

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2011

61. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## 121 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 122 Ooppel **Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung (BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10)**
- 125 Zacher **Erfindervergütungen und beschränkte Steuerpflicht – typische (Gestaltungs-) Fragen in der Praxis**
- 128 Joecks **Zweifelsfragen der „neuen“ Selbstanzeige**
- 135 Gierlich **Grunderwerbsteuerfreie Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung – BFH, Urteil vom 23.03.2011, II R 33/09**
- 138 Unkelbach-Tomczak **Kein Vorsteuerabzug für anwaltliche Beratungsleistungen beim steuerfreien Verkauf von Anteilen an Gesellschaften – BFH-Urteil vom 27.01.2011**
- 144 Bock **DBA Deutschland-Schweiz: Ende einer unrühmlichen Praxis**  
Urteilsanmerkung zu BFH vom 19.10.2010, I R 109/09
- 145 LiteraTour
- 147 Steuermelder
- 150 Termine

## I.

Gibt es im Steuerrecht einen „Spaßfaktor“? Oder ist das Nachdenken darüber leicht pervers? Antworten geben, wie so häufig, gut durchdachte Beiträge zu Festschriften: „Häufig spielt dabei das ungeschriebene Auslegungskriterium des Spaßfaktors die ausschlaggebende Rolle. Je höher der Spaßfaktor beim Streitgegenständlichen Sachverhalt, desto größer die Nähe zur privaten Lebensführung, desto gewichtiger das Indiz für eine private Veranlassung von Einnahmen oder Ausgaben. In der Steuerrechtspraxis wirkt der Spaßfaktor bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe wie ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal. Wäre das „Spaßempfinden“ der Beteiligten nicht höchst unterschiedlich ausgeprägt und der Spaßfaktor damit einerseits nicht unbestimmt, würde er im Dienste des Bestimmtheitsgrundsatzes große Erfolge feiern können.“ (*Binnewies* in Festschrift für Michael Streck, 2011)

## II.

In Erinnerung bleibt jedenfalls der ehemalige schweizer Finanzminister *Hans-Rudolf Merz* mit seiner Rede im Parlament, als er ausgehend von einem Versprecher („Bü-Bü-Bündnerfleisch“) das ganze Parlament mit seinem Gelächter ansteckte und damit anschließend Star bei youtube wurde. *Merz* sagte anschließend, er habe sich schon „den ganzen Sonntag“ auf die Rede über „Zollbestimmungen beim Import von gewürztem Fleisch“ gefreut – er habe kein Wort verstanden von dem, was er vorgetragen habe.

## III.

„Nun läßt sich allgemein feststellen, daß viele Mandanten dazu neigen, die Minderung ihrer Steuerlast zur Gerechtigkeitsfrage zu machen.“ (*Lang* in Festschrift für Jürgen Pelka, 2010)

*Einen schönen Sommer wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn

*j.dikmen@t-online.de*

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

Die 62. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2011.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Florian Oppel*, Dipl.-Jur. in Bonn; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Wolfgang Joecks*, Rechtsprofessor in Greifswald; *Dorothee Gierlich*, Rechtsanwältin in Bonn; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz und Zürich.

## 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

**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 030/72 61 52-0;

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

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung (BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10)

Dipl.-Jur. Florian Oppel, Bonn<sup>1</sup>

### I. Einführung und Problemstellung

Bisher waren die Kosten eines Zivilprozesses nach ständiger Rechtsprechung des BFH in der Regel nicht als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar, weil sie dem Steuerpflichtigen nicht „zwangsläufig“ i. S. d. § 33 EStG erwachsen. Er gehe das Prozeßkostenrisiko „freiwillig“ ein. Daran hält der BFH nicht länger fest. Mit Urteil vom 12.05.2011 ändert das Gericht seine diesbezügliche Rechtsprechung.<sup>2</sup> Die Entscheidung wirft allerdings Fragen auf.

1. § 33 Abs. 1 EStG gestattet dem Steuerpflichtigen den Abzug außergewöhnlicher Belastungen. Solche liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Ein Abzug ist nur gestattet, soweit die Aufwendungen über die in § 33 Abs. 3 EStG bestimmten zumutbaren Belastungen hinausgehen.

2. Die Regelung zielt darauf ab, „zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Entlastungsbeträgen entziehen“<sup>3</sup>, und bricht somit die in § 12 Nr. 1 EStG zum Ausdruck kommende einkommensteuerliche Grundregel, wonach Aufwendungen der privaten Lebensführung die Steuer nicht mindern sollen.<sup>4</sup> Die Ausnahme soll Situationen gerecht werden, in denen der Steuerpflichtige durch zwangsläufige Aufwendungen in der Verwendung seines Einkommens so beschränkt ist, daß er aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit einen Anspruch auf Herabsetzung seiner Steuerschuld hat.<sup>5</sup> Erfasst werden soll also ein aufgrund persönlicher, nicht beeinflusbarer Lebensumstände erhöhter Grundbedarf, der sich entweder als einmaliger Aufwand im Zusammenhang mit einem unabwendbaren Ereignis ergibt oder der ständig gegeben ist, wie es bei Menschen mit Behinderungen der Fall sein kann.<sup>6</sup> Zwar hängt die Vorschrift im besonderen Maße von Interpretation und Auslegung, also der Konkretisierungsfunktion der Rechtsprechung ab.<sup>7</sup> Allerdings handelt es sich mitnichten um eine Billigkeitsvorschrift, die in

das Belieben des Gesetzgebers gestellt wäre. Vielmehr ist § 33 EStG von Verfassungs wegen nicht abschaffbar, solange über allgemeine Freibeträge nur das Existenznotwendige ohne Spielraum für einen im Einzelfall erhöhten Grundbedarf zu berücksichtigen ist. Die Vorschrift stellt also eine Ergänzung zu den Freibeträgen dar.<sup>8</sup>

3. Aufwendungen sind gemäß § 33 EStG jedoch nur abziehbar, wenn sie „zwangsläufig“ erwachsen. Aufwendungen erwachsen gemäß § 33 Abs. 2 EStG dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Bei den Kosten eines Zivilprozesses sprach nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit.<sup>9</sup> Derjenige, welcher einen Zivilprozeß führe, hätte in der Regel die Gründe für die rechtliche Pflicht zur Zahlung der Prozeßkosten selbst begründet.<sup>10</sup> Es unterläge der freien Willensentscheidung des Steuerpflichtigen, ob er das Risiko eines Prozesses eingeleite oder nicht. Die Kosten des Zivilprozesses hätte er nämlich meist nur zu tragen, wenn der Prozeß verloren ginge. In diesen Fällen hätte allerdings der Steuerpflichtige bei gehöriger Prüfung seiner Rechte und Pflichten erkennen können, daß der Prozeß keinen Erfolg haben werde. Selbst bei hinreichenden Erfolgsaussichten steht die Entscheidung

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Florian Oppel promoviert am Institut für Steuerrecht der Universität Bonn.

2 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308 ff. = BeckRS 2011, 95761.

3 ► BFH v. 18.03.2004 – III R 31/02, NJW 2004, 2039 (2039).

4 Heger in Blümich, EStG, 110. Auflage, § 33 Rn. 3.

5 Naumann, DStR 1997, S. 1905 (1905).

6 Heger in Blümich, EStG, § 33 Rn. 4.

7 Sunder-Plassmann, DStR 1992, S. 1301 (1301); Naumann, DStR 1997, S. 1905 (1905).

8 Heger in Blümich, EStG, § 33 Rn. 8.

9 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1309, Tz. 11, m.w.N.

10 Loschelder in Schmidt, EStG, 30. Auflage, § 33 Rn. 35 „Prozeßkosten“.

über die Klageerhebung in seinem Belieben;<sup>11</sup> „es entspräche nicht Sinn und Zweck des § 33 EStG, ihm die Kostenlast zu erleichtern, wenn sich das im eigenen Interesse bewußt in Kauf genommene Risiko realisiert habe [...]. Als zwangsläufige Aufwendungen erkannte die Rechtsprechung Zivilprozeßkosten bisher nur an, wenn der Prozeß existentiell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührte. Liefere der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, könne er trotz unsicherer Erfolgsaussichten gezwungen sein, einen Zivilprozeß zu führen.“<sup>12</sup>

Nach bisherigem Stand waren Kosten eines Zivilprozesses also nur in sehr begrenzten Ausnahmefällen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG abzugsfähig.

## II. Der Sachverhalt

1. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden, hier vereinfachten Fall bestand für die Klägerin (K) und spätere Revisionsklägerin eine private Krankenversicherung bei der R, die ein tägliches Krankengeld von 51 EUR nach Ablauf von sechs Wochen einer Arbeitsunfähigkeit umfaßte. Die Klägerin war nicht selbständig beschäftigt, wurde aber, nachdem Anfang 2004 bei ihr Probleme mit dem Gebrauch der rechten Hand und Bewegungsstörungen des rechten Beins auftraten, die als fokale Dystonie (Bewegungsstörungen) und spastische Hemiplegie (Lähmung) diagnostiziert wurden, krankgeschrieben. Sechs Wochen später stellte der Arbeitgeber der K die Gehaltszahlungen ein, die R wurde auf Zahlung des vertraglich vereinbarten Krankengelds in Anspruch genommen, das diese auch zunächst zahlte. Die R veranlaßte im Januar 2005 eine Untersuchung durch einen Mitarbeiter des Vertrauensarztes H der R. H stellte in einem Gutachten die Arbeitsunfähigkeit der K fest. Nach einem halben Jahr mußte sich K erneut bei H vorstellen, der in einem Gutachten vom 29.07.2005 neben der Arbeitsunfähigkeit auch feststellte, daß Berufsunfähigkeit eingetreten sei. Die R nahm daraufhin an, daß die Berufsunfähigkeit ab dem 28.07.2005 eingetreten sei und die Pflicht zur Zahlung des Krankentagegeldes drei Monate nach Eintritt der Berufsunfähigkeit ende. Daraufhin wurde letztmalig am 28.10.2005 Krankengeld gezahlt; ab dem 01.08.2006 wurde der Klägerin Rente aufgrund voller Erwerbsminderung gewährt. Im Dezember 2005 erhob die Klägerin als Versicherungsnehmerin Klage auf Feststellung des Fortbestands der Krankentagegeldversicherung sowie auf Zahlung des Krankentagegelds ab dem 28.10.2005. Nach der Bewilligung der Rente; wurde der Feststellungsantrag für erledigt erklärt, die Klägerin begehrte nur noch Zahlung des Krankengelds für den Zeitraum zwischen dem 28.10.2005 und dem 31.07.2006. Die Klage wurde im März 2007 abgewiesen.

2. Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 zog die Klägerin dann Prozeßkosten i.H.v. 9.067 EUR bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte, das FA, folgte dem nicht: Krankentagegeld sei steuerfrei; somit habe der Prozeß nicht der Erzielung steuerbarer Einnahmen gedient. Den hiergegen gerichteten Einspruch, in dem die Klägerin geltend machte, die Prozeßkosten seien außergewöhnliche Belastungen, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 05.01.2009 zurück.<sup>13</sup>

3. Dagegen erhob die Steuerpflichtige Klage vor dem FG Köln, welche dieses mit Urteil vom 18.11.2009 abwies.<sup>14</sup> Das FG begründete sein Urteil unter Berufung auf die ständige Rechtsprechung des BFH: „Bei den Kosten eines Zivilprozesses spricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat sich anschließt, eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit. Derartige Kosten sind nur dann zwangsläufig, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist. Daran fehlt es im Allgemeinen bei einem Zivilprozeß. Darüber hinaus ist es in der Regel der freien Entscheidung der Parteien überlassen, ob sie sich zur Durchsetzung oder Abwehr eines zivilrechtlichen Anspruchs einem Prozeß(kosten)risiko aussetzen. Läßt sich der Steuerpflichtige trotz ungewissen Ausgangs auf einen Prozeß ein, liegt die Ursache für die Prozeßkosten in seiner Entscheidung, das Prozeßkostenrisiko in der Hoffnung auf ein für ihn günstiges Ergebnis in Kauf zu nehmen.“<sup>15</sup>

## III. Änderung der Rechtsprechung

An seiner bisherigen Rechtsauffassung, auf welche sich auch das FG stützte, hält der BFH nicht weiter fest. Entsprechend hob er im Rahmen des Revisionsverfahrens die Entscheidung des FG wegen einer Verletzung materiellen Rechts auf und verwies an die Vorinstanz zurück.

Denn die Auffassung, der Steuerpflichtige übernehme das Prozeßkostenrisiko ‚freiwillig‘, verkenne, daß Streitige Ansprüche wegen des staatlichen Gewaltmonopols, das der Verwirklichung des inneren Friedens dient, regelmäßig nur gerichtlich durchzusetzen und abzuwehren seien. Das folge aus dem Rechtsstaatsgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 GG). Es sei ein zentraler Aspekt der Rechtsstaatlichkeit, die eigenmächtige und gewaltsame Durchsetzung von Rechtsansprüchen grundsätzlich zu verwehren. Vielmehr werden die Parteien zur gewaltfreien Lösung von Rechtsstreitigkeiten und Interessenkonflikten auf den

11 Heger in Blümich, EStG, § 33 Rn. 222.

12 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1309, Tz. 11 b).

13 Vgl. BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, Tz. 1–5.

14 ►► FG Köln v. 18.11.2009 – 11 K 185/09, DStRE 2011, 87–88 = EFG 2010, 1607 f. = Beck RS 2009, 26029465.

15 FG Köln v. 18.11.2009 – 11 K 185/09, juris-Rn. 19.

Weg vor die Gerichte verwiesen. Zivilprozeßkosten erwachsen Kläger wie Beklagten deshalb unabhängig vom Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen zwangsläufig.<sup>16</sup>

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung stellt der BFH für die Frage der Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten ausdrücklich nicht mehr auf die Unausweichlichkeit der streitgegenständlichen Zahlungsverpflichtung oder die Unausweichlichkeit des dem strittigen Zahlungsanspruch zugrundeliegenden Ereignisses ab.

Den bisherigen Einwand, der Unterliegende hätte bei gehöriger Prüfung seiner Rechte und Pflichten erkennen können, der Prozeß werde keinen Erfolg haben, verwirft der BFH mit lesenswerter Begründung. Dieser Einwand „*wird der Lebenswirklichkeit nicht gerecht. Vorherzusagen, wie ein Gericht entscheiden wird, ist ‚riskant‘. Denn nur selten findet sich der zu entscheidende Sachverhalt so deutlich im Gesetz wieder, daß der Richter seine Entscheidung mit arithmetischer Gewißheit aus dem Gesetzestext ablesen kann. Nicht zuletzt deshalb bietet die Rechtsordnung ihren Bürgern ein sorgfältig ausgebautes und mehrstufiges Rechtssystem an.*“<sup>17</sup>

Allerdings möchte der BFH den Abzug von Kosten eines Zivilprozesses nicht unbeschränkt und uferlos ermöglichen. Die Kosten sind nur zu berücksichtigen, „wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozeß eingelassen hat. Er muß diesen vielmehr unter verständiger Würdigung des Für und Wider – auch des Kostenrisikos – eingegangen sein. Demgemäß sind Zivilprozeßkosten des Klägers wie des Beklagten nicht unausweichlich, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten keine hinreichende Aussicht auf Erfolg bot.“<sup>18</sup>

Und noch eine weitere Einschränkung hebt der Senat hervor, in dem er zwei weitere unbestimmte Rechtsbegriffe anführt: Außergewöhnliche Belastungen sind gemäß § 33 Abs. 2 EStG nur so weit abzugsfähig, als sie notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht überschreiten.<sup>19</sup> Aufwendungen sind notwendig und angemessen, wenn sie dem entsprechen, was üblicherweise notwendig ist.<sup>20</sup> Dabei wird man nicht umhinkommen, stets auf den Einzelfall abzustellen, denn es wird kaum möglich sein, Notwendigkeit und Angemessenheit nach objektiven Merkmalen zu bestimmen.<sup>21</sup> Das Thema wird die Finanzgerichte zukünftig wohl häufiger beschäftigen.

#### IV. Konsequenzen für die Praxis

1. Der Bundesfinanzhof hat mit dieser Entscheidung die Möglichkeiten eines steuerlichen Abzugs von Prozeßkosten erheblich erweitert.

Allerdings verbleiben praktische Probleme: Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger sich „nicht mutwillig oder leichtfertig“ auf den Prozeß eingelassen hat, ist nicht einfach zu beantworten, vor allem nicht für den Veranlagungsbeamten des Finanzamts. Dem BFH scheint aber gerade das vor-

zuschweben, wenn er ausführt: „*Sodann hat das Gericht die Gesamtumstände des Einzelfalls – ex ante – dahingehend zu würdigen, ob der Prozeß, den der Kläger angestrengt hat, hinreichende Aussicht auf Erfolg bot und nicht mutwillig geführt worden ist. Eine nur entfernte, gewisse Erfolgsaussicht reicht nicht aus. Der Erfolg muß ebenso wahrscheinlich sein wie ein Mißerfolg.*“<sup>22</sup> Diese Feststellung der hinreichenden Erfolgsaussicht ist naturgemäß – was sich auch den Ausführungen des BFH, wonach die Vorhersage der Entscheidung eines Gerichts „riskant“ ist, ergibt – mit zahlreichen Unsicherheiten behaftet, setzt vertiefte Kenntnisse des Sachverhalts, des betroffenen Rechtsgebiets und des einschlägigen Prozeßrechts voraus, und wird in der täglichen Veranlagungspraxis Anstoß für viele Auseinandersetzungen geben.

Man wird den Ausführungen des BFH entnehmen müssen, daß wegen der großen Prognoseunsicherheit nur in krassen Fällen die steuerliche Berücksichtigung von Zivilprozeßkosten versagt werden darf. Die Einschränkung, wonach ein „Erfolg ebenso wahrscheinlich ist wie ein Mißerfolg“ ist mit der vorher ausgegebenen Prämisse, daß nur der mutwillig Agierende seine Kosten nicht abziehen können soll, nicht recht in Einklang zu bringen. Denn selbst wenn die Chancen schlechter als 50:50 stehen, was an sich schon schwer festzustellen ist, zumal wenn der Prozeß tatsächlich in der Regel bereits verloren sein wird, muß nicht zwingend „mutwilliges und leichtfertiges“ Handeln anzunehmen sein. Jedenfalls wird der Steuerpflichtige, der wegen der Kostentragungsregeln den Prozeß regelmäßig verloren haben wird, in der Diskussion über die Erfolgsaussichten eine strukturell schwache Position einnehmen. Es wird nach verlorenem Prozeß wohl schwer werden, den Veranlagungsbeamten, der ex ante zu entscheiden hat, davon zu überzeugen, daß die Erfolgsaussichten vorher überwogen.

Insoweit hat der BFH die ohnehin nur schwer mögliche systematische Bewältigung des § 33 EStG nicht befördert, was allerdings aufgrund der anfangs skizzierten Funktionsweise der Vorschrift als Ergänzung zu den allgemeinen Freibeträgen auch nur schwer möglich ist. Eine verlässliche Handlungsempfehlung für die Praxis stellt das Urteil des BFH leider nicht dar. Jedoch ist es dem Steuerpflichtigen natürlich unbenommen und anzuraten, im Rahmen der Steuererklärung die Prozeßkosten zunächst einmal abzuziehen. Er wird sich dadurch nicht schlechter stellen. Entweder erkennt das Finanzamt den Abzug an oder es erkennt nicht an, was nach der neuen Rechtsprechung den Weg zu den Finanzgerichten mit deutlich besseren Aussichten öffnet als bisher.

16 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1309, Tz. 13.

17 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1309, Tz. 14.

18 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1309, Tz. 15.

19 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1310, Tz. 17.

20 Heger in Blümich, EStG, § 33 Rn. 124.

21 Vgl. hierzu: Loschelder in Schmidt, EStG, 30. Auflage, § 33 Rn. 30.

22 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, DStR 2011, 1308, 1310, Tz. 17.

## Erfindervergütungen und beschränkte Steuerpflicht – typische (Gestaltungs-) Fragen in der Praxis

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht<sup>1</sup>

### I. Erfindervergütungen im nationalen Steuerrecht

Nicht selten wird der Steueranwalt mit der Frage von Erfindervergütungen und ähnlichen Einkünften aus der Überlassung von Rechten bzw. Nutzungsrechten befaßt. Da hierbei oft erhebliche Summen in Rede stehen, spielt oft auch die Frage der Besteuerung eine wichtige Rolle, welche ggf. schon bei der Vertragsgestaltung – sei es im Zusammenwirken mit einem Patentanwalt, sei es bei der Beratung „aus einer Hand“ – zu bedenken ist.

Betrachtet man zunächst das deutsche Steuerrecht für Steuerinländer, so können verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen. Wer berufsmäßig und selbständig solche Rechte erwirbt und Dritten überläßt, kann hierdurch insbesondere gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 EStG<sup>2</sup> oder als der klassische „Erfinder“ Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG<sup>3</sup> erzielen. Handelt es sich um eine bloß gelegentliche Tätigkeit, kommen auch Einkünfte aus sonstigen Leistungen i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG in Betracht. Insoweit kann es sich aber bei der echten Veräußerung auch um einen Sachverhalt handeln, der ausschließlich in der Vermögenssphäre liegt<sup>4</sup> und der nicht oder allenfalls im Rahmen eines vorherigen derivativen Erwerbs gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 2<sup>5</sup> im Rahmen von Spekulationsgeschäften zu steuerbaren Einkünften führt. Mit Blick auf internationale Sachverhalte ist allerdings anzumerken, daß nach deutschem Recht die meisten hier in Rede stehenden Rechte nicht „veräußert“ werden können, da sie untrennbar in der Person des Erfinders entstanden und mit diesem verknüpft sind. Übertragen werden können dementsprechend nur – wenn auch je nach dem Inhalt der Vereinbarung umfassende – Nutzungs- und Auswertungsrechte. Diese Sichtweise ist ausländischen Vertragspartnern oftmals fremd, da nach den dortigen Rechtsordnungen eine Vollrechtsübertragung unproblematisch möglich erscheint.

Der deutschen Sichtweise entspricht im steuerlichen Bereich § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG – der allerdings subsidiär zu etwaigen gewerblichen Einkünften oder von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit als freiberuflicher Erfinder, vgl. § 21 Abs. 3 EStG – Einkünfte aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zurechnet.

In der Praxis spielen auch speziell die sog. Arbeitnehmererfindervergütungen eine große Rolle. Bei einer nichtselbständigen Tätigkeit für einen Arbeitgeber hat der Arbeitnehmer unmittelbar auf der gesetzlichen Grund-

lage des Arbeitnehmererfindungsgesetzes einen Anspruch auf Vergütung – neben dem „normalen“ Arbeitslohn –, soweit der Arbeitgeber die Erfindung (unbeschränkt bzw. beschränkt) in Anspruch nimmt, was diesem freisteht und durch entsprechende Erklärung gegenüber dem Arbeitnehmer angezeigt wird. Darüber hinaus gibt es selbstverständlich oftmals auch außerhalb des zwingenden Anwendungsbereiches des Arbeitnehmererfindungsgesetzes oder ergänzend zu dem dortigen Regelungsbereich vertragliche Abreden über die Überlassung und Honorierung von Dienstleistungen und ähnlichen immateriellen „Erzeugnissen“ des Mitarbeiters. Gerade dort mag man geneigt sein, im Hinblick auf die nur eingeschränkte Steuerbarkeit der Übertragung von Rechten außerhalb der professionellen selbständigen Ebene entsprechend den oben skizzierten Leitlinien von einem selbständig zu beurteilenden, dabei aber im Ergebnis nicht steuerbaren Tatbestand auszugehen. Dem folgt jedoch die Finanzverwaltung unter weitgehender Billigung durch die Finanzrechtsprechung nicht. Vielmehr werden diese regelmäßig als (weiterer) Bestandteil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesehen.<sup>6</sup> Lediglich Urheberrechtliche Entschädigungen führen regelmäßig nicht zu Arbeitslohn, selbst wenn sie durch den Arbeitgeber gezahlt werden.<sup>7</sup>

Damit trifft den Arbeitgeber auch die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug. Da nach der Rechtsprechung des BFH trotz dieser grundsätzlichen Zuordnung und der oftmals tatsächlich über Jahre andauernden Entwicklung einer „Arbeitnehmererfindung“ zugleich davon ausgegangen wird, daß diese nicht primär die zeitlich andauernde Tätigkeit in diesem Zusammenhang abgelte, sondern hauptsächlich die einmalige Übertragung zur Verwertung, kommt es

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach.
- 2 Insbesondere beim sog. Rechtehandel oder bei originärer Hervorbringung im Rahmen einer im übrigen gewerblichen Tätigkeit.
- 3 Vgl. BFH IV 291/64, BStBl. III 1967, S. 310; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 30. A, § 22 Rz. 150.
- 4 Vgl. BFH XI R 26/02, BStBl. II 2004, S. 218; *Schmidt/Weber-Grellet*, a.a.O.
- 5 Vgl. für eine Internet-Domain FG Köln, EFG 2010, S. 1216.
- 6 BFH R 70/08, DStR E 2010, S. 139.
- 7 Vgl. ► BFH VI R 49/02, BStBl. II 2006, S. 917, m.w.N.; vgl. aber auch BFH VIII R 34/78, BStBl. II 1980, S. 114 zum Verzicht auf Abwehransprüche bei einem eingetragenen Warenzeichen.

regelmäßig auch nicht zu einer – ohnehin inzwischen nur noch sehr begrenzten – Begünstigung im Rahmen von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.<sup>8</sup>

Da Erfindervergütungen aber von Steuerpflichtigen insbesondere dann, wenn „Erfindungen“ nicht zum Kernbereich ihrer beruflichen Tätigkeit gehören, subjektiv als „außerordentliche Einkünfte“ angesehen werden, wird die diesbezügliche „Regelbesteuerung“ oft in besonderem Maße als mißlich empfunden. Aufgrund der strengen Regeln zu Abführungspflichten und der Haftung bei der Lohnsteuer besteht jedoch beim Arbeitgeber die verständliche Neigung, selbst in Zweifelsfällen zunächst einmal den (vollen) Lohnsteuerabzug auch insoweit vorzunehmen. Nach der jüngst in anderem Zusammenhang ergangenen Entscheidung des BFH<sup>9</sup>, nach der in rechtlichen Zweifelsfällen zur Vermeidung einer Steuerverkürzung ein Steuerabzug vorzunehmen ist und eine Klärung von Rechtsfragen erst im Einspruchsverfahren erfolgen soll, dürfte diese Tendenz eher zunehmen.

## II. Ausländische Erfinder

Das angesprochene Mißbehagen über die volle Versteuerung außerordentlicher Arbeitserfolge aufgrund besonderer geistiger Anstrengungen ist in noch stärkerem Maße bei Steuerausländern anzutreffen, die gerade in diesem Bereich aus ihrem Heimatland ein anderes Steuerregime bei der Behandlung von Erfindungen u.ä. Sachverhalten bis hin zur völligen Steuerfreiheit gewohnt sind. Auch bei zunächst in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erfindern stellt sich oft die Frage, ob nach einem Wegzug ins Ausland eine steuerlich günstigere Behandlung ggf. nach dem Steuerrecht des neuen Wohnsitzstaates erreicht werden kann. Gerade bei intellektuellen „high-potentials“ ist eine örtliche Mobilität besonders ausgeprägt; auch wirtschaftlich bestehen hier öfters größere Spielräume für den Aufbruch zu neuen Ufern oder für eine zeitweilige Auszeit im Ausland. Schließlich werden derartige Vergütungen auch oft jährlich wiederkehrend bemessen und ausgezahlt, so daß auch im Ruhestand oft noch erhebliche Zuflüsse zu verzeichnen sind.

### 1. Behandlung als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

Unterstellt man, daß bei dem betreffenden Erfinder (auch bei der Anlegung bei der strengen und bisweilen unterschätzten Maßstäbe – wie einige prominente Fälle aus jüngster Zeit zeigen –) ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland nicht (mehr) vorliegt, liegt gemäß § 1 Abs. 4 EStG vorbehaltlich in diesem Zusammenhang kaum interessierender Sonderfälle eine lediglich beschränkte deutsche Einkommensteuerpflicht vor. Diese bezieht sich auf inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG liegen sie vor, wenn die entsprechende Erfin-

dung einer inländischen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung zugeordnet wird oder im Rahmen der gewerblichen oder selbständig freiberuflichen Tätigkeit verwertet wird oder worden ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit). Daneben kommen auch – subsidiär – wiederum Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG aus Vermietung und Verpachtung in Betracht, wobei aber wiederum entweder das Recht selbst im Inland belegen sein muß oder die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte Voraussetzung ist. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG kommt als Anfangtatbestand beschränkt steuerpflichtige Einkünfte insoweit wiederum die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen etc. in Betracht, soweit diese im Inland genutzt werden oder worden sind.

Diese Regelung ist sehr umfassend und trifft fast alle typischen Erfindervergütungen. Sie ist zwar – auch – subsidiär im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Insoweit ist der Regelungsgehalt des § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) EStG aber ähnlich, da als Anknüpfungstatbestand eine im Inland ausgeübt oder verwertete Arbeit auch dann ausreicht, wenn diese in der Vergangenheit lag („... oder worden ist“). Die deutsche beschränkte Steuerpflicht betrifft damit fast alle Vergütungen für selbständig oder unselbständig hervorgebrachte Erfindungen, soweit diese noch in irgendeinem sachlichen Zusammenhang mit dem Inland stehen oder zumindest einmal gestanden haben.

### 2. Ergänzende Anwendungen des Außensteuergesetzes

Bei einem Wohnsitzwechsel in ein niedrig besteuertes Ausland muß der Erfinder überdies allgemein die Regelung gemäß § 2 Außensteuergesetz beachten. Wenn er wesentliche wirtschaftliche Interessen i.S.v. § 2 Abs. 3 AStG im Inland unterhält, unterliegt seine Erfindervergütung auch dann noch 10 Jahre lang der deutschen Besteuerung, wenn nach allgemeinen Kriterien die Erfindervergütung nicht (mehr) beschränkt steuerpflichtig wäre.

In Anwendungsbereich des AStG ist auch die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft zur Verwertung der (vormals) deutschen Erfindung im Sinne der steuerlichen Gestaltung regelmäßig nicht zielführend, da regelmäßig eine Zwischengesellschaft aufgrund der Anwendung von § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a) vorliegen wird.

8 Vgl. BFH VI R 43/00, DStRE 2005, S. 572.

9 BFH I R 98/09 DB 2011, S. 451, zum zweifelhaften Abzug von Kapitalertragsteuer bei einer Stiftung.

### III. Erfindervergütungen und Doppelbesteuerungsabkommen

Differenzierter wird das Bild jedoch, wenn der Erfinder in einem DBA-Staat ansässig ist oder wird. Bei der doppelsteuerrechtlichen Qualifizierung ist zu differenzieren: Werden Rechte entgeltlich voll übertragen, so kann – außerhalb von Unternehmensgewinnen i. S. v. Art. 7 OECD-MA – eine Veräußerung von Vermögen im Sinne des Art. 13 OECD-MA vorliegen.<sup>10</sup> Dies wird allerdings nach deutschem Rechtsverständnis aus den oben genannten Gründen nur selten der Fall sein. In Zweifelsfällen soll darauf abzustellen sein, ob das größere wirtschaftliche Gewicht auf der vollen Rechtsübertragung oder der Nutzungsüberlassung i. S. v. Art. 12 OECD-MA liegt.<sup>11</sup> Gemäß Art. 13 OECD-MA führt jedoch die Veräußerung beweglichen Vermögens, soweit dies nicht zu einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im anderen Abkommensstaat gehört, regelmäßig zu einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Geht man nicht von einer Veräußerung aus einer deutschen Betriebsstätte oder festen Einrichtung in Deutschland heraus aus oder ist (im Wegzugsfall) nicht zum Zeitpunkt der Ansässigkeit in Deutschland bereits von einem Fall der – seltenen – Vollrechtsübertragung auszugehen, ist abkommensrechtlich die Erfindervergütung der deutschen Besteuerung entzogen, wenn man sie unter Art. 14 OECD-MA subsumiert. Wird die Vergütung – wie nach deutschem Verständnis meistens für die Nutzungsüberlassung des Rechtes gewährt, führt Art. 12 OECD-MA zu einem ähnlichen Ergebnis. Vorbehaltlich einer Zuordnung zu einer Betriebsstätte in Deutschland sind die Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers zu besteuern und damit der deutschen Besteuerung entzogen.

Streitig ist allerdings die Frage, unter welchen Art. Arbeitnehmererfindervergütungen ungeachtet der deutschen Zurechnungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i. S. v. § 19 EStG abkommensrechtlich zu subsumieren sind. Folgt man der deutschen Betrachtung, müsste konsequenterweise Art. 15 OECD-MA einschlägig sein. Allerdings würde dieser nur dann zu einem deutschen Besteuerungsrecht führen, wenn die Arbeitnehmervergütung mit einer Tätigkeit im Zusammenhang stünde, die in Deutschland „ausgeübt“ würde. Da aber – siehe oben – Arbeitnehmererfindungen nach der Rechtsprechung des BFH gerade kein (weiteres) Entgelt für die konkrete Tätigkeit sein sollen, anlässlich derer die entsprechende Erfindung hervorgebracht wurde, scheidet es in der Konsequenz auch am Merkmal der „Ausübung“ in Deutschland in diesen Fällen.<sup>12</sup> Selbst wenn man bei einem früheren Arbeitsverhältnis schließlich noch eine Einordnung unter Ruhegehaltsbezüge i. S. d. Art. 18 OECD-MA in Betracht zöge<sup>13</sup>, würde dies stets zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat führen. Dementsprechend kann es kein deutsches Besteuerungsrecht geben, wenn der entsprechende Arbeitnehmer nicht mehr in Deutschland ansässig ist und die Erfindung im Rahmen einer früheren

Tätigkeit in Deutschland hervorgebracht hatte.<sup>14</sup> Entsprechendes müsste eigentlich konsequenterweise auch dann gelten, wenn der ausländische Arbeitnehmer nach wie vor bei dem deutschen Unternehmen (im übrigen) beschäftigt ist. Die Vergütung würde sich auch dann nicht auf eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit beziehen, da ja nicht die Arbeitsleistung in Deutschland entgolten wird. Dies ist aber – soweit ersichtlich – noch nicht entschieden.

### IV. Einschränkungen in Sonderfällen

Manche Doppelbesteuerungsabkommen sehen allerdings spezielle Regelungen vor, die jedenfalls im Falle eines Wegzuges den dann im Ausland ansässigen Erfinder jedenfalls zeitweilig noch an die deutsche Besteuerung binden können, auch soweit ihm die Vergütung bzw. Vergütungsbestandteile erst nach dem Wegzug zufließen. So sieht z. B. Art. 4 Abs. 4 des DBA Deutschland-Schweiz eine im weiteren Sinne an den Vorschriften des deutschen AStG orientierte überdachende Besteuerung vor, nach der im Jahre des Wegzugs und in den folgenden fünf Jahren aus der Bundesrepublik Deutschland stammende Einkünfte – auch – noch dort besteuert werden können, ungeachtet des schweizerischen Besteuerungsrechts. Aus deutscher Sicht findet dabei lediglich eine Anrechnung der Besteuerung in der Schweiz statt. Eine derartige Regelung macht in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich den Wegzug des ursprünglich unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtigen Erfinders steuerlich unattraktiv, was gerade in den Fällen bedacht werden sollte, in denen die Erfindervergütungen einen Ruhestand im Ausland sicherstellen sollen und/oder wegen des entsprechenden Alters eine Rückkehr nach Deutschland nicht ausgeschlossen werden kann. Eine derartige überdachende Besteuerung kann allerdings ggf. durch die Inanspruchnahme von Rückausnahmen verhindert werden. So sieht Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA Deutschland-Schweiz vor, daß im Falle der Ausübung einer echten unselbständigen Arbeit in der Schweiz für einen Arbeitgeber, mit dem ansonsten keine wirtschaftliche Verbundenheit besteht, lediglich das allgemeine DBA-Recht mit den vorstehend bereits beschriebenen Alternativen zur Anwendung kommt. Nach einem Urteil des BFH<sup>15</sup> soll diese Rückausnahme auch dann gelten, wenn kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang

10 *Wassermeyer, Debatin/Wassermeyer*, Kommentar Doppelbesteuerung, Art. 12 OECD-MA, Rz 11; vgl. auch FG München I 249/49, EFG 1983, S. 353, welches zur Steuerfreiheit der Vollrechtsübertragung insgesamt kommt.

11 *Wassermeyer*, a. a. O., Art. 15 OECD-MA, Rz. 65.

12 ►► BFH, I R 70/08, DStRE 2010, S. 139.

13 So *Kempermann* in *Flick/Wassermeyer/Kempermann*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 12, Rz. 4.

14 So BFH, a. a. O., S. 141.

15 Urteil vom 19.10.2010, I R109/09.

zwischen dem Umzug und der Aufnahme der nichtselbständigen Beschäftigung in der Schweiz besteht, soweit die Kausalbeziehung nachweisbar ist.

## V. Fazit

Deutsche Erfinder haben es steuerlich schwer. Ihre oft außerordentliche Anstrengung und Kreativität wird steuerlich nicht honoriert. Sowohl als unbeschränkt Steuerpflichtige sowie auch nach deutschem Außensteuerrecht tritt in

fast allen Fällen eine Regelbesteuerung der insoweit bezogenen Einkünfte ein. Dies gilt sowohl bei gelegentlicher wie berufsmäßiger – und dort sowohl selbständiger wie unselbständiger – Erfindertätigkeit. Entsprechendes gilt bei Anwendung des deutschen Außensteuerrechts außerhalb des Anwendungsbereichs von Doppelbesteuerungsabkommen. Wenn diese allerdings anwendbar sind, ist im Regelfall sowohl der originär ausländische wie auch der ins Ausland verzogene deutsche Erfinder von der deutschen Besteuerung freigestellt, unabhängig von der Qualifikation der entsprechenden Vergütung im Einzelfall.

## Zweifelsfragen der „neuen“ Selbstanzeige

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald\*

### I. Einführung

Im vergangenen Jahr war eine heftige Diskussion über Sinn und Zweck der Selbstanzeige geführt worden.<sup>1</sup> Es wurde gar ihre Streichung gefordert.<sup>2</sup> Am Ende der Diskussion stand ein Gesetzesbeschluß des Bundestages, mit dem nach Zustimmung des Bundesrates §371 AO mit Wirkung vom 03.05.2011<sup>3</sup> gründlich umgestaltet und durch eine weitere Vorschrift (§398 a AO) ergänzt wurde. Konsequenz der relativen Eile des Gesetzgebers ist der Umstand, daß die Terminologie sehr differiert: §371 Abs. 1 AO spricht von einem „Wer“, der berichtet, §371 Abs. 2 AO erwähnt bei der Sperrwirkung nur „Täter“, §371 Abs. 3 AO spricht von einem „an der Tat Beteiligten“<sup>4</sup> und §398 a AO führt nur den „Täter“ an. Solche Verwerfungen gab es teilweise schon in der alten Fassung, ohne daß man daraus größere Konsequenzen gezogen hätte.<sup>5</sup>

Eine Selbstanzeige ist nach der Neuregelung nur noch wirksam, wenn sie umfassend alle unverjährten Hinterziehungen einer bestimmten Steuerart korrigiert. Die Sperrwirkung der Außenprüfung beginnt nicht erst mit dem Erscheinen des Prüfers, sondern bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Gesperrt ist dann für alle unverjährten Hinterziehungen dieser Steuerart. Überdies ist für Selbstanzeigen bei Verkürzungen großen Ausmaßes lediglich eine (zwingende) Einstellung des Strafverfahrens möglich, die freilich davon abhängt, daß der „Täter“ einen „Geldbetrag“ i. H. v. 5 v. H. der verkürzten Steuer zahlt. Die Neuregelung verstärkt die restriktive Tendenz, die sich in einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs<sup>6</sup> bereits angedeutet hatte.

Im Folgenden wird es unternommen, zunächst einmal einige Aspekte des Gesetzgebungsverfahrens zu skizzieren,

bevor auf Konsequenzen und offene Fragen der Neuregelung eingegangen wird.

### II. Die Gesetzgebungsgeschichte als Schlüssel zum Verständnis

Die Diskussion in der Folge des Ankaufs von Daten-CDs und einer „Welle“ von Selbstanzeigen<sup>7</sup> ist vom Verfasser bereits im vergangenen Jahr beschrieben worden.<sup>8</sup>

1. Der Regierungsentwurf<sup>9</sup> bzw. der Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP<sup>10</sup> forderte noch für den

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

1 Vgl. Joecks steueranwaltsmagazin 2010, 144.

2 Vgl. BT-Drucks. 70/4011.

3 Gesetz v. 28.04.2011, BGBl. I S. 676.

4 Was nach § 28 Abs. 2 StGB Täter und Teilnehmer umfaßte.

5 Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl. 2009, § 371 Rn. 177; Müko-StGB/Kohler § 371 AO Rn. 199; Grötsch, *Persönliche Reichweite der Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 AO unter besonderer Berücksichtigung von Personen- und Kapitalgesellschaften*, 2003, S. 143 f., 166.

6 BGH wistra 2010, 304; dazu Bittmann NJW 2010, 2149; Heuel AO-StB 2010, 246; Spatscheck/Willems steueranwaltsmagazin 2010, 162; Wessing/Biesgen NJW 2010, 2689.

7 Vgl. Spatscheck/Höll AG 2011, 331.

8 Joecks steueranwaltsmagazin 2010, 144; siehe auch Füllsack/Bürger BB 2011, 1239.

9 BT-Drucks. 17/4802.

10 BT-Drucks. 17/4182.

Abs. 1 schlechthin, daß jemand „die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt“, und differenzierte nicht nach Steuerarten. Die bei der Anhörung im Finanzausschuß am 21.02.2011 thematisierte Konsequenz: Wer für die Jahre 2005 bis 2009 erstmals Erklärungen für Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer einreicht und dabei übersieht, daß er im Jahr 2005 seiner Freundin ein Collier geschenkt hat, das zur Schenkungssteuer führte, hätte keine wirksame Selbstanzeige erstattet. Dies ist nicht Gesetz geworden.

2. Streit gab es um die Frage der „wiederholten“ Selbstanzeige. Im Regierungsentwurf bzw. Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP war noch eine Nummer 3 vorgesehen, nach der es eine Sperrwirkung geben sollte, wenn die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ihrerseits unrichtige/unvollständige Angaben enthielt und der Täter dies wußte oder damit rechnen mußte. Der Bundesrat wollte der Selbstanzeige die Wirksamkeit absprechen, wenn bereits vorher Angaben nach Abs. 1 oder §378 Abs. 3 Satz 1 AO berichtigt worden waren. Beides ist so nicht Gesetz geworden. In Abs. 3 war ein Zuschlag von 5% auf die hinterzogenen Steuern vorgesehen. Letzteres führte zu der Frage, ob es sich hier um eine steuerrechtliche Regelung mit der Folge handelte, daß die Zustimmungspflicht des Bundesrates im Raum stand. Geschaffen wurde dann der „Geldbetrag“ nach §398 a Nr. 2 AO.

3. Klar wurde im Rahmen der Anhörung im Bundestag am 21.02.2011, daß den Abgeordneten insbesondere ein Typus von Steuerhinterziehern vor Augen stand: Der Liechtenstein- oder Schweiz- Anleger, der, durch den Ankauf von Daten-CDs aufgeschreckt, nunmehr Selbstanzeige erstattet, aber nur für die Bank, die nach Zeitungsmeldungen betroffen ist. Andere Quellen in der Schweiz, Liechtenstein oder Luxemburg scheint er bewußt zu verschweigen. Diesem „Taktieren“ wollte man mit dem Gesetzentwurf entgegen-treten.<sup>11</sup>

Tatsächlich gibt es keine empirischen Belege für ein solches sukzessives Erstaten von Selbstanzeigen, also eine „Salamitaktik“. Im Gegenteil hat die Anhörung im Finanzausschuß gezeigt, daß etwa in Rheinland-Pfalz nach einer Vielzahl von Selbstanzeigen und strafbefreienden Erklärungen in der ersten Hälfte der letzten Dekade kaum Personen nunmehr Selbstanzeigen erstatten, die bereits früher einzelne Einkunftsquellen offenbart hatten.<sup>12</sup> Es ist also eine pure Vermutung des Gesetzgebers, daß es solch ein Verhalten gibt. Wegen der Fixierung auf diese Anleger wurde auch völlig ausgeblendet, daß die Erscheinungsformen von Steuerhinterziehung völlig unterschiedlich sind; Konsequenzen hat dies insbesondere für Hinterziehung von Umsatzsteuern in großem Ausmaß (unten V.).

Eigentlich war in der Folge der Sitzung des Finanzausschusses am 21.12.2011 schon eine Befassung des Bundestages in der nämlichen Woche geplant. Offenbar unter dem Eindruck der massiven Kritik in der Anhörung wurde der Tagesordnungspunkt vertagt. Zur nächsten Sitzung des Fi-

nanzausschusses lag dann eine Formulierungshilfe der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP vor, die dann nahezu unverändert in die Beschlußempfehlung des Finanzausschusses einging. Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses<sup>13</sup> nahmen entsprechend einen Teil der Einwände aus der Anhörung auf. Insbesondere hatte man versucht, die drohende Zustimmungspflicht des Bundesrates im Hinblick auf einen „Strafzuschlag“ zu vermeiden. Eine entsprechende Regelung wurde in §398 a Nr. 2 AO eingestellt. Von der Zahlung des Strafzuschlages hängt es ab, ob es bei Hinterziehungen von über 50.000 EUR zu einer (zwingenden) Einstellung des Strafverfahrens kommt oder nicht.

Nicht gelöst wurde das Problem der Teilselbstanzeige dergestalt, daß jemand unvorsätzlich, also guten Gewissens, nicht sämtliche „Sünden der Vergangenheit“ korrigierte.<sup>14</sup>

### III. Die positiven Voraussetzungen der „neuen“ Selbstanzeige

1. Nach dem seit 03.05.2011 geltenden Recht führen Teilselbstanzeigen nicht mehr zur Straffreiheit. Eine entsprechende Rechtsprechungsänderung durch eine Entscheidung des 1. Strafsenats vom 20.05.2010<sup>15</sup> war durch eine Regelung in Art. 97 §24 EGAO „suspendiert“ worden. Insofern haben wir im Hinblick auf unvollständige Selbstanzeigen eine Rechtslage, bei der es um Tage geht. Bis zum 28.04.2011 galt kraft gesetzlicher Anordnung die Linie der alten Rechtsprechung, daß also eine Selbstanzeige, die nicht sämtliche Mängel der Vergangenheit für einen Besteuerungszeitraum und eine Steuerart korrigiert, soweit wirksam ist, wie sie reicht. Für die Zeit zwischen dem 28.04.2011 (Gesetzesbeschluß) und dem Inkrafttreten der Vorschrift am 03.05.2011 gilt die Rechtsprechung des 1. Strafsenats vom 20.05.2010. Da der BGH in dieser Entscheidung das Wort „soweit“ i.S.v. „wenn“ versteht, kommt es für die Vollständigkeit oder Unvollständigkeit nicht etwa auf sämtliche unverjährte Jahre an, sondern auf eine konkrete Steuerart und einen konkreten Besteuerungszeitraum. Wer nur die Jahre 2007 bis 2009 (jeweils vollständig) korrigiert und das Jahr 2006 bewußt nicht offenbart, hat immerhin Straffreiheit für die Jahre 2007 bis 2009 erlangt.

<sup>11</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/4182 S. 5 f.

<sup>12</sup> Vgl. die Stellungnahme von *RD Klaus Hermann*, OFD Koblenz, zur Anhörung des Finanzausschusses am 21.02.2011, herunterzuladen über [http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoe-rungen/2011/042/Stellungnahmen/15-Oberfinanzdirektion\\_Koblenz.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoe-rungen/2011/042/Stellungnahmen/15-Oberfinanzdirektion_Koblenz.pdf).

<sup>13</sup> 7. Ausschuß; BT-Drucks. 17/5067 (neu).

<sup>14</sup> Dazu unter III. 1. b).

<sup>15</sup> Fn. 4.

Dies ist mit dem Inkrafttreten der Neuregelung anders. Nunmehr verlangt das Gesetz, daß der Anzeigerstatter „zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt“. Daß der Gesetzgeber nicht unbedingt wußte, was er damit regelt, zeigt die Begründung in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses.<sup>16</sup> Dort wird davon gesprochen, daß unvollständige Selbstanzeigen nicht zum „Abschluß von Verfahren“ führten. Dabei hat man erkennbar nur die Regelung in § 398 a AO im Blick, weil es ansonsten um Straffreiheit geht. Allerdings wird auch in der nämlichen Drucksache davon gesprochen, daß die Steuer nebst angefallenen Zinsen nachentrichtet worden sein müßte.<sup>17</sup> Im Gesetzeswortlaut kommt dies nun überhaupt nicht zum Ausdruck, wengleich es konsequent gewesen wäre. Auch die Nachzahlungspflicht in Abs. 3 nimmt keinen Bezug auf die Zahlung von Hinterziehungszinsen.

a) Zweifelhaft ist, wie man den Begriff der „unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart“ verstehen soll. Angesichts der fiskalischen Denkweise des Gesetzgebers und des Ziels, mit Hilfe einer „Lebensbeichte“ Steuerehrlichkeit für die Zukunft zu schaffen, liegt es nicht fern, für den Begriff des Verjährtseins nicht auf die Strafverfolgungsverjährung nach §§ 78 ff. StGB abzustellen, sondern auf die Regeln über die Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO. Andererseits ist in Abs. 1 nicht von unverjährten Steueransprüchen die Rede, sondern von unverjährten Steuerstraftaten, so daß es nur auf die Strafverfolgungsverjährung ankommen kann.<sup>18</sup>

In der Zukunft wird insofern durch die vor einiger Zeit erfolgte Änderung des § 376 AO Unsicherheit in die Selbstanzeige getragen. Nach § 376 Abs. 1 AO, eingefügt mit Wirkung vom 25. 12. 2008 durch das JStG 2009,<sup>19</sup> beträgt die Verjährungsfrist in den Fällen des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO zehn Jahre. Insbesondere für die besonders schweren Fälle in Nummer 2 bis 4 ist auch eine Anknüpfung an solche Taten denkbar, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der veränderten Verjährungsfrist zum 25. 12. 2008 ihrerseits noch nicht verjährt waren.<sup>20</sup> Sollte ein solcher Fall denkbar sein, muß gegebenenfalls eine Aufdeckung auch länger zurückliegender Sachverhalte erfolgen. In der Zukunft wird die Problematik sich insbesondere im Hinblick auf Steuerhinterziehungen großen Ausmaßes beziehen. Dabei wird die Regelung erst relevant, wenn Taten nach dem 31. 12. 2007 unter Zugrundelegung der normalen Verjährungsfrist von fünf Jahren verfolgungsverjährt wären.

b) Namentlich die unbewußt unvollständigen Selbstanzeigen werden in der Praxis zu Problemen führen und gegebenenfalls zu Reaktionen der Finanzverwaltung führen, die bekanntlich dazu neigt, im Erlaßweg selbst Straftatbestände zu modifizieren. Das Gesetz regelt den Fall nicht.

**Beispiel:** Der Täter korrigiert Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 2006 bis 2009 guten Gewissens und übersieht, daß er im Jahre 2006 eine opulente

private Feier (Kosten brutto: 10.000 EUR) bewußt als Betriebsausgabe gebucht hatte. Nach dem Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO sind seine Selbstanzeigen nicht wirksam.

Die Problematik war in der Anhörung thematisiert worden, ohne daß eine Regelung erfolgt wäre. Reagiert hat man lediglich im Hinblick auf die Sperrgründe des § 378 Abs. 3 AO. „Die Koalitionsfraktion habe betont, daß auch die unbewußt unvollständige Selbstanzeige zur Straffreiheit führen solle. Damit komme man einem Petitem aus der Praxis nach, in der es z. B. öfter zu einer vorher nicht absehbaren Korrektur einer Umsatzsteuervoranmeldung kommen könne. Um das Gewollte klarzustellen, haben die Koalitionsfraktionen eine Änderung von § 378 Abs. 3 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) vorgelegt und dem im Gesetzentwurf formulierten Komplettverweis auf den neu zu fassenden § 371 AO zurückgenommen. Wie im geltenden Gesetz solle die Straffreiheit an die Verpflichtung zur Zahlung der hinterzogenen Steuern geknüpft werden. Die Formulierungen würden lediglich sprachlich an die Formulierung von § 371 AO angepaßt.“<sup>21</sup>

In der Anhörung des Finanzausschusses am 21. 02. 2011 war namentlich von seiten der Industrie darauf hingewiesen worden, daß die Korrektur von Voranmeldungen gegebenenfalls mehrfach erfolgen müsse. Dem wollte man offenbar dadurch Rechnung tragen, daß § 378 Abs. 3 AO nicht – wie ursprünglich vorgesehen – die Sperrwirkungsgründe des § 371 Abs. 2 AO n. F. übernimmt. Im Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO findet sich eine solche Restriktion aber nicht. Sie mag als Motiv des Gesetzgebers aber vielleicht dazu führen, zu erwägen, marginale Abweichungen, die für sich genommen zu einer Anwendung des § 398 AO, § 153 StPO drängten, für unschädlich zu halten.<sup>22</sup>

2. Auch die Nachzahlungspflicht nach § 371 Abs. 3 AO ist umgestaltet worden. Ein einziges Wörtchen hat sich geändert: Das „soweit“ wurde durch ein „wenn“ ersetzt. Die Konsequenzen sind scheinbar massiv. Wer für die nichtverjährten Taten einer Steuerart Berichtigungserklärungen abgibt, aber nicht in der Lage ist, sämtliche so verkürzten Beiträge zu entrichten, erlangt offenbar keine Straffreiheit.

16 BT-Drucks. 17/5067 (neu) S. 21.

17 BT-Drucks. 17/5067 (neu) S. 22.

18 Vgl. BT-Drucks. 17/5057 S. 24; BT-Drucks 17/5067(neu) S. 21; Beyer AO-StB 2011, 119, 120; Hunsmann NJW 2011, 1482, 1483; Prowatke/Felten DStR 2011, 899, 900.

19 Vom 19. 12. 2008, BGBl. I, 2794.

20 Vgl. Franzen/Gast/Joecks § 376 Rn. 14 e.

21 BT-Drucks. 17/5067 (neu) S. 20.

22 Vgl. BT-Drucks. 17/5067 S. 21: „nicht auf Euro und Cent genau“; Beyer AO-StB 2011, 119, 120; Hechtner DStZ 2011, 265; Heuel/Beyer AO-StB 2011, 315; Prowatke/Felten DStR 2011, 899; siehe auch Adick HRRS 2011, 197, 199. Der Berichterstatter, MdB Manfred Kolbe, sprach im Plenum davon, „Bagatellabweichungen“ seien nach wie vor möglich; PlenProt 17/96 S. 10953.

**Beispiel:** Selbstanzeige für die Jahre 2005 bis 2009, die Einkommensteuer und dort Kapitaleinkünfte betreffen. Leider genügt das Geld nur für die Bezahlung der Beträge der Jahre 2006 bis 2008.

Man mag die Änderung des „soweit“ in ein „wenn“ im Rahmen der Selbstanzeigeerklärung nachvollziehen mögen, wenn es um (partielle) ‚Lebensbeichten‘ geht. Daß aber eine Zahlung sämtlicher verkürzter Beträge die Straffreiheit insgesamt bestimmen soll, drängt sich nicht ohne weiteres auf. Fraglich ist zudem, ob eine solche Auslegung zwingend ist. Während Abs. 1 von allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart spricht, ist in Abs. 3 von dem „an der Tat Beteiligten“ die Rede. Die Tat bestimmt sich bekanntlich nach ständiger Rechtsprechung nach Steuerart und Besteuerungszeitraum.<sup>23</sup> Der Wortlaut des Abs. 3 läßt durchaus eine Auslegung zu, wonach in Verbindung mit Abs. 1 eine wirksame Selbstanzeige zwar die Offenbarung aller Mängel nicht verjährter Zeiträume einer Steuerart voraussetzt, die strafbefreiende Wirkung durch Zahlung aber gegebenenfalls jahres-, also tatbezogen ist und damit differenziert betrachtet werden kann.<sup>24</sup> Möglich wäre also dann, für einen Teil der Jahre Straffreiheit zu erlangen. Für eine solche Lösung spricht auch, daß die Attraktivität der Selbstanzeige sonst deutliche Einbußen erlangt, wenn in der Beratungssituation nicht abschätzbar ist, welche Nachzahlungsbeträge auf den Selbstanzeigeerstatte zukommen und ob die Finanzierung gesichert ist. Das „wenn“ bezieht sich also auf den einzelnen Veranlagungszeitraum – Straffreiheit erlangt für das jeweilige Jahr nur, wer vollständig bezahlt.

Im übrigen bleibt es im Hinblick auf die Nachzahlungspflicht bei der seit 1977 geltenden Rechtslage. Für die Pflicht zur Nachzahlung kommt es nicht auf die Steuerschuldnerschaft an, sondern darauf, ob der Betreffende die „Steuer zu seinen Gunsten“ hinterzogen hat. Dementsprechend wird ein angestellter GmbH-Geschäftsführer, der keine gewinnabhängigen Vergütungen erhält und insofern von den Verkürzungen nicht profitiert hat, Straffreiheit auch dann erlangen, wenn es nicht zu einer Nachzahlung kommt.<sup>25</sup> Eine andere Frage ist, ob seine Straffreiheit davon abhängt, daß er einen Strafzuschlag zahlt (§ 398 a Nr. 2 AO).

#### IV. Die neuen „Sperrgründe“

Mit der Neuregelung wurden die Gründe, die zu einer Sperre der Wirksamkeit der Selbstanzeige führen, deutlich erweitert. Dies betrifft zum einen die Außenprüfung, zum anderen den Umstand, daß in Konsequenz der Nacherklärung aller „unverjährten Steuerstraftaten“ das Vorliegen eines Sperrgrundes für auch nur eines der betroffenen Jahre zur Sperre für sämtliche unverjährten Hinterziehungen einer Steuerart führt. Der dahingehende Eingangssatz der Nummer 1 ist leicht zu überlesen.<sup>26</sup>

1. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO genügt es nunmehr, daß dem Täter oder seinem Vertreter eine Prüfungsanord-

nung nach § 196 AO bekanntgegeben worden ist. Verfehlt wäre die Annahme, wie nach dem bisherigen Verständnis sei nur die Steuerart und der Besteuerungszeitraum gesperrt, der Gegenstand der Prüfungsanordnung war.<sup>27</sup> Aus dem Eingangssatz des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO ergibt sich – wengleich sprachlich verunglückt – deutlich, daß der Eintritt einer Sperrwirkung nach Nr. 1 a) bis c) für einzelne Zeiträume, in denen eine Steuerhinterziehung begangen wurde, eine solche für alle unverjährten Zeiträume dieser Steuerart herbeiführt.<sup>28</sup> Es genügt, daß irgendeine unverjährte Steuerstraftat mittelbar Bezugsgegenstand einer Prüfungsanordnung war.

**Beispiel:** Anordnung der Außenprüfung für Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer für die Jahre 2007 bis 2009. Nach bisherigem Verständnis blieb eine strafbefreiende Selbstanzeige für davor und danach liegende Zeiträume sowie andere Steuerarten möglich. Nach der Neuregelung ist ersteres ausgeschlossen. Es bleibt nur noch die Möglichkeit der Selbstanzeige für andere, nicht zum Gegenstand der Außenprüfung gemachte Steuerarten.

Ob es noch ein „Selbstanzeige-Fenster“ zwischen Eingang der Prüfungsanordnung und eigentlicher Prüfung gibt, hängt zunächst davon ab, ob mit Postzustellungsurkunde zugestellt wird – dann ist die Sperrwirkung unmittelbar eingetreten. Wird mit einfachem Brief übersandt, stellt sich die Frage nach der Geltung der Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 AO.<sup>29</sup> Daß die Bekanntgabe als solche nicht strafrechtlich „fingiert“ werden darf, liegt auf der Hand.

2. In § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO kommt es nach dem bisherigen Recht darauf an, daß dem Täter oder seinem Vertreter die Verfahrenseinleitung „wegen der Tat“ bekannt gegeben worden ist. Nun genügt es, wenn dem Täter oder seinem Vertreter schlechthin die Einleitung bezüglich einer der unverjährten Steuerstraftaten bekanntgegeben worden ist. Hieraus darf man nicht schließen, daß die Einleitung des Strafverfahrens wegen irgendeiner unverjährten Steuerstraftat jegliche Selbstanzeige sperrt.

**Beispiel:** Einleitung eines Strafverfahrens wegen Hinterziehung von Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte für die Jahre 2007 – 2009. Eine Selbstanzeige bezüglich einer Hinterziehung von Einkommensteuer 2006 wäre dann nicht mehr möglich, bezüglich der Verkürzung von Schen-

23 Vgl. nur BGH wistra 2000, 346; *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 180.

24 Ebenso *Hechtner* DStZ 2011, 265, 270.

25 Vgl. nur *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 100 m.w.N.

26 Vgl. *Prowatke/Felten* DStR 2011, 899, 900; *Geuenich* NWB 2011, 1050

27 So aber *Prowatke/Felten* DStR 2011, 899, 900; *Geuenich* NWB 2011, 1050; siehe auch *Hunsmann* NJW 2011, 1482, 1485, den Umfang der Sperrwirkung weiterhin nach den in der Prüfungsanordnung enthaltenen Steuerarten und Zeiträumen bemessen will.

28 *Füllsack/Bürger* BB 2011, 1239, 1242.

29 Vgl. *Adick* HRRS 2011, 197, 200; *Füllsack/Bürger* BB 2011, 1239; *Wulf/Talaska* PStR 2011, 175, 179.

kungsteuer wäre sie selbst für die Jahre 2007 – 2009 nicht nach Abs. 2 Nr. 1 b) gesperrt.<sup>30</sup>

Problematisch ist der Fall, daß der Bezug zu „eigenen“ Steuern zunächst fehlt. Wird gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Rahmen der von ihm beherrschten GmbH (Körperschaft- und Gewerbesteuer) eingeleitet und die Verfahrenseinleitung bekanntgegeben, kann dies nicht ohne weiteres bedeuten, daß er für seine persönliche Einkommensteuer keinerlei Selbstanzeige mehr erstatten kann. Eine andere Frage ist, ob insofern bereits eine Tatentdeckung gegeben ist, weil dann die Sperre nach Nummer 2 eingreift.

3. Die Regelung in §371 Abs. 2 Nr. 1 c) AO ist nur scheinbar neu; sie gibt letztlich den Inhalt dessen wieder, was bisher in §371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO geregelt war. Insofern müßte auch die hierfür erarbeitete Auslegung Geltung beanspruchen. Die Sperrwirkung hängt dann davon ab, welche Taten vom Ermittlungswillen der Ermittlungspersonen umfaßt waren.<sup>31</sup> Ob diese Rechtsprechung des 5. Strafsenats<sup>32</sup> nach dem Wechsel der Zuständigkeit zum 1. Strafsenat allerdings für die Zukunft Bestand haben wird, mag bezweifelt werden. Möglich wäre auch, entscheidend darauf abzustellen, ob sich durch die konkreten Ermittlungshandlungen das Entdeckungsrisiko so erhöht hat, daß die Selbstanzeige des Betroffenen nicht mehr als autonome Entscheidung begriffen werden kann, sondern als Reaktion auf das gesteigerte Entdeckungsrisiko.

4. Für die Nummer 2 ist die Änderung schon bei einem ersten Lesen deutlich: Während früher „die Tat“ entdeckt sein mußte, genügt es jetzt, daß „eine der Steuerstraftaten“ entdeckt ist. Hintergrund ist offenbar die Vorstellung des Gesetzgebers, daß mit dem Entdecktsein der Steuerquelle auch nur für ein Jahr eine Selbstanzeige für die anderen Jahre nicht mehr Ausdruck von Autonomie ist. Dies mag richtig sein, wenn sich die Selbstanzeige für die anderen Jahre nur auf Einkünfte aus eben dieser Quelle konzentrieren könnte, ist aber überzogen, wenn es um gänzlich andere Sachverhalte geht. Die gesetzliche Regelung ist aber eindeutig. Wer für das Jahr 2008 als Hinterzieher von Einkommensteuer entdeckt ist, kann für davorliegende und zurückliegende Zeiträume keine strafbefreiende Selbstanzeige bezüglich der Einkommensteuer mehr erstatten.

## V. Besonderheiten bei Verkürzungen „großen Ausmaßes“

Nach der neuen Regelung in §371 Abs. 2 Nr. 3 AO tritt eine Sperrwirkung auch ein, wenn die nach §370 Abs. 1 AO verkürzte Steuer einen Betrag von 50.000 EUR je Tat<sup>33</sup> übersteigt. Die Regelung ist Konsequenz der Diskussion um die Sinnhaftigkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige in Fällen großen Ausmaßes. Sie ist Ergebnis eines Kompromisses und in Verbindung mit der neuen Regelung in §398 a AO zu sehen. §398 a AO erfaßt Fälle, in denen eine an sich

wirksame Selbstanzeige gegeben ist. Daß dies nötig ist, ist Ergebnis der Beratung des Finanzausschusses. In der Formulierungshilfe der CDU/CSU-Fraktion und der FDP-Fraktion war noch von den „Fällen des §371 Abs. 2 Nr. 3“ die Rede. Konsequenz wäre gewesen, daß bei Hinterziehung unter 50.000 EUR keine Straffreiheit eintreten konnte, weil einer der anderen Sperrgründe eingetreten war, für Hinterziehungen großen Ausmaßes aber immerhin zwingend eine Einstellung vorgesehen war. Daß dieser Zustand unhaltbar gewesen wäre, liegt auf der Hand. §398 a AO findet also nur Anwendung, wenn die Selbstanzeige „an sich“ wirksam ist und insbesondere alle unverjährten Steuerhinterziehungen dieser Steuerart offenbart worden sind.

1. In solchen Fällen ist für die Zwangs-Einstellung zunächst vorausgesetzt, daß der Täter die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet. Hier wird wieder von der „Tat“ gesprochen, ebenso wie in §371 Abs. 3 AO. Insofern ergeben sich keine Unterschiede zur Nachzahlungspflicht im Rahmen des §371 Abs. 3 AO. Nicht die Steuerschuldnerschaft, sondern die wirtschaftliche Begünstigung ist entscheidend, so daß die Nachzahlungspflicht einen deutlich geringeren Betrag umfassen kann als der, der verkürzt worden ist.<sup>34</sup>

2. Neben diese Nachzahlungspflicht tritt die Verpflichtung zur Zahlung eines Geldbetrages „i.H.v. 5% der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse“ (§398 a Nr. 2 AO). Diese „Obliegenheit“ als Voraussetzung für die Einstellung knüpft offenbar nicht daran, ob der Betroffene die Steuer auch „zu seinen Gunsten“ hinterzogen hatte. Die Regelung zeigt deutlich das „Feindbild“ des Finanzausschusses, den Liechtenstein-Anleger. In der Gerechtigkeitsdebatte um die Sinnhaftigkeit der Selbstanzeige war nicht zu Unrecht eingewandt worden, daß der ehrliche Steuerzahler bei Säumnis Zuschläge<sup>35</sup> von 1 v.H. für jeden angefangenen Monat bezahlt, während es beim Steuerhinterzieher mit der Zahlung von Hinterziehungszinsen von 0,5 v.H. für jeden vollen Monat sein Bewenden hat. Hier sollte der Zuschlag Abhilfe schaffen. Die Verengung des Blickfeldes auf Liechtenstein-Anleger führte aber dazu, daß die Problematik des angestellten GmbH-Geschäftsführers oder Prokuristen völlig ausgeblendet wurde.

**Beispiel:** Geschäftsführer G gibt aus Liquiditätsgründen die Voranmeldung für Juli 2011 (Zahllast: 51.000 EUR) erst am 23.08. ab. Wegen des Verstreichenlassens des Fälligkeitstermins hat er eine Steuerhinterziehung durch Un-

30 Vgl. auch *Prowatke/Felten* DStR 2011, 899, 901.

31 Vgl. *Franzen/Gast/Joecks* §371 Rn. 158 ff.

32 Vgl. nur BGH *wistra* 2000, 219.

33 BT-Drucks. 17/5067 (neu) S. 22, 24; *Füllsack/Bürger* BB 2011, 1239, 1241; *Hunsmann* NJW 2011, 1482, 1486; unklar *Spatscheck/Höll* AG 2011, 331, 334

34 Zum Gehilfen vgl. *Füllsack/Bürger* BB 2011, 1239, 1242.

35 *Spatscheck/Höll* AG 2011, 331, 333 sprechen von Zinsen.

terlassen begangen. Auf die GmbH kommt ein Säumniszuschlag von 1 v.H. zu; der Geschäftsführer muß zwar die verkürzte Steuer nicht persönlich zahlen, weil er diese nicht zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Nach dem Wortlaut des § 398 a Nr. 2 AO trifft ihn aber die „Pflicht“, einen Zuschlag von 5 v.H. auf die verkürzte Umsatzsteuer zu zahlen, wenn er denn eine Verfahrenseinstellung erreichen will. Wäre die Umsatzsteuer-Zahllast niedriger gewesen als 50.000 EUR, hätte es mit der Nacherklärung sein Bewenden gehabt, immer vorausgesetzt, daß es nicht weitere Umsatzsteuerhinterziehungen in nicht verjährten Zeiträumen gibt. Die Regelung wirkt also wie eine Freigrenze.<sup>36</sup>

Daß hier gegebenenfalls ein exorbitanter „Zinssatz“ im Raum steht, ist offenbar niemandem bewußt gewesen. Nach dem Gesetzeswortlaut hat derjenige, der die Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Zahllast von mehr als 50.000 EUR einen Tag zu spät einreicht, ungeachtet des § 240 AO eine Einstellung nur „verdient“, wenn er einen Zuschlag von 5 v.H. für diesen einen Tag Liquiditätsgewinn zahlt. Dies sind deutliche 1.800 v.H. auf die Steuerschuld, wenn man es auf ein Jahr bezieht. Eigentlich ist es noch schlimmer, bedenkt man den Unterschied zwischen einer Selbstanzeige für eine Verkürzung von 49.999 EUR und einer solchen für 50.001 EUR.

Daß dies dem Übermaßverbot entspricht, drängt sich nicht eben auf. Auch hier liegt nicht fern, daß man im Verwaltungsweg zur „Selbsthilfe“ greift. Denkbar wäre zunächst, daß bei einer solchen Liquiditätsschöpfung für die Frage der verkürzten Steuer nicht an die nominale Zahllast, sondern an den potentiellen Zinsverlust des Fiskus angeknüpft wird und damit der Weg zu § 371 Abs. 1 AO eröffnet ist. Denkbar wäre auch, die Nummer 2 im Sinne der Nummer 1 dergestalt zu interpretieren, daß die Zahllast immer nur den trifft, der die Steuer auch zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Dies drängt sich vor allem dann auf, wenn man meint, jeder der an der Tat Beteiligten müsse selbst einen Zuschlag von 5 v.H. zahlen.<sup>37</sup> Bei einem dreiköpfigen Vorstand, der die verzögerte Einreichung der Lohnsteueranmeldung oder der Umsatzsteuervoranmeldung beschließt, wären dann für wenige Tage Verzögerung 15 v.H. des Nominalbetrages fällig.

3. Die Einstellung nach § 398 a AO führt nicht zum Strafklageverbrauch.<sup>38</sup> Strafklageverbrauch gibt es auch nach einer scheinbar wirksamen Selbstanzeige nicht. Es wäre erstaunlich, wenn ein Hinterzieher großen Ausmaßes besser stünde als der „normale“ Selbstanzeigeerstatte.<sup>39</sup> Die 5 v.H. Zuschlag können den Unterschied nicht ausmachen.<sup>40</sup> Eine andere Frage ist, ob eine später entdeckte tateinheitlich verwirklichte Urkundenfälschung<sup>41</sup> noch verfolgt werden kann.<sup>42</sup>

4. Wer die Anforderung des Betrages vornimmt, ist ungeklärt. Teilweise wird die Staatsanwaltschaft für zuständig gehalten.<sup>43</sup> Davon mag auch abhängen, wie der Anzeigeerstatte im Streitfall Rechtsschutz erfährt.

**Beispiel:** Zwischen StA und Steuerpflichtigem ist streitig, a) ob er nur leichtfertig oder vorsätzlich den Betrag von

100.000 EUR verkürzt hat oder b) ob die Verkürzung 49.999 EUR oder 50.001 EUR beträgt.

Die erste Konstellation ist im Grundsatz bekannt. Man einigt sich ggf. auf eine Einstellung nach § 153 a StPO oder muß eine Hauptverhandlung über sich ergehen lassen. In der zweiten Konstellation wird es nicht viel anders sein, wenn man nicht einen Zwischenrechtsbehelf „erfindet“:<sup>44</sup> Man wird zähneknirsch zahlen, um die öffentliche Hauptverhandlung zu vermeiden.

Kernproblem ist dabei, daß der Charakter des „Zuschlags“, der in das System der Finanzverfassung wohl nicht eingeordnet werden kann,<sup>45</sup> kaum zu erfassen ist. Gezahlt wird an die Staatskasse, nicht an das Finanzamt. Dies spricht gegen eine Qualifizierung als „steuerliche“ Nebenleistung und für eine Quasi-Auflage in der Nähe des § 153 a StPO.<sup>46</sup>

Helfen mag dann, daß man die vorausgesetzte „angemessene Frist“ als gewahrt ansieht, wenn der Angeklagte notfalls in der Hauptverhandlung das Scheckbuch zückt. Denkbar wäre auch, eine Klage auf Rückzahlung des zu Unrecht entrichteten Zuschlags zu erheben. Konsequenz wäre, daß dann ein Zivilgericht inzidenter über die Höhe der Verkürzung entscheiden müßte. Betrachtet man den Zuschlag als eine steuerliche Nebenleistung – wogegen das Gesetzgebungsverfahren spricht –, wäre immerhin der Weg zu Einspruch und Finanzgericht eröffnet.

## VI. Wiederholte Selbstanzeige

Es war von seiten des Bundesrates im Gesetzgebungsverfahren vorgeschlagen worden, statt der Gesetz gewordenen Regelung in Abs. 2 Nr. 3 etwas anderes vorzusehen: Eine Selbstanzeige sollte ausgeschlossen sein, wenn „bereits vorher Angaben nach Absatz 1 oder § 378 Absatz 3 Satz 1 be-

36 Heuel/Beyer AO-StB 2011, 315, 321.

37 So Prowatke/Felten DStR 2011, 899, 902; siehe auch Beyer AO-StB 2011, 150, 153.

38 Heuel/Beyer AO-StB 2011, 315, 320; zweifelnd Adick HRRS 2011, 197, 202; Prowatke/Felten DStR 2011, 899, 902; siehe auch Beyer AO-StB 2011, 119, 124.

39 Hunsmann NJW 2011, 1482, 1487.

40 Zum Gehilfen vgl. Hunsmann NJW 2011, 1482, 1487.

41 Z.B. durch Einreichung einer unechten Urkunde im Veranlagungsverfahren.

42 Vgl. Adick HRRS 2011, 197, 202.

43 Szesny/Görtz GmbH-StPr 2011, 166, 169; dort S. 170 auch zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der Zahlung. Siehe auch Beyer AO-StB 2011, 150, 152: Zahlung sui generis; ebenso Heuel/Beyer AO-StB 2011, 315, 322.

44 Vgl. Beyer AO-StB 2011, 150, 152, der für eine ähnliche Konstellation die Anwendung des § 98 Abs. 2 Satz 2 StPO erwägt.

45 Heuel/Beyer AO-StB 2011, 315, 322.

46 Von einer Verwaltungsgebühr kann man hier nicht wirklich sprechen.

richtigt, ergänzt oder nachgeholt worden sind oder die Angaben unvollständig sind.“ Der Steuerpflichtige sollte nur noch „einen Schuß“ haben.<sup>47</sup> Da diese Regelung letztlich verworfen wurde, ist die Frage nach einer wiederholten Selbstanzeige für nämliche Steuerarten und Besteuerungszeiträume offen.

Naturgemäß stellt sich die Frage dann nicht, wenn die Unvollständigkeit der ersten Selbstanzeige entdeckt worden ist, weil dann gegebenenfalls ein Strafverfahren mit einer Verurteilung durchgeführt worden ist. Wird aber die Unvollständigkeit der Selbstanzeige nicht erkannt und die Akte nach vermeintlich wirksamer Selbstanzeige geschlossen, bleibt denkbar, daß der Steuerpflichtige – aus welchen Motiven heraus auch immer – nunmehr weitere Angaben nachholt oder berichtigt. Daß in einem solchen Fall besonders sorgfältig geprüft werden wird, ob denn nun alles „auf dem Tisch“ liegt, drängt sich auf. Sollte dies der Fall sein, stellt sich die Frage nach der Wirksamkeit der Selbstanzeige.

Gegen die Wirksamkeit könnte sprechen, daß mit der ersten Selbstanzeige „die Tat“ ganz oder zum Teil bereits entdeckt ist.<sup>48</sup> Dies wäre aber auch schon ein Argument bei der bislang geltenden Rechtslage gewesen; es wurde nicht angeführt. Im Gegenteil bestand zur bisherigen Rechtslage weitgehend Einvernehmen, daß die Selbstanzeigemöglichkeit wieder auflebt, wenn die Entdeckungsgefahr nicht mehr existiert. So ist eine Selbstanzeige nach der Außenprüfung wieder möglich, wenn diese mit Änderungsbescheiden oder der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO abgeschlossen worden ist.<sup>49</sup> Die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung sperrt nicht mehr, wenn das Verfahren (scheinbar) abgeschlossen ist.<sup>50</sup> Ebenso wird man von einem Wiederaufleben trotz Tatentdeckung ausgehen können, wenn das Verfahren nach § 170 Abs. 2 StPO wegen einer vermeintlich vollständigen und damit wirksamen Selbstanzeige ein-

gestellt worden ist oder aus der Entdeckung mehrere Monate keine Konsequenzen gezogen wurden.<sup>51</sup> Das „neue Recht“ schließt also die spätere Nachbesserung von (unerkannt) unvollständigen Selbstanzeigen nicht aus. Eine dahingehende „Dauersperre“ ist nicht Gesetz geworden.<sup>52</sup>

## VII. Zusammenfassung

- Mit der Neuregelung des § 371 Abs. 1 AO wird die Selbstanzeige riskanter. Der Berater wird im Regelfall nicht ausschließen können, daß der Mandant Bedeutsames vergessen hat. Damit ist die Selbstanzeige ernstlich gefährdet, wenn eine genauere Überprüfung stattfindet. Es spricht viel dafür, bei unbewußt unvollständigen Selbstanzeigen mit eher marginalen Fehlern die Wirksamkeit nicht zu verneinen.
- Die veränderten Sperrgründe in Abs. 2 erschweren die strafbefreiende Selbstanzeige.
- Die wiederholte Selbstanzeige wird vom Gesetz nicht ausgeschlossen.
- Die Regelung in § 398 a AO wirft eine Reihe fast unlösbarer Probleme auf.

47 Vgl. *Spatscheck/Höll AG* 2011, 331, 332; siehe auch *Prowatke/Felten DStR* 2011, 899, 900.

48 Vgl. *Beyer AO-StB* 2011, 150, 152; siehe auch *Rolletschke/Roth Stbg* 2011, 200, 202 f.

49 *Müko-StGB/Kohler* § 371 AO Rn. 186; *Prowatke/Felten DStR* 2011, 899, 901.

50 *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 208; *Müko-StGB/Kohler* § 371 AO Rn. 209.

51 *Franzen/Gast/Joecks* § 371 Rn. 209; *Müko-StGB/Kohler* § 371 AO Rn. 235.

52 Oben II. 3.



## Umsatzsteuerrecht 2011

- UStG
- UStDV
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010 mit aktueller Kommentierung
- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)

bearbeitet von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

2011, 772 Seiten, DIN A4, € 42,-

ISBN 978-3-415-04599-6

Der neue Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2010 (UStAE) ersetzt die bisher geltenden Umsatzsteuer-Richtlinien und ist mit Wirkung zum 1.11.2010 in Kraft getreten. Die Kommentierung zu den neuen Regelungen, verfasst vom anerkannten Expertenteam Lippross/Janzen, berücksichtigt neben der aktuellen Rechtsprechung aus EuGH, BFH und BVerfG u.a. auch aktuelle BMF-Schreiben.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0811

## Grunderwerbsteuerfreie Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung – BFH, Urteil vom 23.03.2011, II R 33/09

Dorothee Gierlich, Rechtsanwältin<sup>1</sup>

Zwar meldet das Statistische Bundesamt<sup>2</sup> im Vergleich zu 2008 für 2009 leicht rückläufige Zahlen der gezählten Ehescheidungen; dennoch bleibt der der Steuerrechtler im Zusammenhang mit der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung zunehmend gefragt – und das nicht nur bei Fragen anlässlich der Gestaltung des Versorgungsausgleiches und der Vermögensauseinandersetzung unter ertrags- und schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten, sondern auch unter dem Aspekt der Grunderwerbsbesteuerung der Vermögensauseinandersetzung.

Anlaß, gerade den letzten Punkt zu beleuchten, gibt die am 13.07.2010 veröffentlichte Entscheidung des BFH zur Steuerbefreiung des Grunderwerbs im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung vom 23.03.2011.<sup>3</sup> Soweit ersichtlich, handelt es sich dabei um die erste veröffentlichte Entscheidung des BFH zu der Regelung des § 3 Nr. 5 GrEStG seit ihrer Einführung mit der Reform des Grunderwerbsteuergesetzes im Jahr 1982.<sup>4</sup>

Auch die Zahl der unterinstanzlichen Entscheidungen, die bisher Fragen zur Anwendbarkeit und Reichweite des § 3 Nr. 5 GrEStG zum Gegenstand hatten, kann an einer Hand abgezählt werden.<sup>5</sup> Die Entscheidungen des FG Köln vom 20.05.2010<sup>6</sup> hat dem BFH jedoch Gelegenheit gegeben, Stellung zum Anwendungsbereich des § 3 Nr. 5 GrEStG zu nehmen. Eine weitere Gelegenheit zur Stellungnahme wird er im Rahmen des bereits anhängigen Revisionsverfahrens II R 42/10<sup>7</sup> erhalten. Ein Ausblick auf dieses Verfahren soll zum Ende dieses Beitrags gegeben werden.

### 1. Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung

§ 3 Nr. 5 GrEStG bestimmt, daß der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung von der Besteuerung ausgenommen ist.

Der Gesetzgeber hatte die Regelung des § 3 Nr. 5 GrEStG im Jahr 1982 im Rahmen der Reform des Grunderwerbsteuergesetzes neu in das Gesetz eingefügt. Ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>8</sup> verfolgte er mit der Einführung der Neuregelung das Ziel, Grundstücksgeschäfte zwischen Ehegatten schlechthin – im Zusammenspiel mit § 3 Nr. 4 GrEStG – von der Grunderwerbsteuer freizustellen. Denn nach der Vorschrift des § 3 Nr. 4 und Nr. 5 GrEStG 1940 war der Grundstückserwerb nur bei Begründung oder Been-

digung der ehelichen Gütergemeinschaft privilegiert. Der Ehegatte, der nach der Scheidung ein Grundstück von dem früheren Ehegatten – mit dem er in Gütergemeinschaft gelebt hatte – erwarb, kam in den Genuß der Grunderwerbsteuerfreiheit; Ehegatten, die während der Ehe im gesetzlichen Güterstand der Gütertrennung gelebt hatten, jedoch nicht. Die daraus resultierende Ungleichbehandlung sollte mit der Reform des Grunderwerbsteuergesetzes beseitigt werden. Das angestrebte Ziel der Gleichstellung der gesetzlichen Güterstände, die auch für den Fall der Scheidung zur Geltung kommen sollte, ist jedoch nur kurz formuliert: „Vermögensauseinandersetzungen aus Anlaß einer Ehescheidung sollten jedoch nicht mit Grunderwerbsteuer belastet werden“.<sup>9</sup>

Seit Einführung der Regelung des § 3 Nr. 5 GrEStG diskutieren Literatur und Rechtsprechung die Frage, was alles unter den Begriff der Übertragung „im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung“ gefaßt werden kann und welche zeitliche Grenze in diesem Zusammenhang zu beachten ist. Fragen, die sich nicht zuletzt im Rahmen der Gestaltung der Vermögensauseinandersetzung insbesondere dann ergeben, wenn zum Zeitpunkt der Scheidung ein erheblicher Bestand an Verbindlichkeiten, die anlässlich der Finanzierung eines Hauskaufs aufgenommen worden sind, zu Buche steht und Umschuldungen erforderlich werden.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 MEYER-KÖRING Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn Berlin, am Standort Bonn.
- 2 [www.destatis.de](http://www.destatis.de)
- 3 BFH, Urte. v.23.03.2011, II R 33/09, DStR 2011, 1314.
- 4 Grunderwerbsteuergesetz vom 17.12.1982, BGBl. I, 1777.
- 5 FG Hamburg, Urte. v. 13.04.1989, II 105/85, BeckRS 1989, 30980845; FG Köln, Urte. v. 08.05.1991, 1 K 2431/87, HaufeIndex: 602548; FG Münster, Urte. v. 20.10.1999, 8 K 4479/96 GrE, EFG 2000, 233; FG Münster, Urte. v. 31.01.2001, 8 K 4723/97 GrE, EFG 2001, 706; FG Köln, Urte. v. 01.08.2008, 5 K 1751/06, DStRE 2010, 245; FG Nürnberg, Urte. v. 20.05.2010, 4 K 1011/2009, DStRE 2011, 696.
- 6 ►► FG Köln, Urte. v. 01.08.2008, 5 K 1751/06, DStRE 2010, 245.
- 7 BFH, II R 42/10; Vorinstanz: ►► FG Nürnberg, Urte. v. 20.05.2010, 4 K 1011/2009, DStRE 2011, 696.
- 8 BT-Drucks. 9/251, zu § 3 Nr. 4 und 5, S. 17 f.
- 9 BT-Drucks. 9/251, zu § 3 Nr. 4 und 5, S. 18, zu Nummer 5.

## 2. Übertragung im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung

Nach der in der Literatur<sup>10</sup> und von den Unterinstanzen vertretenen Auffassung setzt der Begriff der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung in sachlicher Hinsicht lediglich voraus, daß die Vermögensauseinandersetzung *aufgrund* der Scheidung erfolgt. Begünstigt soll demnach *jede* Vermögensauseinandersetzung sein, die ihre Ursache in der Scheidung hat, und nicht nur der vorzunehmende Zugewinnausgleich, der zu regelnde Unterhalt und Versorgungsausgleich. In subjektiver Hinsicht ist die Steuerbefreiung an die Voraussetzung der Ehescheidung gebunden.

## 3. Zeitliche Grenzen der Anwendbarkeit des § 3 Nr. 5 GrEStG

Obleich der Wortlaut des § 3 Nr. 5 GrEStG keine zeitliche Beschränkung vorsieht und die Gesetzesbegründung den Begriff der Vermögensauseinandersetzung auch nicht durch Benennung eines der Scheidung nachlaufenden Maximalzeitraumes der Vermögensauseinandersetzung beschränkt, blieb der zeitliche Aspekt des Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 5 GrEStG in Ermangelung einer Entscheidung des BFH offen.

Sowohl die Literatur<sup>11</sup> als auch die Unterinstanzen<sup>12</sup> vertraten seit der Einführung der Befreiungsvorschrift, gestützt auf die Gesetzesbegründung und den Wortlaut der Vorschrift, die Auffassung, eine zeitliche Begrenzung der Anwendbarkeit des § 3 Nr. 5 GrEStG existiere nicht. Eine zeitliche Begrenzung des Anwendungsbereichs der Befreiungsvorschrift könne sich allein im Wege der tatsächlichen Beendigung der Phase der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung ergeben, d.h. mit endgültiger rechtlicher Zuordnung des Grundstücks als Folge der Scheidung. Insofern ist insbesondere *Döbler* zuzustimmen, der feststellt, daß es schlicht im Belieben der Ehegatten steht, in wie vielen Etappen die Vermögensauseinandersetzung durchgeführt wird.<sup>13</sup> Teile der Literatur wollen hier jedoch einschränken und nehmen an, daß ein langer Zeitraum der Vermögensauseinandersetzung darauf hindeuten könne, daß keine scheidungsbedingte Vermögensauseinandersetzung mehr vorliege.<sup>14</sup> Berücksichtigt man jedoch zum einen die rechtlichen Möglichkeiten, die es erlauben, eine Auseinandersetzung der Vermögensverhältnisse in mehreren Phasen zu gestalten, als auch die Lebenssachverhalte, bei denen die früheren Eheleute auch als Geschiedene ihr gemeinsames Grundvermögen weiterhin gemeinsam halten und ggf. erst im Zusammenhang mit einer vorweggenommen Erbfolge auseinandersetzen wollen, so kann sich eine Vermögensauseinandersetzung i.S.d. § 3 Nr. 5 GrEStG grundsätzlich über mehrere Jahrzehnte hinziehen. Eine zeitliche Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 5 GrEStG müßte sich dann aber – schon aus rein tatsächlichen Gründen –

mit dem Tod eines der beiden (früheren) Ehegatten ergeben.<sup>15</sup> Für eine solche Auslegung der Vorschrift spricht zumindest der Wortlaut des § 3 Nr. 5 GrEStG, der von dem „*Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten*“ spricht.

Insbesondere zu der Frage, ob die Privilegierung des § 3 Nr. 5 GrEStG auch Gesamtrechtsnachfolgern des (früheren) Ehegatten zugutekommt, hat der BFH nun mit Urteil vom 23.03.2011 Stellung bezogen.

## 4. § 3 Nr. 5 GrEStG befreit alle, anlässlich der Ehescheidung vorgenommenen Grundstücksübertragungen der (früheren) Ehegatten, die zu Lebzeiten rechtswirksam werden.

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall waren die Klägerin und ihr früherer Ehemann zu je 50% Miteigentümer eines Einfamilienhauses. Nach dem Auszug des Ehemanns nutzte die Klägerin das Einfamilienhaus mit dem gemeinsamen Sohn. Noch vor der rechtskräftigen Scheidung schlossen die Eheleute einen notariell beurkundeten Auseinandersetzungsvertrag, mit dem der Ehemann der Klägerin – auch mit Wirkung gegenüber seinen Rechtsnachfolgern – das Recht einräumte, seinen Miteigentumsanteil zu kaufen, sobald sie dies verlangt. Zur Sicherung des Übertragungsanspruchs wurde eine Auflassungsvormerkung bewilligt und in das Grundbuch eingetragen. Der Ehemann verstarb im Jahr 2003 und wurde von seiner zweiten Ehefrau beerbt. Die Klägerin und die zweite Ehefrau einigten sich im Rahmen eines späteren Klageverfahrens auf einen Kaufpreis i.H.v. 75.000 EUR, den die Klägerin im Gegenzug zu der Übertragung des Miteigentumsanteils des früheren Ehemanns zahlte.

Nachdem das beklagte Finanzamt die Grunderwerbsteuerbefreiung versagt hatte, blieben auch Einspruch und Klage ohne Erfolg.

Der II. Senat allerdings kassierte das Urteil des FG Köln und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

10 *Franz*, in: Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Aufl., 2010, § 3 Rn. 226; *Hofmann/Hofmann* Grunderwerbsteuergesetz-Kommentar, 7. Aufl., 2001, § 3 Rn. 33; *Sack*, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 16. Aufl., 2007, § 3 Rn. 379; *Kessler*, DStR 2010, 2173; *Döbler*, MittRhNotK 1991, 53.

11 Vgl. Fn. 10.

12 Die Entscheidungen betrafen bisher u.a. die im folgenden benannten Zeiträume: FG Hamburg, Urt. v. 13.04.1989, II 105/85, BeckRS 1989, 30980845 (6 Jahre); FG Münster, Urt. v. 20.10.1999, 8 K 4479/96 GrE, EFG 2000, 233 (12 Jahre); FG Köln, Urt. v. 01.08.2008, 5 K 1751/06, DStRE 2010, 245 (14 Jahre).

13 *Döbler*, MittRhNotK 1991, 53.

14 *Franz*, in: Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Aufl., 2010, § 3 Rn. 226; *Hofmann/Hofmann*, Grunderwerbsteuergesetz-Kommentar, 7. Aufl., 2001, § 3 Rn. 225; *Sack*, in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 16. Aufl., 2007, § 3 Rn. 379.

15 A.A. *Kessler*, DStR 2010, 2173.

Der BFH bestätigt die bisher in Literatur und Rechtsprechung vertretene Auffassung, § 3 Nr. 5 GrEStG begünstige jede Vermögensauseinandersetzung, die ihre Ursache in der Scheidung hat. Hierzu gehöre auch – wie im Streitfall vorgenommen – die Auseinandersetzung einer Bruchteilsgemeinschaft der (früheren) Ehegatten.

Eine zeitliche Beschränkung sehe § 3 Nr. 5 GrEStG selbst zwar nicht vor, ein langer Zeitraum der Vermögensauseinandersetzung könne jedoch daraufhin deuten, daß keine scheidungsbedingte Vermögensauseinandersetzung mehr vorliege, so der BFH. Insoweit stimmt der Senat der von Sack<sup>16</sup> sowie Pahlke/Franz<sup>17</sup> vertretenen Auffassung zu. Welche Indizien aber gegen einen Ursachenzusammenhang zwischen Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung und dem Grundstückserwerb des früheren Ehegatten sprechen könnten, klärt der BFH nicht. Im Streitfall allerdings hatte dies keine Bedeutung. Der BFH greift insoweit auf die zivilrechtlichen Vorschriften zur Bruchteilsgemeinschaft zurück, deren Auseinandersetzung im Gesetz keine Regelung erfahren hat. Lediglich das Ende der Bruchteilsgemeinschaft wird durch §§ 747, 753 BGB bestimmt. Demnach findet die Bruchteilsgemeinschaft ihre Ende jedenfalls nicht durch Vereinbarung eines Ankaufsrechts. Im Umkehrschluß führe dies – so der Senat – dazu, daß die Bruchteilsgemeinschaft, auch nach der Ausübung des Ankaufsrechts durch den Berechtigten, fortgesetzt und nicht beendet wird.

Die Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung ist jedoch dann tatsächlich beendet, wenn der ankaufsberechtigte (frühere) Ehegatte sein Ankaufsrecht ausübt oder feststeht, daß er dieses (tatsächlich) nicht mehr ausüben wird. Hätte die Klägerin also ihr Ankaufsrecht noch zu Lebzeiten ihres früheren Ehemanns ausgeübt, so wäre der Grundstückserwerb der Klägerin – obgleich Partei des Verfügungsgeschäftes die zweite Ehefrau als Gesamtrechtsnachfolgerin war – als Grunderwerbsteuerfrei zu qualifizieren. Der Grundstückserwerb vom Gesamtrechtsnachfolger des geschiedenen Ehegatten selbst ist demgegenüber, so der BFH, nicht von der Regelung des § 3 Nr. 5 GrEStG erfaßt. Zur Begründung führt der BFH an, die Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG begünstige schon ihrem Wortlaut nach nur den Erwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers. Dies werde gestützt durch die Gesetzesbegründung, die die Steuerbefreiung nur für die Grundstücksübertragungen zwischen geschiedenen Ehegatten beabsichtige. Mangels Gesetzeslücke komme eine analoge Anwendung der Vorschrift in diesen Fällen nicht in Betracht. Der BFH qualifiziert die Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG demnach also als insbesondere personenbezogene, und nicht primär sachlich, auf die Scheidung bezogene Befreiungsvorschrift.

Das FG Köln wird nun festzustellen haben, ob die Klägerin ihr Ankaufsrecht gegenüber ihrem früheren Ehemann noch zu dessen Lebzeiten ausgeübt und demzufolge bereits vor dessen Tod den Anspruch auf Übertragung erlangt hat. Nur dann wäre § 3 Nr. 5 GrEStG anwendbar.

## 5. Ausblick auf BFH, II R 42/10

In naher Zukunft wird sich der II. Senat erneut mit der Frage der Grunderwerbsteuerfreiheit des Grundstückserwerbs anlässlich der Scheidung auseinandersetzen; revisionsanhängig ist das Urteil des FG Nürnberg vom 20.05.2010.<sup>18</sup>

Das FG Nürnberg hat mit dem zitierten Urteil entschieden, daß eine Zusammenschau der Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG mit § 5 Abs. 2 GrEStG zur Grunderwerbsteuerfreiheit der Einbringung eines Grundstückes in eine Gesamthandsgemeinschaft anlässlich der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung führt.

In dem dem Revisionsverfahren zugrundeliegenden Streitfall gründeten die Ehegatten zur teilweisen Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung eine GbR (Klägerin). Gesellschaftszweck der GbR ist die Fortführung des Einzelunternehmens der Ehefrau sowie die Verwaltung des sonstigen unternehmerisch genutzten Vermögens der früheren Ehegatten. Der Ehemann brachte als Alleineigentümer ein Grundstück in die GbR ein. Die Ehefrau gründete, bevor sie ihr Einzelunternehmen in die GbR einbrachte, eine GmbH, deren Alleingesellschafterin sie ist, und verpachtete das Einzelunternehmen an die GmbH.

Das FG Nürnberg gab der Klägerin Recht; die Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG stelle jede Vermögensauseinandersetzung als Scheidungsfolge, die selbst an keine Frist gebunden sei, von der Steuer frei. Die Interpolation der Vorschrift des § 3 Nr. 5 und der des § 5 Abs. 2 GrEStG führe dazu, daß die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter der Klägerin zuzurechnen seien.

Die Entscheidung des BFH bleibt hier abzuwarten. Mit Urteil vom 18.12.2002<sup>19</sup> entschied der BFH – allerdings zu § 3 Nr. 4 GrEStG –, daß die Einbringung des jeweils hälftigen Miteigentumsanteils an einem Grundstück in eine GbR nicht von der Grunderwerbsteuer befreit sei, da sich die hälftige dingliche Mitberechtigung am Grundstück als Miteigentümer in der vermögensmäßig zuzurechnenden hälftigen Beteiligung am Gesamthandsvermögen fortsetze.<sup>20</sup> Das FG Nürnberg lehnt eine Vergleichbarkeit beider Streitfälle insbesondere auch mit der Begründung ab, daß in dem von ihm mit Urteil vom 20.05.2010 entschiedenen Fall keine Einbringung von Miteigentümern in Gesamthandsvermögen mit identischen Beteiligungsverhältnissen vorliegt.

<sup>16</sup> Vgl. Fn. 10.

<sup>17</sup> Vgl. Fn. 10.

<sup>18</sup> FG Nürnberg, Urte. v. 20.05.2010, 4 K 1011/2009, DStRE 2011, 696.

<sup>19</sup> BFH, Urte. v. 18.12.2002, II R 82/00 (NV), BFH/NV 2003, 940.

<sup>20</sup> Es verbleibt dann die grundsätzliche Möglichkeit der Steuervergünstigung des § 5 Abs. 1 GrEStG, die im dortigen Streitfall allerdings nur zu einem geringen Prozentsatz zum Zuge kam.

Die hierzu noch ausstehende Entscheidung des BFH wird zeigen, ob der Senat die Regelung des § 3 Nr. 5 GrEStG tatsächlich in erster Linie als personenbezogene oder aber doch primär scheidungsbezogene Privilegierung qualifiziert.

## 6. Fazit

Der II. Senat bestätigt die bisher insoweit in der Literatur und Rechtsprechung einheitlich vertretene Auffassung zu der sachlichen, persönlichen und zeitlichen Reichweite des § 3 Nr. 5 GrEStG. Liegt ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung und dem Grundstückserwerb eines der beiden (früheren) Ehegatten vor, so unterliegt die Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG ihrem Anwendungsbereich nach kei-

nen zeitlichen Beschränkungen. Die Vorschrift ist jedoch dann nicht mehr anzuwenden, wenn eine endgültige rechtliche Zuordnung des fraglichen Grundbesitzes als Folge der Scheidung getroffen oder aber die Vermögensauseinandersetzung aufgrund des Todes eines der beiden (früheren) Ehegatten ihr faktisches Ende findet. Ein Veräußerungsgeschäft kann in den zuletzt benannten Fällen nur dann grunderwerbsteuerfrei vorgenommen werden, wenn der übertragende (frühere) Ehegatte noch zu seinen Lebzeiten die erforderlichen Willenserklärungen abgegeben bzw. diese in Empfang genommen hat.

Die Entscheidung des II. Senat ist zu begrüßen; gibt sie der Praxis doch weitere Argumentationsgrundlage im Rahmen des mit der Finanzverwaltung geführten Streits. Offen bleibt, ob der BFH auch zukünftig eine primär personenbezogene Auslegung der Vorschrift des § 3 Nr. 5 GrEStG vornimmt.

## Kein Vorsteuerabzug für anwaltliche Beratungsleistungen beim steuerfreien Verkauf von Anteilen an Gesellschaften – BFH Urteil vom 27.01.2011

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

### I. Einleitung – Der Fall und das Urteil

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner aktuellen Entscheidung<sup>1</sup> klargestellt, daß Beratungsleistungen, die ein Industrieunternehmen als Organgesellschaft bezieht, um eine Beteiligung steuerfrei zu übertragen, im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Anteilsübertragung stehen und auch dann nicht zum Vorsteuerabzug bei dem Organträger berechtigen, wenn der Organträger mittelbar beabsichtigt, den Veräußerungserlös für seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu verwenden.

Die Beratungsleistungen, um die es in diesem Urteil geht, hat das Industrieunternehmen in der Rechtsform einer GmbH (Organgesellschaft) für den Verkauf von Geschäftsanteilen durch zwei Verträge im November 1996 im Inland von einer Investmentbank und einer Rechtsanwaltskanzlei in Anspruch genommen.

Veräußert wurden durch einen der beiden Verträge 99% der Anteile der GmbH an einer deutschen AG an eine in Deutschland ansässige GmbH. Der Organträger hatte mit entgeltlichen sonstigen Leistungen in die Verwaltung der AG, welche Organgesellschaft war, eingegriffen.

Durch den zweiten Vertrag wurden jeweils 100% der Anteile einer in den USA ansässigen Tochtergesellschaft der GmbH an zwei Kapitalgesellschaften mit Sitz in Mexiko und Kanada an eine Kapitalgesellschaft in den USA veräußert.

Von diesen Anteilsveräußerungen abgesehen, übte die

GmbH als Organgesellschaft und der Organträger eine Geschäftstätigkeit aus, aufgrund derer sie zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausführten.

Die GmbH erhielt von der Rechtsanwaltskanzlei eine Rechnung über „Rechtliche Beratung im Zusammenhang mit der Veräußerung von Aktien an der... (K-AG) sowie des Geschäftsbetriebs der... (NA-Inc.) an Beteiligungsgesellschaften der... (T-Inc.)“, aus der der Organträger den Vorsteuerabzug geltend machte.<sup>2</sup>

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, die Beratungsleistungen stünden im Zusammenhang mit der steuerfreien Übertragung von Gesellschaftsanteilen. Dies bestätigte der BFH. Der Organträger sei weder aus der steuerbaren und steuerfreien Veräußerung der Beteiligung an der AG noch aus der Anteilsveräußerung durch die Tochtergesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Sabine Unkelbach-Tomczak ist Partnerin bei LSV Rechtsanwalts GmbH mit Sitz in Frankfurt.

1 ► Ur. v. 27.01.2011 – Az. V R 38/09 –; DStR 2011, 454; BeckRS 2011, 94521.

2 BFH, a. a. O.

## II. Anwendbarkeit des Urteils

Das Urteil betrifft zwar Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1993, ist aber auf die aktuelle Fassung des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden. Denn der Wortlaut des § 4 Nr. 8 Bst. e und f sowie der Inhalt des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 b UStG 1993 ist der gleiche wie der des § 4 Nr. 8 Bst. e und f sowie der Inhalt des § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 b UStG 2011.<sup>3</sup>

Nach den Bestimmungen des § 4 Nr. 8 Bst. e und f sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei

- die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung die Verwaltung von Wertpapieren.
- die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen.

## III. Gesellschaftsanteile im Umsatzsteuerrecht – bisherige Rechtslage

Bei der Beurteilung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften auf den Vorsteuerabzug sind die vom EuGH und BFH entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen.

### 1. Lieferung oder sonstige Leistung – Steuerbarkeit – Steuerfreiheit

Zunächst ist fraglich, ob die Übertragung von Gesellschaftsanteilen eine Lieferung oder sonstige Leistung ist.

Die Übertragung von Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs als sonstige Leistung zu beurteilen.<sup>4</sup>

Sie ist bei Ausführung im Inland grundsätzlich steuerbar<sup>5</sup>, weil die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.<sup>6</sup> Aufgrund der Bestimmung des § 4 Nr. 8 Bst. f UStG 2011 ist die Übertragung im Inland jedoch umsatzsteuerfrei. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist jedoch die Steuer für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet. Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer zur Umsatzsteuer optiert.<sup>7</sup>

### 2 Wirtschaftliche Tätigkeit – nichtwirtschaftliche Tätigkeit

Für die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht oder -freiheit kommt es darauf an, ob eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, also eine wirtschaftliche oder unternehmerische Tätigkeit vorliegt.

#### a) nichtwirtschaftliche Tätigkeit

Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische

rische Tätigkeit.<sup>8</sup> Die Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft ist zwar die Ausübung einer „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“. Im Regelfall ergibt sich daraus jedoch keine Unternehmereigenschaft i.S.d. UStG, weil Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen nicht als umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches anzusehen sind.<sup>9</sup>

Somit sind derartige Einkünfte aus gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar. Die Befreiung von der Steuerpflicht erübrigt sich in diesen Fällen.

#### b) wirtschaftliche Tätigkeit

Übt der Gesellschafter neben der Beteiligung eine weitergehende wirtschaftliche Tätigkeit aus, die als solche die Unternehmereigenschaft begründet, so ist diese von dem nichtunternehmerischen Bereich zu trennen. Halten Unternehmer neben ihrer wirtschaftlichen Betätigung auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften, können sie diese Beteiligungen grundsätzlich nicht dem Unternehmen zuordnen. Sie haben den unternehmerischen vom nichtunternehmerischen Bereich zu trennen. Dies gilt für alle Unternehmer unabhängig von ihrer Rechtsform.<sup>10</sup>

Diese Grundsätze finden auch auf Erwerbsgesellschaften Anwendung.<sup>11</sup> Sie können gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich halten.

Für Holdings sind demnach drei Fälle zu unterscheiden:<sup>12</sup>

3 UStG – in der Fassung des Gesetzes vom 08.12.2010, BGBl. I S. 1768, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 05.04.2011, BGBl. I S. 554.

4 Vgl. EuGH, Ur. v. 26.05.2005 – Az. C – 465/03 – EuGHE I 2005, S. 4357; A 27 Abs. 7 USTR 2008; Gesellschaftsanteile, vgl. A 66 USTR 2008; Hinweis: Nach dem BMF-Schreiben vom 01.10.2010 – IV D 3 – S 7015/10/10002 – (2010/0815152) – tritt an die Stelle der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 (UStR 2008) in der Fassung vom 10.12.2007 der – zeitlich nicht befristete – Umsatzsteuer-Anwendungserlaß (UStAE–BStBl. I 2010, S. 846), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 11.04.2011 (BStBl. I 2011, S. 459). Abschnitt 3.5 Abs. 8 UStAE entspricht A 27 Abs. 7 UStR.

5 § 3 Abs. 9, § 3 a Abs. 1 UStG.

6 Dies setzt allerdings voraus, daß nicht nach § 3 a Absätze 2 – 8, §§ 3 b, 3 e und 3 f UStG ein anderer Ort der sonstigen Leistung bestimmt wird.

7 § 9 Abs. 1 UStG.

8 Abschnitt 2.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE; EuGH-Urt. v. 14.11.2000, C-142/99, EuGHE I S. 9567, v. 27.09.2001, C-16/00, EuGHE I S. 6663 und v. 29.04.2004, C-77/01, EuGHE I S. 4295.

9 Abschnitt 2.3 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStAE; EuGH-Urt. v. 21.10.2004, C-8/03, EuGHE I S. 10157.

10 Abschnitt 2.3 Abs. 2 Sätze 4–7 UStAE; BFH, Ur. v. 20.12.1984, Az. V R 25/76, BStBl II 1985 S. 176.

11 Abschnitt 2.3 Abs. 3 Sätze 1–4 UStAE.

12 Abschnitt 2.3 Abs. 3 Sätze 2–4 UStAE.

- Eine sog. Finanzholding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt, ist nicht Unternehmer i. S. d. § 2 UStG.
- Eine sog. Führungs- oder Funktionsholding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift, ist unternehmerisch tätig.
- Eine sog. gemischte Holding, die nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig wird, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet, hat sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich.

Das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt nach der Rechtsprechung des BFH und EuGH<sup>13</sup> nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar,

- soweit Beteiligungen im Sinne eines gewerblichen Wertpapierhandels gewerbsmäßig erworben und veräußert werden und dadurch eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit entfaltet wird<sup>14</sup> oder
- wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erhalten) gehalten wird, sondern der Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit dient (z. B. Sicherung günstiger Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluß bei potentiellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen)<sup>15</sup>, oder
- soweit die Beteiligung, abgesehen von der Ausübung der Rechte als Gesellschafter oder Aktionär, zum Zweck des unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht, erfolgt.<sup>16</sup> Die Eingriffe müssen dabei zwingend durch unternehmerische Leistungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 UStG erfolgen, z. B. durch das entgeltliche Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die jeweilige Beteiligungsgesellschaft.<sup>17</sup>

Abgesehen von den Fällen des gewerblichen Wertpapierhandels stellt das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft erworben, gehalten und veräußert wird, es sich hierbei also um Hilfsgeschäfte handelt. Die Grundgeschäfte bilden den eigentlichen Gegenstand der geschäftlichen Tätigkeit.<sup>18</sup>

Dabei reicht nicht jeder beliebige Zusammenhang zwischen dem Erwerb und Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit aus. Vielmehr muß zwischen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit ein erkennbarer und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen.<sup>19</sup> Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenele-

menten der Umsätze aus der Haupttätigkeit gehören.<sup>20</sup>

Sofern die gesellschaftsrechtliche Beteiligung in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der unternehmerischen Haupttätigkeit steht, ist sie diesem Bereich zuzuordnen und selbst als unternehmerische Tätigkeit i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Das hat zur Folge, daß sie umsatzsteuerbar ist. In diesem Fall kommt eine Befreiung von der Steuerpflicht gemäß § 4 Nr. 8 Bst. f UStG in Betracht.

### 3. Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Dienstleistungen

Die vorstehenden Kriterien hat der EuGH in seinem Urt. v. 29.10.2009<sup>21</sup> im Hinblick auf die Veräußerung von Aktien ergänzt. Dabei ist er zur Vermeidung von Benachteiligungen z. T. von seiner bisherigen Rechtsprechung in einschränkender Weise abgewichen.<sup>22</sup> Es ging um den Vorsteuerabzug für die Muttergesellschaft eines Industriekonzerne als Managementholding aus den Transaktionskosten für den Verkauf von Beteiligungen.

#### a) Sachverhalt

Die Muttergesellschaft in der Rechtsform der Aktiengesellschaft übt ihre Holdingtätigkeit in einem in mehreren Ländern tätigen Industriekonzerne aus. Sie beteiligt sich aktiv an der Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaften. Sie erbringt ihnen entgeltliche Dienstleistungen wie Unternehmensführung, Verwaltung und Marketing, die sie den Tochtergesellschaften in Rechnung stellt. Für diese Dienstleistungen unterliegt sie der Mehrwertsteuer.

Im Rahmen einer Konzernumstrukturierung wollte die Holding sich von einer Tochtergesellschaft, an der sie 100% der Anteile hielt, durch Übertragung sämtlicher Aktien in einem Vorgang trennen. Außerdem plante sie, ihre

13 Vgl. EuGH, Urt. v. 06.02.1997, C-80/95, EuGHE I S. 745; Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

14 Vgl. BFH, Urt. v. 15.01.1987, Az. V R 3/77, BStBl II S. 512 und EuGH, Urt. v. 29.04.2004, C-77/01, EuGHE I S. 4295; Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

15 Vgl. EuGH, Urt. v. 11.07.1996, C-306/94, EuGHE I S. 3695; Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

16 Vgl. EuGH, Urt. v. 20.06.1991, C-60/90, EuGHE I S. 3111; Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

17 Vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.2001, C-16/00, EuGHE I S. 6663, und v. 12.07.2001, C-102/00, EuGHE I S. 5679; Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

18 Vgl. Abschnitt 2.7 Abs. 2; Abschnitt 2.3 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

19 Vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 17 UStAE.

20 Vgl. EuGH, Urt. v. 26.05.2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357, und BFH, Urt. v. 10.04.1997, V R 26/96, BStBl II S. 552.

21 EuGH, Urt. v. 29.10.2009, C-29/08, AB SKF, Slg. 2009 I – 10413; DStR 2009, 2311.

22 Vgl. *Wäger*, Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen bei der entgeltlichen Übertragung von Gesellschaftsanteilen, DStR 2009, S. 2292, 2294.

Beteiligung von 26,5% an einer anderen von ihr noch beherrschten Gesellschaft zu veräußern, an der sie vorher mit 100% beteiligt war. Beiden Gesellschaften hatte die Holding umsatzsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht. Der Erlös aus diesen Anteilsveräußerungen sollte zur Finanzierung der übrigen Tätigkeiten des Konzerns eingesetzt werden. Für diese Veräußerungen sollten der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen zur Bewertung der Wertpapiere und zur Unterstützung bei den Verhandlungen sowie ebenfalls umsatzsteuerpflichtige anwaltliche Beratungsleistungen bei der Abfassung der Verträge in Anspruch genommen werden.

Die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für diese Dienst- und Beratungsleistungen sollte durch einen bei dem Finanzamt beantragten Vorbescheid geklärt werden.

## b) Urteil des EuGH

### aa) Wirtschaftliche Tätigkeit bei umsatzsteuerpflichtigen Dienstleistungen

Der EuGH führte aus, daß eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100% gehaltenen Tochtergesellschaft sowie die Veräußerung der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100% beteiligt war, und denen die Muttergesellschaft jeweils mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit ist. Die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen muß mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergehen. Ein solcher Eingriff muß die Vornahme von Umsätzen einschließen, die der Umsatzsteuer unterliegen. Dazu gehören beispielsweise die Erbringung von Verwaltungs-, Buchhaltungs- und EDV-Dienstleistungen.

Jedoch ist die Aktienveräußerung keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit, soweit sie der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens i.S.d. 6. Richtlinie zur Umsatzsteuer gleichgestellt werden kann.

### bb) Steuerbefreiung

Eine Aktienveräußerung, die der Mehrwertsteuer unterliegt, ist aber von der Mehrwertsteuer zu befreien.

### cc) Vorsteuerabzug

Das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, besteht, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn die Ausgaben ausschließlich wirtschaftlichen Ausgangstätigkeiten zuzurechnen sind und somit allein zu den Kostenelementen der auf diese Tätigkeiten entfallenden Umsätze gehören.

### dd) Aktienveräußerung in mehreren Schritten

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist objektiv und rechtssicher auszulegen und rechtfertigt keine Differenzierung zwischen der Veräußerung in einem oder mehreren Schritten. Somit wirkt sich der Umstand, daß die Aktienveräußerung in mehreren Schritten abläuft, nicht auf die Verantwortung der anderen Fragen aus.

### c) Folge

Im Falle einer Geschäftsveräußerung käme der Vorsteuerabzug nur in dem Umfang in Betracht, wie die Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind.<sup>23</sup> Für eine Managementholding hätte das zur Folge, daß der Vorsteuerabzug nur anteilig zulässig wäre, weil die entgeltlichen Managementtätigkeiten zwar zum unternehmerischen Bereich gehören, nicht aber das Halten von Beteiligungen und damit die Vereinnahmung von Dividenden.

Bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen ist der Vorsteuerabzug aus damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht zu gewähren, „wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen Eingangsdienstleistungen und der befreiten Ausgangsveräußerung von Aktien belegt wird“. Fehlt dieser Zusammenhang und gehen die Kosten der Eingangsumsätze in die Preise der Produkte des Steuerpflichtigen ein, ist die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer auf die Eingangsleistungen zulässig.

## IV. Gesellschaftsanteile im Umsatzsteuerrecht – Neue Aspekte durch das BFH-Urt. v. 27.01.2011

Der BFH führte die Rechtsprechung des EuGH<sup>24</sup> fort und ergänzte sie im Hinblick auf die Beurteilung im Zusammenhang mit Organträgern und Organgesellschaften.

Der Organträger war nicht zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der Kosten für die beiden Verträge seiner Organgesellschaften zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen berechtigt.

### 1. Veräußerung des Anteils von 99% an der AG

#### a) Steuerbarer Umsatz

Die Veräußerung des 99%igen Gesellschaftsanteils an der AG war ein steuerbarer Umsatz. Die wirtschaftliche Tätig-

<sup>23</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009, C-29/08, AB SKF, Slg. 2009 I – 10413; DStR 2009, 2311 Tz. 71.

Vgl. *Wäger*, Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen bei der entgeltlichen Übertragung von Gesellschaftsanteilen, DStR 2009, S. 2292, 2293 (2.2) und 2294 (3.3).

<sup>24</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009, C-29/08, AB SKF, Slg. 2009 I – 10413; DStR 2009, 2311.

keit ergibt sich zwar nicht aus dem bloßen Erwerb, Halten und Verkauf der Aktien. Doch hat der Organträger mit entgeltlichen sonstigen Leistungen in die Verwaltung der AG eingegriffen. Das genügt für eine wirtschaftliche Tätigkeit. Der EuGH<sup>25</sup> nimmt eine wirtschaftliche Tätigkeit an, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen zusätzlich zu den Aktionärs- oder Gesellschafterrechten zu unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, genutzt wird. Im Rahmen dieser Eingriffe müssen Umsätze getätigt werden, die der Umsatzsteuer unterliegen. Diese Umsätze können auf Verwaltungs-, Buchhaltungs- und EDV-Dienstleistungen beruhen.

Die AG war außerdem Organgesellschaft und als solche in die Organisation des Organträgers eingegliedert. Somit betraf die Veräußerung der Anteile einen Unternehmensgegenstand und war daher steuerbar.

#### b) Keine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1 a UStG

Die Anteilsveräußerung stellte keine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1 a UStG dar. Eine solche Geschäftsveräußerung ist nicht umsatzsteuerbar. Voraussetzung dafür ist, daß ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine andere Gesellschaft eingebracht wird. Erforderlich ist die Veräußerung aller Anteile an der Gesellschaft. Die Veräußerung von 99 % der Anteile reicht dafür nicht aus.

Eine Geschäftsveräußerung ist auch nicht wegen des Organschaftsverhältnisses anzunehmen, wenn dies durch die Veräußerung der Anteile beendet und nicht bei dem Erwerber neu begründet wird. Zu berücksichtigen ist, daß ein Organschaftsverhältnis nur im Inland begründet werden kann.

#### c) Steuerfreier Umsatz

Die Übertragung von Aktien ist als Übertragung von Wertpapieren steuerfrei.<sup>26</sup>

#### d) Kein Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug ist für steuerfreie Umsätze ausgeschlossen. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, daß der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftliche oder unternehmerische Tätigkeit erbringt, die er zur Ausführung von entgeltlichen Leistungen verwendet. Erforderlich ist, daß die Eingangsleistung mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit direkt und unmittelbar zusammenhängt.

Besteht dieser Zusammenhang mit einzelnen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen, ist der Vorsteuerabzug zulässig. Die Aufwendungen für den Leistungsbezug gehören dann zu den Kosten der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze.<sup>27</sup>

Besteht dieser Zusammenhang zu einem mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht steuerbaren oder zu einem steu-

erfreien Umsatz, ohne daß § 15 Abs. 3 UStG eingreift, ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig. Der Vorsteuerabzug ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>28</sup> auch dann zu versagen, wenn der Unternehmer eine Eingangsleistung für einen steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende Gesamttätigkeit zu stärken.

Fehlt dieser Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz, kommt der Vorsteuerabzug in Betracht, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehören und Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht in diesem Fall zwischen diesen Kosten und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit. Diese muß aber zu Umsätzen führen, für die der Vorsteuerabzug gewährt wird. Sofern der Unternehmer sowohl wirtschaftliche wie nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, ist der Vorsteuerabzug nur hinsichtlich der Aufwendungen für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers berechtigt.<sup>29</sup> Der BFH betonte, daß nach der Rechtsprechung des EuGH „die wirtschaftliche Gesamttätigkeit nur zu berücksichtigen ist, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz fehlt“.<sup>30</sup>

Der BFH versagte folglich den Vorsteuerabzug, weil der erforderliche Zusammenhang der bezogenen Beratungsleistungen zwar zu der Anteilsübertragung, nicht aber zu der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit bestand.

Ob der Zusammenhang mit einem Ausgangsumsatz besteht, richtet sich nach der „objektiven Natur des betreffenden Umsatzes“. Es kommt also darauf an, ob der Unternehmer nach objektiven Merkmalen Leistungen für die Beteiligungsveräußerung oder für allgemeine Zwecke seines Unternehmens bezieht. Seine Verwendungsabsicht ist dafür maßgebend.

## 2. Veräußerung der jeweiligen Anteile von 100 % an zwei ausländischen Gesellschaften

Aus den Leistungen der Rechtsanwaltskanzlei, die für die Anteilsveräußerungen der in den USA ansässigen Tochtergesellschaft erbracht wurden, konnte ebenfalls kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Der Unternehmer muß die sonstigen Leistungen gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen und somit für seine steuerpflichtigen

25 Siehe Fn. 24.

26 § 4 Nr. 8 e UStG 2011; EuGH, Urt. v. 29.10.2009, a.a.O.

27 EuGH, Urt. v. 29.10.2009, a.a.O.

28 BFH, Urt. v. 27.01.2011, a.a.O., Tz. 32 m.w.N.

29 BFH, Urt. v. 27.01.2011, a.a.O., Tz. 33 m.w.N.

30 BFH, Urt. v. 27.01.2011, a.a.O., Tz. 44 m.w.N.

Umsätze erhalten haben, wenn er die Vorsteuer abziehen will. Davon sind Leistungen, die für die Umsätze eines anderen Unternehmens erbracht werden, nicht erfaßt.

Die Beratungsleistungen der Rechtsanwaltskanzlei wurden für die Tochtergesellschaft der Organgesellschaft erbracht, nicht für die Organgesellschaft des Organträgers, und somit nicht für die Umsätze der Organgesellschaft.

Der BFH versagte den Vorsteuerabzug, weil die Leistungen der Rechtsanwaltskanzlei einem anderen Unternehmen für dessen Umsätze dienten.<sup>31</sup>

## V. Auswirkungen für die Rechnungsstellung von Rechtsanwälten

### 1. Umsatzsteuerpflicht

Im Inland von Rechtsanwälten erbrachte Leistungen sind als sonstige Leistungen umsatzsteuerpflichtig, sofern der Ort der Leistungserbringung nicht aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ins Ausland verlagert wird.<sup>32</sup>

### 2. Vorsteuerabzug – Rechnungsstellung

Die erbrachten Leistungen haben Rechtsanwälte unter Ausweis der gesetzlichen Umsatzsteuer in einer Rechnung, die den Voraussetzungen des §14 UStG entspricht, abzurechnen. Der Rechnungsempfänger kann die Vorsteuer daraus abziehen, wenn die anwaltlichen Leistungen mit dessen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen direkt und unmittelbar zusammenhängen.

In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte die beauftragte Anwaltskanzlei Rechtsrat erteilt und bei der Abfassung des Kaufvertrages und den Vertragsverhandlungen für die Veräußerung der Gesellschaftsanteile mitgewirkt. Der

direkte und unmittelbare Zusammenhang der umsatzsteuerpflichtigen anwaltlichen Leistungen mit der umsatzsteuerfreien Beteiligungsveräußerung war somit nach objektiven Kriterien gegeben. Der Vorsteuerabzug war deshalb nicht zulässig.

Der Vorsteuerabzug kam auch wegen des fehlenden Zusammenhanges mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Organträgers nicht in Betracht.

Im übrigen wies der BFH auf die Rechtsprechung des EuGH hin, nach der ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den von Rechtsanwälten beim Verkauf von Gesellschaftsanteilen bezogenen Leistungen und der steuerfreien Übertragung dieser Gesellschaftsanteile bejaht wurde, „ohne dies davon abhängig zu machen, ob der Verkäufer der Anteile seine Beratungskosten an den Erwerber weiterbelasten konnte.“<sup>33</sup>

### 3. Aufzeichnung der Tätigkeiten

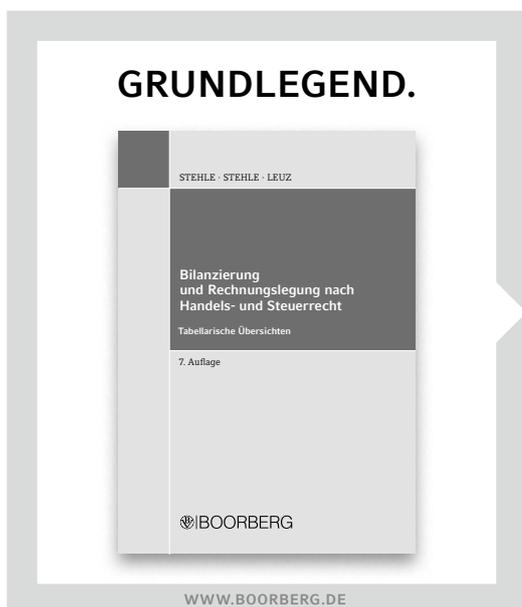
Zu Beginn des Mandats ist zu klären, ob die anwaltlichen Leistungen umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sein werden und ob sie sowohl umsatzsteuerpflichtige als auch umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze des Mandanten betreffen.

Demgemäß sind die anwaltlichen Leistungen getrennt nach diesen Kriterien zu erfassen und getrennt abzurechnen, um dem Mandanten den Vorsteuerabzug für seine umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze zu ermöglichen.

31 Vgl. BFH, Urt. v. 27.01.2011, a. a. O., Tz. 49–51 m. w. N.

32 §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 1, 3 Abs. 9, 3 a Abs. 1 UStG.

33 BFH, Urt. v. 27.01.2011, a. a. O., Tz. 48 m. w. N.



## Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

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

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

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0811

## DBA Deutschland-Schweiz: Ende einer unrühmlichen Praxis

### Urteilsanmerkung zu BFH vom 19.10.2010, I R 109/09

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht<sup>1</sup>

So manche Verwaltungspraxis erregt bei Steuerpflichtigen Unmut, doch dieses Beispiel darf man wohl als schon als „dreist“ bezeichnen. Es geht um die Auslegung einer Sonderregelung im DBA Deutschland-Schweiz, wonach natürliche Personen, die ihren Wohnsitz aus Deutschland in die Schweiz verlegen, während dem Wegzugsjahr und weiteren fünf Jahren nicht von sonst im DBA vorgesehenen Freistellungen für Einkünfte aus deutscher Quelle profitieren können.<sup>2</sup> Genauer geht es um eine im Abkommen vorgesehene Ausnahme dieser Regelung, wenn die Person „in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist.“ Dann soll nämlich diese Übergangsfrist nicht greifen.

Die Finanzverwaltung pflegte diese Ausnahmevorschrift nicht anzuwenden, wenn Steuerpflichtige vor dem Umzug bereits die Arbeit in der Schweiz ausübten, da sie – ganz ohne vom Wortlaut oder vom Telos hierzu veranlaßt zu sein – statt dem Zweck der „Ausübung“ der Arbeit ein Erfordernis der „Aufnahme“ der Arbeit forderten.<sup>3</sup> Es reiche also nicht, daß ein Steuerpflichtiger seiner Arbeit „hinterher ziehe“. Folglich verweigerte sie die Freistellung von Einkünften aus deutscher Quelle während des Fünfjahreszeitraums entgegen anderer Abkommensbestimmungen (z. B. Zinsen, Arbeitslohn nach Arbeitgeberwechsel).

Das Finanzgericht Baden-Württemberg<sup>4</sup> und nachfolgend nun auch der BFH<sup>5</sup> haben dem eine deutliche Absage erteilt. Die Auslegung der Finanzverwaltung widerspräche Wortlaut und Zweck des Abkommens und sei daher „nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen verbindlich“. Die Wartefrist

diene der Vermeidung von „Steuerflucht“, die aber bei der gegebenen Fallgruppe nicht bestehe.

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige noch – um wenigstens die negativen Folgen der verwaltungsseitigen Auffassung abzufedern – hilfsweise einen Antrag gestellt, mit seinen inländischen Einkünften als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.<sup>6</sup> Der BFH erklärte die Bedingung für zulässig, daß dieser Antrag nur hilfsweise für den Fall gestellt werde, daß das FA oder das FG „nicht aus anderen Gründen zu einer für den Antragsteller günstigeren Entscheidung gelangt.“ Die Finanzverwaltung konnte daher keine Nachteile, also insbesondere keine Veranlagungspflicht, für den Steuerpflichtigen aus dem Antrag geltend machen.

Der BFH gebietet hier also einmal mehr einer ausufernden Verwaltungspraxis im internationalen Steuerrecht Einhalt. Der hilfsweise zu stellende Antrag auf Behandlung als „unbeschränkt steuerpflichtig“ in Bezug auf die deutschen Einkünfte wird damit – sofern die normierten Grenzbeträge nicht überschritten sind – obligatorisch.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Rüdiger Bock ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Wagner & Joos in Konstanz und (u.a.) in der Schweiz als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt tätig.
- 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971, Art. 4 Abs. 4.
- 3 Grenzgänger-Handbuch, Fach A, Teil 4 Nr. 1.
- 4 ► FG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.09.2009, 3 K 3034/07.
- 5 BFH, Urt. v. 19.10.2010, I R 109/09 = FR 2011, 723
- 6 § 1 Abs. 3 EStG.



Fachmedien bestellen Sie am besten  
bei Ihrer Versandbuchhandlung:

**BUCHSERVICE**

im RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
Levelingstr. 6a, 81673 München  
Tel. 089/43 60 00-40 · Fax 089/43 60 00-85  
E-Mail: [buchservice@boorberg.de](mailto:buchservice@boorberg.de)

- Umfassende Literaturrecherche nach Ihren Wünschen
- Kostenlose Kataloge zu Neuerscheinungen
- Jedes lieferbare Verlagsprodukt kommt zu Ihnen ins Haus
- Alle Medien aus einer Hand:  
Ein Auftrag – Ein Lieferant – Eine Rechnung
- Sonderservice für Stammkunden



**Ihr zuverlässiger Partner für Literatur und neue Medien**

## 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.

Scherer/Fruth

### Gesellschafter-Compliance

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2010, 132 Seiten

Zunächst kann man sich schwer vorstellen, worum es hier gehen soll. Die Übersetzung des Titels in „Haftung des Gesellschafters“ läßt einen immer noch zögern. Hier wird aber tatsächlich eine Lücke geschlossen: Tatsächlich bestehen für den Gesellschafter ebenso zivil- und strafrechtliche Risiken, nämlich bereits im Gründungsstadium (Stichwort Unterkapitalisierung). So orientiert sich die Darstellung am ganzen Spannungsbogen des Lebens und des Sterbens einer GmbH. Verdienstvoll ist die Darstellung unter dem Blickwinkel des Gesellschafters.

K. Schmidt/Lutter

### Aktengesetz

2. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2010, 6062 Seiten

Es gibt natürlich viele AktG-Kommentare, aber kaum einen, dessen „Namen“ so gewichtig sind. Zwei Dutzend Bearbeiter haben eine zweibändige, über 6.000 Seiten starke Antwort der rechtlichen Praxis und Wissenschaft auf einen dynamischen Bedeutungszuwachs und Bedeutungswandel des Aktienrechts nun in 2. Auflage vorgelegt. Ein solches Werk ist natürlich nicht nur vollständig, geht in die Tiefe und in die Breite, sondern liefert an fast jeder Stelle eine eigene Meinung, die nicht nur in Widerspruch, sondern durchaus in Übereinstimmung besteht. So und nicht anders ist optimales Arbeiten mit dieser Kommentierung möglich.

Rotthege/Wassermann

### Unternehmenskauf bei der GmbH

C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2011, 637 Seiten

Bereits der Titel weist darauf hin, daß der Unternehmenskauf bei der GmbH etwas anderes ist als bei der AG. Aber warum? Die GmbH ist die gebräuchlichste Rechtsform, also betreffen die meisten Unternehmenstransaktionen die GmbH. Das Werk stellt nun bereits zu Beginn die Vorteile der GmbH beim Unternehmenskauf heraus, bevor es in Details der m&a-Transaktionen geht: Due diligence, Be-

wertung und Gestaltung des Kaufvertrags. Kaufpreis, Haftung und natürlich Steuern spielen eine wesentliche Rolle, ebenso ist dem Arbeits- und dem Kartellrecht jeweils ein eigenes Kapitel gewidmet. Unternehmenskauf in Krise und Insolvenz sowie Transaktionen mit Auslandsberührung runden dieses Praktikerwerk wohltuend ab.

Henssler/Strohn

### Gesellschaftsrecht

C.H. Beck, München 2011, 3017 Seiten

Büchern mit mehr als 3.000 Seiten stehen wir immer etwas skeptisch gegenüber. Die schiere Größe macht es für den Leser unhandlich, schwer und manchmal findet man den Wald vor lauter Bäumen nicht. Nicht so in diesem Werk. Über 40 Bearbeiter haben es geschafft, eine so gesehen handliche Kommentierung zahlreicher gesellschaftsrechtlicher Gesetze in einen Band zu packen. So ist die Kommentierung des AktG immer noch knapp 700 Seiten lang, was aber im Vergleich zu anderen Kommentaren klein und schmächtig daherkommt. Die schnelle Wechselmöglichkeit zwischen verschiedenen Rechtsformen ist für die Praxis allerdings einzigartig. Und so ist dieser „Palandt des Gesellschaftsrechts“ nicht nur gelungen, sondern bereits bei der 1. Auflage so dick wie sein Vorbild.

Eckhardt/Hermanns

### Kölner Handbuch Gesellschaftsrecht inkl. CD-ROM

Carl Heymanns Verlag Köln, 1068 Seiten

Warum „Kölner Handbuch“? Um den „Münchener Kommentaren“ von C.H. Beck Paroli zu bieten? Vielleicht. Doch weit gefehlt: Erschienen ist dieses Werk in der Reihe der „Kölner Hand- und Formularbücher der Notariellen Praxis“. Gesellschaftsrecht aus notarieller Sicht („Praxistip: Ggf. empfiehlt sich die Belehrung über...“) ist etwas anderes als Gestaltungsempfehlungen aus anwaltlicher Sicht. In diesem Spannungsbogen läßt es sich hervorragend arbeiten, mit diesem Werk sowieso.

Pinkos/Püschner/Rosarius u. a.

### Steuer-Ratgeber 2011

38. Aufl., Stollfuß Medien, Bonn 2011, 640 Seiten

Ein Ratgeber in der 38. Auflage läuft wenigstens nicht Gefahr, nicht mehr gebraucht zu werden. Gesetzestexte und ein ausführliches ABC des Steuerrechts können jährlich geändert werden und als Arbeitsbuch gebraucht und schließlich zur Seite gelegt werden. Vielleicht müssen einige

Äußerungen überdacht werden: „Vereine, Stichwort Körperschaftsteuer: „Die Rechtsform des Vereins ist die Grundfigur für alle Kapitalgesellschaften. Diese sind letztlich nur Sonderformen des Vereins.“ Aha.

Müller-Gugenberger/Bieneck

### Wirtschaftsstrafrecht

5. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2011, 2895 Seiten

Auch dieses Buch, dessen Vorläufer klein und handlich waren, wird bald die 3.000 Seiten-Marke knacken. Es bildet eine unglaubliche Bandbreite von Ordnungswidrigkeiten und Straftaten im Wirtschaftsbereich ab. Eine umfassende Darstellung des Wirtschaftsstraf- und -ordnungswidrigkeitenrechts ist es allemal, schon immer und immer noch. Wer dieses Buch (und, sorry, den *Wabnitz/Janowsky*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 3. Aufl., C.H. Beck) in der Hand hat, dem kann in diesem Gebieten nicht mehr viel passieren. Außer im Kapitel „Berater im Wirtschaftsstrafrecht“, Unterkapitel „Teilnahme von Beratern an Wirtschaftsstraftaten ihrer Mandanten“.

Ek

### Die Haftung des GmbH-Geschäftsführers

C.H. Beck, München 2011, 102 Seiten

Zur Haftungsgefahr bei GmbH-Geschäftsführern ist bisher schon viel geschrieben worden. Auf nur gut 100 Seiten, entstanden aus einem Skript eines Praktikers, wird das Erforderliche gesagt und vertieft und das Praxisrelevante hervorgehoben. Die theoretischen Haftungsgrundlagen nehmen natürlich einen großen Platz ein, wobei die praktischen Regeln nicht zu kurz kommen. Haftungsvermeidungsstra-

tegien geben dem Geschäftsführer und seinem Berater Sicherheit. Darum geht es auch bei den vom Verfasser so genannten „Goldenen Regeln“, bemerkenswerterweise formuliert in 10 Geboten.

Semler/Volhard/Reichert

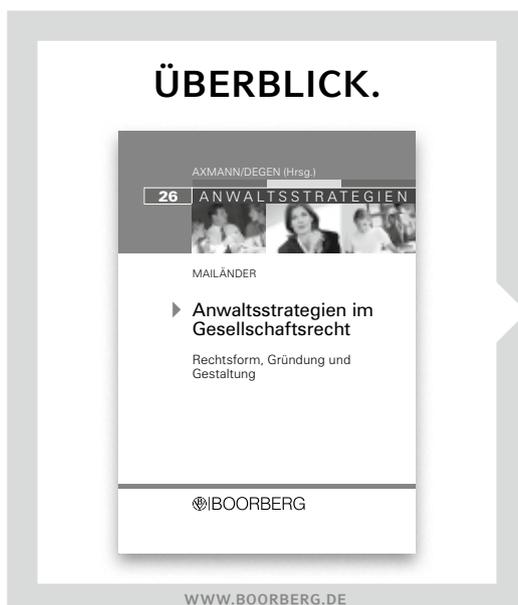
### Arbeitshandbuch für die Hauptversammlung

3. Aufl., C.H. Beck, München 2011, 1199 Seiten

Schon die ersten beiden Auflagen verdienten höchstes Lob. Arbeitshandbücher sind eben etwas anderes als Handbücher, mit denen man vernünftig arbeiten kann. Anders ausgedrückt – in der Sprache der Bearbeiter – ein Arbeitshandbuch, betont auf „Arbeit“, verstanden als ein auf die Bedürfnisse der Praxis zugeschnittenes Grundlagenwerk. Hier findet man die Antworten auf die von der Praxis gestellten Fragen.

In der nächsten Ausgabe u. a.: Mayer/Bonefeld, **Testamentsvollstreckung**; Sarres, **Erbrechtliche Auskunftsansprüche**; Jaschinski, **Das deutsche Finanzsystem**; Hölscher/Gesmann-Nuissl/Hornbach, **Systeme zur Geldwäschebekämpfung in der EU**; Grashoff, **Aktuelles Steuerrecht 2011**. Und eine Sonderausgabe der Rubrik LiteraTour zu **Festschriften**, u. a. für Festschriften für *Michael Streck*, *Franz Wassermeyer*, *Bernd Rödl*, *Uwe Hüffer* und *Franz Pelka*.

Redaktion



### Anwaltsstrategien im Gesellschaftsrecht

Rechtsform, Gründung und Gestaltung

von Dr. Peter Mailänder, Rechtsanwalt, M.C.J., Attorney at Law (New York), Stuttgart

2010, 162 Seiten, € 26,80

Anwaltsstrategien, Band 26

ISBN 978-3-415-04409-8

Band 26 behandelt zunächst die Frage, welche Rechtsform für eine geschäftliche Unternehmung und deren Gesellschafter die passende sein könnte. Der Autor fasst für Berufsanfänger und erfahrene Kollegen, die mit einschlägigen Mandaten selten befasst sind, die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen und das anwaltliche Rüstzeug zusammen. In einem zweiten Schritt erörtert der Autor Förmlichkeiten und Gründungsabläufe; viele Praxistipps und Formulierungsvorschläge sollen dabei vor Fallstricken schützen.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564  
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

S20211

## Steuermelder

### Werbungskostenabzug für Verzicht auf Darlehensforderung des Arbeitnehmers gegen Arbeitgeber – Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis oder durch das Arbeitsverhältnis – Bindung an Tatsachenwürdigung des FG

**Abstract:** Auch wenn ein Darlehen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen gewährt worden war, kann der spätere Verzicht darauf durch das zugleich bestehende Arbeitsverhältnis veranlaßt sein und dann insoweit zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, als die Darlehensforderung noch werthaltig ist.

**Anlaß:** BFH, Urteil vom 25.11.2010 VI R 34/08, BFH/NV 2011 S. 680

#### I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob der Verlust eines Darlehens, das der Arbeitnehmer und zugleich Gesellschafter seines Arbeitgebers diesem gewährt hatte, beim Arbeitnehmer einkünfte-mindernd zu berücksichtigen ist.

Der Kläger war Gesellschafter und einer von mehreren Geschäftsführern einer GmbH. Sein Anteil betrug zunächst 6,95 % und später 4,6 %. Zur Durchführung eines Börsengangs forderte die GmbH im November 2000 von ihren Gesellschaftern Darlehen. Nachdem der Börsengang gescheitert war und die GmbH Kapital benötigte, forderten die zur Zuführung weiteren Kapitals bereiten Großgesellschafter unter Hinweis auf die sonst drohende Insolvenz und Arbeitsplatzverluste von den Kleingesellschaftern die Übertragung ihrer Anteile und den Verzicht auf ihre Darlehen. Der Kläger veräußerte sodann im März 2001 seine Restbeteiligung von 1,64 % zum Nennbetrag an zwei Großgesellschafter und verzichtete auf seine Rückzahlungsansprüche über rund 160.000 DM sowie auf die Zinsen. Diesen Betrag machte er 2001 erfolglos als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend und wies darauf hin, er habe den Verzicht erklärt, um seinen Arbeitsplatz als Geschäftsführer zu sichern. Das FG wies die Klage mit der Begründung ab, das Darlehen sei nicht durch das Arbeits-, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt gewesen. Vorrangiges Ziel des Klägers sei es gewesen, die Gesellschaft wirtschaftlich zu fördern, das Darlehen sei gesellschaftsorientiert gewesen (FG Düsseldorf, Urteil vom 25.01.2008 1 K 3685/06 E, EFG 2009 S. 172).

#### II. Entscheidung des BFH

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück.

Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Sind – wie im Streitfall bei einem Darlehen eines Gesellschafter-Geschäftsführers – neben anderen Einkunftsarten (Kapitaleinkünfte) auch Lohneinkünfte betroffen, entscheidet über die Zuordnung der engere und wirtschaftliche vorrangige Veranlassungszusammenhang. Die Aufwendungen sind der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Es gelten die gleichen Grundsätze wie für die Frage, ob eine Zuwendung des Arbeitgebers auf dem Arbeitsverhältnis oder auf anderen Rechtsbeziehungen beruht.

Hiervon ausgehend sieht der BFH – insoweit mit dem FG – die Darlehensgewährung als durch das Gesellschaftsverhältnis und nicht durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt an. Die Darlehenshingabe diene dem vorrangigen Ziel, die Gesellschaft wirtschaftlich zu fördern und den Wert des – wenn auch geringen – Gesellschaftsanteils des Klägers zu sichern. Der BFH beanstandet jedoch das FG-Urteil insoweit, als das FG dem Einwand des Klägers, er habe den Darlehensverzicht zur Sicherung seiner weiteren Anstellung als Geschäftsführer erklärt, nicht weiter nachgegangen ist. Der BFH geht vielmehr davon aus, daß der Verzicht auf den Darlehensrückzahlungsanspruch eine weitere selbständig zu würdigende Finanzierungsmaßnahme darstellt, die nicht zwingend auf denselben Motiven beruhen muß wie die vorangehende Darlehensgewährung. Zu den jeweiligen Zeitpunkten können unterschiedliche Veranlassungszusammenhänge bestehen. Die Sache wurde zur erneuten Prüfung dieses Umstands an das FG zurückverwiesen. Dabei macht der BFH deutlich, es liege nahe, daß G den Verzicht zur Sicherung seines Arbeitsplatzes ausgesprochen habe. Für diesen Fall hat das FG noch den Wert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Verzichts festzustellen. Denn nur in dieser Höhe können dem Kläger abziehbare Werbungskosten entstanden sein.

#### III. Praxishinweis

Der BFH hebt hervor, die Frage, welchem Bereich der Leistungsaustausch zuzurechnen sei, entscheide sich in erster Linie nach der Tatsachenwürdigung des FG. Diese ist revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie verfahrensrechtlich ordnungsgemäß durchgeführt wurde und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt. In-

sofern liegt in vergleichbaren Fällen der prozessuale Schwerpunkt beim Tatsachenvortrag vor dem FG.

**Abstract:** Eine vorangegangene Vermietung von später in einer größeren Wohneinheit aufgegangenen Wohnräumen entfaltet keine Indizwirkung für eine Einkünfteerzielungsabsicht bezogen auf das Gesamtobjekt.

**Anlaß:** BFH, Urt. v. 11.8.2010 IX R 3/10, BFH/NV 2011 S. 122

## I. Sachverhalt

Im Streitfall verneinte das FG die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers hinsichtlich eines vom Vater geerbten Zweifamilienhauses, in dem eine Tante des Klägers vor und nach dem Tod des Vaters als Mieterin – auch auf der Grundlage eines Wohnrechts – gewohnt hatte.

Die Zweifel des FA und des FG an der Einkünfteerzielungsabsicht gründeten sich auf den Umstand, daß der Kläger die von ihm seit 1998 selbst durchgeführten Renovierungsarbeiten im Jahr 2009 noch nicht abgeschlossen hatte. Gegenstand der Baumaßnahme war die Zusammenfassung der beiden Wohnungen zu einer Wohneinheit. Seit 2001 verfügt das Haus – neben den schon vorhandenen Schlafzimmern – über ein neues Bad und eine Gästetoilette; später wurden eine neue Küche eingebaut sowie die Sanierung der Außenwände vorgenommen. Während der Sanierungsarbeiten an den Wochenenden übernachtete der Kläger regelmäßig mit seiner Familie in dem Gebäude.

## II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz, mangels eigener Vermietungsbemühungen in der mehr als 10 Jahre dauernden Umbauphase und wegen der vom FG in dieser Zeit festgestellten ausschließlichen Eigennutzung durch den Kläger könne dieser nicht allein unter Hinweis auf die frühere Vermietungstätigkeit des Vaters geltend machen, er habe wie dieser die Absicht, aus der Vermietung des Hauses Einkünfte zu erzielen.

## III. Praxishinweis

1. Nach ständiger Rechtsprechung ist bei einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit – typisierend – von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Dies gilt grundsätzlich selbst dann, wenn sich in unmittelbarem Anschluß an eine Dauervermietung eine Leerstandszeit ergibt und keine besonderen Anhaltspunkte für eine Aufgabe der Vermietungsabsicht – z. B. aus ausschließlich betriebenen Verkaufsabsichten oder ersichtlich angestrebter Eigennutzung – ergeben.
2. Ob allein die Zusammenfassung mehrerer zuvor vermieteter Wohnungen zu einer Wohneinheit diese Indizwirkung ausschließt, erscheint zweifelhaft. Für den Streitfall konnte das FG allerdings aus der Sicht des BFH aus der über 10 Jahre betriebenen Umbaumaßnahme vertretbar auf eine Aufgabe der Vermietungsabsicht deshalb schließen, weil der Steuerpflichtige in dieser Zeit mit seiner Familie das Objekt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte.

## Einkünfteerzielungsabsicht bei langjähriger Renovierung

**Abstract:** Eine vorangegangene Vermietung von später in einer größeren Wohneinheit aufgegangenen Wohnräumen entfaltet keine Indizwirkung für eine Einkünfteerzielungsabsicht bezogen auf das Gesamtobjekt.

**Anlaß:** BFH, Urt. v. 11.8.2010 IX R 3/10, BFH/NV 2011 S. 122

## I. Sachverhalt

Im Streitfall verneinte das FG die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers hinsichtlich eines vom Vater geerbten Zweifamilienhauses, in dem eine Tante des Klägers vor und

nach dem Tod des Vaters als Mieterin – auch auf der Grundlage eines Wohnrechts – gewohnt hatte.

Die Zweifel des FA und des FG an der Einkünfteerzielungsabsicht gründeten sich auf den Umstand, daß der Kläger die von ihm seit 1998 selbst durchgeführten Renovierungsarbeiten im Jahr 2009 noch nicht abgeschlossen hatte. Gegenstand der Baumaßnahme war die Zusammenfassung der beiden Wohnungen zu einer Wohneinheit. Seit 2001 verfügt das Haus – neben den schon vorhandenen Schlafzimmern – über ein neues Bad und eine Gästetoilette; später wurden eine neue Küche eingebaut sowie die Sanierung der Außenwände vorgenommen. Während der Sanierungsarbeiten an den Wochenenden übernachtete der Kläger regelmäßig mit seiner Familie in dem Gebäude.

## II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Entscheidung der Vorinstanz, mangels eigener Vermietungsbemühungen in der mehr als 10 Jahre dauernden Umbauphase und wegen der vom FG in dieser Zeit festgestellten ausschließlichen Eigennutzung durch den Kläger könne dieser nicht allein unter Hinweis auf die frühere Vermietungstätigkeit des Vaters geltend machen, er habe wie dieser die Absicht, aus der Vermietung des Hauses Einkünfte zu erzielen.

## III. Praxishinweis

1. Nach ständiger Rechtsprechung ist bei einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit – typisierend – von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Dies gilt grundsätzlich selbst dann, wenn sich in unmittelbarem Anschluß an eine Dauervermietung eine Leerstandszeit ergibt und keine besonderen Anhaltspunkte für eine Aufgabe der Vermietungsabsicht – z. B. aus ausschließlich betriebenen Verkaufsabsichten oder ersichtlich angestrebter Eigennutzung – ergeben.
2. Ob allein die Zusammenfassung mehrerer zuvor vermieteter Wohnungen zu einer Wohneinheit diese Indizwirkung ausschließt, erscheint zweifelhaft. Für den Streitfall konnte das FG allerdings aus der Sicht des BFH aus der über 10 Jahre betriebenen Umbaumaßnahme vertretbar auf eine Aufgabe der Vermietungsabsicht deshalb schließen, weil der Steuerpflichtige in dieser Zeit mit seiner Familie das Objekt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte.

## Das Standardwerk für die Praxis.

Lademann

### Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

**Loseblattwerk, etwa 15960 Seiten, € 164,-  
einschl. 14 Ordnern**

ISBN 3-415-02393-1 / 3-8005-2035-4

In Zusammenarbeit mit



Der bewährte Praktikerkommentar überzeugt durch:

- **KOMPETENZ**

Namhafte Autoren aus Rechtsprechung, Verwaltung und den steuerberatenden Berufen führen den Benutzer durch eine ausgewogene, erforderlichenfalls kritische Bearbeitung zu sicheren Ergebnissen.

- **GRÖSSTMÖGLICHE VOLLSTÄNDIGKEIT DES INHALTS**

Zusätzlich zum EStG sind u.a. Außensteuergesetz – Eigenheimzulagengesetz – Fördergebietsgesetz – Investitionszulagengesetze 1999, 2005, 2007 und 2010 – Vermögensbildungsgesetz – Wohnungsbauprämienengesetz und Umwandlungssteuergesetz kommentiert. Im Vorspann finden sich die Texte von EStG und EStDV sowie eine DBA-Übersicht.

Aktuelle Kurzkomentierung der neuesten BFH-Rechtsprechung durch die RiaBFH Jürgen Brandt und Ulrich Dürr (a.D.). Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF.

- **ANSCHAULICHKEIT**

Handliche Ordner – konzentrierte, systematische Gliederung und Darstellung mit Beispielen – den Abschnitten vorangestellte Übersichten – Hervorhebung von Schlüsselbegriffen – ausführliches Stichwortverzeichnis mit Teilsachregister zu zwischenzeitlich neu kommentierten Vorschriften.

RICHARD BOORBERG VERLAG

VERLAG RECHT UND WIRTSCHAFT

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung  
oder der Zentralen Auslieferung  
für LADEMANN EStG beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG  
GmbH & Co KG,  
70551 Stuttgart,  
bzw. **kostenlos** Fax an:  
0800/7385-800

.. free.call

## Termine

### September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grenzüberschreitender Mitarbeiterinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB/Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	01.09.2011, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht 2011	RA/FAStR Dr. Peter Haas	01.–03.09.2011, Sylt/Westerland	Arbeitsgemeinschaft der Fach- anwälte für Steuerrecht e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 www.fachanwalt-fuer- steuerrecht.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung der Personengesellschaften	StB Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	02.09.2011, Heidelberg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-cooperation.de
Die Personengesellschaft im Steuerrecht	StB/Dipl.-Fw. Alfred P. Röhrig RA/FAStR/StB Dipl.-Fw. Dr. Ralf Demuth	02.09.2011, Frankfurt	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelles Ertragsteuerrecht	StB/Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	06.09.2011, Kassel	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuer- beraterverbandes Hessen Tel.: 069/975821-0 Fax: 069/975821-25 www.steuerberaterverband- hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erste praktische Erfahrungen mit dem BilMoG	StB/WP Prof. Dr. Manfred Pollanz	06.09.2011, Darmstadt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuer- beraterverbandes Hessen Tel.: 069/975821-0 Fax: 069/975821-25 www.steuerberaterverband- hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzen lesen, interpretieren und kommunizieren	Dipl.-Bw. Thomas Leibrecht	06.09.2011, Kassel	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von internationalen Betriebsstätten	Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski	07.09.2011, Frankfurt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Ein- und Austritt bei Personengesellschaften und Sozietäten sowie Übertragung von Freiberuflerpraxen	StB/Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	07.09.2011, Kassel	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise	StB Dr. Axel Nientimp	08.09.2011, Frankfurt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern im Einzelabschluß	StB/WP Prof. Dr. Winfried Schwarzmann	08.09.2011, Wetzlar	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Lohnsteuer kompakt	RD/Dipl.-Fw. Walter Niermann	09.09.2011, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen und Verfügungen unter Lebenden von Todes wegen im privaten und betrieblichen Bereich	Hermann Bernwart Prof. Dr. Georg Crezelius RA/Notar Dr. Reinhard Geck Notar Thomas Wachter RiBFH Dr. Roland Wacker	09.–10.09.2011, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Das nationale und europäische Energie- und Stromsteuerrecht im Wandel	Ingrid Dinkelmann-Wendle Friedrich K. Seewald Dr. Roland M. Stein	12.–13.09.2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht kompakt Teil 1	StB/BP Prof. Dr. Hans Ott	14.09.2011, Würzburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht kompakt Teil 2	StB/BP Prof. Dr. Hans Ott	14.09.2011, Würzburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in der Energiewirtschaft	RA/StB Dr. Stefan Maunz RA/StB Ralph E. Korf StB Bassam Khazzoum RA Dr. Lars Henschel	14.09.2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzierung und Besteuerung von Finanzinstrumenten bei Industrie- und Handelsunternehmen	RA/StB Dr. Marcus Helios StB Felix Hierstetter RA/StB Dr. Andreas Körner StB/Dipl.-Kfm. Sebastian Meinhardt Dirk Rosenberg RA/FAStR Dr. Götz Weitbrecht	15.09.2011, Düsseldorf	Wertpapier-Mitteilung Tel.: 0 69/2 73 21 62 Fax: 0 69/2 73 22 00 www.wm-seminare.com
Bilanzsteuerrecht aktuell	WP/StB/Dipl.-Kfm. Kai Peter Künkele WP/StB/Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	15.09.2011, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
5. Sommer-Kongress der Centrale für GmbH – Umwandlungssteuerrecht – Steuerrecht der Personengesellschaften	WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu RD Ralf Neumann RA/WP/StB Prof. Dr. Thomas Küffner StB Dr. Martin Strahl	16.09.2011, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerhaftung	RA/StB Dr. Günter Kahlert RiBFH Reinhard Rüsken	16.09.2011, Düsseldorf	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die gemeinnützige GmbH – Gestaltung – Beratung – Praxisfragen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	19.09.2011, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-0 Fax: 0221/93738-969 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in SAP™ ERP™	Dipl.-Fw. Klaus Olbrich Jürgen Klevenz	20.–21.09.2011, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der mittelständische GmbH- Konzern – Die aktuell wichtigsten steuerlichen Beratungsfelder für Unterneh- mensverbindungen	WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu RA/FAStR/StB Dr. Andreas Rohde RA/FAStR Dr. Heinrich Jürgen	21.09.2011, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-0 Fax: 0221/93738-969 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht	Dipl.-Fw. Gabriele Hoffrichter-Dahl RA/Dipl.-Fw. Jürgen Stuber	21.–22.09.2011, Heidelberg	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.forum-institut.de
Erbschaftsteuer- und schen- kungsteuerliche Beratungs- schwerpunkte – Berücksichti- gung der neuen ErbStR	StB/Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	22.09.2011, Eschborn	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuer- beraterverbandes Hessen Tel.: 069/975821-0 Fax: 069/975821-25 www.steuerberaterverband- hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	22.–23.09.2011, Köln	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.forum-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB/Dipl.-Bw./Dipl.-Wj. Jürgen Mertes	22.–24.09.2011, Münster	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Bewertung kleiner und mittlerer Unternehmen nach dem modifizierten Ertragswertverfahren	Prof. Dr. Georg Schnitter	23.09.2011, Frankfurt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	StB/Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Notar Dr. Eckhard Wälzholz	23.09.2011, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen	Hans Dieter Gehrke RA/StB Dr. Günter Kahlert	23.09.2011, Frankfurt	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 02 21/4 00 88 30 Fax: 02 21/4 00 88 77 www.rws-verlag.de
Aktuelle Entwicklungen im Steuerstrafrecht	RA/FAStR Dr. Uwe-Jürgen Bohlen	23.09.2011, Nürnberg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Unternehmenskaufs	RA/FAArbR/FAStR/ FAHandels-&GesellR Notar Wolfgang Arens Notar Dr. Heribert Heckschen RA Dr. Alexander Hirsch RA/FAStR/StB Dr. Thomas Kleinheisterkamp	23.–24.09.2011, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Umstrukturierung von Unternehmen unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	RA/StB Joachim Breithaupt	24.09.2011, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Brennpunkte Betriebsprüfung und Prüfung durch Rentenversicherungsträger	RA/RiVG Dr. Jürgen Brand Prof. Dr. Christoph Uhländer	24.09.2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

## September 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Kapitalkonten	RA/StB Dr. Helmut Volb	26. 09. 2011, Kassel	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der zertifizierte EU-Umsatzsteuer-Experte	RA/Dipl.-Fw. Dr. Henning H. Rüth Matthias Feldt Michael Langer StB Alexander Thoma Dr. Matthias Winter	28. – 29. 09. 2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Basiswissen im Internationalen Steuerrecht	StB Prof. Dr. Adrian Cloer RA Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	29. 09. 2011, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Lizenzen	RA/StB Dr. Georg Renner Thomas Rupp	29. 09. 2011, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Recht, Steuern & Bilanzierung NPOs	RA Dr. Christoph Mecking RA/WP/StB Dr. Christoph Regierer RA/StB Bernd Schult	29. – 30. 09. 2011, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	StB Prof. Dr. Adrian Cloer RA Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	30. 09. 2011, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Unternehmen in Krise und Insolvenz	Prof. Dr. Georg Crezelius Prof. Dr. Michael Fischer RiAG Prof. Dr. Heinz Vallender RiBFH Dr. Christoph Wäger	30. 09. 2011, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Neuerungen im Recht der Vermögens- und Unternehmensnachfolge, vor allem durch die Rechtsprechung von BGH und BFH sowie die Erlasse der Finanzverwaltung	RA/Notar Prof. Dr. Thomas Reith	30. 09. 2011, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Oktober 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grenzüberschreitende Umsätze	StB/Dipl.-Bw. Andreas Braun StB/Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	04.10.2011, Berlin	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungen nach dem UmwStG	StB/Dipl.-Kfm. Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	06.10.2011, München	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung der sonstigen Leistungen	Dipl.-Fw. Udo Moecker	06.10.2011, Kassel	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuer- beraterverbandes Hessen Tel.: 069/97 58 21-0 Fax: 069/97 58 21-25 www.steuerberaterverband- hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Prof. Dr. Christoph Uhländer RD Thomas Waza	07.10.2011, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzkunde für Juristen – Basiskurs	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	07.10.2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Bilanzkunde für Juristen – Aufbaukurs und Case Study	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	08.10.2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelles Steuer- und Bilanz- steuerrecht zum Jahresende für Juristen	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi Prof. Dr. Christoph Uhländer	08.10.2011, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-9 00 Fax: 0 23 23/141-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vollstreckung und vorläufiger Rechtsschutz im Steuerrecht	RA/FAStR/StB Dipl.-Fw. Dirk Meyer	08.10.2011, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de

## Oktober 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Pensionszusagen an GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer - Aktuelle Fallstricke, ausgewählte Problemfelder, neue BFH-Rechtsprechung	Dipl.-Fw. Jochen Bürstinghaus	10.10.2011, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-0 Fax: 02 21/9 37 38-969 www.centrale.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	MR Hermann Bernwardt Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi RA/FAStR Dr. Norbert Rieger RiFG Dr. Harald Schießl	10.–11.10.2011, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Auslandsentsendung – Lohnsteuer & Sozialversicherung	Burchard Osterholz Sandra Fischer	11.10.2011, Düsseldorf	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Steuerrecht im Fokus – Schnittstellen zu anderen Rechtsgebieten und aktuelle Änderungen	RA/FAStR/StB Wolf-Dieter Tölle	12.10.2011, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht in der Insolvenz	FAHandels & GesellR/FAInsR Johannes Klefisch	14.10.2011, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
13. IWW-Kongress Praxis Steuerstrafrecht	StB/Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang Bornheim	14.10.2011, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 68 12-0 Fax: 02 11/6 18 68 12-77 www.iww.de
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht	Prof. Dr. Rainer Hüttemann Notar Dr. Sebastian Spiegelberger Notar Thomas Wachter	15.10.2011, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Steuergünstige Vermögensübertragung in der Familie	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	15.10.2011, Nürnberg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt	17.10.2011, Hamburg	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

**Oktober 2011**

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sanierungskonzepte	RA Dr. Marc Alexander Göb WP/StB Dr. Torsten Kohl StB/WP Sarah Middelhoff	17.10.2011, Frankfurt	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Inlands- und Auslandsrechnungen	Dipl.-Fw. Gabriele Hoffrichter-Dahl Dipl.-Fw. Udo Moecker	18.10.2011, Leipzig	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 01 Fax: 062 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Steuern China: Grundlagen	RA Matthias Schroeder RA/FAStR/StB Dr. Michael Hils	18.10.2011, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 01 Fax: 062 21/50 05 55 www.forum-institut.de
Die Besteuerung von Personengesellschaften	MR Hermann Bernwart Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Rainer Hüttemann WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley RiBFH Dr. Roland Wacker	20.–22.10.2011, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 7064-0 Fax: 02 34/9 7035 07 www.anwaltsinstitut.de
Steuern und Betrieb	RA/FAStR Dr. Peter Haas	19.–29.10.2011, Bochum	Arbeitsgemeinschaft der Fach- anwälte für Steuerrecht e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 www.fachanwalt-fuer- steuerrecht.de
Aktuelle Rechtsprechung im Steuer- und Gesellschaftsrecht	RA/FAStR Dr. Uwe-Jürgen Bohlen	21.10.2011, Dortmund	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrafrecht: materielles Recht – prozessuale Besonder- heiten – Verteidigung	RA/FAStR/FAStRfR Dr. Hilmar Erb RA/FAStR Thomas Wenzler	21.10.2011, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 3111 www.anwaltakademie.de
GmbH (& Co. KG) im Steuerrecht	WP/StB Klaus Altendorf StB/Dipl.-Fw. Stefan Hamacher WP/StB Dipl.-Kfm. Benno Lange	21.–22.10.2011, Stuttgart	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 8189-0 Fax: 089/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Oktober 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Steuerliche Optimierung von Testamenten, Erbverträgen und Regelungen zur vorweggenommenen Erfolge	RA/FAStR/StB Wolf-Dieter Tölle	22. 10. 2011, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StB/Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	25. 10. 2011, Kiel	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
§ 15 a EStG - Praxisnah	StB/Dipl.-Fw. Alfred P. Röhrig	26. 10. 2011, München	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht – Umwandlungen rund um die GmbH	StB/BP Prof. Dr. Hans Ott	27. 10. 2011, Frankfurt	Steuerakademie – Fortbildungswerk des Steuerberaterverbandes Hessen Tel.: 0 69/97 58 21-0 Fax: 0 69/97 58 21-25 www.steuerberaterverband-hessen.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Entstrickung und Verstrickung	RD Frank Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	27. 10. 2011, Düsseldorf	Beckakademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Finanzgerichtsprozess	RA/FAStR Dr. Herbert Olgemöller	28. 10. 2011, Mannheim	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Grundstücks- und Anteilstransaktionen und Steuern	RA/FAStR/FAArbR/FAHandels-&GesellR Notar Wolfgang Arens	28. 10. 2011, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
System des Umwandlungssteuerrechts	RiFG Thomas Müller RA/FAStR Dr. Gerhard Winter	28. 10. 2011, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de

**Oktober 2011**

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Besteuerung von Kapitalgesellschaften	StB Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	28.10.2011, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-cooperation.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Schnittstellen Familienrecht und Steuerrecht	RA/FAStR/FAFamR Bernd Kuckelburg	29.10.2011, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Vertiefungs- und Qualifikationskurs Besteuerung der Unternehmen	RA/FAStR/WP/StB Friedemann Kirschstein	31.10.–01.11.2011, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de



## WEGWEISENDE ANALYSE.

WWW.BOORBERG.DE

**Derivatebesteuerung im Privatvermögen ab 2009**

von Martin L. Haisch, Rechtsanwalt

2010, 282 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 Bausteineffekts Rechnung zu tragen. Schließlich werden weiterführende Überlegungen zur Derivatebesteuerung im Privatvermögen de lege ferenda angestellt.

