteren oder – wie möglicherweise hier – zu einem früheren als dem kaufvertraglich vorgesehenen Zeitpunkt übergehen. Der Besitz an Grundstücken kann z.B. durch die Übergabe der Schlüssel übertragen werden. Der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs ist insoweit unerheblich. Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen. Es fehlte an Feststellungen dazu, ob das Gebäude tatsächlich im Jahr 2001 übergeben wurde und ob daraus die Folgerungen gezogen wurden, z.B. ob der Kläger die Grundstückslasten getragen und die Miete vereinbart hat.

### III. Praxishinweis

Die Entscheidung ist zum Investitionszulagenrecht ergangen, hat aber gleichermaßen Bedeutung für die ESt, da die im Investitionszulagenrecht verwendeten einkommensteuerrechtlichen Begriffe nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen sind, soweit sich nicht aus dem InvZulG, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas anderes entnehmen läßt

(BFH-Urt. v. 28.11.2006, III R 17/05, BFH/NV 2007, 975). Maßgebend für den Anschaffungszeitpunkt ist sonach grundsätzlich die tatsächliche Übergabe. Bei einander nahe stehenden Personen ist ferner darauf zu achten, ob die sich aus § 446 BGB ergebenden Folgerungen (Gefahr- und Lasten- und Nutzungsübergang) gezogen wurden. Für den Streitfall kann dies Bedeutung erlangen, da der Kläger das Hausgrundstück von einer GmbH gekauft hatte, an der er zur Hälfte beteiligt war.

## Arbeitgeberfinanzierte Steuerberatungskosten der Arbeitnehmer sind Lohn

**Abstract:** Die Übernahme von Steuerberatungskosten für die Erstellung von ESt-Erklärungen der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber führt bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung zu Arbeitslohn.

**Anlass:** BFH, Urteil vom 21.01.2010 VI R 2/088  
BFH/NV 2010 S. 988

### I. Sachverhalt

Die Klägerin beschäftigt u.a. von ihrer Muttergesellschaft aus Japan entsandte Arbeitnehmer. Mit diesen bestehen Nettolohnvereinbarungen. Danach trägt der Arbeitgeber alle Erstattungen von Steuern und Sozialabgaben für die Arbeitnehmer; diese treten dem Arbeitgeber alle Erstattungen ab. Die Klägerin übernahm die Kosten für die Erstellung der ESt-Erklärungen. Das FA vertrat die Auffassung, insoweit liege steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, und nahm die Klägerin durch Haftungsbescheid in Anspruch. Auch das FG nahm Arbeitslohn an.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH wies die Revision zurück. Ein vom Arbeitgeber zugewandeter Vorteil muß Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als „notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung“ erweisen. Steht der verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund, kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden.

Im Streitfall ist das FG bei der gebotenen Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis gelangt, daß die Übernahme der Steuerberatungskosten für die Steuererklärungen der japanischen Arbeitnehmer auch im eigenen Interesse der ausländischen Arbeitnehmer erfolgte und daher Arbeitslohn anzunehmen ist. Das FG hat dabei auf die Motive für den Abschluß der Nettolohnvereinbarungen insgesamt und nicht auf den wirtschaftlichen Verbleib der Steuererstattungen abgestellt. Die Arbeitnehmer hatten ein nicht zu vernachlässigendes Interesse an den Nettolohnvereinbarungen, da sich die Attraktivität der Auslandsvergütung üblicherweise nach dem zur Verfügung stehenden Nettolohn bemißt. Deshalb war im Streitfall ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der Klägerin am Abschluss von Nettolohnvereinbarungen nicht zu begründen.

### III. Praxishinweis

Der BFH hebt deutlich hervor, daß die Frage des eigenbetrieblichen Interesses nach der Gesamtwürdigung der Umstände zu entscheiden ist. Er hat es nicht beanstandet, daß das FG die Motive für den Abschluß der Nettolohnvereinbarung als entscheidend angesehen hat. Das FG hat also nicht gesondert das jeweilige Interesse an der Übernahme der Beratungskosten für die Erstellung der ESt-Erklärungen gewürdigt, sondern auf das Interesse an der Nettolohnvereinbarung als solcher abgestellt. Im Rahmen der Gesamtbeurteilung können daher die Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber insgesamt herangezogen werden. Möglich und zulässig dürfte es aber auch sein, konkret den einzelnen Vorteil zu betrachten. Bei der gebotenen Gesamtwürdigung dürfte daher im Prozeß – wie so oft – der Schwerpunkt auf der Ebene des FG liegen.

## Private Fahrzeugnutzung, vGA, Arbeitslohn, Anscheinsbeweis, Gesellschafter-Geschäftsführer

**Abstract:** 1. Die nachhaltige „vertragswidrige“ private Nutzung eines betrieblichen PKW durch den anstellungsvertraglich gebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht stets als vGA zu beurteilen.

2. Unterbindet die Kapitalgesellschaft die unbefugte Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedarf der wertenden Betrachtung im Einzelfall (Anschluß an BFH-Urteil vom 23. April 2009 VI R 81/06, BFHE 225, 33).

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 11.02.2010 VI R 43/09  
BFH/NV 2010 S. 1016

### I. Sachverhalt

An der Klägerin (GmbH) war der Gesellschafter-Geschäftsführer A zu 50 % beteiligt. Die Klägerin stellte ihm einen PKW der Oberklasse zur Verfügung, wobei im Anstellungsvertrag die ausschließliche Nutzung für geschäftliche Zwecke vereinbart war. Das FA ging davon aus, eine Privatnutzung sei nicht auszuschließen, da kein Fahrtenbuch geführt worden sei und die Einhaltung des Nutzungsverbots auch nicht anderweitig überwacht worden sei; zudem verfüge A nur über ein Cabrio mit Saisonkennzeichen für April bis Oktober. Das FA nahm im Rahmen der 1 %-Regelung lohnsteuerpflichtigen Sachbezug an und erließ – nachdem sich die GmbH mit der Übernahme der LSt einverstanden erklärt hatte – einen entsprechenden Haftungsbescheid. Das FG beurteilte den Vorteil nicht als Lohn, sondern als vGA und gab der Klage statt (Niedersächsisches FG, Urt. v. 19.03.2009, 11 K 83/07).

### II. Entscheidung des BFH

Auf die Revision wurde die Sache an das FG zurückverwiesen. Die Entscheidung geht von folgenden Grundsätzen aus:

1. Ein lohnsteuerlich erheblicher Vorteil (Sachlohn) und keine vGA liegt immer vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer das betriebliche Fahrzeug nicht vertragswidrig privat nutzt, sondern sich auf eine im Anstellungsvertrag ausdrücklich zugelassene Nutzungsgestattung stützen kann.

2. Die unbefugte Privatnutzung hat dagegen keinen Lohncharakter. Denn ein Vorteil, den der Arbeitnehmer gegen

den Willen des Arbeitgebers erlangt, wird nicht „für“ eine Beschäftigung gewährt. Die ohne Nutzungsvereinbarung erfolgende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlaßt und führt daher regelmäßig zu vGA.

3. Auch bei einem Nutzungsverbot ist der Nutzungsvorteil allerdings nicht immer als vGA zu beurteilen. Bei einer nachhaltigen „vertragswidrigen“ Privatnutzung liegt der Schluß nahe, daß die Nutzungsbeschränkung oder das Nutzungsverbot nicht ernstlich, sondern lediglich formal vereinbart ist. Unterbindet der Arbeitgeber (Kapitalgesellschaft) die unbefugte Nutzung nicht, kann dies sowohl im Beteiligungsverhältnis (dann vGA) als auch durch das Arbeitsverhältnis (dann Sachlohn) veranlaßt sein. In diesem Fall muß die Zuordnung aufgrund einer wertenden Betrachtung der Gesamtumstände getroffen werden. Dabei kann auch die Gestaltung vorliegen, daß die „vertragswidrige“ Privatnutzung in einer vom schriftlichen Vertrag abweichenden, mündlichen oder konkludent getroffenen Vereinbarung beruht und damit im Arbeitsverhältnis wurzelt.

4. Das FG wird nun festzustellen haben, ob der betriebliche PKW von A überhaupt privat genutzt worden ist. Ist das der Fall, hat es den Vorteil wertend dem Gesellschaftsverhältnis oder dem Arbeitsverhältnis zuzuordnen.

### III. Praxishinweis

Der BFH weist darauf hin, daß bei der Feststellung der Privatnutzung die Grundsätze des Anscheinsbeweises herangezogen werden können. Zu beachten ist jedoch, daß es keinen dem Anscheinsbeweis zugänglichen Erfahrungssatz geben dürfte, daß ein Betriebs-PKW verbots- oder abredewidrig privat genutzt wird. Der Anscheinsbeweis einer Privatnutzung dürfte daher nur in den Fällen greifen, in denen eine Privatnutzung gestattet oder zumindest nicht untersagt ist.

Das FG hatte sich auf die Rechtsprechung des I. Senats des BFH gestützt. Dieser Senat geht davon aus, bei privater PKW-Nutzung ohne Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung oder entgegen einem ausdrücklichen Verbot sei stets vGA anzunehmen (BFH-Urt. v. 17.07.2008, I R 83/07, BFH/NV 2009, 417). Der VI. Senat führt die Fälle der „vertragswidrigen“ (von der Gesellschaft nicht unterbundenen) Privatnutzung einer wertenden Betrachtung zu. Bei mündlich oder konkludent abgeändertem Nutzungsverbot liegt allerdings Sachlohn vor (BFH-Urteil v. 23.04.2009, VI R 81/06, BFH/NV 2009, 1311).

## Entscheidungen der Sozialversicherungsträger entfalten im Besteuerungsverfahren Bindungswirkung - Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes – Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung

**Abstract:** Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers sind im Besteuerungsverfahren zu beachten, soweit sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind (Anschluß an BFH-Urteil vom 6. Juni 2002 VI R 178/97, BFHE 199, 524, BStBl II 2003, 34).

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 21.01.2010 VI R 52/08  
BFH/NV 2010 S.1169

### I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob von der Klägerin (GmbH) erbrachte Zukunftssicherungsleistungen für ihren zu 24 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (G) nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei sind.

Die Krankenkasse sowie die Landesversicherungsanstalt (LVA) stuften die Geschäftsführertätigkeit des G als selbständige Tätigkeit und damit nicht als sozialversicherungspflichtig ein. Gleichwohl führte die GmbH Beiträge von 16.179 DM für Kranken- und Pflegeversicherung an die Krankenkasse als Sozialversicherungsträger ab und behandelte diese Zahlungen als steuerfrei nach § 3 Nr. 62 EStG. Das FA ging davon aus, mangels sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtung seien die gezahlten Beiträge steuerpflichtiger Arbeitslohn und nahm die GmbH in Haftung. Die GmbH wandte ein, G sei im Streitzeitraum sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen. Die Bescheide der Krankenkasse und der LVA seien noch nicht bestandskräftig gewesen.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH hält an seiner Rechtsprechung fest, daß die Feststellungen der Sozialversicherungsträger i.d.R. für das Besteuerungsverfahren beachtlich sind. Das folgt aus der Tatbestandswirkung dieser Entscheidungen (BFH-Urt. v. 06.06.2002, VI R 178/97, BStBl II 2003, 34). Selbst bei einer Änderung der Rechtsansicht des Versicherungsträgers hin zum Wegfall der Versicherungspflicht entfällt die Steuerfreiheit nachfolgender Zahlungen erst ab dem Zeitpunkt der Entscheidung (BFH-Beschluß vom 30.04.2002 VI B 237/01, BFH/NV 2002 S. 1029).

Die Zahlungen der GmbH stellen daher steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Denn es lag keine sozialversicherungs-

rechtliche Verpflichtung des G vor. Die von der Krankenkasse getroffene Feststellung entfaltet Tatbestandswirkung, da die Entscheidung verbindlich, wirksam und nicht offensichtlich rechtswidrig ist. Der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit steht im Rahmen des § 3 Nr. 62 EStG – abgesehen vom Fall offensichtlicher Rechtswidrigkeit – kein eigenes Prüfungsrecht zu. Die Tatbestandswirkung ist Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) und bezweckt, daß die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit und Bestand eines behördlichen Bescheids den dazu berufenen Spezialgerichten vorbehalten bleibt. Die Tatbestandswirkung folgt aus der Wirksamkeit des Verwaltungsaktes. Sie tritt daher bereits mit dem Erlaß und nicht erst mit der Bestandskraft ein.

Das FG-Urteil wurde aufgehoben. Denn die Entscheidung der Krankenkasse war auf einen vollständig ermittelten Sachverhalt gegründet und nicht offensichtlich rechtswidrig. Die Sache wurde lediglich deshalb an das FG zurückverwiesen, weil dieses sein Urteil in einem Nebenpunkt nicht ausreichend begründet hatte.

### III. Praxishinweis

Der BFH weist darauf hin, daß seine Rechtsprechung hinsichtlich des Rechtsschutzes für den Betroffenen unbedenklich ist. Denn er hat die Möglichkeit, gegen die Entscheidungen des Sozialversicherungsträger mit dem Widerspruch und der Klage vor dem Sozialgericht vorzugehen. Hat dieses Verfahren Erfolg, ist der Steuerbescheid aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses entsprechend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

Meldungen ◀◀

#### Schweiz

In einem ebenfalls aufsehenerregenden Urteil hat das Bundesverwaltungsgericht die „Auslieferung“ von Kundendaten von ca. 4450 Kunden an die USA gutgeheissen (Urteil A-4013/2010 vom 15.07.2010). Indem das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde einer amerikanischen UBS-Kundin abgewiesen hat, ist nun der Weg freigeworden, den Staatsvertrag zwischen der Schweiz und den USA umzusetzen. Nicht zu beanstanden sei, so das Gericht, daß im Amtshilfegesuch der Name der UBS-Kundin nicht genannt wird.

# Termine

## September 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
GmbH (& Co. KG) – steuerlich auf den Punkt gebracht	Dipl.-Fw/WP Klaus Altendorf Dipl.-Fw/StB Stefan Hamacher	03.09.2010, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547
Bilanzierungspraxis nach dem BilMoG	Prof. Dr. Carsten Theile	06.09.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	10.09.2010, Hannover	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547
Pensionszusagen – Erteilung, Durchführung, Beendigung, Steueroptimale Gestaltung	Dipl.-Fw Klaus Altendorf Dipl.-Fw/RA Dr. Ralf Demuth	10.09.2010, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547
Umwandlungen nach dem UmwStG	Dipl.-Kfm./StB Lars Behrendt Dipl.-Fw Dirk Krohn	13.09.2010, Frankfurt aM	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547
Rund um den Gesellschafter-Geschäftsführer	Dipl.-Fw Ortwin Posdziech	13.09.2010, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99320 Fax.: 02203/99322
Erfolg im Steuerstreit – Zeitliche und taktische Empfehlungen zur Führung von Rechtsbehelfsverfahren	RA/FAStR Dr. Martin Wulf	16.09.2010, Berlin	FSB GmbH Fachinstitut für Steuerrecht und Betriebswirtschaft Tel.: 030/8871930 Fax.: 030/88719320
Steuerrecht der GmbH – Geschäftsführer im Konzern	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	16.09.2010, Berlin	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax.: 0211/96864000
Investmentfonds – Steuereffiziente Fondsstrukturierung und Fondsinvestments	StB Dr. Thomas Elser RA Dr. Rainer Stadler	17.09.2010, Frankfurt aM	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547
BilMoG – Die Erstellung des Jahresabschlusses 2010	Dipl.-Bw/StB Jürgen Hegemann	22.09.2010, Frankfurt aM-Eschborn	AWS Arbeitskreis für Wirtschafts- und Steuerrecht Tel.: 06171/6996-0 Fax.: 06171/6996-10
Beratungsschwerpunkte des Unternehmenssteuerrechts	Dipl.-Fw Thomas Stimpel	28.09.2010, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99320 Fax.: 02203/99322
Übertragung und Umstrukturierung von Personen- und Kapitalgesellschaften	StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	28.09.2010, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213838

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
AO für Praktiker	RiFG Ursula Herz	30.09.2010, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 38
Kölner Tage Internationale Verrechnungspreise	WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg Vors. Richter am BFH a.D. RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer	30.09./01.10.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69

## Oktober 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Wie führe ich einen Finanzgerichtsprozeß?	Vors. RiFG Rainer Weymüller	01.10.2010, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 38
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht	RA/StB Dr. Daniel Fischer Notarass. Dr. Jörg Ihle	05.10.2010, Mannheim	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-5 03 Fax.: 089/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Risikovorsorge in der Steuerberatung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	06.10.2010, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH
Betriebsvermögensübertragungen in der Familie	Dipl.-BW/StB Jürgen Hegemann	06.10.2010, Eschborn	AWS Arbeitskreis für Wirtschafts- und Steuerrecht Tel.: 0 61 71/69 96-0 Fax.: 0 61 71/69 96-10
Steuerfahndung im Dreiländereck Deutschland – Österreich – Schweiz/Liechtenstein 2010	RA Dr. Heinz Frommelt RA Daniel Holenstein StB/WP Prof. Dr. Roman Leitner RA/FAStR/FAStR Dr. Rainer Spatscheck	07.10.2010, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-5 03 Fax.: 089/3 81 89-5 47
Umsatzsteuer: Grenzüberschreitende Umsätze	RA/FAStR Prof. Dr. Thomas Küffner Dipl.-FW, StB Ronny Langer	13.10.2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-5 03 Fax.: 089/3 81 89-5 47
Entstrickung und Verstrickung	Lt. Reg.-Direktor Franz Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	19.10.2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-5 03 Fax.: 089/3 81 89-5 47
Steuern und Beratung in Krise und Insolvenz	Notar Dr. Eckhard Wälzholz	19.10.2010, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
14. ZEV Jahrestagung 2010/2011	Notar Prof. Dr. Manfred Bengel Prof. Dr. Georg Crezelius Dipl.-FW Dirk Eisele RA/StB, Notar Dr. Reinhard Geck RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	22./23. 10. 2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	OAR Hermann Pötschan ORR Helene Wilhelm	25. 10. 2010, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47
Steuerliche Vertragsgestaltung – Grundlagen und aktuelle Problemfälle	RiFG Dr. Christian Levedag	29. 10. 2010, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22



## Derivatebesteuerung im Privatvermögen ab 2009

von Martin L. Haisch, Rechtsanwalt

2010, 284 Seiten, € 68,—

– Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 3 –

ISBN 978-3-415-04528-6



Mit Wirkung ab 2009 wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 die sog. Abgeltungsteuer eingeführt, nach der im Privatvermögen alle Kapitaleinkünfte im weitesten Sinne unabhängig von einer Frist mit einem gesonderten Tarif besteuert werden.

Ziel der Untersuchung war es, die ab 2009 geltende Besteuerung von Derivaten im Privatvermögen in wissenschaftlicher und praxisrelevanter Weise darzustellen. Die Arbeit ist in einen »Allgemeinen Teil« (Grundsätze der Derivatebesteuerung) und einen

»Besonderen Teil« (Besteuerung einzelner Derivate) untergliedert. Ferner untersucht der Autor, ob die Derivatebesteuerung de lege lata mit steuersystematischen Grundprinzipien zu vereinbaren ist und ob sie in der Lage ist, den Phänomenen der Finanzproduktinnovation und des Baustein-effekts Rechnung zu tragen. Schließlich werden weiterführende Überlegungen zur Derivatebesteuerung im Privatvermögen de lege ferenda angestellt.

sz 810

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

 BOORBERG