



September 2010 Seiten 385–432

Stbg 9/2010

Die Steuerberatung

ORGAN DES DEUTSCHEN STEUERBERATERVERBANDES E.V. BERLIN

WWW.DSTV.DE

STEUERRECHT

- Böcker | Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren | 385 |
- Schober | Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlages | 389 |
- Fleischer | Grunderwerbsteuer bei Konzernumstrukturierungen | 395 |

BILANZRECHT

- Slahor/Weber | Erkennen der Insolvenzgefährdung mit Hilfe von Kennzahlen | 410 |

NEUE BERATUNGSFELDER

- Schneider | Steuerberater als Mitglieder von Aufsichtsgremien | 412 |

BERUFSRECHT/BERUFSSTAND

- Nebe | Die Mediation soll gestärkt werden | 418 |



Das Bundesverfassungsgericht und das häusliche Arbeitszimmer

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski¹



EDITORIAL

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 6. 7. 2010 (2 BvL 13/09, Stotax-First) die durch das StÄndG 2007 (vom 19. 7. 2006, BGBl. I 2006 S. 1652) in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfolgte Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer für verfassungswidrig erklärt, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasst, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Das Gericht sieht hierin einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber wird verpflichtet, rückwirkend zum 1. 1. 2007 diesen verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen.

Bereits im Urteil vom 7. 12. 1999 (2 BvR 301/98, BVerfGE 101 S. 297) hatte sich das Gericht mit den durch das JStG 1996 (vom 11. 10. 1995, BGBl. I 1995 S. 1250) geschaffenen erstmaligen Einschränkungen zu beschäftigen. Danach waren entsprechende Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme galt, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten ausmachte oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Ein unbeschränkter Abzug war ferner nur zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete. Das damalige Urteil bejahte die Verfassungsmäßigkeit dieser Einschränkung.

Die seit dem 1. 1. 2007 geltende Regelung zum Mittelpunkt der Betätigung erklärte das BVerfG nun für unvereinbar mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz. Dieser verlange eine an der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete hinreichend folgerichtige Ausgestaltung der Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers. Zur Bemessung der Leistungsfähigkeit wird auf das objektive Nettoprinzip rekurriert, ohne die Frage zu beantworten, ob dieses Verfassungsrang hat. Vielmehr erfolgt nur ein Verweis auf die bisherige Rechtsprechung, wonach Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung einer besonderen, sachlichen Rechtfertigung bedürfen. Ein Erkenntnisgewinn ist hiermit nicht verbunden.

Nach dem objektiven Nettoprinzip sind betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage abziehbar. Einen besonderen, sachlich zu rechtfertigenden Grund für eine Ausnahme erkennt das Gericht in den in der Gesetzesbegründung genannten fiskalischen Motiven

nicht, denn letztlich diene jede Steuermehrbelastung diesem Einnahmeziel.

Das Gericht sieht in dem Verbot der Berücksichtigung von Aufwendungen auch in den Fällen, in denen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, einen Verstoß gegen das Gebot einer hinreichend realitätsgerechten Typisierung. Dabei hält es die Begrenzung der Höhe nach wegen bestehender Abgrenzungsprobleme für zulässig. Dies gilt jedoch nicht für das Merkmal „kein anderer Arbeitsplatz“. Nach dieser Rechtsprechung sind die Möglichkeiten einer Pauschalierung für den Gesetzgeber größer, wenn sich ein Sachverhalt nur aufwendig ermitteln und sich eine die Anforderungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfüllende Regelung nur schwer überwachen lässt.

Das BVerfG lässt erkennen, dass es sich sehr eingehend mit den Zielen des Gesetzgebers auseinandergesetzt hat. Diese bilden gewissermaßen die Richtschnur, um eine Beurteilung vor dem Hintergrund der Folgerichtigkeit und der Bedeutung von Ausnahmetatbeständen zu schaffen. Insofern bleibt zu hoffen, dass künftig Gesetzesbegründungen sorgfältiger abgefasst werden. Die zunehmende Tendenz zur reinen Wiederholung des Gesetzeswortlauts und der Wiedergabe von allgemeinen Aussagen genügt diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht.

Der 2. Senat hat nicht die in der Vergangenheit häufig praktizierte Möglichkeit genutzt, eine Weitergeltung der Norm bis zu einer gesetzlichen Neuregelung zuzulassen, sondern eine rückwirkende Korrektur zum 1. 1. 2007 verlangt. Er begründet dies mit dem vergleichsweise kurzen Anwendungszeitraum der verfassungsrechtlich stets umstrittenen Regelung und mit der bereits erfolgten Reaktion durch die Finanzverwaltung (Gewährung von AdV). Für die Steuerpflichtigen ist hieraus die Lehre zu ziehen: Regelungen, gegen die verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, möglichst schnell zum BVerfG zu tragen, andernfalls vergrößert sich – unter Hinweis auf die entstehenden Auswirkungen auf die Haushalte – die Gefahr eines verfassungsrechtlichen Freibriefs für den Gesetzgeber.

Das BMF hat bereits mit Schreiben vom 12. 8. 2010 (IV A 3 – S 0338/07/10010–03, Stotax-First) Regelungen bis zu einer gesetzlichen Neufassung erlassen. Diese soll kurzfristig erfolgen.

¹ Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg und Schriftleiter „Der Steuerberatung“.

Deutscher Steuerberaterverband – Wir sind für Sie da!

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

Littenstraße 10
10179 Berlin
☎ (030) 278 76 - 2
Fax (030) 278 76 - 799
E-Mail: dstv.berlin@dstv.de

DStV

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes

Littenstraße 10
10179 Berlin
☎ (030) 246 26 69 - 0
Fax (030) 246 26 69 - 9
E-Mail: dsti.berlin@dstv.de

DStI

Deutsche Steuerberater Service GmbH

Service-Gesellschaft des
Deutschen Steuerberaterverbandes

Littenstraße 10
10179 Berlin
☎ (030) 257 60 69 - 0
Fax (030) 257 60 69 - 9
E-Mail: dsts.berlin@dstv.de

DStS

DStV

► DStV im Internet

Lernen Sie uns kennen: Im Internet stellen wir uns vor. Aktuelle Informationen über den DStV, seine 15 Mitgliedsverbände, seine Ziele, Erfolge, Aktivitäten, Veranstaltungen, Seminare, Serviceangebote und Informationsdienste finden sich unter www.dstv.de.

► Steuerberater-Suchservice

Das DStI bietet Berufsangehörigen mit dem Steuerberater-Suchservice eine einzigartige Möglichkeit, sich im Internet Steuerratsuchenden mit ihren Kenntnissen und Tätigkeitsschwerpunkten zu präsentieren. Der Service ist für beide Seiten kostenlos. Informationen unter Tel. 0 30/2 78 76-5 00 oder im Internet unter der Adresse www.steuerberater-suchservice.de.

► Fachberater für ... (DStV e. V.)

Informieren Sie sich über unsere aktuellen Kurse unter www.dstv.de.

► DStI-Veröffentlichungen

Die Praktikertexte „Steuergesetze 2010“ enthalten zentrale, aktuelle Gesetzestexte für die tägliche Arbeit. Weitere Infos unter 0 30/24 62 66 90 oder im Internet unter www.dstv.de Bestellungen/Publikationen.

► Fortbildung

Das Deutsche Steuerberaterinstitut e.V., das Fachinstitut des DStV, bietet jedes Jahr mehrere Seminarreihen zu praxisrelevanten Themen für den Berufsstand. Hochqualifizierte Referenten, optimaler Seminaraufbau und gezielte Themenauswahl garantieren eine effektive und effiziente Wissensvermittlung. Nähere Informationen und Anmeldeformulare für die einzelnen Veranstaltungen finden Sie im Internet unter www.dstv.de Seminare.

► TeleTax

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V., seine Mitgliedsverbände und die DATEV eG haben ihre Kompetenz in der Wissensvermittlung zu steuerrechtlichen, rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Themen für die steuerberatenden Berufe in der TeleTax GmbH gebündelt. TeleTax bietet multimediale CDs, in denen komplexe Sachverhalte übersichtlich gegliedert sind und mit praxisnahen Darstellungen und Beispielen erläutert werden. Weitere Informationen erhält man über die TeleTax-Internetseite www.teletax.de.

► GmbH-Vergütungsreport – Dokumentation 2009 erhältlich

Aktuelle Übersichten zum Verdienst von GmbH-Geschäftsführern und damit schlagkräftige Argumente gegen verdeckte Gewinnausschüttungen und Vergleichswerte für die Gehaltsverhandlungen mit Fremd-Geschäftsführern bietet die in Kooperation mit dem DStV entstandene und von Handelsblatt und BBE media herausgegebene Studie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2009“. Sie basiert auf den Angaben von weit über 3 000 GmbH-Geschäftsführern und gibt tiefe Einblicke in die Strukturen der Vergütungen in Einzelhandel, Großhandel, Handwerk, Dienstleistung und Industrie. Die Studie einschließlich CD kann bezogen werden bei: BBE media, Am Hammergraben 14, 56567 Neuwied, Fax 0 26 31/8 79-4 03, www.bbe-media.de.

► Mandanteninformationen von DStI, DATEV und AOK

Mit dem Mandantenbrief für Windows, der Printversion „Blitzlicht“ und dem Infobrief für das Lohn- und Personalbüro kann der Steuerberater einfach und komfortabel Informationen für seine Mandanten beziehen. Der Mandantenbrief, ein gemeinsames Angebot von DStI und DATEV, besteht aus elektronischen Textbausteinen zu steuerlichen und allgemeinrechtlichen Themen, die individuell für den einzelnen Mandanten zusammengesetzt werden. „Blitzlicht“ liefert kompakte Informationen als Printversion – monatlich neu zusammengestellt vom DStI. Der Infobrief von DStI, DATEV und AOK richtet sich speziell an Lohnsachbearbeiter/-innen in Unternehmen und Steuerkanzlei. Weitere Informationen erhalten Sie unter www.dstv.de Informationsdienste.

► StBdirekt

Für Verbandsmitglieder bieten der DStV und seine Mitgliedsverbände im Internet eine aktuelle Informationsdatenbank. Hier finden sich aktuelle Fachnachrichten, BFH-Urteile, Beiträge zu Fragen des Berufs-, Haftungs- und Gebührenrechts und weiteren Themen. Sie erreichen StBdirekt über die Homepages der regionalen Steuerberaterverbände oder über www.dstv.de.

► Deutscher Steuerberatertag 2010

Der 33. Deutsche Steuerberatertag 2010 findet vom 11. bis 13. Oktober 2010 in Leipzig statt. Unter 0 30/25 76 06 90 stehen wir für telefonische Anfragen zur Verfügung.

ZU DIESER AUSGABE

► Das BVerfG hat mit Beschluss vom 6. 7. 2010 die derzeit geltenden Einschränkungen der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer für verfassungswidrig erklärt, sofern kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und der Abzug gleichwohl versagt wird. *Kaminski* nimmt hierzu im Editorial Stellung und fordert zukünftig sorgfältigere Gesetzesbegründungen, um so eine sachgerechte Prüfung der Beachtung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit zu ermöglichen.

► Am 7. 4. 2010 hat das BMJ den Referentenentwurf für ein „Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren“ veröffentlicht. Es sieht Entschädigungszahlungen bei einer überlangen Dauer von Gerichtsverfahren vor. *Böcker* stellt ab S. 385 den aktuellen Entwurf und sich hieraus möglicherweise ergebende Konsequenzen für die Praxis dar.

► Das Niedersächsische FG hat mit Beschluss vom 25. 11. 2009 den SolZ für verfassungswidrig gehalten und legt dem BVerfG diese Frage gem. Art. 100 Abs. 1 GG i. V. m. § 13 Nr. 11 BVerfGG, §§ 80 ff. BVerfGG vor. Das BMF bestreitet zwar die Verfassungswidrigkeit, erklärte jedoch mit Schreiben vom 3. 12. 2009, dass der Solidaritätszuschlag ab dem Veranlagungszeitraum 2005 nur vorläufig festzusetzen sei, um massenhafte Einsprüche zu vermeiden. *Schober* beleuchtet auf Grundlage des Musterprozesses des Bundes der Steuerzahler und des Beschlusses des Finanzgerichts auf S. 389 ff. kritisch die Argumente, die die Verfassungswidrigkeit belegen sollen, sowie die bisherige Rechtsprechung.

► Die Belastung infolge der Grunderwerbsteuer hat sich in den letzten Jahren durch die zunehmende Tendenz zur Erhöhung dieser Steuer nachhaltig erhöht. Dies gilt nicht nur für die Fälle des Grundstückskaufs, sondern auch bei Umstrukturierungen von Konzernen. Anders als im ertragsteuerlichen Bereich kann hierbei häufig eine Steuerneutralität nicht erlangt werden. Dies kann zur Folge haben, dass die Belastung mit Grunderwerbsteuer so hoch ist, dass alleine aus diesem Grund die Umstrukturierung unterbleibt. Hiergegen sollte eigentlich der erst jüngst eingeführt § 6a GrEStG wirken. *Fleischer* analysiert auf S. 395 ff. die entstehenden Belastungen und zeigt Ansätze auf, mit denen diese begrenzt werden können. Außerdem werden aktuelle Entwicklungslinien in der Rechtsprechung betrachtet.

► Angesichts der derzeitigen wirtschaftlichen Lage vieler Unternehmen kommt der Möglichkeit des rechtzeitigen Erkennens von wirtschaftlichen Schwierigkeiten, aber insbesondere auch des Vorliegens der Insolvenztatbestände besondere Bedeutung zu. Schließlich bewahr-

heitet sich immer wieder, dass die Chancen auf eine erfolgreiche Sanierung des Unternehmens umso größer sind, je früher die krisenhafte Entwicklung erkannt wird. Vor diesem Hintergrund setzen sich *Slahor/Weber* auf S. 410 ff. mit den Möglichkeiten zur Erkennung einer Insolvenzgefährdung mit Hilfe von Bilanzkennzahlen auseinander.

► In der Rubrik „Neue Beratungsfelder“ hat *Römermann* bereits in der Februar-Ausgabe (Stbg 2010 S. 81 ff.) über rechtliche Aspekte der Tätigkeit eines Steuerberaters als Aufsichtsrat im Unternehmen eines Mandanten berichtet. *Schneider* widmet sich auf S. 412 ff. der praktischen Ausgestaltung dieser Tätigkeit. Insbesondere in freiwilligen Beratungsgremien ist der Steuerberater auf Grund seiner Qualifikationen nicht alleine gefordert, seine Tätigkeit auf Basis der bereits bestehenden Abläufe aufzunehmen, vielmehr kann ein aktiver Beitrag zur Ausgestaltung des Gremiums geleistet werden. Zugleich werden mögliche Nachteile und Probleme für das Steuerberatungsmandat in die Überlegungen mit einbezogen.

► Im berufsrechtlichen Teil widmet sich *Nebe* ab S. 418 der derzeitigen aktuellen Entwicklung bei der Mediation. Das BMJ hat im Juli 2010 einen Referentenentwurf für ein Mediationsgesetz an die Ressorts und im August 2010 an die Bundesländer und die Verbände versandt. Vor diesem Hintergrund werden die zu erwartenden Änderungen dargestellt und die sich daraus ergebenden Chancen für Steuerberater aufgezeigt.

► Der Verlust von Mandanten ist ärgerlich, insbesondere wenn hierfür das Abwerben durch einen (ehemaligen) Mitarbeiter verantwortlich war. Nicht selten kommt es deshalb in diesen Fällen zu gerichtlichen Auseinandersetzungen. Vor diesem Hintergrund bespricht *Pestke* auf S. 419 ff. die Entscheidung des BAG vom 28. 1. 2010. Dieses Urteil ist zwar zum Abwerben von Patienten ergangen, hat aber auch für den steuerberatenden Bereich Bedeutung. Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob bei einem Weggang eines Mitarbeiters infolge einer Kündigung des Arbeitsverhältnisses es hingenommen werden muss, dass dieser Patienten (oder Mandanten) auf seinen neuen Arbeitgeber überträgt bzw. sich weigert, den Kontakt mit diesen sofort einzustellen und alle aktiven Abwerbemühungen unverzüglich zu unterlassen. Ferner werden die Rechte und Pflichten des Arbeitnehmers konkretisiert, wenn dieser beabsichtigt, im Geschäftsgebiet des bisherigen Arbeitgebers zukünftig eine eigene, selbständige Tätigkeit aufzunehmen.

Ihr
Bert Kaminski

VERBANDSADRESSEN

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Littenstr. 10, 10179 Berlin
 Telefon: 030/278 76-2, Telefax: 030/278 76-799
 E-Mail: dstv.berlin@dstv.de – Internet: http://www.dstv.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V.

Hegelstr. 33, 70174 Stuttgart
 Telefon: 07 11/6 19 48-400, Telefax: 07 11/6 19 48-703
 E-Mail: info@stb-wpverband-bw.de – Internet: www.stb-wpverband-bw.de

Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e. V.

Implerstr. 11, 81371 München
 Telefon: 0 89/2 73 21 40, Telefax: 0 89/2 73 06 56
 E-Mail: info@lswb.de – Internet: www.lswb.de

Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
 Littenstr. 10, 10179 Berlin
 Telefon: 0 30/27 59 59 80, Telefax: 0 30/27 59 59 88
 E-Mail: info@stbverband-berlin-bb.de
 Internet: www.stbverband-berlin-bb.de

Steuerberaterverband im Lande Bremen e. V.

Theodor-Heuss-Allee 6, 28215 Bremen
 Telefon: 04 21/5 95 84-0, Telefax: 04 21/5 95 84-22
 E-Mail: info@stbv-bremen.de – Internet: www.stbverband-bremen.de

Steuerberaterverband Düsseldorf e. V.

– Verband der steuerberatenden und prüfenden Berufe –
 Grafenberger Allee 98, 40237 Düsseldorf
 Telefon: 02 11/6 69 06-0, Telefax: 02 11/6 69 06-800
 E-Mail: mail@stbverband-duesseldorf.de
 Internet: www.stbverband-duesseldorf.de

Steuerberaterverband Hamburg e. V.

Am Sandtorkai 64 a, 20457 Hamburg
 Telefon: 0 40/41 34 47-0, Telefax: 0 40/41 34 47-59
 E-Mail: info@steuerberaterverband-hamburg.de
 Internet: www.steuerberaterverband-hamburg.de

Steuerberaterverband Hessen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
 Mainzer Landstraße 211, 60326 Frankfurt am Main
 Telefon: 0 69/97 57 45-35, Telefax: 0 69/97 57 45-25
 E-Mail: mail@stbverband-hessen.de
 Internet: www.steuerberaterverband-hessen.de

Steuerberater-Verband e. V. Köln

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
 Von-der-Wettern-Str. 17, 51149 Köln
 Telefon: 02 203/99 30-90, Telefax: 02 203/99 30 -99
 E-Mail: info@stbverband-koeln.de
 Internet: www.stbverband-koeln.de

Steuerberaterverband Mecklenburg-Vorpommern e. V.

Ostseeallee 40, 18107 Rostock
 Telefon: 03 81/7 76 76-50, Telefax: 03 81/7 76 76-22
 E-Mail: info@stb-verband-mv.de – Internet: www.stb-verband-mv.de

Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e. V.

Geschäftsstelle Niedersachsen: Zeppelinstr. 8, 30175 Hannover
 Telefon: 05 11/3 07 62-0, Telefax: 05 11/3 07 62-12
 E-Mail: info@steuerberater-verband.de
 Internet: www.steuerberater-verband.de
Geschäftsstelle Sachsen-Anhalt: Porsestr. 8, 39104 Magdeburg
 Telefon: 03 91/4 05 54-0, Telefax: 03 91/4 05 54-20
 E-Mail: info-md@steuerberater-verband.de
 Internet: www.steuerberater-verband.de

Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e. V.

Hölderlinstr. 1, 55131 Mainz
 Telefon: 0 61 31/57 74 48, Telefax: 0 61 31/5 37 93
 E-Mail: info@stbverband-rheinland-pfalz.de
 Internet: www.stbverband-rheinland-pfalz.de

Steuerberaterverband Sachsen e. V.

– Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe –
 Bertolt-Brecht-Allee 24, 01309 Dresden
 Telefon: 03 51/2 13 00-10, Telefax: 03 51/2 13 00-12
 E-Mail: info@stbverband-sachsen.de
 Internet: www.stbverband-sachsen.de

Steuerberaterverband Schleswig-Holstein e. V.

– Verband des steuer- und wirtschaftsprüfenden Berufs –
 Willi-Brandt-Ufer 10, 24143 Kiel
 Telefon: 04 31/9 97 97-0, Telefax: 04 31/9 97 97-17
 E-Mail: info@stbvsh.de
 Internet: www.stbvsh.de

Steuerberaterverband Thüringen e. V.

Haus der Steuerberater, Kartäuserstr. 27a, 99084 Erfurt
 Telefon: 03 61/5 58 33-0, Telefax: 03 61/5 58 33-10
 E-Mail: info@stbverband-thueringen.de
 Internet: www.stbverband-thueringen.de

Steuerberaterverband Westfalen-Lippe e. V.

Gasselstiege 33, 48159 Münster/Westf.
 Telefon: 02 51/5 35 86-0, Telefax: 02 51/5 35 86-60
 E-Mail: info@stbv.de · info@fachinstitut.de
 Internet: www.stbv.de · www.fachinstitut.de

INHALTSÜBERSICHT

STEUERRECHT

Aufsätze

Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen
 Gerichtsverfahren
RA Thomas Böcker, LL.M. Taxation. **385**

Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritäts-
 zuschlags – Zweifelhafte Verfassungsinter-
 pretation des Niedersächsischen Finanzgerichts
Dr. iur. Tibor Schober. **389**

Grunderwerbsteuer bei Konzernumstrukturierungen
StB Dipl.-Finw. Dipl.-Kfm. Dr. Heinrich Fleischer . . . **395**

BILANZRECHT

Aufsatz

Erkennen der Insolvenzgefährdung mit Hilfe von
 Kennzahlen
*Assoc. Prof. Dr. Ludomir Slahor PhD, Bratislava, und
 WP/StB/FB IStR PhD. Till Weber LL.M.* **410**

NEUE BERATUNGSFELDER

Aufsatz

Steuerberater als Mitglieder von Aufsichtsgremien
Christoph Thomas Schneider **412**

BERUFSRECHT/BERUFSSTAND

Aufsatz

Die Mediation soll gestärkt werden
RA/FAStR Dr. Johannes R. Nebe LL.M. **418**

Berufsrecht-Aktuell

Abwerbung von Patienten und Mandanten
RA/FAStR Prof. Dr. Axel Pestke **419**

Zugang zur Stbg-Internet-Ausgabe

Homepage: www.die-steuerberatung.de
Menübutton: Anmelden
Benutzername: erklarung
Passwort: abgabe09

DER TIPP IN DER MITTE**Rechtsbehelfsempfehlungen**

Nr. 654/10 – Vor dem BFH kann der Prozessbevollmächtigte (z. B. der Anwalt oder Steuerberater) nicht einfach das Mandat niederlegen

Nr. 655/10 – Über den Richter im Prozess als Ratgeber
RA/FAStR Dr. Michael Streck **407**

Praxistipp

Nr. 172/10 – Immer wieder Streit über den Verspätungszuschlag

Nr. 173/10 – Berichtigung einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung – Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges – Änderung der Rechtsprechung für Deutschland zu erwarten
StB Hans-Peter Schneider und StB Dipl.-Kfm. (FH) Peter Hoffmann **408**

DStV-FORUM**Aus der Arbeit des DStV**

Gemeinsame Präsidialsitzung von BStBK und DStV . **427**

Steuerrecht

EU-Ministerrat beschließt Vereinfachung zur elektronischen Rechnung. **427**

EuGH zum Vorsteuerabzug bei Rechnungskorrekturen. **428**

Gemeinschaftsrechtswidrige Besteuerung von Streubesitzdividenden **428**

ELENA: Freitextfelder im Datenbaustein Kündigung/Entlassung entfallen **429**

Berufsrecht

Anhörung im Bundesministerium des Innern zum De-Mail-Gesetzentwurf. **429**

SG Kassel bejaht Vertretungsbefugnis für Steuerberater im Statusfeststellungsverfahren **429**

Bundesrechtsanwaltskammer für die Einbeziehung weiterer Berufsheimnisträger in den absoluten Vertrauensschutz **430**

Personalien

Prof. Dr. Hans-Michael Korth erneut in den Mittelstandsbeirat des BMWi berufen **430**

Heidi Flügge und Hermann Jeberien verabschiedet. . **431**

DATEV

Online-Befragung zur Ermittlung und Bewertung von Erfolgs- und Risikofaktoren im steuerberatenden Berufsstand **431**

Service

DStV-Praxenvergleich 2010: Teilnahme nur noch bis zum 30. 9. 2010 möglich! **431**

DANV: Partner des DStV wird „Sonderabteilung der ERGO“ **432**

MAGAZIN**Editorial**

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski **M 1**

Stand der Gesetzgebung **M 6**

Neue Steuerrechtsprechung **M 8**

Veranstaltungskalender **M 12**

Bücherschau **M 18**

MAGAZIN

STAND DER GESETZGEBUNG*

STAND DER GESETZGEBUNG

Gesetz	Stand	Fundstelle	Inhalte bzw. betroffene Vorschriften	Inkrafttreten	Literatur
Jahressteuergesetz 2010	Referentenentwurf 29. 3. 2010	www.bundesfinanzministerium.de	<ul style="list-style-type: none"> • Vielzahl von Einzelregelungen, u. a.: • Nichtsteuerbarkeit bei Veräußerungsgeschäften des täglichen Gebrauchs, §§ 22, 23 EStG • Vermeidung von Doppelförderung bei § 35a EStG • Änderung beim Kapitalertragsteuerabzug • Anpassungen des UStG an EU-Recht und aktuelle Entwicklungen (u. a. Abschaffung des Seeling-Modells) 	hauptsächlich 2010/2011	<i>DStV</i> , Eingabe S 3/10 vom 26. 4. 2010, www.dstv.de/interessenvertretung/steuern. <i>Schulte, Wilfried u. a.</i> : JStG 2010 – Handlungsbedarf bei der Unternehmensnachfolge, DB 2010 S. 812 (Heft 15). <i>Nacke, Alois</i> : Das Jahressteuergesetz 2010, Anmerkungen zum Regierungsentwurf, DB 2010 S. 1142 (Heft 21).
	Regierungsentwurf 22. 6. 2010	BT-Drucks. 17/2249			
	Beschlussempfehlung Finanzausschuss des BR 28. 6. 2010	BR-Drucks. 318/1/10			
	1. Lesung BT 1. 7. 2010	BT-Drucks. 17/2249			
	vorauss. 2./3. Lesung BT 29. 10. 2010				
	vorauss. Beratung BR 26. 11. 2010				
Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener (...) Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004	Referentenentwurf 26. 7. 2010	www.bundesfinanzministerium.de	<ul style="list-style-type: none"> • Gesetzliche Bestätigung des möglicherweise nicht verfassungsgemäß eingebrachten „Koch-Steinbrück-Papiers“ • U. a. §§ 3 Nr. 38, 4 Abs. 5, 7 Abs. 5, 8 Abs. 2, 17 Abs. 3 EStG 	Tag der Verkündung des Gesetzes	
Antrag der Fraktionen CDU/CSU und FDP Steuerhinterziehung wirksam und zielgenau bekämpfen	19. 5. 2010	BT-Drucks. 17/1755	<ul style="list-style-type: none"> • Überarbeitung der strafbefreienden Selbstanzeige • Höherer Zins bei Steuerhinterziehung 		<i>DStV-Forum</i> , Stbg 2010 S. 375. <i>DStV</i> , Eingabe S 7/10 vom 6. 7. 2010, www.dstv.de/interessenvertretung/steuern. <i>Joecks, Wolfgang</i> : Editorial Stbg 2010 (Heft 6).
	Anhörung im Deutschen Bundestag 7. 7. 2010				
Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen	Verkündung 14. 4. 2010	BGBl. I 2010 S. 386	<ul style="list-style-type: none"> • Neuregelung der zusammenfassenden Meldung • Abziehbarkeit von Spenden auch an EU/EWR-Einrichtungen • Ausweitung der degressiven AfA auf Gebäude im EU/EWR-Ausland • Sonderregelung bei gewerbesteuerlicher Hinzurechnung für Leasingunternehmen • Änderung bei der Funktionsverlagerung 	2009/2010	<i>DStV</i> , Eingabe S 24/09 vom 30. 11. 2009, www.dstv.de/interessenvertretung/steuern. <i>Kaminski, Bert</i> : Das „Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“, Stbg 2010 S. 193. <i>Paintner, Thomas u. a.</i> : Das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben (...), DStR 2010 S. 625 (Heft 13). <i>Huschens, Ferdinand</i> : Umsatzsteueränderungen durch das EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz, NWB 2010 S. 1976 (Heft 25).

* Weitere Informationen finden Sie unter StBdirekt – das Informationsportal der Steuerberaterverbände und des DStV (für Verbandsmitglieder kostenlos).

Jetzt im Widmann | Mayer: Einbringung nach MoMiG – Alles zum neuen Recht

- **UmwG und UmwStG aktuell kommentiert**
- **Antworten und Gestaltungen zu allen Fragen aus der Praxis**
- **Über 250 Musterformulare auch für SE und grenzüberschreitende Verschmelzungen**
- **Umwandlungsrecht europäischer Staaten und der USA**



Der Widmann | Mayer – bietet Sicherheit!

„Eine Meisterleistung“*



als Online-Version erhältlich

www.stollfuss.de

Jetzt aktuell: Einbringung nach MoMiG

Die Einbringung bietet gegenüber Alternativgestaltungen zahlreiche Vorteile. Durch das MoMiG wurde das GmbH-Recht grundlegend reformiert. Dasselbe gilt für die umfassende Änderung des Rechts der Sacheinlagen bei Aktiengesellschaften durch das ARUG.

Der Widmann | Mayer bietet Ihnen jetzt auf über 300 Seiten eine praxisgerechte Gesamtdarstellung der Einbringung nach neuem Recht:

- Vorteile einer Einbringung
- Formulierungsvorschläge und Vertragsmuster
- Kosten
- Verdeckte Sacheinlage nach MoMiG mit zahlreichen Beispielen
- Umfassende Darstellung zahlreicher praxiswichtiger Einbringungskonstellationen mit zahlreichen Beispielen, Formulierungsvorschlägen und steuerlichen Auswirkungen (Ertragsteuern, GrESt, USt, ErbSt)

Der Widmann | Mayer – Alles in einem Werk

- Umwandlungsgesetz
- Umwandlungssteuergesetz
- Spruchverfahrensgesetz
- Europäische Aktiengesellschaft (SE)
- Ausländisches Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht
- Mitbestimmung bei Umwandlungen
- Einbringung und Realteilung
- Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer u.v.m.

„... Auch ist die Kommentierung eine im positiven Sinne des Wortes erschöpfende Darstellung, die auf jede denkbare Frage eine Antwort gibt, und zwar auf höchstem dogmatischem Niveau und wiederum mit Beispielfällen angereichert. ... Angesichts der Qualität und des Umfangs der Kommentierung eine Meisterleistung, die der Benutzer nur bewundern kann.“

**Professor Dr. Georg Crezelius, Juni 2008 zur 100. Ergänzungslieferung*

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81

E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Widmann | Mayer

Umwandlungsrecht

_____ Expl. **Loseblattwerk**

Kommentar in 8 Ordnern

zz. ca. 15.900 Seiten.

Erstlieferung mit Volltextdatenbank auf CD-ROM.

Jährlich erscheinen

ca. 5 Aktualisierungen/Updates

ISBN 978-3-08-258100-1

Preis € 209,-

(Fortsetzungsbezug mind. 1 Jahr)

_____ Anz. **Zugang zur Online-Datenbank**

Zugang zur laufend aktualisierten

Online-Datenbank mit Archivfunktion

ISBN 978-3-08-178100-6

Preis mtl. nur € 10,-

(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Mehrfachnutzung auf Anfrage

Name _____

Firma/Institution _____

Straße _____

PLZ/Ort _____

Telefon _____

E-Mail _____

Datum/Unterschrift _____

WKN 00583

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

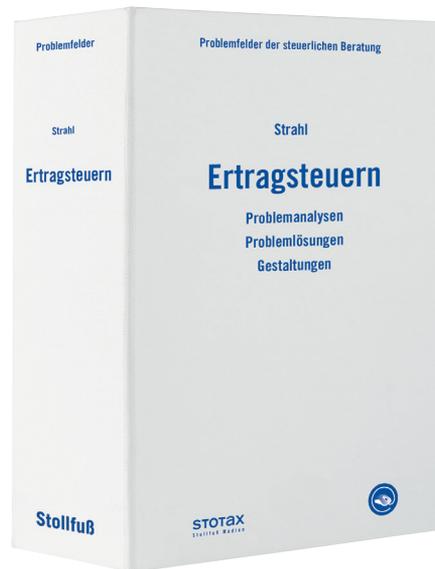
Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
BFH 18. 11. 2009 X R 34/07 BStBl II 2010 S. 414 BFH 18. 11. 2009 X R 6/08 BStBl II 2010 S. 282 BFH 9. 12. 2009 X R 28/07 BStBl II 2010 S. 348	<p style="text-align: center;">Verfassungsmäßigkeit der beschränkten Abziehbarkeit von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung und des Grundfreibetrages 2005</p> <p>Anmerkung: In mehreren aktuellen Entscheidungen bejaht der BFH die Verfassungsmäßigkeit der beschränkten Abziehbarkeit von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung, von sonstigen Vorsorgeaufwendungen sowie der Höhe des Grundfreibetrags 2005.</p> <p>1. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung</p> <p>In den genannten Urteilen sowie zwei weiteren, nicht zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten, Entscheidungen hält der BFH an seiner bereits in der bisherigen Rechtsprechung (vgl. Beschluss vom 1. 2. 2006, X B 166/05, BStBl II 2006 S. 420) vertretenen Auffassung fest, dass im Anwendungsbereich des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) ab dem 1. 1. 2005 geleistete Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und andere Altersvorsorgeaufwendungen lediglich in beschränktem Umfang als Sonderausgaben abgezogen werden können.</p> <p>Im AltEinkG beurteilt der Gesetzgeber auf Altersvorsorgeaufwendungen beruhende Renteneinnahmen ab dem Jahr 2005 abweichend von der bis dahin geltenden Rechtslage als steuerbare Einnahmen. Die Altersvorsorgeaufwendungen sind nach Auffassung des BFH begrifflich daher im Wesentlichen Erwerbsaufwendungen; der Gesetzgeber habe diese Aufwendungen aber durch eine gesetzliche Sonderregelung dem Sonderausgabenabzug zugeordnet.</p> <p>Dies ist nach Auffassung des BFH verfassungsgemäß. Ab dem Jahr 2025 seien solche Aufwendungen – von Sonderfällen abgesehen – in vollem Umfang als Sonderausgaben steuerwirksam zu berücksichtigen. Auch die bis dahin geltende Übergangsregelung sei nicht zu beanstanden. Nach dieser seien zwar im Jahr 2005 nur 60 % der Altersvorsorgeaufwendungen anzusetzen, wobei dieser Prozentsatz jährlich um 2 % bis auf 100 % ansteige. Diese gesetzliche Neuregelung sei hinnehmbar, weil in jedem Einzelfall gewährleistet werden müsse, dass Renteneinnahmen, die auf bereits versteuertem Einkommen beruhen, nicht erneut der Besteuerung unterworfen werden dürfen. Ob eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, werde aber erst in den Jahren geprüft, in denen die Renteneinnahmen zufließen.</p> <p>Gegen diese Urteile sind unter den Az. 2 BvR 288/10 und 323/10 Verfassungsbeschwerden anhängig.</p> <p>2. Sonstige Vorsorgeaufwendungen</p> <p>Mit Urteil vom 18. 11. 2009 (X R 6/08) entschied der BFH über die Verfassungsmäßigkeit der Regelung über die Abziehbarkeit von sonstigen Vorsorgeaufwendungen. Zu den sonstigen Vorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung gehören Beiträge zur Arbeitslosenversicherung, zu bestimmten Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen, zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie bestimmte Risikolebensversicherungen und vor dem Jahr 2005 abgeschlossene private Renten- und Lebensversicherungen. Solche Beiträge können (vorbehaltlich der sog. Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4a EStG) jährlich mit insgesamt höchstens 2 400 €, in bestimmten Fällen nur bis zu 1 500 € abgezogen werden.</p> <p>Nach Auffassung des BFH hat der Gesetzgeber in sachgerechter Weise danach differenziert, ob ein Steuerpflichtiger die Aufwendungen für seinen Krankenversicherungsschutz in vollem Umfang allein tragen muss oder ob sich dessen Arbeitgeber hieran durch Beitragszahlungen oder durch Beihilfen im Krankheitsfall beteiligt.</p> <p>Eine weitergehende steuerliche Freistellung gebiete auch nicht die Steuerfreiheit des Existenzminimums. Nach dem Beschluss des BVerfG vom 13. 2. 2008 (2 BvL 1/06, BVerfGE 120 S. 125) sei die unzureichende steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen bis zum</p>

Problemfelder Ertragsteuern – Lösen und Gestalten!

- **Gestaltungsintensive und komplexe Themen**
- **Rein lösungsorientierter, gestalterischer Ansatz**
- **Laufend aktuell, auch Online**



als **Online-Version** erhältlich
www.stollfuss.de

Dem steuerlichen Berater wird ein neues Werkzeug an die Hand gegeben, mit dem er seine Mandanten in schwierigen, komplexen und wirtschaftlich bedeutenden Beratungssituationen effektiv und erfolgreich beraten kann.

Die derzeit enthaltenen 66 Problemfelder (z.B. Abgeltungsteuer, Betriebsaufspaltung, Betriebliche Altersversorgung, Funktionsverlagerung, Pensionszusage, Verlustnutzung, Vorweggenommene Erbfolge, Zinsschranke) sind nach einer immer gleichen Systematik aufgebaut.

Dem Berater werden zunächst unter „**A. Problemanalyse**“ die besonderen Schwierigkeiten der jeweiligen Beratungssituation aufgezeigt. Im Rahmen von „**B. Problemlösungen**“ erhält der Berater sodann Gestaltungsvorschläge und taktische Hinweise zu einzelnen besonders relevanten Fragestellungen des Problemfeldes und deren steuerliche und wirtschaftliche Folgen. Mit in der

Praxis bewährten Arbeitshilfen (z.B. Vertragsmuster, Checklisten und Übersichten) wird dem Berater unter „**C. Know-how**“ die praktische Umsetzung seiner Beratungsaufgaben und deren Lösung im jeweiligen Problemfeld erleichtert.

Herausgeber:

Dr. Martin Strahl, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater; Partner der renommierten Steuerrechtskanzlei Carlé_Korn_Stahl_Strahl in Köln, Mitherausgeber des Korn Einkommensteuergesetz Kommentar.

Autoren:

Durch zahlreiche Veröffentlichungen zu ertragsteuerlichen Themen bekannte Autoren (u.a. **Dieter und Thomas Carlé, Dr. Claas Fuhrmann, Dr. Ulrike Höreth, Klaus Korn, Prof. Dr. Ursula Ley, Prof. Dr. Hans Ott, Andreas Schafitzl, Prof. Dr. Joachim Schiffers, Rudolf Stahl, Dr. Hans Robert Weggenmann**)

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81
E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Strahl

Ertragsteuern

– **Problemfelder der steuerlichen Beratung** –

_____ Expl. **Loseblattwerk**

Handbuch in 1 Ordner,
 zz. ca. 2.100 Seiten. Erstlieferung
 inkl. Zugang zur laufend aktualisierten
 Online-Datenbank und CD-ROM
 Jährlich erscheinen
 ca. 4 Aktualisierungen/Updates
 Preis € 149,-
 (Fortsetzungsbezug mind. 1 Jahr)
 ISBN 978-3-08-352200-3

_____ Anz. **Zugang zur Online-Datenbank**

Zugang zur laufend aktualisierten
 Online-Datenbank mit Archivfunktion
 ISBN 978-3-08-172200-9
 Preis mtl. nur € 6,50
 (Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Name

Firma/Institution

Straße

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

WKN 00584

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.



Der Corporate Governance Kodex stellt fest:

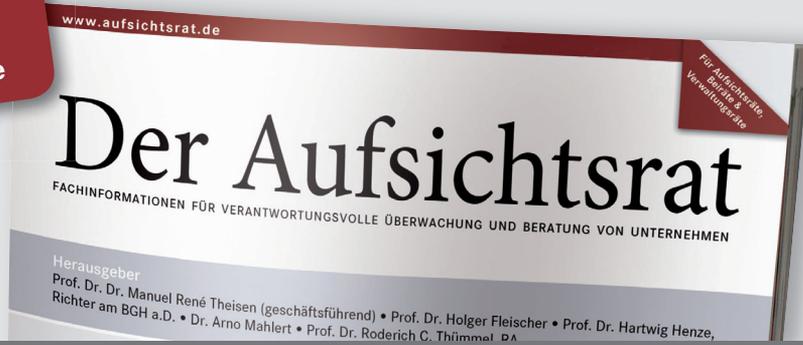
„Die Mitglieder des Aufsichtsrats nehmen die für ihre Aufgaben erforderlichen Aus- und Fortbildungsmaßnahmen eigenverantwortlich wahr.“*

* (Ziff. 5.4.1. Absatz 4 DCGK)

Die Deutsche Corporate Governance Kommission hat mit der jüngsten Novellierung ihrer Anregungen im Kodex deutlich gemacht: Fundierte Erstinformation und kontinuierliche Aktualisierung des Wissens sind wichtige Herausforderungen für aktive und erfolgreiche Aufsichtsräte!

Information und Sachkunde sind zentrale Grundlagen verantwortlicher Mandatsausübung. Sichern Sie sich daher „Der Aufsichtsrat“, seit sieben Jahren die Informationsquelle erfolgreicher Mandatsträger in Deutschland. Nutzen Sie die Fachinformationen renommierter Experten und erfahrener Praktiker und profitieren Sie vom Vorzugspreis für Mitglieder der DStV-Verbände.

20% Rabatt für die Mitglieder der DStV-Verbände



FACHVERLAG
Verlagsgruppe Handelsblatt

2 Ausgaben kostenfrei lesen und Vorzugspreis sichern! Schnell faxen an: 08 00/000 29 59

Oder Kupon per Post an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH • Kundenservice • Postfach 92 54 • 97092 Würzburg

Ja, ich will Der Aufsichtsrat jetzt testen und bestelle 2 aktuelle Hefte inkl. Online-Archiv kostenfrei frei Haus. Das Abo endet automatisch. Danach habe ich die Möglichkeit, Der Aufsichtsrat mit 20% Rabatt zum Jahresvorzugspreis für die Mitglieder der DStV-Verbände von derzeit € 192,- inkl. MwSt., zzgl. € 12,- Versand zu beziehen. Sollte ich an diesem Angebot Interesse haben, melde ich mich bei: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf oder kundenservice@fachverlag.de.

Weitere Infos:
☎ 08 00/000 16 37
✉ kundenservice@fachverlag.de
🛒 www.fachverlag-shop.de

Firma Privat

Name, Vorname _____

Firma (nur bei Firmenanschrift angeben) _____

Beruf/Funktion/Abteilung _____

Straße, Nr. _____

PLZ, Ort _____

Telefon (für evtl. Rückfragen) _____

E-Mail (für evtl. Rückfragen) _____

Datum _____

Ich bin damit einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe zukünftig über interessante Produkte per E-Mail/telefonisch informiert.

PA-ARNK0082

Fortsetzung von Seite M 8

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>31. 12. 2009 hinzunehmen. Die Aufwendungen für die übrigen in § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Versicherungsbeiträge berührten nicht die Steuerfreiheit des Existenzminimums. Dies gelte nach Auffassung des BFH auch für die zwangsweise zu leistenden Beiträge zur Arbeitslosenversicherung; sie dienten nicht der Existenzsicherung, sondern der Erlangung einer Lohnersatzleistung.</p> <p>Gegen diese Entscheidung ist unter dem Az. 2 BvR 289/10 eine Verfassungsbeschwerde anhängig.</p> <p>3. Grundfreibetrag</p> <p>In dem Urteil vom 18. 11. 2009 (X R 34/07) hatte der BFH zusätzlich über die Verfassungsmäßigkeit des im Jahr 2005 im Fall der Zusammenveranlagung zu berücksichtigenden Grundfreibetrags zu entscheiden.</p> <p>Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf das Existenzminimum nicht der Einkommensbesteuerung unterworfen werden. Dies wird durch den Grundfreibetrag berücksichtigt. Messgröße hierfür ist das staatlich garantierte Sozialhilfeniveau. Hierzu legt die Bundesregierung alle zwei Jahre einen Bericht über das Existenzminimum vor. Das sächliche Existenzminimum beträgt danach bei Ehegatten im Jahr 2005 12 240 €.</p> <p>Nach Auffassung des BFH ist diese Berechnung nicht zu beanstanden. Dass der Grundfreibetrag für zusammen zu veranlagende Ehegatten im Jahr 2005 den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, ergebe sich auch daraus, dass der für Ehegatten im Jahr 2005 geltende Grundfreibetrag von 15 329 € erheblich höher sei als das von der Bundesregierung ermittelte sächliche Existenzminimum.</p> <p>Auch hiergegen richtet sich die unter dem Az. 2 BvR 288/10 anhängige Verfassungsbeschwerde.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 19. 11. 2009 V R 41/08 BFH/NV 2010 S. 562	<p style="text-align: center;">Vorsteuerabzug bei unzutreffend ausgewiesenem Steuersatz</p> <ol style="list-style-type: none"> Bei Ausweis eines überhöhten Steuerbetrags steht dem Leistungsempfänger der darin enthaltene – gesetzlich geschuldete – Betrag als Vorsteuer zu. Ein Vorsteuerabzug wegen Erhöhung der Bemessungsgrundlage erfordert die nachträgliche Vereinbarung eines Entgelts und die tatsächliche Zahlung des vereinbarten Entgelts. <p>Anmerkung: Der BFH hatte über die Höhe des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen zu entscheiden, in denen der Steuersatz und damit die Umsatzsteuer unzutreffend ausgewiesen wurden. Bisher war umstritten, ob der volle Vorsteuerabzug zu versagen war, wenn der Rechnungsaussteller den Regelsteuersatz (19 %) ausweist, obwohl die gelieferte Ware tatsächlich nur dem ermäßigten Steuersatz (7 %) unterliegt.</p> <p>Nach Auffassung des BFH steht dem Leistungsempfänger in solchen Fällen der in dem überhöhten Steuerbetrag enthaltene (gesetzlich geschuldete) Betrag als Vorsteuer zu. Dieser betrage 7 % des in der Rechnung ausgewiesenen Nettobetrag. Das Finanzgericht habe noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Warenlieferungen überhaupt im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgten. Hierzu sei eine Entgeltvereinbarung zwischen den Beteiligten erforderlich. Darüber hinaus sei vom Finanzgericht zu klären, ob die Klägerin die ihr in Rechnung gestellten Beträge auch tatsächlich gezahlt habe. Schließlich könnte die für den Vorsteuerabzug verlangte Leistungsbeschreibung unzureichend sein. In den Rechnungen hatte der Aussteller den Liefergegenstand nicht bezeichnet, sondern lediglich auf Lieferscheine aus den einzelnen Jahren verwiesen.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG

Stbg 9 | 10 ✓

Fortsetzung auf Seite M 14

M 11

MAGAZIN

Veranstaltungskalender 2010 – 2012

2010

September

15. **Stuttgart**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Prüfungswesen – Update-Seminar für Mitarbeiter 2010*
16. **München**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Prüfungswesen – Update-Seminar für Mitarbeiter 2010*
22. **Nürnberg**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Prüfungswesen – Update-Seminar für Mitarbeiter 2010*
23. **Düsseldorf**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Prüfungswesen – Update-Seminar für Mitarbeiter 2010*
23. **Kassel**, Steuerberaterverband Hessen e. V., *36. Herbstfachveranstaltung*
24. **Potsdam**, Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg, *Herbst-Fachtagung*
- 30.9.–1.10. **Florenz**, Bundessteuerberaterkammer, *5. Internationaler deutscher Steuerberaterkongress 2010*

Oktober

- 11.–13. **Leipzig**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *33. Deutscher Steuerberatertag 2010*
20. **Berlin**, Bundesverband der Freien Berufe, *Mitgliederversammlung*
27. **Hannover**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
28. **Düsseldorf**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
- 28.–29. **Berlin**, Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e. V., *61. Steuerfachtagung*

November

3. **Berlin**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
4. **München**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
- 10.–11. **Göttingen**, Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e. V., *56. Sachverständigen- und Berater-Fachtagung*
18. **Frankfurt/Main**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
24. **Stuttgart**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*
25. **Köln**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*

Dezember

2. **Hamburg**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *Seminar Prüfungswesen II 2010*

2011

Februar

15. **München**, Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e. V., *Steuerforum Nr. 241*
- 25.–26. **Hamburg**, Steuerberaterverband Hamburg e. V., *Steuerforum Nr. 242*
28. **Bremen**, Steuerberaterverband im Lande Bremen e. V., *Steuerforum Nr. 243*

März

- 1.–2. **Oldenburg**, Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e. V., *Steuerforum Nr. 244*
- 8.–9. **Hannover**, Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e. V., *Steuerforum Nr. 245*
11. **Bad Homburg**, Steuerberaterverband Hessen e. V., *Steuerforum Nr. 246*
15. **Nürnberg**, Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e. V., *Steuerforum Nr. 247*
- 17.–18. **Neumünster**, Steuerberaterverband Schleswig-Holstein e. V., *Steuerforum Nr. 248*
22. **Freiburg**, Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V., *Steuerforum Nr. 249*
29. **Sindelfingen**, Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V., *Steuerforum Nr. 250*

Mai

- 16.–17. **München**, Bundessteuerberaterkammer, *Deutscher Steuerberaterkongress 2011*
- 26.–27. **Wilhelmshaven**, Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e. V., *Landesverbandstagung*

Juni

17. **Trier**, *Mitgliederversammlung DStV/DStI**
21. **Erfurt**, Steuerberaterverband Thüringen e. V., *Verbandstag und Mitgliederversammlung*

September

- 27.–29. **Celle**, Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e. V., *50. Steuerfachtagung*
29. **Kassel**, Steuerberaterverband Hessen e. V., *37. Herbstfachveranstaltung*

Oktober

- 17.–19. **Düsseldorf**, Deutsches Steuerberaterinstitut e. V., *34. Deutscher Steuerberatertag 2011**

2012

Mai

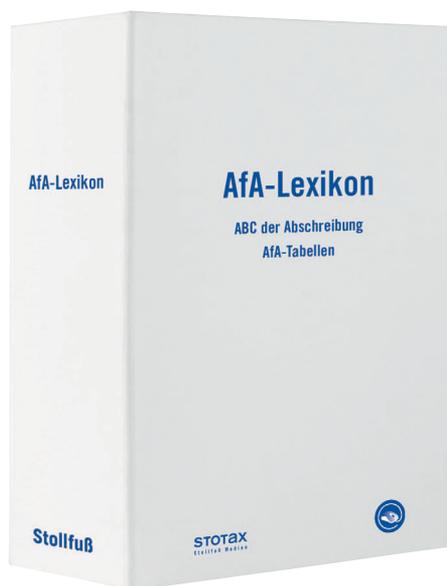
- 24.–25. **Osnabrück**, Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt e. V., *Landesverbandstagung*

*) Änderungen und Ergänzungen des Veranstaltungskalenders aus Stbg Nr. 8/10.

Prüfungssicher. Umfassend. Amtlich.

Mit dem AfA-Lexikon optimal abschreiben!

- Ideale Kombination aus amtlichen Texten und Expertenwissen
- Lässt als Standardwerk zum Abschreibungsrecht keine Frage offen
- Erstklassiges Instrument für Ihre optimale Steuer-gestaltung



als Online-Version erhältlich
www.stollfuss.de

Praxisbezogen und umfassend

Von der Anschaffung eines Wirtschaftsguts bis zu dessen Abgang aus dem Unternehmen stellen sich Ihnen als Praktiker stets die gleichen Fragen: Wie kann dieses Wirtschaftsgut optimal abgeschrieben werden? Können Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden?

Was muss auf Grund der jüngsten Gesetzesänderungen beachtet werden?

Auf diese und andere Fragen aus der täglichen Praxis gibt Ihnen das AfA-Lexikon die passenden Antworten.

Ideale Kombination

Die bewährte Kombination aus den amtlichen AfA-Tabellen und dem umfassenden Praxisteil sorgt dafür, dass Sie stets den Überblick behalten. Der Praxisteil ist

speziell auf Ihre Bedürfnisse zugeschnitten und bietet Ihnen u.a. das ABC der Abschreibungen, die Praxisfälle und die gestaltende AfA-Beratung. Mit Hilfe der vom Bundesfinanzministerium herausgegebenen amtlichen AfA-Tabellen finden Sie schnell und unkompliziert den richtigen AfA-Satz für das betreffende Wirtschaftsgut.

Auch Online und auf CD-ROM

Die elektronische Version enthält neben dem kompletten Text des Werks weitere nützliche Arbeitshilfen wie z.B. ein AfA-Berechnungsprogramm und eine alphabetische Schnellübersicht mit sämtlichen in den amtlichen AfA-Tabellen enthaltenen Wirtschaftsgütern.

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81
E-Mail: bestellung@stollfuss.de

AfA-Lexikon

ABC der Abschreibung · AfA-Tabellen

___ Anz. Loseblattwerk

Handbuch in 2 Ordnern
 zz. ca. 2.600 Seiten
 Erstlieferung inkl. Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank und CD-ROM
 Jährlich erscheinen
 ca. 4 Aktualisierungen/Updates
 ISBN 978-3-08-254300-9
 Preis € 58,-
 (Fortsetzungsbezug mind. 1 Jahr)
 Netzwerklizenz auf Anfrage

___ Expl. Zugang zur Online-Datenbank

Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank mit Archivfunktion
 ISBN 978-3-08-174300-4
 Preis mtl. nur € 4,-
 (Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Name

Firma/Institution

Straße

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

WKN 00649

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

Fortsetzung von Seite M 11

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
BFH 26. 11. 2009 III R 40/07 BFH/NV 2010 S. 721	<p style="text-align: center;">Kundenstamm und Know-how als Geschäftswert, als selbständig übertragbares immaterielles Wirtschaftsgut oder als persönliche Eigenschaft des Unternehmers?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Der Geschäftswert ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit diese nicht auf einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmers beruhen, sondern auf dem Betrieb eines lebenden Unternehmens. Eine Bindung von Kunden an die Person des Unternehmers statt an das Unternehmen kommt auch bei Handelsunternehmen in Betracht, wenn überwiegend der Unternehmer nach außen in Erscheinung tritt und die Mitarbeiter, die Betriebsorganisation oder die Lage des Betriebes für den Erfolg unbedeutend sind. 2. Werden „Kundenstamm und Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ vom Einzelunternehmen an eine neu gegründete, die Geschäfte fortführende GmbH verpachtet, so kann dies steuerlich anzuerkennen sein, wenn es sich beim Kundenstamm und Know-how nicht um den Geschäftswert handelt, sondern um ein oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens, die selbständig übertragen werden können. <p>Anmerkung: Ein Einzelunternehmer betrieb einen Großhandel mit Landprodukten. Er veräußerte das vornehmlich aus der Büroeinrichtung, einem Lkw, einem Anhänger sowie einem Pkw bestehende Anlagevermögen und den Warenbestand an eine von ihm gegründete GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er wurde, die das Unternehmen fortführte. Eine Betriebsaufgabe wurde nicht erklärt. Die „Nutzung des Kundenstamms und ... das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ des Einzelunternehmens wurden der GmbH entgeltlich überlassen.</p> <p>Das FA vertrat die Auffassung, das Einzelunternehmen sei aufgegeben worden und in den Aufgabegewinn sei ein Firmenwert einzubeziehen, der sich aus dem Wissen um die Geschäftschancen, dem Kundenstamm, Lieferantenbeziehungen und den Erfahrungen des Einzelunternehmers zusammensetze. Das FG folgte dem FA. Der originäre Firmenwert habe nicht von den auf die GmbH übertragenen Wirtschaftsgütern getrennt werden können, da das Einzelunternehmen als GmbH mit dem Kläger als Gesellschafter-Geschäftsführer fortgeführt worden sei.</p> <p>Der BFH hob die Entscheidung des FG auf und verwies die Sache zur weiteren Sachaufklärung und Entscheidung an das FG zurück. Auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts stand aus Sicht des BFH nicht fest, ob es sich beim Kundenstamm und den Lieferantenbeziehungen um den Geschäftswert des Einzelunternehmens (dann Entnahme aus dem Einzelunternehmen und verdeckte Einlage), selbständige veräußerbare immaterielle Wirtschaftsgüter (dann Verpachtung anzuerkennen) oder lediglich um persönliche Eigenschaften des Einzelunternehmers (dann weder Einlage noch Verpachtung) handelte.</p> <p>Dabei gibt der BFH zu Bedenken, dass auch personenbezogene Gewerbebetriebe wie Friseurbetriebe oder Apotheken einen Geschäftswert aufweisen können (BFH vom 2. 2. 1972, I R 96/70, BStBl II 1972 S. 381; vom 27. 3. 1996, I R 60/95, BStBl II 1996 S. 576). Soweit die Gewinne des Einzelunternehmens aber von der Person des Unternehmers abhängen und nicht von Eigenschaften des Unternehmens wie seinem Ruf, dem Kundenkreis oder seiner Organisation, fehle es an einem (unternehmensbezogenen) Geschäftswert. Eine Bindung des Geschäfts an den Unternehmer komme auch bei Handelsunternehmen in Betracht. Daneben habe das FG zu prüfen, ob der Kundenstamm und die Lieferantenbeziehungen selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter darstellten, über die selbständig verfügt werden konnte.</p> <p>Der BFH betont in seiner Entscheidung, dass nicht nur bei freiberuflichen Praxen, sondern auch bei stark von einer Unternehmerpersönlichkeit geprägten Gewerbebetrieben der Firmenwert und der Kundenstamm an der Person des Unternehmers und nicht an dem Unternehmen „hängen“ können.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
BFH 3. 12. 2009 VI R 4/08 BStBl II 2010 S. 698	<p style="text-align: center;">Umrechnung von Arbeitslohn in fremder Währung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Einkünfte in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländischen Währung sind als Einnahmen in Geld zu besteuern. Sie stellen aus sich heraus einen Wert dar, der durch Umrechnung in Euro zu bestimmen ist. 2. Umrechnungsmastab ist – soweit vorhanden – der auf den Umrechnungszeitpunkt bezogene Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank. 3. Lohnzahlungen sind bei Zufluss des Arbeitslohns anhand der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten monatlichen Durchschnittsreferenzkurse umzurechnen. <p>Anmerkung: Zu entscheiden war, mit welchem Wechselkurs ein in fremder Währung vereinnahmter Arbeitslohn in Euro umzurechnen ist. Die zusammenveranlagten Ehegatten waren im Streitjahr 2002 als Arbeitnehmer in der Schweiz beschäftigt und bezogen daraus Bruttoarbeitslohne in Schweizer Franken. Die Gehälter wurden jeweils zum 25. oder 26. eines Monats auf ein Girokonto in der Schweiz überwiesen. Zu jedem dieser Zeitpunkte hob der Steuerpflichtige bei einem Automaten der Bank 50 € ab. Aus den auf den Auszahlungsbelegen angegebenen Umrechnungskursen bildete er einen Durchschnittskurs. Mit diesem sollten die gesamten Jahresbruttoeinkunfte umgerechnet werden. Das Finanzamt verwendet hingegen den Jahresdurchschnitt der Euro-Referenzkurse.</p> <p>Der BFH geht davon aus, dass Einnahmen in fremder Währung bei ihrem Zufluss durch Umrechnung in Euro zu bestimmen sind (BFH vom 27. 10. 2004, VI R 29/02, BStBl II 2005 S. 135). Umrechnungsmastab ist der Euro-Referenzkurs der Europäischen Zentralbank – EZB (bis zum 31. 12. 2008: der an der Frankfurter Devisenborse amtlich festgestellte Devisenkurs). Nur der Euro-Referenzkurs der EZB erlaubt eine generelle und damit gleichheitsgerechte Bewertung einer fremden Währung. Diese Kurse sind im Internet abrufbar (www.bundesbank.de). Hingegen würde der von den Steuerpflichtigen verwendete Ansatz zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen. Beim tatsächlichen Umtausch können die Wechselkurse einer Auslandswahrung je nach Land, Kreditinstitut, Wechselstube oder Zahlungsmethode mehr oder weniger deutlich von den Referenzkursen der EZB abweichen. Die jeweils erzielbaren Preise für den An- oder Verkauf einer Währung seien deswegen für steuerliche Zwecke ungeeignet.</p> <p>Sind deshalb der Umrechnung die Referenzkurse der EZB zu Grunde zu legen, so ist dabei jedoch nicht der gesamte Jahresarbeitslohn nach dem Jahresdurchschnitt der Euro-Referenzkurse des Streitjahres umzurechnen. Die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind vielmehr – im Hinblick auf § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG – im Zeitpunkt des Zuflusses in Euro zu bestimmen. Die Steuerpflichtigen erhielten ihre Gehälter jeweils zum 25. oder 26. eines Monats. Demgemäß seien die im jeweiligen Monat zugeflossenen Gehälter anhand der von der EZB veröffentlichten monatlichen Durchschnittsreferenzkurse für den Euro umzurechnen; diese entsprechen den vom BMF monatlich festgesetzten und im BStBl I veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskursen.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 3. 12. 2009 VI R 58/07 BStBl II 2010 S. 531	<p style="text-align: center;">Grobes Verschulden des steuerlichen Beraters bei unterlassenen Fragen zu außergewöhnlichen Belastungen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Einem Steuerberater kann ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Zahnbehandlungskosten zur Last fallen, wenn er es unterlässt, seinen Mandanten nach solchen Aufwendungen zu fragen. 2. Die Verpflichtung nachzufragen entfällt auch nicht dadurch, dass ein Dritter Angaben und Unterlagen für den Steuerpflichtigen beibringt. <p>Anmerkung: Streitig ist, ob einem Steuerberater ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden von Zahnbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung zur Last fällt,</p>

Neue Fortbildungs DVD aus der Reihe „Schwerpunktthemen“

Mandantensicherung durch Krisenberatung

Die globale Wirtschafts- und Finanzkrise hinterlässt ihre Spuren nicht nur bei Großunternehmen. Etwa die Hälfte der kleinen und mittelgroßen Unternehmen in Deutschland weist strukturelle Defizite auf. Wird hier nicht rechtzeitig gegengesteuert, schlägt dieses Strukturdefizit auf die Ertragskraft und, besonders kritisch, auf die Liquiditätssituation durch. Die Krise steht vor der Tür. Ist die Unternehmenskrise erst einmal da, zeigt die Erfahrung, dass einer der ersten Schritte zur Sanierung der Wechsel des steuerlichen Beraters ist. Lassen Sie es nicht so weit kommen!

Erkennen Sie mit diesem TeleTax-Fortbildungsprogramm die Defizite Ihrer Mandanten rechtzeitig und entwickeln Sie gemeinsam mit Ihren Mandanten Gegenmaßnahmen.

Als Steuerberater können Sie mit diesem Fortbildungsprogramm noch früher eine mögliche Krise ihrer Mandanten erkennen, sie darauf hinweisen und aktive Unterstützung leisten, die Krise zu meistern. Sie erhalten hilfreiche Informationen für eine optimale Beratung bei notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen.

Aus dem Inhalt:

■ Allgemeines

- Der Mittelstand in wirtschaftlich schwierigen Zeiten
- Gründungen und Insolvenzen in Deutschland
- Bedeutung der Strategie als Erfolgsfaktor
- Bedeutung von Finanzierungsquellen

■ Der Unternehmer in wirtschaftlich schwierigen Zeiten

- Der Unternehmer als Erfolgs- und Krisenpotenzial
- Anforderungen an das Management in der Krise
- Die 9 Kriterien für eine erfolgreiche Führung
- Eignung von Managertypen in der Krise
- Fehlverhalten von Managern in der Krise

■ Risiken und Krisen

- Phasen der Krise
- Gefährliche Risikofallen
- Krisen- und Insolvenzursachen
- Kennzahlen als Krisenindikatoren
- Krisensymptome im Zeitverlauf
- Risikobereiche: Grundtypen von Unternehmensrisiken

- Betriebliche Krisenursachen
- Die 5 typischen Unternehmenskrisenfelder

■ Rahmenbedingungen einer Sanierung

- Die 5 Erfolgsfaktoren der Sanierung
- Sanierungsfähigkeit und -würdigkeit
- Sanierungschancen
- Sanierungsmatrix
- Das Thema „Zeit“ in der Sanierung
- Störgrößen in der Sanierung
- Verhängnisvolle Sünden in der Sanierung
- 10 Lösungsansätze für Mikrobetriebe

■ Die Bank

- Typisches Bankverhalten erkennen und gegensteuern
- Rating
- Die Rolle der Bank
- Intensivbetreuung durch die Bank
- Zulässige Maßnahmen der Bank

■ Umsetzung einer Konsolidierung/ Sanierung

- Zieldefinitionen
- Hinweise zu Maßnahmenplänen
- Sofortmaßnahmen, mittel- und langfristige Maßnahmen
- Externe Beratung



Bestellmöglichkeiten

■ Bestellung per Lieferservice

Der Lieferservice umfasst:

- Ca. 5 DVDs im Jahr, alle aktuellen DVDs statt 95,- Euro* zum Vorzugspreis von 65,- Euro* pro DVD
- Rückgabemöglichkeit innerhalb von 14 Tagen
- Keine monatliche Grundgebühr
- Keine Kündigungsfrist
- Bereitstellung aller abonnierten Themen über das Internet

Ich möchte, dass TeleTax mir diese DVD und künftig alle „Schwerpunktthemen“ per Lieferservice zum Vorzugspreis von 65,- Euro* pro DVD zusendet.

Art.-Nr. 37405 + 37391 + PW

bitte ankreuzen

■ Einzelbestellung

Fortbildungs DVD zu je 95,- Euro*.

Art.-Nr. 37390

Anzahl

*alle Preise zzgl. USt und Versandkosten (-pauschale).

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der TeleTax GmbH, die Sie unter www.teletax.de einsehen können.

Das Angebot gilt für alle nach § 3 StBerG zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuer-sachen befugten Berufsgruppen und deren-Mitarbeiter.

Faxbestellung: 030 23459607

Weitere Informationen und Bestellmöglichkeiten: www.teletax.de oder über die Bestellhotline: 0800 3283823

Name, Vorname

DStV-Mitgliedsverband / DATEV-Beraternummer

Straße

Ansprechpartner

PLZ/Ort

Telefon

Datum

Unterschrift

TeleTax, ein Gemeinschaftsunternehmen der Steuerberaterverbände und DATEV
TeleTax GmbH · Littenstraße 10 · 10179 Berlin · Telefon 030 24638656 · Telefax 030 23459607 · E-Mail info@teletax.de · www.teletax.de

Fortsetzung von Seite M 15

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>wenn er es unterlässt, seinen Mandanten nach solchen Aufwendungen zu fragen. Mit Schreiben vom 3. 1. 2003 beantragte die Klägerin die Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 1998–2000 nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Sie teilte dem FA mit, dass ihr in den Streitjahren hohe außergewöhnliche Belastungen erwachsen seien. Dabei habe es sich um Aufwendungen für medizinisch notwendige Zahnerhaltungsmaßnahmen gehandelt.</p> <p>Das FA lehnte eine Änderung der Bescheide mit der Begründung ab, die Klägerin bzw. ihren steuerlichen Berater treffe ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der neuen Tatsache. Das FG München wies mit Urteil vom 29. 11. 2006 (1 K 1078/05, EFG 2007 S. 645) die Klage ab.</p> <p>Der BFH erklärt die Revision für unbegründet. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die bestandskräftigen Est-Bescheide nicht nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu Gunsten der Klägerin geändert werden könnten. Sie treffe ein grobes Verschulden daran, dass die Tatsachen nachträglich bekannt geworden seien. Nach st. Rspr. des BFH habe der Steuerpflichtige auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung zu vertreten. Die Zurechnung des Verschuldens des steuerlichen Beraters bei der Anfertigung der Steuererklärung ergäbe sich aus der Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Richtigkeit seiner Angaben in der Steuererklärung (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO). Dieser Verantwortung könne er sich nicht dadurch entziehen, dass er die Ausarbeitung der Steuererklärung seinem steuerlichen Berater übertrage. Ob ein Beteiligter grob fahrlässig gehandelt habe, sei im Wesentlichen Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG dürften – abgesehen von zulässigen und begründeten Verfahrensrügen – nur daraufhin überprüft werden, ob der Rechtsbegriff der groben Fahrlässigkeit und die aus ihm abzuleitenden Sorgfaltspflichten richtig erkannt worden seien und ob die Würdigung der Umstände hinsichtlich des individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen entspreche.</p> <p>Von Angehörigen der steuerberatenden Berufe müsse verlangt werden, dass sie den Inhalt der Merkblätter kennen und die üblichen Vordrucke beherrschen würden. Der steuerliche Berater habe gerade bei einem steuerlichen Laien wie der Klägerin nicht ohne Nachfrage davon ausgehen dürfen, dass auf Grund der bestehenden Krankenversicherung und der hohen zumutbaren Belastung der Klägerin keine steuerlich relevanten Krankheitskosten vorlägen. Vielmehr hätte er die von ihm beratene Steuerpflichtige im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen nach Aufwendungen fragen müssen, die steuerlich zu berücksichtigen gewesen wären. Denn ein Steuerberater habe seinen Mandanten, von dessen Belehrungsbedürftigkeit er grundsätzlich auszugehen habe, umfassend zu beraten. Im Rahmen dieser Verpflichtung habe er den für die Abgabe einer vollständigen Steuererklärung maßgebenden Sachverhalt zu ermitteln. Er dürfe sich insbesondere nicht wie im Streitfall darauf verlassen, dass die steuerlich relevanten Angaben und Unterlagen durch Dritte derart aufbereitet würden, dass Nachfragen beim Steuerpflichtigen selbst entbehrlich würden.</p> <p>Der BFH stellt klar, dass der steuerliche Berater auch bei von Dritten erhaltenen Unterlagen und Angaben nachfragen muss, wenn hierzu Anlass besteht und es keine Entlastungsmöglichkeit für den steuerlichen Berater gibt.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 10. 12. 2009 XI R 39/08 BStBl II 2010 S. 321	<p style="text-align: center;">EuGH-Vorlage: Anwendungsbereich der „Sonderregelung für Reisebüros“</p> <p>Dem EuGH wird folgende Frage zur Auslegung der Richtlinie 77/388/EWG vorgelegt: Gilt die „Sonderregelung für Reisebüros“ in Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG auch für den isolierten Verkauf von Opernkarten durch ein Reisebüro ohne zusätzlich erbrachte Leistungen?</p> <p>Anmerkung: Die Klägerin betreibt ein Reisebüro. Sie erwarb von der Sächsischen Staatsoper Dresden (Semperoper) Eintrittskarten und veräußerte diese an Endabnehmer ohne zusätzlich</p>

NEUE STEUERRECHTSPRECHUNG

Stbg 9 | 10

Fortsetzung auf Seite M 20

M 17

MAGAZIN

STOTax
Stollfuß Medien

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

Mit aktuellen Richtlinien und neuen Hinweisen 2009!



Mit integrierter Online-Nutzung
www.stollfuss.de

- Gesetzestexte, Durchführungsverordnung, aktuelle Richtlinien, neue Hinweise, Verwaltungsverlautbarungen sowie Rechtsprechung
- mit zusätzlichen Hinweisen auf geplantes Recht (z.B. JStG 2010)
- inklusive kostenloser Online-Nutzung (auch der Voraufgaben)

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81 • E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Gewerbesteuer Handausgabe 2009

_____ Expl. **Handausgabe**
Handausgabe, inkl. Zugang zur Online-Datenbank, gebunden, ca. 360 Seiten.
ISBN 978-3-08-362699-2
Preis ca. € 29,-
in Vorbereitung für Juli 2010

_____ Anz. **Zugang zur Online-Datenbank**
Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank
ISBN 978-3-08-182600-4
Preis mtl. nur € 1,-
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Name _____

Firma/Institution _____

Straße _____

PLZ/Ort _____

Telefon _____

E-Mail _____

Datum/Unterschrift _____ 00650

Stand: Juni 2010. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

BÜCHERSCHAU

Stbg 9 | 10

M 18

BÜCHERSCHAU

Die Besteuerung der Personengesellschaften

Von Prof. Dr. Ulrich Niehus und Helmuth Wilke, Schäffer-Poeschel-Verlag, 5. vollständig überarbeitete Aufl. 2010, XVI, 360 Seiten, 14 Abbildungen, kartoniert, 39,95 €, ISBN 978-3-7910-2960-3



Neu in der 5. Auflage u.a.: JStG 2009, Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung und Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Rechtsstand: 28. 2. 2010)

Kompakt und übersichtlich stellen die Autoren die Besteuerung von Personengesellschaften und Mischrechtsformen dar – angefangen bei den zivilrechtlichen Grundlagen und der Übertragung von Wirtschaftsgütern, über den Gesellschafterwechsel und die Beschränkung des Verlustausgleichs, bis hin zur Betriebsaufspaltung und der Besteuerung der GmbH & Co. KG. Prägnante Fallbeispiele und zusammenfassende Schaubilder vermitteln einen fundierten Überblick über den gesamten Stoff. In der 5. Auflage an die aktuelle Rechtslage angepasst.

Praxis Ratgeber

Die Personengesellschaft im Steuerrecht

Von Prof. Reimar Zimmermann, Prof. Jürgen Hottmann, Sabrina Kiebele, Prof. Jürgen Schaeberle und Prof. Dieter Völkel, Erich Fleischer Verlag, 10. Aufl. 2009, 1677 Seiten, gebunden, 112,00 €, ISBN 978-3-8168-4090-9



Das Standardwerk liegt in der 10. Auflage vor. Ausführlich dargestellt werden insbesondere die unterschiedlichen Steuerarten ESt, GewSt und USt sowie die Bereiche ErbSt/Schenkungsteuer und GrESt. Durch die Gliederung nach Themenbereichen (z. B. Gründung, laufende Besteuerung, Betriebsaufspaltung, Umwandlung etc.) erhält der Leser eine jeweils zusammenhängende Darstellung der steuerrechtlichen

Problematik. Der Band präsentiert sich auf aktuellem Rechtsstand. Die Änderungen durch das UntStRefG 2008, JStG 2009 sowie das ErbStRefG sind berücksichtigt. Mehr als 800 Beispiele unterstützen die anschaulichen Ausführungen zu diesem komplexen Bereich.

Internationales Steuerrecht

Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung (Lehrbuch)

Von Prof. Dr. Gernot Brähler, Gabler Verlag, 6. vollst. überarb. Aufl. 2010, XXX, 581 Seiten, 151 Abbildungen, Broschur, 37,95 €, ISBN 978-3-8349-2194-9



Dieses fundierte Lehrbuch führt verständlich und umfassend in die komplizierte Materie des Internationalen Steuerrechts ein und ist auch ideal für die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung geeignet. Der Autor berücksichtigt in kompakter Form alle relevanten Problemkreise:

- Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

- Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen
- steuerliche Behandlung von Direktinvestitionen
- internationale Steuerplanung mit Holdinggesellschaften
- Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht
- Außensteuergesetz
- Diskussion der wichtigsten EuGH-Urteile

Das Werk wendet sich an Studenten und Dozenten der Wirtschaftswissenschaften, insbesondere mit Schwerpunkt Steuerlehre, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und Praktiker im Internationalen Steuerrecht.

Internationale Rechnungslegung – IFRS

Kommentar

Von Michael Buschhüter und Dr. Andreas Striegel (Hrsg.), Gabler Verlag, 2010, ca. 1200 Seiten, gebunden, ca. 149,95 €, ISBN 978-3-8349-1989-2



In Deutschland sind alle kapitalmarktorientierten Unternehmen zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen verpflichtet. Zahlreiche weitere Unternehmen stellen IFRS-Abschlüsse auf freiwilliger Basis auf. Unternehmen und deren Berater müssen daher die IFRS sicher beherrschen. Dieser Kommentar ist ein wichtiger Ratgeber in allen Fragen der Praxis.

Herausgeber und Autoren haben ein Werk erstellt, welches die Internationalen Rechnungslegungsstandards kompakt und lösungsorientiert darstellt. Fundiert und mit vielen Praxishinweisen und Anwendungsbeispielen bietet der Kommentar alle Informationen zur rechtssicheren Anwendung der IFRS.

Das Werk wendet sich an Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechts- und Steuerabteilungen, Banken, Unternehmen.

STOTAX
Stollfuß Medien

IHRE VERBINDUNG ZUM STEUERRECHT

Das ist Ihre Leistung wert. StBGebV und RVG mit Erläuterungen, Gebührenrechner, Online-Nutzung



Goez
In Kooperation mit dem
Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.
**Steuerberater-
gebührenverordnung**
Printausgabe
inkl. Zugang zur
Online-Datenbank,
7. Auflage 2010, kartoniert,
Ringheftung, 258 Seiten.
Preis € 24,80
ISBN 978-3-08-371008-0



Mit integrierter Online-Nutzung
www.stollfuss.de

Diverse – teilweise gravierende – Änderungen in der StBGebV und im RVG sind seit der letzten Auflage durch den Gesetzgeber erfolgt. Zu erwähnen ist insbesondere das 8. StBerGÄndG bei der StBGebV sowie das FGG-Reformgesetz und das Rechtsdienstleistungsgesetz beim RVG.

Ein ausführlicher Einführungsteil gibt einen anschaulichen Überblick über die Systematik, den Inhalt und die Anwendungsbereiche der Gebührenordnungen. Abgerundet wird die Ausgabe durch einen Katalog zu den vereinbarten Tätigkeiten und deren Abrechnung, eine Zusammenstellung zu Streitwerten im FG-Prozess sowie eine Übersicht über die Gebührentatbestände und die Gebührentabellen der Steuerberatergebührenverordnung. Mit der Online-Nutzung haben Sie Zugriff auf den Volltext und weitere Arbeitshilfen, wie beispielsweise ein Programm zur Berechnung der Beratungsgebühren.

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant.
Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

Stand: September 2010. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Fortsetzung von Seite M 17

Gericht Datum Aktenzeichen Fundstelle	Inhalt und Bedeutung
	<p>erbrachte Reiseleistungen. Streitig ist, ob diese Kartenverkäufe der sog. Margenbesteuerung nach § 25 UStG unterliegen. Diese gilt für „Reiseleistungen“, die ein Unternehmer gegenüber Endabnehmern erbringt, soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Reiseleistung eines Reisebüros ist dann lediglich die Marge aus der Leistung. Dies ist die Differenz zwischen dem Betrag, den der Kunde für die empfangene Reiseleistung aufwendet (abzüglich der Umsatzsteuer), und dem Betrag, den das Reisebüro für die Reisevorleistung aufwendet.</p> <p>§ 25 UStG beruht auf Art. 26 der Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG, so dass dieser richtlinienkonform auszulegen ist. Nach ihrem Wortlaut gilt die Richtlinie nicht nur für „Reiseleistungen“, sondern für „Umsätze der Reisebüros“. Nach der Rspr. des EuGH sind diese auch dann gegeben, wenn Reisebüros nicht die Beförderung des Reisenden übernehmen, sondern sich darauf beschränken, dem Reisenden eine Ferienwohnung zur Verfügung stellen.</p> <p>Der BFH hält es für zweifelhaft, ob diese zur Vermietung einer Ferienwohnung als einer typischen Reiseleistung ergangene Rechtsprechung gleichermaßen für den isolierten Verkauf von Opernkarten gilt. Die Klärung der Zweifel, wie der Anwendungsbereich des Art. 26 der Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG zu bestimmen ist, obliegt dem EuGH. Das Verfahren ist beim EuGH unter dem Az. C-31/10 anhängig.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>
BFH 17. 12. 2009 VI R 63/08 BStBl II 2010 S. 341	<p style="text-align: center;">Studiengebühren keine außergewöhnlichen Belastungen – keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Abzugsverbot</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Studiengebühren für den Besuch einer (privaten) Hochschule sind weder nach § 33a Abs. 2 EStG noch nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung abziehbar. 2. Das Abzugsverbot begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Vielmehr hat der Gesetzgeber dem Ausbildungsbedarf von Kindern in § 32 Abs. 6 Satz 1 2. Halbs. EStG und § 33a Abs. 2 EStG – jedenfalls im Streitjahr – ausreichend Rechnung getragen. 3. § 33a Abs. 2 EStG ist eine zusätzliche Ausbildungskomponente im Familienleistungsausgleich. Eine isolierte Betrachtung der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift scheidet damit aus. <p>Anmerkung: Im Streitfall hatten die Eltern für das Studium ihres 22-jährigen Sohnes an einer privaten Hochschule Studiengebühren i. H. v. 7 080 € entrichtet, die sie in ihrer Est-Erklärung als außergewöhnliche Belastungen geltend machten. Das FA ließ den Abzug der Aufwendungen nicht zu, gewährte jedoch wegen der auswärtigen Unterbringung des Sohnes den Sonderbedarfsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG. Einspruch und Klage blieben erfolglos.</p> <p>Der BFH hat in seinem Urteil die Studiengebühren weder nach § 33a Abs. 2 EStG noch nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Dabei hat er zunächst geprüft, ob Studiengebühren von dem in § 33a Abs. 2 EStG normierten Sonderbedarfsfreibetrag erfasst und damit abgegolten werden. Eine solch weitgehende Abgeltungswirkung wird jedoch jedenfalls für Veranlagungszeiträume ab 2002 verneint, weil damals der frühere Ausbildungsfreibetrag zu einem Sonderbedarfsfreibetrag für auswärtige Unterbringung abgeschmolzen worden sei. Gleichwohl hat der BFH die geltend gemachten Studiengebühren nicht als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 EStG zum Abzug zugelassen. Nach Auffassung des VI. Senats handelt es sich hierbei nicht um außergewöhnlichen, sondern um üblichen Ausbildungsbedarf, und zwar selbst dann, wenn die Aufwendungen im Einzelfall außergewöhnlich hoch und für die Eltern unvermeidbar seien. Der übliche Ausbildungsbedarf werde in erster Linie durch Kindergeld und Kinderfreibetrag abgegolten. Damit sei eine Berücksichtigung von zusätzlichen Kosten für den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes gem. § 33 EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Den dagegen vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken ist der BFH nicht gefolgt.</p> <p style="text-align: right;">– KAM –</p>



Berufshaftpflicht für Steuerberater

Einzelbüro ab **93,75** EUR p.a.
 Steuerbüro ab **500,00** EUR p.a.
 zzgl. 19% Versicherungssteuer

Verschwiegenheitspflicht aufgehoben!

Wer von den besonderen Leistungen der AFB schwärmt, weiß in der Regel wovon er spricht. Unsere Versicherten machen keinen Hehl aus Ihrer Zufriedenheit und empfehlen uns weiter. Das ist keine Behauptung sondern eine Tatsache. Denn durch diese Form der Mundpropaganda gewinnen wir 70% unserer Neukunden. Vielen Dank dafür!

> **Online-Rechner:** www.afb24.de

Kaistraße 13
 40221 Düsseldorf
 Fon: 0211.493 65 65
 Fax: 0211.493 09 65
 info@afb24.de



Seminare/Lehrgänge/Schulungen

Die Fachberaterausbildung des Deutschen Steuerberaterverbandes

Fachseminare von Fürstenberg **DStI**

Vorsprung durch Kompetenz.

Gehen Sie 2010 neue Wege im Kanzleimarketing!

Fachberater für...

- Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)
- Sanierung & Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)
- Testamentsvollstreckung & Nachlaßverwaltung (DStV e.V.)
- Vermögens- & Finanzplanung (DStV e.V.)
- Internationales Steuerrecht

www.fachseminare-von-fuerstenberg.de

www.stollfuss.de

Kostenlos und **unverbindlich:**

- Newsletter (Steuer- und Arbeitsrecht; Produktnews)
- Leseproben ▪ Detaillierte Informationen über unser gesamtes Produktangebot ▪ Live-Demos der Stotax Software-Lösungen
- Versandkostenfreie Bestellmöglichkeit ▪ Veranstaltungskalender: Steuern – Wirtschaft – Recht ▪ Steuern-News; Arbeitsrecht-News ▪ Steuertermine im Überblick
- Liste sämtlicher anhängiger BFH-Verfahren
- u.v.m.

IHR BESUCH LOHNT SICH!

Schonfristen September 2010 bis November 2010

Unter Ausnutzung der Schonfristen ergeben sich folgende Zahlungs-/Fälligkeitstermine

Am	10. fällige Steuern	15.
September 2010	13.	20.
Oktober 2010	14.	18.
November 2010	15.	18.

Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

REIME Rechtsanwalt
 Fachanwalt für Bank- u. Kapitalmarktrecht

Spezialist für Ihre Kapitalanleger und Bankkunden!

Seit Jahren vertrete ich bundesweit Anleger Geschlossener Fonds sowie Käufer von Wertpapieren. Die Überprüfungen von Darlehenskündigungen und Vorfälligkeitsentschädigungen sowie Abrechnungen von Lebensversicherungen und geillmerten Altersvorsorgeverträgen gehören auch dazu.

Rechtsanwalt Jens Reime
 Innere Lauenstraße 2 / Eingang Heringstr. • 02625 Bautzen
 Tel.: (03591) 2 99 61 – 33 • Fax: (03591) 2 99 61 – 44
 info@rechtsanwalt-reime.de • www.rechtsanwalt-reime.de

Beilagenhinweis

Mit dieser Ausgabe verteilen wir Prospekte vom DStV, Fa. Administrativo GmbH sowie der Stollfuß Medien GmbH & Co. KG.

Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Praxishandbuch Steuerfahndung 330 Seiten Jetzt im Buchhandel oder
 Kompendium für die erfolgreiche Verteidigung nur 48,00 € www.abavus.de/verlag

Kleinanzeigen

buchen Sie bei Frau Remy:
 K.Remy@stollfuss.de; Tel.: (0228) 7 24 – 51 31
 Stollfuß Medien GmbH & Co KG, Postfach 2428, 53017 Bonn

Inhaltliche Qualität, Themenauswahl und Aktualität heben sich ab!

Kostenlos 4 Hefte der UVR testen!

Gratis! Jetzt anrufen: 0228 / 72 40

UVR Umsatzsteuer- und Verbraucher-Recht

STOTAX Stollfuß Medien
www.stollfuss.de

„Reform“ der Erbschaftsteuerreform

- **Umfangreiche Kommentierungen zu den Änderungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (insb. §§ 19, 19a ErbStG) und ein Ausblick auf das JStG 2010**
- **Komentierungen zum ErbStG, BewG und GrEStG in einem Werk**
- **Erbschaftsteuerrecht in ausgewählten Ländern**



als **Online-Version** erhältlich
www.stollfuss.de

Aktuell

Das Werk enthält bereits vertiefende Kommentierungen zu den Änderungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (insbesondere §§ 19, 19a ErbStG).

Regelmäßige Aktualisierungslieferungen begleiten die weitere Auseinandersetzung mit dem neuen Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz einschließlich der Darstellung der Auswirkungen weiterer Änderungen auf Unternehmensnachfolge, Bewertung von Betriebsvermögen, Freibetrag, Tarif und bewertungsgesetzlichen Änderungen.

Umfassend

Praxisgerechte Kommentierung zum **ErbStG**, **BewG** und **GrEStG** mit Beispielen, Beratungshinweisen und kritischen Stellungnahmen.

International

Separate Darstellung des Erbschaftsteuerrechts in ausgewählten Ländern (derzeit zu Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Italien, Niederlande und Spanien) jeweils mit zusammenfassenden Beispielen zu den einzelnen Länderdarstellungen.

Online

Für eine schnelle und effiziente Recherche bietet die begleitende komfortable CD-ROM-Datenbank und der Online-Zugang zusätzlich zum kompletten Text des Werks alle wichtigen zitierten Entscheidungen der Rechtsprechungen und Verwaltungsanweisungen im Volltext (sofern im BStBl veröffentlicht) sowie die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81

E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Wilms | Jochum

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
 mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz

_____ Expl. **Loseblattwerk**

Kommentar in 2 Ordnern
 zz. ca. 2.900 Seiten
 Erstlieferung inkl. Zugang
 zur laufend aktualisierten
 Online-Datenbank und CD-ROM
 Jährlich erscheinen ca.
 4 Aktualisierungen/Updates
 ISBN 978-3-08-257300-6
 Preis € 98,-
 (Fortsetzungsbezug mind. 1 Jahr)

_____ Anz. **Zugang zur Online-Datenbank**

Zugang zur laufend aktualisierten
 Online-Datenbank mit Archivfunktion
 ISBN 978-3-08-177300-1
 Preis mtl. nur € 5,-
 (Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)

Name

Firma/Institution

Straße

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

WKN 00574

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

Verpassen Sie keine Frist – Auch 2011!



- Auflistung der wichtigen Steuertermine 2011
- Aufbewahrungsfristen 2011 auf einen Blick
- Aktuelle Rechtsgrundlagen und Adressen

Die fristgerechte Bearbeitung fristgebundener Vorgänge mit dem Fristenbuch 2011 von Streck sicherstellen.

Jedem Kalendertag ist eine Doppelseite gewidmet. Die Fristen werden nach dem **Fristenprinzip** am Tag ihres Ablaufs notiert.

Außerdem:

- Wichtige Steuertermine und Ablauf von Aufbewahrungsfristen 2011
- Erläuterungen zu den Fristen in der Steuerberatung
- Jahresübersichten (2010 – 2013) und Übersicht über gesetzliche Feiertage
- Einschlägige aktuelle Gesetzestexte (aus AO, FGO, ZPO, BGB)

Faxbestellung
(0228) 72 49 11 81

_____ Expl. **Fristenbuch für steuerberatende Berufe 2011**
ISBN 978-3-08-363011-1
2010, geb., 768 Seiten, € 62,-

_____ Name

_____ Firma/Institution

_____ Straße

_____ PLZ/Ort

_____ Telefon

_____ E-Mail

_____ Datum/Unterschrift

00560

Stand: August 2010. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien
Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40
E-Mail: bestellung@stollfuss.de | Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

MAN SPART NICHT NUR IM STEUERPARADIES. DIE GÜNSTIGE PRIVATE GRUPPENVERSICHERUNG FÜR STEUERBERATER.



Gestalten Sie als Steuerberater Ihre Gesundheitsvorsorge und die Ihrer Familie jetzt noch effektiver.

Die DKV, die Nr. 1 unter den Privaten in Europa, bietet Ihnen Krankenversicherungsschutz mit einem Höchstmaß an Sicherheit und Leistung. Nutzen Sie die günstigen Konditionen dieses Gruppenversicherungsvertrages:

BEITRAGSNACHLÄSSE, ANNAHMEGARANTIE UND KEINE WARTEZEITEN.

Ja, ich möchte mehr über Das Unternehmen Gesundheit!® wissen. Ich interessiere mich für die DKV Gruppenversicherung für Steuerberater.

Einfach ausschneiden und faxen: **02 21/5 78 21 15**

Oder per Post an: DKV AG, R2GU, 50594 Köln
Tel. 02 21/5 78 45 85, www.dkv.com/steuerberater, steuerberater@dkv.com

_____ Name

_____ Straße

_____ PLZ, Ort

_____ Geburtsdatum

_____ Telefon privat/beruflich

_____ E-Mail

angestellt selbstständig

StB-0510



Krankheitskostenvollversicherung ab 190,60 EUR/Mon.

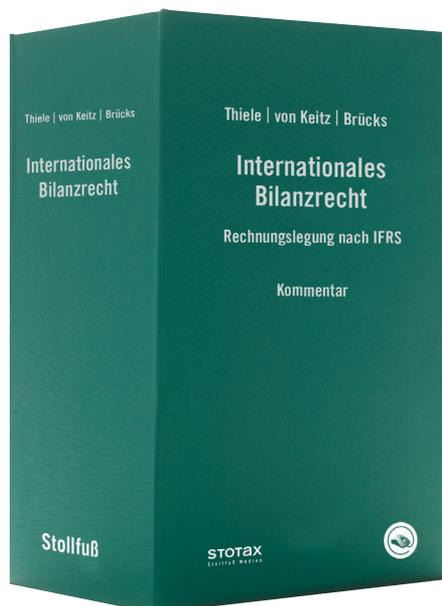
mtl. Beitrag für einen 35-jährigen Steuerberater nach Tarif BM 4/3 mit 1.600 EUR Selbstbehalt p. a.

Ich vertrau der DKV

Der Gesundheitsversicherer der **ERGO**

Abschlussstark und prüfungssicher: Der IFRS-Kommentar von Stollfuß!

- **Einzigartige Struktur:**
Kommentierung der IFRS in Sinneinheiten
- **Kompetent:**
Ausgewiesene IFRS-Spezialisten als Herausgeber und Autoren
- **Multimedial:**
Als Buch und online überall einsetzbar!



Strukturierte Darstellung

Der „Thiele/von Keitz/Brücks“ erläutert die Standards in einer völlig neuen und einzigartigen Struktur: Jeder IFRS/IAS wird in zusammenhängende Sinneinheiten untergliedert, die direkt im Anschluss kommentiert und mit Hilfe von Beispielen und Anwendungshinweisen erläutert werden.

Kommentierung der EU-IFRS

Ausschließlich die in europäisches Recht übernommenen Standards als gültige Rechtsgrundlage werden kommentiert und unter Berücksichtigung des Meinungsbilds auf europäischer Ebene ausgelegt.

Jetzt neu kommentiert

- IAS 1 – VO (EG) 53/2009 bzgl. kündbarer Finanzinstrumente
- IAS 41 – VO (EG) 70/2009 bzgl. der Verbesserung der IFRS
- IAS 32 – VO (EG) 1293/2009 bzgl. der Klassifizierung von Bezugsrechten.

Aktuell

Neue Diskussions- und Standardentwürfe des IASB werden systematisch im Fach „Aktuelles“ sowie zusätzlich innerhalb der Einzelkommentierungen dargestellt.

Multimedial

Mit der elektronischen Version können Sie im Büro oder bei Ihren Mandanten jederzeit online auf den Volltext des Kommentars zugreifen. Nutzen Sie hierbei auch die internen Verlinkungen sowie die zusätzlich enthaltenen Standardtexte auf Deutsch und Englisch.

„Thiele, von Keitz und Brücks legen einen neuen Kommentar zur IFRS-Rechnungslegung vor, der angesichts seiner Detailtiefe, seiner Aktualität und seines ansprechenden Konzepts den bisherigen Markt für gute Fachbücher und Kommentare auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung bereichert.“

Prof. Dr. Fülbier in KoR 2/2009, VI



als Online-Version erhältlich
www.stollfuss.de

Fax-Bestellung: (0228) 72 49 11 81

E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Thiele | von Keitz | Brücks

Internationales Bilanzrecht Kommentar

___ Expl. **Loseblattwerk**

Kommentar in 1 Ordner
 zz. ca. 2.800 Seiten
 Erstlieferung inkl. Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank und CD-ROM
 Jährlich erscheinen
 ca. 3 Aktualisierungen/Updates
 ISBN 978-3-08-350900-4
 Preis € 179,-
 (Fortsetzungsbezug mind. 1 Jahr)

___ Anz. **Zugang zur Online-Datenbank**

Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank mit Archivfunktion
 ISBN 978-3-08-170900-0
 Preis mtl. € 9,-
 (Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)
 Mehrfachnutzung auf Anfrage

Name

Firma/Institution

Straße

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

WKN 00563

Ihre 1. Adresse für Tax News: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: (0228) 72 49 11 81 | Kundenservice Tel.: (0228) 72 40

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | **Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de**

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

Die Steuerberatung

NR. 9
September 2010
53. JAHRGANG
S. 385 – 432

Organ des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. Berlin
Schriftleiter: Prof. Dr. Bert Kaminski

STEUERRECHT

Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren

RA Thomas Böcker, LL.M. Taxation, Frankfurt am Main¹

I. Einleitung

Am 7. 4. 2010 hat das BMJ den Referentenentwurf für ein „Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren“ veröffentlicht.² Der Gesetzesentwurf sieht Entschädigungszahlungen bei einer überlangen Dauer von Gerichtsverfahren vor. Auslöser für den Gesetzesentwurf ist die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR).³ Nach Ansicht des Straßburger Gerichts ist Deutschland auf Grund von Art. 6 Abs. 1 Satz 1 und Art. 13 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) verpflichtet, einen Rechtsbehelf gegen die überlange Dauer von Gerichtsverfahren einzuführen.⁴ Da ein solcher Rechtsbehelf noch nicht eingeführt worden ist, muss Deutschland immer wieder Entschädigungen zahlen, wenn Betroffene vor dem EGMR klagen.

II. EMRK enthält Anspruch auf Rechtsbehelf gegen überlange Verfahrensdauer

1. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK

Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK gewährt einen Anspruch auf eine angemessene Dauer von Gerichtsverfahren. Legt man die deutsche Übersetzung des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK zu Grunde, besteht der Anspruch in Verfahren, die zivilrechtliche Rechte und Pflichten betreffen, und in Strafverfahren. Verwaltungsgerichtliche Verfahren scheint Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK demnach nicht zu erfassen. Nach der Rechtsprechung des EGMR umfasst der Anwendungsbe- reich des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK aber neben zivilrechtlichen Streitigkeiten weite Teile des öffentlichen Rechts.⁵ Das Straßburger Gericht bestimmt den Anwendungsbe- reich anhand verschiedener Fallgruppen. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK soll danach dann anwendbar sein, wenn eine Streitigkeit das Recht auf Eigentum, das Recht auf Berufsausübung oder ein vermögenswertes Recht betrifft.⁶ Dabei sollen aber solche Streitigkeiten ausgeschlossen sein, die Rechte betreffen, die dem hoheitlichen Kernbereich zuzuordnen sind. Zu dem hoheitlichen Kernbereich zählt in erster Linie das Steuerrecht.⁷

Für die Anwendbarkeit des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK ist es dagegen unerheblich, ob nach dem nationalen Verfahrensrecht ein Zivilgericht oder ein Verwaltungsgericht über die Streitigkeit entscheidet. Ein Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer nach Art. 6 EMRK besteht nicht nur in Verfahren vor Zivil- und Strafgerichten, sondern auch in vielen verwaltungsgerichtlichen und sozialgerichtlichen Verfahren.⁸ Da Steuerstreitigkeiten nach Ansicht des EGMR nicht von Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK erfasst werden, lehnt der BFH unter Berufung auf diese Rechtsprechung eine Anwendung des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK in finanzgerichtlichen Verfahren ab.⁹

Der Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer umfasst in erster Linie das gerichtliche Verfahren. In den Fällen, in denen vor der Anrufung des Gerichts ein Vorverfahren durchgeführt werden muss, besteht der Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer auch im Vorverfahren.¹⁰ Bei strafrechtlichen Verfahren schließt der Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer neben dem Gerichtsverfahren auch schon das Ermittlungsverfahren mit ein.¹¹

2. Art. 13 EMRK

Nach Art. 13 EMRK muss sichergestellt sein, dass der Bürger sich gegen jede Verletzung eines Rechts aus der EMRK mit einem nationalen Rechtsbehelf wehren kann.

- 1 Steuerberatungsgesellschaft RöverBrönnner GmbH & Co. KG, Frankfurt am Main.
- 2 Änderungen können sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ergeben. Die aktuelle Fassung ist abrufbar unter www.bundesjustizministerium.de.
- 3 Die Entscheidungen des EGMR sind unter www.echr.coe.int verfügbar.
- 4 EGMR vom 8. 6. 2006, Sürmeli, Nr. 75529/01, NJW 2006 S. 2389; *Roller*, Möglichkeiten des Gesetzgebers zu einer Beschleunigung gerichtlicher Verfahren, ZRP 2008 S. 122.
- 5 *Grabenwarter*, Europäische Menschenrechtskonvention, 4. Aufl. 2009, S. 332 Rn. 7.
- 6 *Grabenwarter*, Europäische Menschenrechtskonvention, 4. Aufl. 2009, S. 332 Rn. 8.
- 7 EGMR vom 12. 7. 2001, Ferrazzini, Nr. 44759/98, NJW 2002 S. 3453; *Meyer-Ladewig*, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 9.
- 8 Vgl. z. B. die Übersicht bei *Meyer-Ladewig*, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 8.
- 9 St. Rspr. z. B. BFH vom 12. 4. 2007, VI R 42/03, BFH/NV 2007 S. 1312; vom 25. 10. 2006, VII B 269/06, BFH/NV 2007 S. 260.
- 10 *Meyer-Ladewig*, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 74.
- 11 *Meyer-Ladewig*, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 76.

STEUERRECHT

Der EGMR hat entschieden, dass dementsprechend das nationale Recht einen Rechtsbehelf gegen überlange Verfahrensdauer bereitstellen muss.¹² Hinsichtlich der möglichen Ausgestaltung eines solchen Rechtsbehelfs im nationalen Recht unterscheidet der EGMR zwischen präventiven und kompensatorischen Rechtsbehelfen. Mit einem präventiven Rechtsbehelf kann ein Verfahren effektiv beschleunigt werden, so dass es gar nicht zu einer unangemessen langen Verfahrensdauer kommt.¹³ Mit kompensatorischen Rechtsbehelfen kann dagegen im Nachhinein eine Entschädigung für eine übermäßig lange Verfahrensdauer erlangt werden.¹⁴

Für die Verfahren, die vom Anwendungsbereich des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK erfasst werden, muss das nationale Verfahrensrecht einen Rechtsbehelf gegen überlange Verfahrensdauer zur Verfügung stellen. Deutschland hat insoweit Handlungsbedarf. Der EGMR hat entschieden, dass die bislang im deutschen Recht vorhandenen Möglichkeiten nicht ausreichen: Die Verfassungsbeschwerde ist nicht effektiv genug, da das BVerfG nur feststellt, dass ein Verfahren übermäßig lange dauert, aber keine konkreten Maßnahmen anordnet oder eine Wiedergutmachung zuspricht.¹⁵ Der Amtshaftungsanspruch erfüllt die Anforderungen von Art. 6 Abs. 1 Satz 1, 13 EMRK deshalb nicht, da er zum einen die Verletzung einer Amtspflicht voraussetzt. Zum anderen kann kein Ersatz eines immateriellen Schadens verlangt werden.¹⁶ Die Dienstaufsichtsbeschwerde ist schließlich deshalb ungeeignet, weil der Betroffene keinen Anspruch darauf hat, dass die Aufsichtsbefugnisse ausgeübt werden.¹⁷

Der EGMR hat allerdings anerkannt, dass es für Vorverfahren, deren Durchführung Voraussetzung für die Erhebung einer Klage ist (§ 68 VwGO, § 77 Satz 1 SGG, § 44 Abs. 1 FGO) und im Strafverfahren bereits wirksame Rechtsbehelfe gegen eine unangemessene Verfahrensdauer gibt. Der Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer erstreckt sich auch auf das Vorverfahren. Für das Vorverfahren hat der EGMR die Untätigkeitsklage (§ 75 VwGO, § 88 SGG, § 46 FGO) als wirksamen Rechtsbehelf gegen eine überlange Verfahrensdauer angesehen.¹⁸ Dauert ein Strafverfahren übermäßig lange, so kann nach der Rechtsprechung des BGH der Betroffene dadurch kompensiert werden, dass ein Teil der ausgesprochenen Strafe als verbüßt gilt.¹⁹ Diese Praxis wird vom EGMR anerkannt.²⁰ Mangels Kompensationsmöglichkeit gibt es allerdings keinen wirksamen Rechtsbehelf, wenn der Beschuldigte freigesprochen oder das Ermittlungsverfahren aus einem anderen Grund als der Verfahrensdauer eingestellt wird.²¹

III. Ungeschriebene Untätigkeitsbeschwerde

Unter dem Eindruck der Straßburger Rechtsprechung sind die deutschen Gerichte teilweise dazu übergegangen, eine ungeschriebene Untätigkeitsbeschwerde anzuerkennen. Der Rechtsbehelf nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1, 13 EMRK kann zwar entgegen der Ansicht des BSG²² grundsätzlich auch ein ungeschriebener Rechtsbehelf sein.²³

Momentan entspricht die Untätigkeitsbeschwerde aber noch nicht dem geforderten Standard. Denn der EGMR fordert, dass hinsichtlich des Rechtsbehelfs ein ausreichendes Maß an Rechtssicherheit gegeben sein muss.²⁴ An dieser Rechtssicherheit fehlt es bislang in Deutschland, da die Anerkennung der Untätigkeitsbeschwerde zwischen den verschiedenen Gerichten höchst umstritten ist.²⁵

IV. Gesetzesentwurf des Bundesjustizministeriums aus dem Jahre 2005

Bereits im Jahre 2005 hat das BMJ einen ersten Gesetzesentwurf vorgelegt, in dem die Aufnahme einer Untätigkeitsbeschwerde in das GVG vorgeschlagen wird. Zu einer Umsetzung ist es nicht gekommen. Während der aktuelle Gesetzesentwurf einen kompensatorischen Rechtsbehelf vorsieht, sah der alte Gesetzesentwurf einen präventiven Rechtsbehelf vor. Nach dem alten Entwurf konnte bei einer überlangen Dauer des Gerichtsverfahrens eine Untätigkeitsbeschwerde erhoben werden. Die Beschwerde sollte bei dem Gericht erhoben werden, bei dem das betreffende Verfahren anhängig ist. Es war vorgesehen, dass das Gericht der Beschwerde innerhalb eines Monats abhilft oder dem übergeordneten Gericht vorlegt. Das übergeordnete Gericht konnte dann dem vorlegenden Gericht eine Frist setzen, innerhalb der eine geeignete Maßnahme ergriffen werden muss. Ganz allgemein ist in Deutschland ein solcher präventiver Rechtsbehelf im Hinblick auf die verfassungsrechtlich garantierte richterliche Unabhängigkeit (Art. 97 GG) problematisch. Insoweit besteht ein Spannungsverhältnis zu der vom EGMR geforderten Effektivität des Rechtsbehelfs. Die Effektivität ist nur gegeben, wenn das übergeordnete Gericht praktische Schritte unternehmen kann, um das Verfahren zu beschleunigen.²⁶

V. Aktueller Gesetzesentwurf

Im März hat das BMJ nun einen neuen Gesetzesentwurf vorgelegt. Der Entwurf sieht einen kompensatorischen Rechtsbehelf vor, der in das GVG aufgenommen werden soll. Bei einer überlangen Verfahrensdauer hat der Be-

12 EGMR vom 26. 10. 2000, Kudla, Nr. 30210/96, NJW 2001 S. 2694.

13 Meyer-Ladewig, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 13 Rn. 20b.

14 Meyer-Ladewig, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 13 Rn. 20c.

15 EGMR vom 8. 6. 2005, Sürmeli, Nr. 75529/01 Z. 105, NJW 2006 S. 2389.

16 EGMR vom 8. 6. 2005, Sürmeli, Nr. 75529/01 Z. 113, NJW 2006 S. 2389.

17 EGMR vom 8. 6. 2005, Sürmeli, Nr. 75529/01 Z. 109, NJW 2006 S. 2389.

18 EGMR vom 15. 9. 2005, Glösen, Nr. 1679/03 Z. 67.

19 BGH vom 17. 1. 2008, GSSt 1/07, NJW 2008 S. 860; Maier/Petric, Aus der Rechtsprechung zur Verletzung des Beschleunigungsgebots aus Art. 6 I 1 EMRK, NSTZ-RR 2009 S. 297.

20 EGMR vom 22. 1. 2009, Kaema u. Thöneböhm, Nr. 45749/06 u. 51115/06.

21 EGMR vom 22. 1. 2009, Kaema u. Thöneböhm, Nr. 45749/06 u. 51115/06.

22 BSG vom 4. 9. 2007, B 2 U 308/06 B, juris.

23 EGMR vom 27. 3. 2003, Paulino Tomás, Nr. 58698/00.

24 EGMR vom 27. 3. 2003, Paulino Tomás, Nr. 58698/00.

25 Steinbeiß-Winkelmann, Die Verfassungsbeschwerde als Untätigkeitsbeschwerde?, NJW 2008 S. 1783, 1784 f.

26 EGMR vom 10. 7. 2003, Hartman, Nr. 53341/99 Z. 67.

troffene danach Anspruch auf eine Entschädigung. Mit der Entschädigung werden materielle und immaterielle Schäden kompensiert. Voraussetzung für eine Entschädigungszahlung ist eine vorherige Rüge der Verfahrensdauer.

1. Anwendungsbereich

Der neue kompensatorische Rechtsbehelf soll für alle Gerichtsbarkeiten gelten. Für das finanzgerichtliche Verfahren wird der in § 155 FGO enthaltene Verweis auf das GVG insoweit ergänzt. Da allgemein davon ausgegangen wird, dass Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK im finanzgerichtlichen Verfahren nicht anwendbar ist, erfolgt die Einbeziehung wohl nur aus rechtspolitischen Erwägungen.²⁷ Der vorgelegte Gesetzesentwurf umfasst nicht die Verfahren vor dem BVerfG. Für diese Verfahren soll eine gesonderte Regelung in das BVerfGG aufgenommen werden. Der kompensatorische Rechtsbehelf soll neben den gerichtlichen Verfahren auch in (steuer)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren anwendbar sein. Das Vorverfahren ist ebenfalls einbezogen. Es besteht insoweit aber kein Entschädigungsanspruch.

2. Unangemessene Verfahrensdauer

Der Gesetzesentwurf sieht eine Entschädigung bei unangemessener Verfahrensdauer vor. Die Angemessenheit soll sich nach den Umständen des Einzelfalls richten, wobei insbesondere die Schwierigkeit und die Bedeutung des Verfahrens sowie das Verhalten der Verfahrensbeteiligten zu berücksichtigen sind (§ 198 Abs. 1 Satz 2 GVG-E). Inhaltlich entspricht dies den Kriterien, anhand derer der EGMR die Angemessenheit der Verfahrensdauer prüft. Da die Neuregelung gerade darauf abzielt, die Vorgaben des EGMR umzusetzen, ist dessen Rechtsprechung zur Auslegung der Neuregelung heranzuziehen.²⁸ Der Rechtsprechung des EGMR lassen sich in Bezug auf die Angemessenheit der Verfahrensdauer keine festen Fristen entnehmen. Der EGMR prüft die Angemessenheit stets im Einzelfall anhand der Schwierigkeit des Verfahrens, dem Verhalten des Betroffenen, dem Verhalten der staatlichen Organe und der Auswirkungen, die das Verfahren für den Betroffenen hat.²⁹ Die starke Betonung der Einzelfallprüfung hat den Nachteil, dass sich aus den Kriterien des EGMR nur schwer ein konkretes Ergebnis ableiten lässt. Wenn ein Verfahren nach den Kriterien des EGMR beispielsweise als schwierig einzustufen ist, weiß man trotzdem nicht, welche Verfahrensdauer angemessen ist. Es steht nur fest, dass die Verfahrensdauer länger als bei einem einfachen Verfahren sein darf. Brauchbare zeitliche Vorgaben für bestimmte Verfahrensarten oder Verfahrenshandlungen lassen sich der Rechtsprechung des EGMR kaum entnehmen. In einer Entscheidung hat der EGMR erwähnt, dass pro Instanz etwa ein Jahr angemessen sei.³⁰ Meyer-Ladewig geht aber davon aus, dass dies nicht der Entscheidungspraxis des EGMR entspricht. Es sei eher von zwei Jahren pro Instanz auszugehen.³¹

Das Vorgehen des EGMR bei der Angemessenheitsprüfung ist dadurch gekennzeichnet, dass er die einzelnen Verfahrensabschnitte dahingehend untersucht, ob es dort Phasen der Untätigkeit gegeben hat.³² Sind die Untätigkeitsphasen dem Staat zuzurechnen, ist die Verfahrensdauer insoweit übermäßig. Der Staat muss sich solche Verfahrensverzögerungen zurechnen lassen, die durch seine Organe verursacht worden sind. Dem Staat sind auch solche Verfahrensverzögerungen zuzurechnen, die ein staatliches Organ als Prozesspartei verursacht (z. B. Verwaltungsbehörde im Verwaltungsprozess).³³ Die Zurechnung setzt kein Verschulden voraus. Sie kann vielmehr auch auf unabwendbaren Gründen beruhen.³⁴ Zurechnen lassen muss sich der Staat beispielsweise Phasen der Inaktivität, mangelnde Kooperation der Behörden oder die Nichttabberufung eines säumigen Sachverständigen.³⁵ Dagegen bleiben aber solche zeitlichen Verzögerungen außer Ansatz, die dem Betroffenen selbst zuzurechnen sind. Dazu gehören etwa Verzögerungen, die auf häufigem Rechtsanwaltswechsel, unnötigen Beweisunterlagen oder auf dem unzutreffenden Bestreiten von Tatsachen beruhen.³⁶ Zusätzlich zu der beschriebenen Betrachtung des Verhaltens der staatlichen Organe und des Betroffenen berücksichtigt der EGMR noch, ob die Streitigkeiten besondere Schwierigkeiten in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht aufweisen.³⁷ Außerdem kann sich die angemessene Zeitspanne dadurch verkürzen, dass die Angelegenheit für den Betroffenen eine besondere Bedeutung hat (z. B. Kindschaftssachen, drohende Insolvenz).³⁸

Teilweise prüft der EGMR jedoch entgegen seiner sonstigen Praxis nicht die einzelnen Prozessabschnitte darauf, ob Verfahrensverzögerungen vorliegen, sondern stellt anhand der Gesamtdauer die Unangemessenheit fest. Diesbezüglich wird vereinzelt vorsichtig angedeutet, dass auch bei Verfahren, die sich über mehrere Instanzen erstrecken, eine Dauer von acht bis zehn Jahren die Obergrenze sein dürfte.³⁹

3. Die Verzögerungsrüge

Ein Anspruch auf Entschädigung wegen einer unangemessenen langen Verfahrensdauer setzt voraus, dass der Betrof-

27 Steinbeiß-Winkelmann, Überlange Gerichtsverfahren – der Ruf nach dem Gesetzgeber, ZRP 2007 S. 177, 179 zur entsprechenden Einbeziehung in den vorherigen Gesetzesentwurf.

28 Roller, Möglichkeiten des Gesetzgebers zu einer Beschleunigung gerichtlicher Verfahren, ZRP 2008 S. 122, 123.

29 Meyer-Ladewig, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 77 ff. EGMR vom 8. 2. 2005, Panchenko, Nr. 45100/98 Z. 117.

31 Meyer-Ladewig, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 77.

32 Roller, Möglichkeiten des Gesetzgebers zu einer Beschleunigung gerichtlicher Verfahren, ZRP 2008 S. 122, 123.

33 Haase, Anforderungen an ein faires Gerichtsverfahren, 2006, S. 81.

34 Matscher, FS Fasching, 1988, S. 364.

35 Grabenwarter, Europäische Menschenrechtskonvention, 4. Aufl. 2009, S. 367 Rn. 69.

36 Niesler, Angemessene Verfahrensdauer im Verwaltungsprozess, 2005, S. 119.

37 Grabenwarter, Europäische Menschenrechtskonvention, 4. Aufl. 2009, S. 366 Rn. 69.

38 Meyer-Ladewig, Kommentar zur EMRK, 2. Aufl. 2006, Art. 6 Rn. 80.

39 Matscher, FS Fasching, 1988, S. 357.

STEUERRECHT

fene zunächst eine Verzögerungsrüge erhebt. Die Verzögerung kann frühestens gerügt werden, wenn Anlass für die Besorgnis besteht, dass ein Abschluss des Verfahrens in angemessener Zeit gefährdet sein könnte. Adressat der Rüge ist das Gericht, bei dem das Verfahren anhängig ist. Im (steuer)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren ist die Rüge an die zuständige Staatsanwaltschaft zu richten. In der Verzögerungsrüge müssen solche Umstände mitgeteilt werden, die für die Verfahrensdauer von Bedeutung sind und die noch nicht in das Verfahren eingeführt worden sind. Kommt der Betroffene der Mitteilungsobliegenheit nicht nach, werden die Umstände bei der Bestimmung der angemessenen Verfahrensdauer nicht berücksichtigt. Bei den Umständen, die mitteilungsbedürftig sind, handelt es sich um solche, die der EGMR bei dem Kriterium der Auswirkung des Verfahrens für den Betroffenen prüft, also nur Umstände, die aus der Sphäre des Betroffenen stammen (z. B. drohende Insolvenz). Dagegen muss der Betroffene nicht darlegen, auf welcher Ursache (z. B. Überlastung des Gerichts) Verfahrensverzögerungen beruhen.⁴⁰ Nicht mitteilungsbedürftig sind Umstände, die sich zwar auf die Verfahrensdauer auswirken, aber aus der staatlichen Sphäre stammen (z. B. Schwierigkeiten einer Behörde, die Prozesspartei ist). Diese Einschränkung lässt der etwas zu weite Wortlaut des Entwurfs nicht erkennen. Vielmehr ergibt sich diese Einschränkung aus einer Betrachtung der Rechtsprechung des EGMR. Die Umstände, die der EGMR dem Kriterium Handeln der staatlichen Organe zuordnet, sind nicht vom Betroffenen vorzutragen. Innerhalb dieses Prüfungspunktes behandelt der EGMR vielmehr regelmäßig die Rechtfertigungen, die der betroffene Staat für die Verfahrensverzögerung vorbringt. Im Ergebnis sollte der Wortlaut enger gefasst werden. Irreführend ist in diesem Zusammenhang die vorgesehene Regelung, dass die Rüge auf die Umstände hinweisen muss. Denn die Umstände müssen nicht notwendigerweise schon im Zeitpunkt der Rügeerhebung vorliegen. Daher sollte klargestellt werden, dass die Mitteilungsobliegenheit für neu hinzugekommene Umstände auch noch besteht, nachdem die Rüge erhoben worden ist.

4. Entschädigung

Dauert ein Verfahren unangemessen lang und hat der Betroffene die Verzögerungsrüge erhoben, kann er vor dem zuständigen OLG auf Entschädigung klagen. Die Entschädigung umfasst sowohl materiellen als auch immateriellen Schaden. Verlangt der Betroffene Ersatz des materiellen Schadens, trägt er die Beweislast für den geltend gemachten Schaden und dafür, dass die überlange Verfahrensdauer den geltend gemachten Schaden verursacht hat.⁴¹ Das Vorliegen eines immateriellen Schadens wird dagegen vermutet (§ 198 Abs. 2 Satz 2 GVG-E). Im Regelfall stehen dem Betroffenen zum Ausgleich des immateriellen Schadens für jeden Monat der Verfahrensverzögerung 100 € zu. Sofern der Betrag im Einzelfall nicht angemessen ist, kann das Gericht einen höheren oder niedrigeren Betrag festsetzen. Besonderheiten gelten für das Strafverfahren. Hier

kann die Kompensation dadurch erfolgen, dass das Ermittlungsverfahren eingestellt wird oder die Strafe bzw. ein Teil der Strafe als verbüßt gilt. Im Übrigen ist das Entschädigungsgericht hinsichtlich der Beurteilung der Angemessenheit an eine Entscheidung des Strafgerichts gebunden.

Der EGMR verlangt, dass über die kompensatorischen Rechtsbehelfe besonders zügig entschieden wird. Wenn das Kompensationsverfahren übermäßig lange dauert, muss nach der Rechtsprechung des EGMR eine höhere Entschädigung festgesetzt werden.⁴² Wird dem Betroffenen eine Entschädigung zugesprochen, muss die Auszahlung innerhalb von sechs Monaten erfolgen.⁴³

5. Vorverfahren

Nicht überzeugend sind die Regelungen, die der Gesetzesentwurf für das Vorverfahren enthält. Das Vorverfahren gehört nach der Definition des § 198 Abs. 6 Nr. 1 GVG-E zu den Gerichtsverfahren, auf die der kompensatorische Rechtsbehelf anwendbar ist. Die Verzögerungsrüge kann aber erst wirksam erhoben werden, wenn das Vorverfahren abgeschlossen ist (§ 198 Abs. 3 GVG-E). Auf Grund der fehlenden Möglichkeit der Verzögerungsrüge kann nach § 198 Abs. 3 Satz 1 GVG-E auch kein Anspruch auf Entschädigung für ein überlanges Vorverfahren bestehen. Überzeugender wäre es, wenn § 198 Abs. 6 Nr. 1 GVG-E das Vorverfahren überhaupt nicht zu den Gerichtsverfahren zählen würde, so dass das Vorverfahren nicht in den Anwendungsbereich fällt. Obwohl Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK auf das Vorverfahren anwendbar ist, ergibt sich hieraus keine Notwendigkeit, das Vorverfahren einzubeziehen. Zum einen gibt es für das Vorverfahren mit der Untätigkeitsklage bereits einen Rechtsbehelf, der den Anforderungen des EGMR genügt. Zum anderen bleibt die Einbeziehung im Ergebnis wirkungslos, da keine Verzögerungsrüge erhoben werden kann und keine Entschädigung gezahlt wird.⁴⁴ Ein weiterer Vorteil einer entsprechenden Änderung des § 198 Abs. 6 Nr. 1 GVG-E wäre, dass auch die Regelung ersatzlos entfallen könnte, wonach die Verzögerungsrüge frühestens nach Beendigung des Vorverfahrens erhoben werden kann (§ 198 Abs. 3 Satz 2 GVG-E). Diese Regelung ist nicht mit Art. 6 Abs. 1 Satz 1, 13 EMRK vereinbar. Wird ein Vorverfahren ohne zureichenden Grund nicht innerhalb der gesetzlichen Frist beendet, kann die sog. Untätigkeitsklage erhoben werden. Der Anspruch auf angemessene Verfahrensdauer (Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK) erstreckt sich in diesem Fall natürlich auch auf das gerichtliche Verfahren und muss durch einen Rechtsbehelf gesichert werden (Art. 13 EMRK). Obwohl das Vorverfahren noch nicht abgeschlossen ist, muss es möglich sein, eine Verzögerungsrüge zu erheben und Entschädigung zu verlangen, wenn das Gerichtsverfahren übermäßig lange dauert.

40 Begründung des Gesetzesentwurfs vom 7. 4. 2010, S. 18.

41 Begründung des Gesetzesentwurfs vom 7. 4. 2010, S. 15.

42 EGMR vom 29. 3. 2006, Scordino, Nr. 36 813/97 Z. 207, NJW 2007 S. 1259; vom 24. 9. 2009, Sartory, Nr. 40589/07.

43 EGMR vom 29. 3. 2006, Scordino, Nr. 36 813/97 Z. 198, NJW 2007 S. 1259; vom 31. 3. 2009, Simaldone, Nr. 22644/03.

44 Möglich ist wohl die Feststellung nach § 198 Abs. 4 GVG-E.

6. Gesamtschuldverhältnis

Die Entschädigung wird gegen den Rechtsträger der am Verfahren beteiligten Gerichte geltend gemacht. Sind an einem Verfahren die Gerichte verschiedener Rechtsträger beteiligt, sind die Regelungen zur Gesamtschuld (§§ 421 ff. BGB) entsprechend anwendbar (§ 200 Satz 1 GVG-E).

Der Ausgleich im Innenverhältnis soll sich nach dem Anteil der beteiligten Gerichte an der Verfahrensdauer orientieren (§ 200 Satz 2 GVG-E). Der Anteil eines Gerichts an der Verfahrensdauer wird jedoch dann nicht berücksichtigt, wenn ein Gericht die Verfahrensverzögerung nicht mit verursacht hat (§ 200 Satz 3 GVG-E). Die Anwendung des § 200 Satz 3 GVG-E dürfte in den Fällen Schwierigkeiten bereiten, in denen nicht ein beteiligtes Gericht, sondern ein anderes staatliches Organ (z. B. Behörde als Prozesspartei) die Verfahrensverzögerung verursacht hat.

7. Feststellung der Unangemessenheit und Veröffentlichung im Bundesanzeiger

Das Entschädigungsgericht kann neben oder anstelle der Entschädigung gesondert feststellen, dass die Verfahrensdauer unangemessen war (§ 198 Abs. 4 GVG-E). Die Feststellung kann auch dann erfolgen, wenn zuvor keine Verzögerungsrüge erhoben worden ist. Auf Antrag des Betroffenen muss die Feststellung im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht werden. Veröffentlicht werden sollen das erkennende Gericht und die Art der verfahrensabschließenden Entscheidung mit Datum. Die geplante Ver-

öffentlichung im Bundesanzeiger ist fragwürdig. Durch die Nennung des erkennenden Gerichts wird suggeriert, dass dieses die überlange Verfahrensdauer verursacht hat, während tatsächlich ja auch ein anderes staatliches Organ (z. B. auch ein zuvor befasstes Gericht) die Verfahrensverzögerung herbeigeführt haben kann. Gänzlich unpassend kann die geforderte Nennung des Gerichts bei Vorverfahren sein. Da keine Verzögerungsrüge vorausgesetzt wird, kann die Feststellung dem Wortlaut nach auch für ein Vorverfahren erfolgen, dem sich überhaupt kein Gerichtsverfahren anschließt. Ein erkennendes Gericht gibt es dann überhaupt nicht. Aus diesem Grund wäre es ebenfalls vorteilhaft, wenn man das Vorverfahren ganz aus dem Anwendungsbereich der Neuregelung herausnehmen würde.

VI. Ausblick

Insgesamt sollte der Anspruch auf Entschädigung für überlange Verfahren eingeführt werden, um zukünftige Verurteilungen Deutschlands durch den EGMR zu verhindern. Allerdings müssen noch die Bundesländer zustimmen, die wohl die finanzielle Hauptlast tragen müssen. Eine Alternativlösung ist derzeit aber nicht in Sicht.

Für den Bürger wäre die Einführung des neuen Rechtsbehelfs zunächst natürlich positiv. Zukünftig könnte sich jedoch der Druck erhöhen, die Gerichtsverfahren zu beschleunigen. Dies kann auch zu Lasten von Verfahrensrechten gehen. Besonders groß dürfte der Handlungsbedarf sein, wenn der Entschädigungsanspruch – wie angekündigt – in das BVerfGG aufgenommen wird.

Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags – Zweifelhafte Verfassungsinterpretation des Niedersächsischen Finanzgerichts

Dr. iur. Tibor Schober, Berlin¹

Am 25. 11. 2009 ging der Beschluss des Niedersächsischen FG über alle Ticker, Kanäle und Blogs: „Der Solidaritätszuschlag ist doch verfassungswidrig.“ Der Bundesminister der Finanzen erklärte am 3. 12. 2009 – unter Bestreitung der Verfassungswidrigkeit – den Solidaritätszuschlag ab dem Veranlagungszeitraum 2005 nur vorläufig festsetzen zu lassen, um massenhafte Einsprüche zu vermeiden.² Der Beschluss wurde am 22. 4. 2010 veröffentlicht.³ Über die Verfassungswidrigkeit soll nun abermals Karlsruhe entscheiden.

I. „Musterklage des Bundes der Steuerzahler“

Der Bund der Steuerzahler hatte in einem „Musterfall“ vor einem Finanzgericht die Argumente vorgetragen, welche

bereits mehrfach diskutiert wurden.⁴ Gegenstand des Verfahrens war ein Bescheid für 2007 über Einkommen-

- ¹ Dr. iur. Tibor Schober ist Rechtsreferendar beim KG Berlin – zuletzt mit Stationen beim FG Berlin-Brandenburg, im BMF und bei der PricewaterhouseCoopers AG, Berlin – sowie Lehrbeauftragter der Humboldt-Universität zu Berlin. Der Aufsatz gibt nur die persönliche Ansicht des Autors wieder.
- ² Pressemitteilung des BMF vom 3. 12. 2009; BMF vom 7. 12. 2009, IV A 3 – S 0338/07/10010, BStBl II 2009 S. 1509; und bezüglich SolZ auf die Abgeltungsteuer BMF vom 23. 4. 2010, IV C 1 – S 2283 – C/09/10005, BStBl II 2010 S. 494.
- ³ FG Niedersachsen vom 25. 11. 2009, 7 K 143/08, DStR 2010 S. 854 ff. (Az. des BVerfG: 2 BvL 3/10).
- ⁴ Vgl. nur die Ausführungen von *Schemmel*, Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag – unzumutbar und unzulässig, Berlin 2009 (Hrsg. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e. V.), auf welche sich auch das vorliegende FG bezieht.

STEUERRECHT

steuer und Solidaritätszuschlag vom 10. 7. 2008 des Finanzamtes Quakenbrück.⁵ Der Bund der Steuerzahler argumentiert lediglich damit, dass Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nur nicht dauerhafte (und somit kurzfristige) Ergänzungsabgaben erlaube. Eine beliebige Ausgestaltung dieser Abgabe sei dem Gesetzgeber verwehrt. „Die Ergänzungsabgabe ist –jedenfalls nach den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers 1955 – keine Abgabe von Dauer.“⁶ Es wird der Vergleich mit der Ergänzungsabgabe des Jahres 1968,⁷ mit dem Stabilitätszuschlag des Jahres 1973⁸ und mit dem Vorläufer des Solidaritätszuschlages 1991⁹ vorgenommen. Letztlich stützt sich der Bund der Steuerzahler allein auf eine historische Auslegung des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG.

II. Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen

Das FG Niedersachsen folgt dieser Auslegung. Maßgeblich herangezogen werden die Gesetzesmaterialien des Finanzverfassungsgesetzes¹⁰ und die Materialien des Entwurfs für ein Gesetz über eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer:¹¹ „Das vorliegende Finanzgericht misst der Begründung zur Verfassungsänderung 1954/55 eine hohe Bedeutung bei der Auslegung der Norm zu“ (C. II.). Als Begründung zur Einführung der Ergänzungsabgabe in den Katalog des Art. 106 GG wird insoweit in den Gesetzesmaterialien angeführt, dass „die Ergänzungsabgabe (...) dazu bestimmt (ist), anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken (und) den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes in begrenztem Rahmen eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepasste Finanzpolitik zu ermöglichen.“

Interessant in dieser Hinsicht ist, dass die Argumentation auch die Begründung zur einfachgesetzlichen Ergänzungsabgabe 1955 aufgreift, die tatsächlich nicht durch den Gesetzgeber verabschiedet wurde. In dem dortigen Entwurf heißt es nämlich, dass die Ergänzungsabgabe (im Sinne des Grundgesetzes; Anm. d. Verf.) „es dem Bundesgesetzgeber ermöglichen (soll), (...) ohne Änderung der Steuersätze Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt zu decken, die auf anderem Wege, insbesondere durch Senkung von Ausgaben nicht ausgeglichen werden können.“ Letztlich wird sodann die Ergänzungsabgabe insoweit konkretisiert, als für sie eine „Erhebung nur mit geringen Hebesätzen in Betracht kommt und (dass sie) keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmelagen bestimmt ist.“ Daraus könne gefolgert werden, dass der Wille des Verfassungsgesetzgebers unmissverständlich erklärt wurde, als die Ergänzungsabgabe auf Dauer angelegte Steuern ergänzen dürfe, diese selbst aber nicht dauerhaft erhoben werden dürfen. Bedarfsspitzen können sinnlogisch nur zeitlich beschränkt sein. Dies ergibt sich auch aus dem System der Steuerarten, wenn die Ergänzungsabgabe des Bundes ohne Zustimmung des Bun-

desrates, ohne Beteiligung der Länder am Aufkommen, ohne eine Änderung der Beteiligungsquoten der Gemeinschaftssteuern und ohne Erhöhung der nur dem Bund zustehenden Steuern erhoben werden darf. Dauerhafte Finanzierungsverschiebungen zwischen Bund und Ländern sollten nach Maßgabe der Finanzverfassung 1955 durch Änderung der Beteiligungsverhältnisse an den (damals einzigen) Gemeinschaftssteuern Einkommen- und Körperschaftsteuer nachvollzogen werden.

Dies wird durch die Motive der Einführung des Solidaritätszuschlages 1995 untermauert. Erst sei nur die Finanzierung des Schuldendienstes bei der Treuhand-Anstalt und beim Kreditabwicklungsfonds geplant gewesen. In der Entwurfsbegründung wird sodann auch auf die „Finanzierung der Vollendung der Einheit Deutschlands“ abgestellt.¹²

Zur Verdeutlichung der Dauerhaftigkeit des Solidaritätszuschlages wird letztlich die Historie des Solidarpaktes bemüht, weil ein Zusammenhang zwischen dem bundeseigenen Solidaritätszuschlag und der Erhöhung der Länderquote an der Umsatzsteuer bestand.¹³ Die Erhöhung der Länderquote an der Umsatzsteuer um 7 % wurde jedoch – trotz steigender Einnahmen aus der Umsatzsteuer – nicht im Finanzausgleich rückgängig gemacht, weshalb eine dauerhafte Ergänzungsabgabe vorliegt. Auch lässt die Fortschreibung des Solidarpaktes bis zum Jahr 2020 die Dauerhaftigkeit erkennen.

Ferner führt das FG Äußerungen zum Thema aus der Steuerrechtswissenschaft an (unter C. I. 5.). Hierunter finden sich jedoch nur Andeutungen eines Problems bzw. Aufforderungen an die Politik, die Scheu vor der Einbeziehung des Zuschlages in die Einkommensteuer abzulegen,¹⁴ da dies bestuerungsmoralisch angezeigt¹⁵ sei. Andererseits wurden aber auch früher schon Verfassungsbeschwerden als Erfolg versprechend bezeichnet.¹⁶ Lediglich eine Stimme sieht in Ergänzungsabgaben kein Dauerfinanzierungselement.¹⁷

5 Quelle: Durch den Bund der Steuerzahler veröffentlichtes Sitzungsprotokoll vom 25. 11. 2009 unter http://www.steuerzahler.de/files/20119/Protokoll_Verhandlung.pdf.

6 Quelle: Durch den Bund der Steuerzahler veröffentlichte neutralisierte Fassung der Klage.

7 Ergänzungsabgabengesetz vom 21. 12. 1967, BGBl. I 1967 S. 1254, erhoben 1968 bis 1975 zur Einkommen- und von 1968 bis 1971 zur Körperschaftsteuer.

8 Steueränderungsgesetz 1973 vom 26. 6. 1973, BGBl. I 1973 S. 676.

9 Solidaritätsgesetz vom 24. 6. 1991, BGBl. I 1991 S. 1318, erhoben 1991 und 1992.

10 BT-Drucks. II/480 vom 29. 5. 1954, S. 72.

11 BT-Drucks. II/484 vom 29. 5. 1954, S. 4.

12 BT-Drucks. 12/4401, S. 51.

13 BR-Drucks. 163/93, S. 2.

14 So *Kanzler*, FR 2002 S. 685 (Urteilsanmerkung zu BFH vom 1. 3. 2002, VI R 171/98, DStR 2002 S. 718).

15 So *Tipke* in *Bestuerungsmoral und Steuerethik*, Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, 2000, S. 70 ff.

16 *Rohde/Geschwandtner*, NJW 2006 S. 3332 (Kurzreferat zu BFH vom 28. 6. 2006, VII B 324/05, DStR 2006 S. 1362); in diese Richtung auch *Lindberg* in *Blümich*, § 1 SolZG Anm. 10, sowie *Bartone*, JurisPR-SteuerR 47/2009, Anm. 6 (Kurzreferat zu FG München vom 18. 8. 2009, 2 K 108/08, EFG 2010 S. 166).

17 *Hidien* in *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Art. 106 GG Anm. 1434.

III. Bisherige Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlages

Bisher beschäftigten im Wesentlichen drei Fälle die Gerichtsbarkeit.

Den Anfang machte ein Rechtsanwalt und Notar aus Wiesbaden vor dem FG Hessen.¹⁸ Der Kläger hatte bereits vorher seine Position in der Zeitschrift Betriebs-Berater lanciert.¹⁹ Zu entscheiden war die Frage, ob der Solidaritätszuschlag überhaupt eine Steuer sei – was der Kläger bestritt – oder ob eine – zudem auch unzulässige – Sonderabgabe vorlag. Das FG Hessen wies die Klage ab. Es handele sich um eine selbständige Ergänzungsabgabe (Steuer), die nur deshalb gewählt wurde, weil der finanzielle Mehrbedarf nur beim Bund und nicht bei den Ländern entstanden war und vermieden werden sollte, die Mehreinnahmen mit den Ländern teilen zu müssen. Die Revision vor dem BFH²⁰ hatte unter gleicher Begründung keinen Erfolg. Der BFH folgte zudem der Auffassung des BVerfG,²¹ wonach ein Befristungserfordernis und auch ein Befristungsverbot für Ergänzungsabgaben nicht in der Verfassung aufgenommen wurden. Die hiergegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde durch Kammerbeschluss vom BVerfG, insbesondere unter Nutzung der Begründung des BFH nicht zur Entscheidung angenommen.²²

In jüngerer Zeit waren das FG Münster²³ und abermals der BFH²⁴ gefragt. Das FG Münster urteilte, dass die „Ausgestaltung des SolZG als unbefristetes Gesetz (...) keine Zweifel an dessen materieller Verfassungsmäßigkeit (begründet)“. Der BFH fasste nochmals zusammen, dass keine Hinweise auf eine vom Verfassungsgesetzgeber gewollte zeitliche Begrenzung einer Erhebung von Ergänzungsabgaben ersichtlich seien und dass auch eine Aushöhlung der Gemeinschaftssteuern in Anbetracht des Zuschlagsatzes nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden kann.

Zum abschließenden Erfolg führte auch nicht das Verfahren einer Klägerin aus München. Das FG München²⁵ wies die Klage als unbegründet ab und folgte im Wesentlichen den Gründen des BFH aus 2006. Eine Revision ist nunmehr beim BFH anhängig.²⁶ Nach der medienwirksamen Beschlussverkündung durch das vorliegende FG urteilten abermals das FG Münster²⁷ und das FG Köln²⁸, dass der Solidaritätszuschlag verfassungsgemäß ist.

IV. Überzeugungskraft der klägerischen Argumentation und insbesondere der finanzgerichtlichen Entscheidung?

Es stellt sich mithin die Frage, ob die Argumentation des Bundes der Steuerzahler, dem das FG Niedersachsen folgt, wirklich überzeugender ist als alles bisher Vorgetragene und ob tatsächlich mehrere Senate der FG aus Hes-

sen, Nordrhein-Westfalen und Bayern, der VII. Senat des BFH und sogar eine Kammer des BVerfG falsch geurteilt haben. Die Brisanz der Entscheidung des FG ergibt sich, wie in den Medien transportiert, nicht nur aus dem Interesse eines jeden Steuerpflichtigen, der mit dem Solidaritätszuschlag belastet ist, vielmehr ist der gesetzeshistorische Ansatz des FG erstaunlich. Es wird einer historischen Auslegung der Verfassung im Sinne des gemäßigten Originalismus gefolgt, da das Motiv des verfassungsändernden Gesetzgebers aus 1955 bis in das Jahr 2007 fortgeltend unterstellt wird.

Die Argumentation des Bundes der Steuerzahler geht davon aus, dass dem Begriff der Ergänzungsabgabe ein näher spezifizierter Inhalt zukommt. Die Argumentation stützt sich primär auf die historische Formulierung der „anderweitig nicht auszugleichenden Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt“²⁹ sowie der beiläufigen Bemerkung, dass Ergänzungsabgaben „keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmelagen bestimmt“³⁰ sind. Die Kriterien des „Bedarfsspitzenausgleichs“ und des „Dauerhaftigkeitsverbots“ sollen durch Auslegung des Verfassungstextes somit dem Begriff der Ergänzungsabgabe immanent sein. Die Frage der überzeugenderen Meinung ist also eine Frage der Auslegung der Verfassung.

V. Auslegung der Kompetenznorm Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

1. Ausgangspunkt

Auszugehen ist vom akzeptierten Viererkanon der Auslegung: grammatische, systematische, historische und teleologische Auslegung.³¹ Die historische Auslegung kann auch als subjektive Auslegung bezeichnet werden, die systematische und die teleologische Auslegung in Abgrenzung hierzu als objektive Auslegung.³²

2. Grammatische Auslegung

Auszugehen ist von der grammatischen Auslegung „der Ergänzungsabgabe“ und der Frage, ob Dauerhaftigkeits-

18 FG Hessen vom 21. 4. 1994, 2 K 2200/93, juris.

19 *Wagner*, Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Solidaritätszuschlages, BB 1992 S. 2043 ff.

20 BFH vom 28. 2. 1996, XI R 83, 84/94, BFH/NV 1996 S. 712 ff.

21 BVerfG vom 9. 2. 1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32 S. 333.

22 BVerfG, 2. Senat, 3. Kammer vom 19. 11. 1999, 2 BvR 1167/96, NJW 2000 S. 797 f.

23 FG Münster vom 27. 9. 2005, 12 K 6263/03, EFG 2006 S. 371 ff.

24 BFH vom 28. 6. 2006, VII B 324/05, BStBl II 2006 S. 692 ff.

25 FG München vom 18. 8. 2009, 2 K 108/08, EFG 2010 S. 166.

26 BFH unter II R 50/09.

27 FG Münster vom 8. 12. 2003, 1 K 4077/08 E, BB 2010 S. 21, 214.

28 FG Köln vom 14. 1. 2010, 13 K 1287/09, BB 2010 S. 1054.

29 BT-Drucks. II/480 vom 29. 5. 1954, S. 72.

30 BT-Drucks. II/484 vom 29. 5. 1954, S. 4.

31 Vgl. nur *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 436 ff., und *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 320 ff.

32 Vgl. zu dieser Unterscheidung nur *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, 10. Aufl. 2006, S. 21 ff.

STEUERRECHT

verbot und Bedarfsspitzenausgleich mit dem möglichen Wortsinn verträglich sind. Vorbehaltlich jeder Wertung müsste sich dies aus dem Teilwort „Ergänzung“ ergeben. Möglich ist dies allemal, da rein sprachlich vieles „ergänzt“ werden kann.³³ Ein Bedarfsspitzenausgleich im Sinne einer Ergänzung des Einnahmenvolumens im Bundeshaushalt ist somit genauso denkbar wie auch eine zeitliche Begrenzung einer solchen Ergänzungsabgabe. Die Entscheidungshypothese desjenigen, der die Norm auslegt (im Fall also bisher das FG Niedersachsen) ist grundsätzlich mit dem Wortsinn verträglich und in der Folge auf Grund subjektiver und objektiver Auslegung rechtlich zu begründen.

3. Subjektive Auslegung

Sinn einer subjektiven Auslegung (auch genetische Auslegung bzw. Auslegung nach der Entstehungsgeschichte) ist die Ermittlung des vom Gesetzgeber Gemeinten oder Gewollten. Kritisch an einer solchen Auslegung ist bereits, dass ein Gesetzgeber eigentlich keinen Willen bilden kann und das nur auf den Willen von natürlichen Personen abgestellt werden kann. Hier ist dann fraglich, welche Personen bzw. Urheber von Äußerungen relevant sind und, wenn man sie identifiziert hat, welche Materialien man als Indiz für den Willen heranziehen kann. Letztlich kann es – wenn überhaupt³⁴ – nur darauf ankommen, was die am Gesetzgebungsprozess Beteiligten übereinstimmend wollten bzw. gemeint haben. Unzureichend ist es, lediglich die Gesetzesbegründung als Willen auszugeben, diese kann vielmehr nur Indiz für den Willen sein. Bei einer Bewertung solcher Indizien ist zu beachten, dass Autoren der Gesetzesbegründung in aller Regel nicht die Mitglieder des Gesetzgebers (Mitglieder von Bundestag und Bundesrat) waren, sondern die Ministerialverwaltung Vorlagen macht. Letztlich verbietet sich auch der zwingende Schluss, dass die Zustimmung zu einem Gesetz zugleich die Zustimmung zu den Gründen umfasst. Die subjektiv-historische Auslegung kann somit nur geringe Bedeutung haben.

Die in Bezug genommenen Gesetzesbegründungen sind getrennt zu bewerten, da diese sich auf unterschiedliche Gesetze beziehen und unterschiedliche Urheber haben. Es ist schon nicht sicher, dass die Begründungen zum verfassungsändernden Gesetz und die Begründung zur Einführung der einfachgesetzlichen Ergänzungsabgabe aus einer Feder (Bundesministerium) stammen. Insoweit ist hervorzuheben, dass der Passus „keineswegs für die Dauer, sondern lediglich für Ausnahmefälle bestimmt“ lediglich in der Begründung zum einfachen Gesetz zu finden ist und dass sich der Verweis aus der Begründung zum verfassungsändernden Gesetz lediglich auf die Bedarfsspitzenargumentation bezieht.

Dem genannten Dauerhaftigkeitsverbot kommt somit zwingend nur eine geringere Aussagekraft zu. Ferner ist zu beachten, dass für ein verfassungsänderndes Gesetz

höhere Quoren notwendig sind (Art. 79 Abs. 2 GG) und dass diese Gesetze auf gesteigertes Interesse der am Prozess Beteiligten stoßen als einfachgesetzliche Spezialmaterie (hier Einführung der einfachgesetzlichen Ergänzungsabgabe als reine Umsetzung des verfassungsrechtlich Gewollten). Letztlich ist entscheidend, dass das Gesetz zur Einführung einer Ergänzungsabgabe 1955 nicht beschlossen wurde und mithin auch eingewandt werden kann, dass diesbezüglich somit gar kein Wille – nicht einmal eines einfachen – Gesetzgebers vorlag.³⁵

Mehr Bedeutung kommt der subjektiv-teleologischen Auslegung zu. Hierdurch sollen die vom Gesetzgeber gewollten Ziele und Zwecke ermittelt werden, um aus diesen auf die Auslegung zurückzuschließen. Die Zweck-Mittel-Relation ist jedoch wertungsabhängig und somit ebenfalls nur eingeschränkt aussagefähig. Problematisch wird die subjektive Auslegung zudem in dem Zeitpunkt, wenn sich der historisch vorgestellte Zweck geändert hat. In diesem Fall kommt dem Ergebnis der subjektiven Auslegung eine noch geringere Aussagekraft zu. Hier wird deutlich, dass die alleinige Heranziehung historischer Materialien zum Finanzverfassungsgesetz 1955 nicht ausreichend ist, da die Finanzverfassung bis in jüngste Zeit mehrfach Änderungen erfahren hat. Für eine gegenwartsbezogene Auslegung spricht, dass die Legitimitätsgrundlagen auch der Verfassungsnormen in der aktuellen Zeit liegen, zumindest auf den Zeitpunkt zu bestimmen sind, in welchem zuletzt diese Verfassungsnormen Änderungen erfahren haben.

4. Bedeutung veränderter Umstände

Tatsächlich hat sich die Finanzverfassung seit dem Finanzverfassungsgesetz 1955 mehrfach gewandelt.³⁶ Zwar wurde die Kompetenz zur Erhebung von Ergänzungsabgaben an sich nicht berührt, jedoch ist das Gesamtsystem der Finanzverfassung zu beachten. Bereits nach 1955 entwickelte sich eine Verfassungspraxis der unsystematischen Mischfinanzierung von Bund und Ländern, weshalb bereits 1969 die nächste große Finanzreform – insbesondere Übertragung der Umsatzsteuer in den Komplex der Gemeinschaftssteuern – vorgenommen wurde (Verbund- und Kooperationssystem³⁷). Die Ignorierung der veränderten Umstände bzw. der möglicherweise veränderten Ziele

33 Die Ergänzung ist in zeitlicher Hinsicht (die Zeit für eine Tätigkeit ergänzen oder erweitern), in räumlicher Hinsicht (den Raum um Platz ergänzen) als auch in abstrakter Hinsicht (den ausgeführten Gedanken ergänzen) nutzbar.

34 Eingewandt wird auch, dass nur der reine Text vom Gesetzgeber beschlossen wurde und kein Wille.

35 Vgl. nur *Maunz* in *Maunz/Dürig*, Art. 106 GG Rn. 28; erstmalige einfachgesetzliche Einführung der Ergänzungsabgabe durch Ergänzungsabgabengesetz vom 21. 12. 1967, BGBl. I 1967 S. 1254.

36 Zum Begriff Verfassungswandel vgl. insb. *Böckenförde*, Anmerkungen zum Begriff des Verfassungswandels, FS *Lerche*, 1993, S. 3 ff.; zum Wandel der Normsituation allgemein, *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 350.

37 Vgl. *Seer*, Zukunft des Steuerföderalismus, FS *Schnapp*, 2008, S. 303 ff.

und Zwecke tendiert in Richtung eines Originalismus wie ihn konservative Teile des Supreme Courts der Vereinigten Staaten von Amerika vertreten.³⁸ Hiernach ist für die Auslegung von Verfassungsnormen die ursprüngliche Bedeutung entscheidend, welche ein durchschnittlicher Bürger einer Norm zur Zeit ihrer Inkorporierung in den Verfassungstext beimessen würde (original meaning). Der Versuch einer objektiven Auslegung auf den Zeitpunkt der Auslegung würde dem Verfassungsgeber die Herrschaft über den Inhalt des gesetzten Rechts entziehen.³⁹

Nichts desto trotz sind insbesondere die Änderungen der 1990er Jahre und die Föderalismusreformen der Jahre 2006 und 2009 zu beachten. Hier erfolgten Modifikationen in einzelnen Artikeln der Finanzverfassung unter Kenntnis der einfachgesetzlichen Ausfüllung der verfassungsrechtlichen Ergänzungsabgabe durch den Solidaritätszuschlag. In Kenntnis der Erhebung des Solidaritätszuschlages i. H. v. 5,5 % der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wurde durch Einfügung des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG den Ländern die Möglichkeit der Steuersatzbestimmung in der Grunderwerbsteuer übertragen und gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Art. 106b GG ein Ausgleich für die Übertragung der Ertragshoheit der Kraftfahrzeugsteuer eingeräumt.⁴⁰ Ebenfalls in dieser Kenntnis erfolgten Haushaltsbeschränkungen für die Länder (sog. Schuldenbremsen) durch die Föderalismusreform II in 2009. Letztlich wurde im Rahmen des Finanzausgleichs zwischen Bund und Ländern⁴¹ auch einfachgesetzlich keine Schlussfolgerung gezogen.

Aber auch die tatsächliche Entwicklung des Steueraufkommens spricht gegen die AushöhlungsThese. Während das Gesamtaufkommen an Gemeinschaftssteuern von ca. 281 Mrd. € (1995) auf ca. 396 Mrd. € (2008) um ca. 40 % gesteigert werden konnte, verblieb das Aufkommen des Solidaritätszuschlages bei ca. 13 Mrd. €. ⁴² Gemessen am Gesamtbedarf der Haushalte nahm somit die Bedeutung des Solidaritätszuschlages deutlich ab. Von einer Aushöhlung der Steuereinnahmen der Länder kann somit kaum zu sprechen sein. Letztlich impliziert Aushöhlung auch ein Handeln gegen den Willen. Auch davon kann keine Rede sein. Zum einen hat der Bundesrat der Einführung des Solidaritätszuschlages – wenn auch ohne Notwendigkeit – zugestimmt.⁴³ Zum anderen erfolgten zahlreiche Änderungen innerhalb der Finanzverfassung unter Mitwirkung der Länder.

5. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass eine so verstandene historische Auslegung problematisch ist, soweit Änderungen im Gesamtgefüge des Rechtssystems erfolgten. Wollte man den Willen der Länder ernst nehmen, könnte man auch zu einer faktischen Zustimmung zur dauerhaften Erhebung des Solidaritätszuschlages spätestens durch Nichtdiskussion der Thematik im Rahmen der Föderalismusreformen I und II kom-

men. Letztlich zeigt dieses Ergebnis, dass eine rein subjektive Auslegung nach einem mutmaßlichen Willen oder Zweck auch zu willkürlichen Ergebnissen kommen kann, je nachdem ob man dieser oder jener Begebenheit mehr oder weniger Entscheidungserheblichkeit zukommen lässt.

6. Objektive Auslegung durch das Bundesverfassungsgericht

Das BVerfG stützt seine Entscheidungen deshalb nicht allein auf eine subjektive Auslegung, sondern geht auch den Schritt der sog. objektiven Auslegung. Die Ergebnisse der ersten Stufe der Auslegung – insbesondere die Auslegung der Gesetzesmaterialien – zieht das BVerfG nur unterstützend und vorsichtig heran. Danach kann die Entstehungsgeschichte einer Norm zwar nicht völlig unberücksichtigt bleiben, jedoch wird den Verfassungsmaterialien in der Regel keine ausschlaggebende Bedeutung zukommen.⁴⁴ Materialien sind nur mit Vorsicht heranzuziehen, wenn sie überhaupt auf einen „objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen“.⁴⁵ „Der sogenannte Wille des Gesetzgebers bzw. der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Materialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen.“⁴⁶ Relevant ist nach dem Akt der Gesetzgebung allein der Wort gewordene Wille des Gesetzes als Gedankeninhalt, da das Werk des Gesetzgebers das Gesetz ist und die darum kreisenden Vorstellungen und Erwartungen keinerlei Verbindlichkeit erlangt haben.⁴⁷

38 Zur Bewertung der Auslegung nach Original Intent vgl. *Heun*, Original Intent und Wille des historischen Verfassungsgebers, AöR 1991 (Band 116) S. 185 ff.; vgl. auch *Powell*, Harvard Law Review 1984/85 (Band 98) S. 885 ff.; *Saclia*, University of Cincinnati Law Review 1988/89 (Band 57) S. 849 ff., und zuletzt auch *Manning*, Virginia Law Review 2005 (Band 91) S. 419 ff.

39 Vgl. *Heun*, Original Intent und Wille des historischen Verfassungsgebers, AöR 1991 (Band 116) S. 185, 198, unter Bezug auf *Deppenheuer*, Politischer Wille und Verfassungsänderung, DVBl. 1987 S. 809 ff.

40 Vgl. hierzu Gesetz zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer und Änderung anderer Gesetze vom 29. 5. 2009, BGBl. I 2009 S. 1170.

41 Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 20. 12. 2001, BGBl. I 2001 S. 3955.

42 Vgl. für 1995 Statistisches Jahrbuch 1996, S. 514 (26,267 Mrd. DM entsprechen 13,43 Mrd. €) und für 2008 Statistisches Jahrbuch 2009, S. 578 (13,146 Mrd. €).

43 Vgl. BR-Drucks. 350/93 zum Gesetz über Maßnahmen zur Bewältigung der finanziellen Erblasten im Zusammenhang mit der Herstellung der Einheit Deutschlands, zur langfristigen Sicherung des Aufbaus in den neuen Ländern, zur Neuordnung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und zur Entlastung der öffentlichen Haushalte – Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. 6. 1993, BGBl. I 1993 S. 944.

44 St. Rspr., BVerfG vom 16. 2. 1983, 2 BvE 1–4/83, BVerfGE 62 S. 1 m. w. N.

45 BVerfG vom 16. 2. 1983, 2 BvE 1–4/83, BVerfGE 62 S. 1 m. w. N.

46 Vgl. BVerfG vom 16. 2. 1983, 2 BvE 1–4/83, BVerfGE 62 S. 1; kritisch hierzu allerdings *Hillgruber* in Maunz/Dürig, Art. 97 GG Rn. 58 ff. m. w. N.

47 So *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 10. Aufl. 2005, S. 113 ff.

STEUERRECHT

Bei der objektiven Auslegung wird entgegen der subjektiven Auslegung weniger auf das Seiende als auf das Solende („objektiver Gesetzeszweck“) abgestellt. Zur Ermittlung werden primär objektiv-systematische Argumente genutzt. Entscheidend ist der Zusammenhang der Norm im System gerichtet auf möglichst widerspruchsfreie Einfügung in die Rechtsordnung. Erreicht wird dies durch Argumentierung mit den durch die Norm auszugleichenden Interessen bzw. durch deduktive Ermittlung aus obersten Prinzipien. In dieser Stufe der Auslegung soll somit die These der subjektiven Auslegung weiter überprüft werden.

Systematisch könnte man in Art. 106 GG die Verteilung von „Ertragshoheitsmassen“⁴⁸ bzw. von „Steuerquellen“⁴⁹ erblicken, durch deren Nennung der Verfassungsgeber zugleich über Finanzhoheitsmassen entschieden hat. Dies führt jedoch nur zu der Erkenntnis, dass eine Ergänzungsabgabe die Einnahmen aus anderen Steuerarten nur ergänzen soll. Eine nähere Erkenntnis zur Dauerhaftigkeit lässt sich hieraus nicht entnehmen. Letztlich lässt sich auch keine Ableitung aus einem obersten Prinzip oder Wert der Finanzverfassung – so sie sich identifizieren lassen – derart sicher durchführen, wodurch man der Ergänzungsabgabe einen näher bestimmten Inhalt beimessen kann. Festzuhalten bleibt, dass auch der Versuch einer objektiven Auslegung im Ungefähren verbleiben muss.

7. Ergebnis

Das FG Niedersachsen hat mit dem vorliegenden Beschluss seine Entscheidungshypothese, dass sich die Erhebung der Ergänzungsabgabe auf Dauer verbietet, ziel-sicher durch subjektive Auslegung begründet. Insoweit jedoch eine objektive Auslegung nicht zur Verifikation des Ergebnisses der subjektiven Auslegung gelangt, kann das FG Niedersachsen auch nur nach Maßgabe der subjektiven Auslegung von einer Verfassungswidrigkeit i. S. d. Art. 100 GG überzeugt sein. Für ein an das BVerfG vorlegendes Fachgericht kann dies noch unproblematisch sein, das BVerfG kann jedoch nicht auf solcher Grundlage entscheiden. Dahingestellt bleiben soll hier, ob das Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 (als einfaches Gesetz) dann tatsächlich als dauerhafte Finanzierungsquelle angesehen werden muss. Zwar ist dieses Gesetz nicht ausdrücklich zeitlich begrenzt, allerdings ist auch hier Vorsicht geboten, wenn aus heutiger Sicht die Finanzierungsaufgabe der Einheit mit zeitlich nicht absehbarem Ende bezeichnet wird (C. II.), obgleich der erste Solidarpakt zugleich nur für die Jahre 1995 bis 2004 galt.

VI. Problem der Selbstbeschränkung des Bundesverfassungsgerichts (judicial self-restraint)

Im Ergebnis geht es um eine Frage der Kompetenzabgrenzung, wenn die Formel des „judicial self-restraints“

bemüht wird.⁵⁰ Eine solche Kompetenzabgrenzung ist jedoch notwendig, da dem BVerfG vom Grundgesetz die Kompetenz der letztverbindlichen Entscheidung eingeräumt wird. Die Kompetenz des BVerfG ist aus Gründen des Demokratieprinzips bzw. auf Grund des Gewaltenteilungsgrundsatzes und der übergeordneten Rolle des Parlaments zu beschränken.⁵¹ Staatliche Entscheidungen sind im Ergebnis möglichst von denjenigen zu treffen, „die dafür nach ihrer Organisation, Zusammensetzung, Funktion und Verfahrensweise über die besten Voraussetzungen verfügen“.⁵² Das BVerfG ist kein Supergesetzgebungsorgan.⁵³ Bundestag und Bundesrat sind durch ihre interessenpluralistische Besetzung von der Verfassung her die dazu bestimmten Organe, ex-ante Prognosen für die Gesetzgebung zu verantworten. Wie oben bereits deutlich gemacht wurde, kann dem Verfassungsgeber kein eindeutig bestimmter Wille unterstellt werden. Gerade wenn eine objektive Auslegung zu keinem tragfähigen Ergebnis führt, ist das BVerfG jedoch an einem Punkt angelangt, in dem es nicht entscheiden darf.

VII. Mögliche Folgewirkungen einer Erklärung der Verfassungswidrigkeit

Im Übrigen stellt sich die Frage der Folgen einer Entscheidung durch das BVerfG. Eine Unvereinbarkeitsklärung auch für die Vergangenheit hätte weitreichende Folgen für die Finanz- und Haushaltsplanung. Das BVerfG würde höchstwahrscheinlich die Weiteranwendung mit einer Übergangsfrist nebst Verpflichtung zur Neuregelung anordnen.⁵⁴ In Anbetracht des nicht unerheblichen Volumens von ca. 13 Mrd. € jährlich wäre der Bund zudem gezwungen, alternative Finanzierungsmaßnahmen zu ergreifen. Reine Bundessteuern, deren Aufkommen in diesem Maße gesteigert werden können, sind nicht ersichtlich.⁵⁵ Letztlich müsste eine Gemeinschaftssteuer

48 Klein, Grundgesetz und Steuerreform, Finanzarchiv 1959/1960 S. 115 ff., 127.

49 Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, Ein Beitrag zur Interpretation der Art. 105 und 106 des Grundgesetzes und zur Frage der verfassungsrechtlichen Bestandsgarantien, AöR 1960 S. 423 ff., 450.

50 Vgl. insb. Kriete, Recht und Politik in der Verfassungsrechtsprechung – Zum Problem der judicial-self-restraint, NJW 1976 S. 777 ff.; sowie Schuppert, Self-restraints der Rechtsprechung – Überlegungen zur Kontrolldichte in der Verfassungs- und Verwaltungsgerichtsbarkeit, DVBl. 1988 S. 1191 ff.

51 BVerfG vom 8. 8. 1978, 2 BvL 8/77, BVerfGE 49 S. 89, 125; vom 14. 7. 1998, 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98 S. 218, 252.

52 So BVerfG vom 14. 7. 1998, 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98 S. 218, 252.

53 So Hesse, Verfassungsrechtsprechung im geschichtlichen Wandel, JZ 1995 S. 265 ff..

54 Vgl. BVerfG vom 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S. 1, 70 m. w. N.; so nun auch ein Beschluss des 12. Senats des vorlegenden FG Niedersachsen, der es für nahezu ausgeschlossen hält, dass das BVerfG auch für die Vergangenheit nichtig erklärt, vom 27. 5. 2010, 12 V 58/10, BB 2010 S. 1630.

55 Das Aufkommen der reinen Bundessteuern (ohne Solidaritätszuschlag) betrug 2008 ca. 73 Mrd. €. Das Gros wird durch Energiesteuer (39 Mrd. €) und durch Tabaksteuer (13 Mrd.) erzielt.

entsprechend erhöht werden. Soweit die Länder keiner vorzeitigen Senkung des ihnen zustehenden Umsatzsteueranteils zustimmen,⁵⁶ müsste der Bund zum vollen Ausgleich das Aufkommen von Einkommen- und/oder Umsatzsteuer um ca. 26 Mrd. € erhöhen. Dies würde bspw. eine Umsatzsteuersatzerhöhung auf ca. 22 % bedeuten.⁵⁷

Durch dieses Ergebnis wird ersichtlich, dass den Ländern durch eine solche Entscheidung etwas aufgedrängt würde, was sie bisher nicht eingefordert haben und das letztendlich bei einer – nicht gänzlich unwahrscheinlichen – politischen Situation die Steuerpflichtigen die „Leidtragenden“ wären. Selbst wenn die Länder kooperativ wären und der Bund lediglich das Aufkommen der Einkommensteuer um 13 Mrd. € erhöhen wollte, könnte dies nicht nur durch eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes erfolgen. Bei Einführung der sog. „Reichensteuer“⁵⁸ wurde die Erhöhung von 42 % auf 45 % mit einem Mehraufkommen von 1,3 Mrd. € taxiert.⁵⁹ Hier muss nicht vorgerechnet werden, welcher Spitzensteuersatz nötig wäre um ein Mehraufkommen von 13 Mrd. € zu erzielen. Eine Anhebung auch der Steuersätze in unteren Progressionsstufen wäre unausweichlich.

VIII. Fazit

Es wäre m. E. förderlich, wenn das BVerfG die alte richtige Linie fortsetzen und die Vorlage des FG Niedersachsen negativ bescheiden würde. Alles andere würde im Übrigen auch die Kompetenz des BVerfG übersteigen. Die Entscheidung für oder wider bestimmte Steuerarten ist primär eine politische Entscheidung. Für den Steuerberater „vor Ort“ hat dieses Verfahren wenig Bedeutung, insoweit die Festsetzung des Solidaritätszuschlages vorläufig (§ 165 AO) erfolgt. Spannend bliebe lediglich das Verfahren zur Erstattung des Solidaritätszuschlages auf erhöhte Abgeltungsteuer.⁶⁰ Zu viele Hoffnungen sollten den Mandanten allerdings nicht gemacht werden.

- ⁵⁶ Dies ist insbesondere in Anbetracht der aktuellen Diskussion um die angespannte Haushaltslage der Länder und der neu eingeführten Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3 GG) zu befürchten.
- ⁵⁷ Aufkommen 2008 ca. 176 Mrd. €, Steigerung auf ca. 202 Mrd. € entspricht einer absoluten Erhöhung um 14,8 % bzw. einer Satzerhöhung von 19 % auf ca. 21,8 %; ohne Beachtung des Aufkommensanteils aus ermäßigt besteuerten Umsätzen.
- ⁵⁸ Einfügung einer Tarifstufe von 45 % ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 000 € je Steuerpflichtigen durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 24. 6. 2006, BGBl. I 2006 S. 1652.
- ⁵⁹ Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz, BT-Drucks. 16/1545, S. 10.
- ⁶⁰ BMF vom 23. 4. 2010, IV C 1 – S 2283 – C/09/10005, BStBl II 2010 S. 494.

Grunderwerbsteuer bei Konzernumstrukturierungen

StB Dipl.-Finw. Dipl.-Kfm. Dr. Heinrich Fleischer, Hamburg¹

I. Einleitung

Der ertragsteuerneutralen Gestaltung von Umstrukturierungen im Konzern stehen regelmäßig erhebliche Grunderwerbsteuerliche Belastungen gegenüber, die eine Umsetzung der Umstrukturierung erschweren, häufig gar unmöglich machen. Dieses Problem wird dadurch verschärft, dass einige Länder bereits von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, den Steuersatz zu erhöhen.² Weiterhin droht eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage der GrESt, wenn die sog. Bedarfsbewertung auch für Grunderwerbsteuerliche Zwecke als verfassungswidrig angesehen wird.³ Durch die Einführung der Konzernklausel des § 6a GrEStG sollte eine Erleichterung für Konzernunternehmen geschaffen werden. Darüber hinaus sind weitere Urteile der Finanzgerichte und Erlasse der Finanzverwaltung zum Grunderwerbsteuerrecht ergangen, die ebenfalls erhebliche Bedeutung bei Konzernumstrukturierungen erlangen. Unter Berücksichtigung dieser aktuellen Rechtsentwicklungen sollen nachfolgend die Möglichkeiten und Probleme der Grunderwerbsteuerneutralen Gestaltung von Konzernumstrukturierungen nach dem UmwG und auf der Grundlage anderer gesetzlicher Vorschriften analysiert werden.

II. Umstrukturierung auf der Grundlage anderer gesetzlicher Vorschriften

1. Konzerninterne Veräußerung

a) Grundstücke

Die konzerninterne Übertragung eines Grundstücks, die auf einem Kaufvertrag oder einem anderen Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Steuer bemisst sich gem. § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nach dem Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Vorbehaltlich der weiteren, insbesondere der ertragsteuerlichen Konsequenzen, birgt die konzerninterne Veräuße-

- ¹ Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
- ² Bis zum 31. 12. 2006 hat der maßgebende Steuersatz einheitlich 3,5 % betragen. Im Zuge der Föderalismusreform wurde den Ländern jedoch das Recht zugestanden, den Steuersatz eigenständig zu bestimmen. Von diesem Recht haben Berlin, Hamburg und Sachsen-Anhalt bisher Gebrauch gemacht und den Steuersatz auf 4,5 % angehoben. Vgl. dazu Art. 105 Abs. 2a GG. Schleswig-Holstein plant eine Erhöhung auf 5 % ab 2013.
- ³ Vgl. BFH vom 27. 5. 2009, II R 64/08, BStBl II 2009 S. 856.

STEUERRECHT

rung von Grundstücken Gestaltungspotenzial. So kann die Veräußerung des Grundstücks im Vergleich zu einer Übertragung durch Umwandlung grunderwerbsteuerlich günstiger sein, wenn die vereinbarte Gegenleistung für das Grundstück unter dem steuerlichen Grundbesitzwert liegt, der andernfalls gem. § 8 Abs. 2 GrEStG Bemessungsgrundlage wäre. Grunderwerbsteuerlich ist die Veräußerung von Grundstücken zu einem Kaufpreis, der niedriger ist als der Verkehrswert des Grundstücks, anzuerkennen. So ist das Wertverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für § 8 Abs. 1 GrEStG ohne Bedeutung.⁴ Selbst ein Kaufpreis von 1 € ist als Gegenleistung für den Grundstückserwerb grunderwerbsteuerlich anzuerkennen, wenn sich der Wert der Gegenleistung überhaupt in eine Relation zum Wert des übertragenen Grundstücks bringen lässt und daher ernsthaft vereinbart ist.⁵ Hingegen ist ein Kaufpreis nur symbolischer Natur und nicht als Gegenleistung anzuerkennen, wenn er in so krassem Missverhältnis zum Wert des Grundstücks steht, dass er sich zu diesem in keinerlei Relation setzen lässt und damit nicht ernsthaft vereinbart ist.⁶ Kaufpreise von deutlich über 1 €, aber zugleich deutlich unterhalb des Verkehrswertes wurden von der Rechtsprechung regelmäßig anerkannt.⁷

b) Anteile an Gesellschaften mit Grundvermögen

Die konzerninterne Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften mit Grundvermögen unterliegt unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG oder des § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

aa) Gesellschafterwechsel (§ 1 Abs. 2a GrEStG)

So ist ein Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften steuerbar, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Als Rechtsfolge fingiert die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG die Übereignung des Grundstücks der Personengesellschaft auf eine neue Personengesellschaft. Tatsächlich verbleibt das Grundvermögen im Eigentum der Personengesellschaft, bei der der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht wird.

Bei konzerninternen Veräußerungen von Anteilen an Personengesellschaften kommt der Frage große Bedeutung zu, ob die Anteile i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG auf „neue Gesellschafter“ übertragen werden. Sofern Gesellschafter nicht die Voraussetzungen eines neuen Gesellschafters erfüllen, werden diese gemeinhin als Altgesellschafter bezeichnet, auch wenn das GrEStG selbst diesen Terminus nicht vorgibt. Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung gemäß gleich lautendem Ländererlass vom

26. 2. 2003⁸ galten die Gesellschafter, die vor Beginn des Fünfjahreszeitraums des § 1 Abs. 2a GrEStG unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt waren, als Altgesellschafter.⁹ Diese Verwaltungsauffassung war ein konsequenter Rückschluss aus dem Gesetzeswortlaut, nach dem ein steuerbarer Tatbestand dann verwirklicht wird, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der Personengesellschaft mit Grundvermögen auf neue Gesellschafter übertragen werden. Der sich daraus ergebende Betrachtungszeitraum von fünf Jahren führt zu dem Schluss, dass Gesellschafterwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem zuletzt vollzogenen Gesellschafterwechsel zur Tatbestandsverwirklichung beitragen, jedoch Gesellschafterwechsel vor Beginn des maßgeblichen Fünfjahreszeitraums außer Betracht bleiben. Infolgedessen sind Gesellschafter, die seit mindestens fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar an einer Personengesellschaft beteiligt sind, als Altgesellschafter anzusehen. Damit tragen in der Konsequenz bisherige, aber auch künftige Übertragungen von Anteilen am Vermögen einer Personengesellschaft auf diese Altgesellschafter grundsätzlich nicht zur Tatbestandsverwirklichung bei. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob es sich um einen unmittelbar oder mittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter handelt.

In dem aktualisierten gleichlautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010 zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG¹⁰ durchbricht die Finanzverwaltung diese bereits durch die Gesetzessystematik vorgegebene Auslegung des Neugesellschafterbegriffs. So vertritt die Finanzverwaltung nunmehr die Auffassung, „nur die Kapitalgesellschaften selbst können Altgesellschafter sein, deren Anteilseigner jedoch nicht“.¹¹ Diese Auffassung wird dahingehend eingeschränkt, dass die Altgesellschafterstellung „bei der Verkürzung der Beteiligungskette von Kapitalgesellschaften“¹² erhalten bleibt. Gleichsam als Rückausnahme schränkt die Finanzverwaltung jedoch dahingehend ein, dass eine Verkürzung der Beteiligungskette nur dann un-

4 Vgl. BFH vom 30. 7. 2008, II R 40/06, BFH/NV 2008 S. 2060.

5 Vgl. BFH vom 7. 12. 1994, II R 9/92, BStBl II 1995 S. 268; vom 6. 12. 1995, II R 46/93, BFH/NV 1996 S. 578; vom 12. 7. 2006, II R 65/04, BFH/NV 2006 S. 2128.

6 Vgl. BFH vom 29. 3. 2006, II R 68/04, BStBl II 2006 S. 632; vom 5. 1. 2007, II B 31/06, BFH/NV 2007 S. 972.

7 Vgl. BFH vom 26. 2. 2003, II B 54/02, BStBl II 2003 S. 483; vom 6. 12. 1989, II R 95/86, BStBl II 1990 S. 186; vom 5. 3. 1997, II R 81/94, DStRE 1998 S. 285; vom 16. 2. 1994, II R 114/90, BFH/NV 1995 S. 65.

8 Gleich lautender Ländererlass vom 26. 2. 2003, BStBl I 2003 S. 271.

9 Als Altgesellschafter i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG gelten u. a. z. B. auch die Gründungsgesellschafter einer Personengesellschaft, diejenigen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen), die im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt waren, oder die Gesellschafter, deren Beitritt oder deren Einrücken in die Gesellschafterstellung schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.

10 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245.

11 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 2.1.

12 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 2.1.

beachtlich sei, wenn sich die Beteiligung einer mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft mit Grundvermögen im Zuge der Verkürzung der Beteiligungskette nicht erhöht.

Beispiel 1:

Am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden T-GmbH & Co. KG ist als Kommanditistin die M-GmbH zu 100 % sowie die T-GmbH, deren Alleingeschäftlerin die M-GmbH ist, zu 0 % beteiligt. 100 % der Anteile an der M-GmbH hält die Z-GmbH, deren Anteile i. H. v. 60 % von der H-GmbH gehalten werden. Nachdem die Beteiligungen mehr als fünf Jahre unverändert geblieben waren, überträgt die Z-GmbH ihre Anteile an der M-GmbH auf die H-GmbH. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist nach Auffassung der Finanzverwaltung verwirklicht. Die H-GmbH ist danach neue mittelbare Gesellschafterin, auf die 100 % der Anteile der M-GmbH übertragen wurden. Eine grunderwerbsteuerlich unerhebliche Verkürzung der Beteiligungskette soll nicht vorliegen.¹³

Diese Auffassung der Finanzverwaltung findet im Gesetz keine Grundlage und verstößt gegen den Zweck der gesetzlichen Regelung.¹⁴ Eine Unterscheidung hinsichtlich der Altgesellschafterstellung bei mittelbar und unmittelbar beteiligten Gesellschaften erfährt keine sachliche Rechtfertigung. Ein mittelbar beteiligter Neugesellschafter muss damit ebenso wie ein unmittelbar beteiligter Neugesellschafter nach Ablauf von fünf Jahren oder mit Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG die Altgesellschafterstellung erlangen.

Bei mittelbaren Gesellschafterwechseln ist die Rechtsform der mittelnden Gesellschaften bei Ermittlung des Umfangs des Gesellschafterwechsels zu beachten. So vermittelt eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft dem mittelbar Beteiligten einen Anteil am Vermögen der Personengesellschaft mit Grundvermögen, Beteiligungen über eine Kapitalgesellschaft dagegen nicht.¹⁵ Infolgedessen ist im Gegensatz zu mittelbaren Beteiligungen der Gesellschafter von Personengesellschaften an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, bei denen stets auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend durchzurechnen ist, bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften nur auf das erforderliche Quantum von 95 % der Anteile an dieser abzustellen.¹⁶

Beispiel 2:

An einer grundstücksbesitzenden OHG sind A zu 85 %, B zu 5 % und die C-GmbH zu 10 % beteiligt. Die Anteile der C-GmbH halten D zu 90 % und E und F zu je 5 %. Im Jahr 01 überträgt A seine gesamte Beteiligung an der OHG auf X, im Jahr 02 übertragen D und E ihre Anteile an der C-GmbH auf Y und Z. Die Übertragung der Beteiligung des A auf X führt zu einem

unmittelbaren Gesellschafterwechsel i. H. v. 85 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen. In Bezug auf die Anteile der C-GmbH liegt ein mittelbarer Gesellschafterwechsel i. H. v. 10 % vor, weil 95 % der Anteile an der C-GmbH übergegangen sind. Die mittelbare Anteilsänderung ist nicht anteilig (95 % von 10 %), sondern in voller Höhe mit 10 % zu berücksichtigen.¹⁷

Bei der formwechselnden Umwandlung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft bleibt die Altgesellschafterstellung erhalten.¹⁸ Dagegen sind Gesellschafter, die auf Grund von Umwandlungsvorgängen erstmalig in die Gesellschafterstellung eintreten und die Mitberechtigung am Grundstück der Personengesellschaft erwerben, als Neugesellschafter anzusehen. Im Fall der formwechselnden Umwandlung einer Gesellschaft mit Grundvermögen in die Rechtsform einer Personengesellschaft sind die beteiligten Gesellschafter dagegen nach dem Formwechsel als Altgesellschafter anzusehen.¹⁹

Zum Vermögen der Personengesellschaft gehören jene Grundstücke, die ihr grunderwerbsteuerlich zuzurechnen sind. Die Zurechnung kann nicht nur auf Grund eines Erwerbs i. S. d. § 1 Abs. 1 GrEStG erfolgen, sondern auch dann, wenn die Personengesellschaft lediglich die Verwertungsmöglichkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG an dem Grundstück erworben hat. Darüber hinaus zählen auch Grundstücke, die der Personengesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen sind, zu ihrem Vermögen.²⁰

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG bezieht sich allgemein auf Personengesellschaften und ist damit auf inländische und ausländische Personengesellschaften anwendbar. Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Vorschrift nunmehr auch ausdrücklich auf ausländische Personengesellschaften Anwendung finden, deren rechtliche Struktur den inländischen Personengesellschaften entspricht.²¹ Unklar ist, anhand welcher Merkmale der erforderliche Rechtstypenvergleich geführt werden soll. Jedenfalls sollte der schlichte Verweis auf eine

13 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 3.7.

14 Vgl. *Behrens*, Anmerkungen zum koordinierten Länder-Erlass zu § 1 Abs. 2a GrEStG vom 25. 2. 2010, DStR 2010 S. 777, 780.

15 Vgl. *Pahlke/Franz*, 4. Aufl. 2010, § 5 GrEStG Rz. 15 f.

16 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 3; Bestätigung der Verwaltungsauffassung zu Gesellschafterwechseln bei mittelbaren Beteiligungen über Kapitalgesellschaften gem. gleich lautendem Ländererlass vom 26. 2. 2003, DStR 2003 S. 980, sowie der geänderten Auffassung der Finanzverwaltung bei mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaften gem. OFD Rheinland und Münster vom 21. 5. 2008, GrESt-Kartei NRW, Karte 1 zu § 1 Abs. 2a GrEStG, BB 2008 S. 1552.

17 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 3.3.

18 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 2.1.

19 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 2.2.

20 Gleich lautender Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 1.2.

21 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 1.1.

STEUERRECHT

Verwaltungsanweisung zum Ertragsteuerrecht nicht hinreichend sein.²²

Hat die Personengesellschaft vor dem Gesellschafterwechsel ein Grundstück von einem Gesellschafter oder einer anderen Personengesellschaft unter Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung gem. §§ 5, 6 GrEStG erworben, ist auf die Bemessungsgrundlage für den Gesellschafterwechsel i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang, für den auf Grund des § 5 Abs. 3 oder des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG die Steuerbefreiung zu versagen ist, mit dem entsprechenden Betrag anzurechnen. Die Vorschriften des § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG sollen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen verhindern und unterstellen eine solche typisierend, wenn der Anteil eines Gesellschafters, der zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung berechtigte, sich innerhalb von fünf Jahren vermindert. Sofern eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuerbefreiung jedoch von vornherein ausgeschlossen ist, ist der Anwendungsbereich dieser Vorschriften teleologisch zu reduzieren. Dementsprechend wird im Erlass vom 25. 2. 2010 nunmehr zutreffend ausgeführt, dass die vorstehend ausgeführte Anrechnung nur bei einem sukzessiven Gesellschafterwechsel erfolgen kann.²³ Werden hingegen 95 % der Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft in einem Rechtsakt übertragen, kommen die Missbrauchsverhinderungsvorschriften des § 5 Abs. 3 und des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG von vornherein nicht zur Anwendung und eine Anrechnung gem. § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG scheidet aus.²⁴

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 6 Abs. 3 GrEStG findet auf unmittelbare und mittelbare Erwerbsvorgänge i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG Anwendung.²⁵ Die Steuer wird nicht erhoben, soweit der Anteil des Gesellschafters an der fingierten neuen Personengesellschaft jenem entspricht, den er bereits bisher an der Personengesellschaft gehalten hat. Bei der Bemessung der Steuerbefreiung findet eine zeitpunktbezogene Betrachtungsweise Anwendung. Maßgebend sind dabei die Zeitpunkte vor dem ersten und nach dem letzten Gesellschafterwechsel, die zur Verwirklichung des Tatbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG beigetragen haben.²⁶

Sofern Anteile an einer Personengesellschaft mit Grundvermögen über eine Kapitalgesellschaft gehalten werden, sind die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nicht i. S. d. §§ 5, 6 GrEStG am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt.²⁷ Allerdings ist dieser Rechtsgrundsatz nach Auffassung von Finanzverwaltung und -rechtsprechung nicht ausnahmslos anzuwenden (vgl. dazu Abschn. II.2.b).

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG der Bedarfswert nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG. Das BVerfG sieht diese Art der Grundbesitzbewertung in seinem zum Erbschaft- und Bewertungsrecht er-

gangenen Beschluss vom 7. 11. 2006²⁸ als verfassungswidrig an. Die durch den Gesetzgeber im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. 12. 2008 mit Wirkung vom 1. 1. 2009 neu eingeführten Bewertungsregeln greifen nur für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, nicht jedoch für Zwecke der Grunderwerbsteuer. Diese bemisst sich wie bisher – sofern nicht nach dem Wert der Gegenleistung – nach dem für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als verfassungswidrig beanstandeten Vorschriften der §§ 138 ff. BewG.

Der BFH hat deshalb mit Beschluss vom 27. 5. 2009²⁹ das BMF zum Verfahrensbeitritt aufgefordert, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob die in § 8 Abs. 2 GrEStG angeordnete Heranziehung der Grundbesitzwerte i. S. d. §§ 138 ff. BewG als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für vor und nach dem 1. 1. 2009 liegende Besteuerungszeitpunkte verfassungsgemäß ist. Derzeit ergehen die Bedarfswert- und Grunderwerbsteuerfestsetzungen vorläufig.³⁰

Ein ordnungsgemäß angezeigter Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG kann nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 GrEStG rückgängig gemacht werden. In diesem Fall wird die GrESt für den ursprünglichen Erwerbsvorgang und für den Rückerwerb nicht festgesetzt bzw. eine Festsetzung aufgehoben. Nach herrschender Meinung sind die Voraussetzungen des § 16 GrEStG im Falle des § 1 Abs. 2a GrEStG bereits dann erfüllt, wenn einer der Erwerbsvorgänge, die zum Gesellschafterwechsel beigetragen haben, rückgängig gemacht wird.³¹ Dieser Auffassung hat sich nun auch die Finanzverwaltung im Erlass vom 25. 2. 2010³² angeschlossen und ihre bisherige Auffassung, wonach die Rückgängigmachung sämtlicher Gesellschafterwechsel erforderlich war,³³ aufgegeben.

bb) Anteilsgeschäfte gem. § 1 Abs. 3 GrEStG

Die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften innerhalb des Konzerns kann auch nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer auslösen. Vereinigt die erwerbende Gesellschaft infolge des Anteilsgeschäfts unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile an einer

22 A. A. *Behrens*, Anmerkungen zum koordinierten Länder-Erlass zu § 1 Abs. 2a GrEStG vom 25. 2. 2010, DStR 2010 S. 777, 786.

23 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 5.1.

24 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 5.

25 Vgl. *Boruttau*, 16. Aufl. 2007, § 6 GrEStG Rz. 27a; *Hofmann*, 9. Aufl. 2010, § 6 GrEStG Rz. 4.

26 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 8; BFH vom 27. 4. 2005, II R 61/03, BStBl II 2005 S. 649.

27 Vgl. BFH vom 30. 10. 1996, II R 72/94, BStBl II 1997 S. 87.

28 BVerfG vom 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007 S. 192.

29 BFH vom 27. 5. 2009, II R 64/08, BStBl II 2009 S. 856.

30 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 1. 4. 2010, BStBl I 2010 S. 266.

31 Vgl. *Boruttau*, 16. Aufl. 2007, § 16 GrEStG Rz. 273; *Hofmann*, 9. Aufl. 2009, § 16 GrEStG Rz. 63.

32 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 25. 2. 2010, BStBl I 2010 S. 245, Tz. 9.

33 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 26. 2. 2003, BStBl I 2003 S. 271, Tz. 12.

grundstücksbesitzenden Gesellschaft, ist der Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar.

Ferner unterliegt auch der Erwerb von unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in einem Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG).

Bei der mittelbaren Vereinigung oder Übertragung von Anteilen sind mittelbare Anteile an einer Gesellschaft mit Grundvermögen nur dann bei dem mittelbar Beteiligten zu berücksichtigen, wenn er zu mindestens 95 % an der mittelnden Gesellschaft beteiligt ist.³⁴ Eine rechnerische Beteiligung von mindestens 95 % an der Gesellschaft mit Grundvermögen ist hingegen nicht erforderlich.³⁵ Hält der mittelbar Beteiligte weniger als 95 % der Anteile an der mittelnden Gesellschaft, kann eine Anteilsvereinigung nur unter den weiteren Voraussetzungen der Grunderwerbsteuerlichen Organschaft gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG verwirklicht werden.³⁶

Soweit eine Kapitalgesellschaft eigene Anteile hält, sind diese bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe des jeweiligen Gesellschafters nicht zu berücksichtigen.³⁷ Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft mit Grundvermögen von einer Tochtergesellschaft gehalten, an der die Kapitalgesellschaft zu mindestens 95 % beteiligt ist, sind diese Anteile bei der Bemessung der Beteiligungshöhe der einzelnen Gesellschafter hingegen zu berücksichtigen.

Beispiel 3:

Die Anteile der grundstücksbesitzenden M-GmbH werden zu 87 % von A, zu 3 % von B und zu 10 % von der T-GmbH gehalten, deren alleinige Gesellschafterin die M-GmbH ist. A veräußert seine Anteile an der M-GmbH an C. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG ist nicht erfüllt, weil nur 87 % der Anteile an der M-GmbH Gegenstand des Rechtsgeschäfts zwischen A und C sind. Der T-GmbH stehen aus ihrer Beteiligung an der M-GmbH die mit dieser Beteiligung verbundenen Rechte allein zu.

§ 1 Abs. 3 GrEStG bezieht sich allgemein auf Gesellschaften und findet damit auch auf Personengesellschaften Anwendung. Allerdings ist die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG subsidiär. Ein Anteil an einer Personengesellschaft existiert unter Berücksichtigung des dinglich gebundenen, ungequoteten Sondervermögens nicht. Demzufolge ist der Anteil an einer Personengesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG die gesamthänderische Mitberechtigung, nicht aber der Anteil am Vermögen der Gesellschaft.³⁸ Im Ergebnis bestimmt sich damit die Höhe des Anteils jedes einzelnen Gesellschafters nach der Zahl der Gesellschafter.

Bemessungsgrundlage ist in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG der Grundbesitzwert i. S. d. § 138 Abs. 2 oder Abs. 3 BewG.³⁹ Eine Rück-

abwicklung der Anteilsgeschäfte ist nach ordnungsgemäßer Anzeige des Anteilsgeschäftes nach Maßgabe des § 16 GrEStG möglich.

2. Sacheinlage

a) Grundstücke

Konzerninterne Restrukturierungen werden häufig in Form der Sacheinlage vollzogen. Dabei überträgt ein Rechtsträger regelmäßig auf der Grundlage eines Einbringungsvertrages die Grundstücke oder Anteile an Gesellschaften mit Grundvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf einen anderen Rechtsträger. Die Übertragung eines Grundstücks durch Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, wenn das einzubringende Grundstück hinreichend individualisiert ist.⁴⁰

Überträgt ein Gesellschafter ein Grundstück auf eine Personengesellschaft, so wird die Grunderwerbsteuer gem. §§ 5 Abs. 2, 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Gesellschafter am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist. Allerdings wird die gewährte Steuerbefreiung gem. §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG im Nachhinein insoweit versagt, als sich der Anteil des einbringenden bzw. der mittelbar beteiligten Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren nach der Übertragung des Grundstücks auf die Personengesellschaft vermindert.

Grundsätzlich bestimmt sich die Bemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Allerdings ist Grunderwerbsteuer nach den Grundbesitzwerten i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG zu bemessen, wenn die Übertragung im Wege der Einbringung oder auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erfolgt.⁴¹ Eine Einbringung i. S. d. Vorschrift ist anzunehmen, wenn der Gesellschafter ein Grundstück zur Erfüllung einer Sacheinlageverpflichtung oder Beitragspflicht auf die Gesellschaft überträgt und dadurch die Gesellschaftstellung berührt wird.⁴² Diese Voraussetzung ist regelmäßig erfüllt, wenn das Gesellschafterkapital infolge der Sacheinlage erhöht wird. Als Bemessungsgrundlage ist der Grundbesitzwert jedoch nicht anzusetzen, wenn keine Kapitalerhöhung erfolgt, sondern dem Gesellschafter

³⁴ Vgl. gleich lautenden Ländereverlass vom 14. 2. 2000, DStR 2000 S. 430.

³⁵ Vgl. OFD Frankfurt a. M. vom 4. 1. 2010, S 4501 A 18 – St 121, LexIn-Form: 5232490, keine Anwendung des anderslautenden Urteils des FG Münster vom 17. 9. 2008, 8 K 4659/05 GrE, EFG 2008 S. 1993 (Rev. BFH II R 65/08), über den entschiedenen Fall hinaus.

³⁶ Vgl. gleich lautenden Ländereverlass vom 21. 3. 2007, BStBl I 2007 S. 422.

³⁷ Vgl. Hofmann, 9. Aufl. 2009, § 1 GrEStG Rz. 145; Clemens/Lieber, Zirkulare (wechselseitige) Beteiligungen im Grunderwerbsteuerrecht, DStR 2005 S. 1761, 1762 f.

³⁸ Vgl. Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 1 GrEStG Rz. 322 f.

³⁹ Zu möglicher Verfassungswidrigkeit der Grundbesitzwerte vgl. Abschn. II.1.b)aa).

⁴⁰ Vgl. BFH vom 14. 9. 1988, II R 25/86, BFH/NV 1989 S. 732.

⁴¹ Zu möglicher Verfassungswidrigkeit der Grundbesitzwerte vgl. Abschn. II.1.b)aa).

⁴² Vgl. BFH vom 26. 2. 2003, II B 54/02, BStBl II 2003 S. 483.

STEUERRECHT

eine Forderung auf einem Gesellschafterkonto gutgeschrieben wird. Die Gesellschafterforderung ist auch dann als Gegenleistung anzuerkennen, wenn ihr Wert niedriger als der Verkehrswert des Grundstücks ist.⁴³ In soweit liegt weder eine Schenkung des Gesellschafters an die Gesellschaft noch an die Mitgesellschafter vor.⁴⁴ Wird durch die Sacheinlage lediglich das Rücklagenkonto des Gesellschafters erhöht, ist mangels Gegenleistung gem. § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grundbesitzwert anzusetzen. Erfolgt auf Grund der Sacheinlage sowohl eine Gutschrift auf dem Rücklagenkonto als auch eine Forderungsgutschrift, liegt in Höhe der Gutschrift eine Gegenleistung vor, die als Steuerbemessungsgrundlage allein maßgeblich ist.⁴⁵

Beispiel 4:

A ist Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG und bringt in die Gesellschaft ein Grundstück ein. A erhält dafür eine Gutschrift auf dem Rücklagenkonto und in Höhe des im Übrigen gewährten Gesellschafterdarlehens eine Gutschrift auf seinem Gesellschafterverrechnungskonto. Es handelt sich nicht um einen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Eine Gegenleistung wird gewährt. Auch wenn dieser konkrete Fall bisher von der Rechtsprechung nicht entschieden wurde, tendiert diese offenbar zu einem Erwerbsvorgang, der nicht auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erfolgt. Die Bemessungsgrundlage würde demnach nicht aufgeteilt, sondern bemisst sich in derartigen Fällen allein nach der Gegenleistung.⁴⁶

b) Anteile an Gesellschaften mit Grundvermögen

Die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft mit Grundvermögen durch Einlage kann entweder nach § 1 Abs. 2a GrEStG oder nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbar sein. Die Einlage der Anteile an einer Personengesellschaft mit Grundvermögen in eine andere Personengesellschaft ist gem. § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar, sofern infolge der Einlage innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile auf die andere Personengesellschaft als neue Gesellschafterin übertragen werden. Der Erwerbsvorgang ist gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG steuerbefreit, soweit vor und nach der Einlage dieselben natürlichen oder juristischen Personen als Gesellschafter an der Personengesellschaft mit Grundvermögen unmittelbar bzw. mittelbar beteiligt sind. Die Vorbesitzzeit des § 6 Abs. 4 GrEStG und die Behaltensfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG sind in diesem Zusammenhang zu beachten.

Die Einlage von mindestens 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG in eine Personengesellschaft ist gem. § 5 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit, da die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Grundvermögen der Übertragung eines Grundstücks gleichsteht.⁴⁷

Die Einlage von Anteilen am Vermögen einer Personengesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG in eine Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich nicht gem. §§ 5 und 6 GrEStG steuerbefreit.⁴⁸ Allerdings sollen insbesondere bei der Verlängerung der Beteiligungskette Ausnahmen zu der grundsätzlich geltenden Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften möglich sein.

Beispiel 5:⁴⁹

An der grundstücksbesitzenden A-GbR ist W mit einem Anteil von 4 % sowie die X-GmbH mit einem Vermögensanteil von 96 % beteiligt. Der Alleingesellschafter der X-GmbH (Y) überträgt seine GmbH-Anteile auf die B-OHG, an der er selbst und Z je zur Hälfte beteiligt sind.

Mit der Übertragung aller GmbH-Anteile wird die B-OHG neue mittelbare Gesellschafterin der A-GbR. Da die X-GmbH zu 96 % an der A-GbR beteiligt ist, tritt ein gem. § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbarer mittelbarer Gesellschafterwechsel ein. Dies gilt als Übergang des Grundbesitzes der A-GbR auf eine neue Personengesellschaft. Soweit zwischen der bisherigen und der neuen Personengesellschaft Gesellschafteridentität besteht, wird die Grunderwerbsteuer gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG, d. h. i. H. v. 4 % nicht erhoben.

Zugleich bleibt die mittelbare Beteiligung des Y an der (neuen) A-GbR – nunmehr vermittelt durch die B-OHG – i. H. v. 96 %, also jetzt noch 48 % bestehen. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG wird auch dann nicht ausgeschlossen, wenn die mittelbare Beteiligung durch eine Kapitalgesellschaft vermittelt wird. Die Zwischenschaltung der B-OHG führt nicht zu einer Identitätsveränderung der Kapitalgesellschaft, da der bisherige GmbH-Gesellschafter aus grunderwerbsteuerlicher Sicht im Ausmaß seiner (Gesamthands-)Berechtigung an der B-OHG Zurechnungsträger der grundstücksbesitzenden A-GbR bleibt.

Beispiel 6:⁵⁰

Die X-AG ist zu 99 % an der grundstücksbesitzenden G-KG beteiligt, die weiteren 1 % der Anteile der G-KG werden von der K-GmbH gehalten, einer 100 %-igen Tochtergesellschaft der X-AG. Im Weiteren überträgt

43 Vgl. BFH vom 26. 2. 2003, II B 54/02, BStBl II 2003 S. 483.

44 Vgl. BFH vom 17. 10. 2007, II R 63/05, BStBl II 2008 S. 381; vom 9. 12. 2009, II R 28/08, DStRE 2008 S. 127 1.

45 Vgl. BFH vom 26. 2. 2003, II B 54/02, BStBl II 2003 S. 483.

46 Vgl. BFH vom 26. 2. 2003, II B 54/02, BStBl II 2003 S. 483.

47 Vgl. koordinierten Ländererlass vom 18. 12. 2009, 3 – S 4505/18, DStR 2010 S. 114; Pahlke/Franz, 4. Aufl. 2010, § 5 GrEStG Rz. 63.

48 Vgl. BFH vom 24. 9. 1985, II R 65/83, BStBl II 1985 S. 714; vom 27. 4. 2005, II R 61/03, BStBl II 2005 S. 649.

49 Vgl. SenFin Berlin vom 26. 2. 2009, III C – S 4505–2/2007, DStR 2009 S. 1203.

50 Vgl. FG München vom 18. 3. 2009, 4 K 1978/07, EFG 2009 S. 1141 (Rev. BFH II R 57/09).

die X-AG 100 % der Anteile an der K-GmbH und 99 % der Anteile an der G-KG auf ihre Tochtergesellschaft, die X-KG, an der sie zu 100 % beteiligt ist. Der Vorgang ist gem. § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar und gem. § 6 Abs. 3 GrEStG zu 100 % (nicht lediglich zu 99 %) steuerbefreit.

Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG kommt nicht zur Anwendung, sofern die Einlage nicht auf der Grundlage eines Umwandlungsvorgangs nach dem UmwG erfolgt.⁵¹

Bemessungsgrundlage ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG gem. § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG der Grundbesitzwert.

3. Anwachsung

Das bisher gesamthänderisch gebundene Vermögen einer Personengesellschaft wird zu Alleineigentum des Gesellschafters, wenn die übrigen Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheiden. Dieser Vorgang der Rechtsnachfolge in das Sondervermögen vollzieht sich kraft Gesetzes im Wege der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 GrEStG und ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar, wenn und soweit zum Vermögen der Gesellschaft Grundstücke zählen. Die Grunderwerbsteuer wird infolge der Anwachsung gem. § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG jedoch nicht erhoben, wenn der Anwachsung eine nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbare Anteilsvereinigung vorausgegangen ist. Nach § 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den späteren Erwerbsvorgang den Betrag übersteigt, von dem die Steuer bei dem vorausgegangenem Rechtsvorgang berechnet worden ist.

Ein steuerbarer Erwerb infolge Anwachsung ist gem. § 6 Abs. 2 i. V. m. Abs. 4 GrEStG insoweit von der Grunderwerbsteuer befreit, als der Erwerber seit mindestens fünf Jahren am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist.

Führt ein Umwandlungsvorgang nach dem UmwG zum Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft und damit zu einer Anwachsung des Vermögens auf den zuletzt verbleibenden Gesellschafter, dürfte dieser Vorgang über § 6 Abs. 2 GrEStG hinaus nach § 6a GrEStG begünstigt sein, da die Anwachsung auf Grund einer Verschmelzung erfolgt.⁵²

Die Anwachsung ist ein Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage i. S. d. § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG, so dass Bemessungsgrundlage die Grundbesitzwerte i. S. d. § 138 Abs. 2 oder 3 BewG sind.⁵³

III. Umstrukturierungen nach dem UmwG

1. Umwandlung nach UmwG

Inländische Rechtsträger können nach § 1 Abs. 1 UmwG durch Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung

und Formwechsel umgewandelt werden.⁵⁴ Die Spaltung kann durch Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung erfolgen. Bei der Verschmelzung und Spaltung von Rechtsträgern geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers kraft Gesetzes auf den übernehmenden Rechtsträger über. Der Formwechsel führt hingegen lediglich zu einer Änderung der Rechtsform unter Wahrung der rechtlichen Identität des betreffenden Rechtsträgers. Eine Umwandlung gem. § 1 Abs. 1 UmwG ist außer in den in diesem Gesetz geregelten Fällen nur möglich, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen ist.

2. Grundlagen der Besteuerung von Umwandlungen nach dem UmwG

Nachfolgend werden die grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen von Umstrukturierungen nach dem UmwG dargestellt. In den angeführten Beispielen wird auf folgenden Sachverhalt Bezug genommen: Die M-GmbH ist unmittelbar zu 95 % an der T1-KG und der T2-GmbH sowie zu 100 % an der T3-KG beteiligt. Die T1-KG ist zu 95 % an der E1-GmbH und der E2-KG beteiligt. Die T2-GmbH ist zusammen mit der M-GmbH (20 %) zu 80 % an der E3-GmbH und zu jeweils 95 % an der E4-KG und der E5-GmbH beteiligt.⁵⁵ Die Beteiligungsverhältnisse sind seit fünf Jahren unverändert (siehe Abb. 1).

a) Grunderwerbsteuerbare Tatbestände

Das Grunderwerbsteuerrecht knüpft als Rechtsverkehrssteuer an das Umwandlungsrecht an. Die Übertragung von Grundstücken, der Verwertungsbefugnis an Grundstücken und Anteilen an Gesellschaften mit Grundvermögen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen ist damit unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 GrEStG regelmäßig grunderwerbsteuerbar.

b) Steuerbefreiungen

Die grunderwerbsteuerbaren Umwandlungsvorgänge können nach Maßgabe der §§ 5–6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sein. Werden Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften mit Grundvermögen i. H. v. mindestens 95 % oder Anteile an Personengesellschaften mit Grundvermögen von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft übertragen oder umgekehrt, kommt insoweit eine Steuerbefreiung gem. §§ 5, 6 GrEStG in Betracht.

51 Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 6a GrEStG vgl. Abschn. III.2.b).

52 Zu § 6a GrEStG vgl. Abschn. III.2.b); Schreiben des IDW an das BMF vom 29. 4. 2010, IDW 515/564, S. 2; *Dettmeier/Geibel*, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 585.

53 Zu möglicher Verfassungswidrigkeit der Grundbesitzwerte vgl. Abschn. II.1.b)aa).

54 Die Vermögensübertragung ist als eine besondere Form der Umwandlung nicht Gegenstand der weiteren Ausführungen.

55 Die prozentualen Beteiligungen stellen bei Personengesellschaften Anteile am Vermögen und bei Kapitalgesellschaften Anteile am Kapital dar.

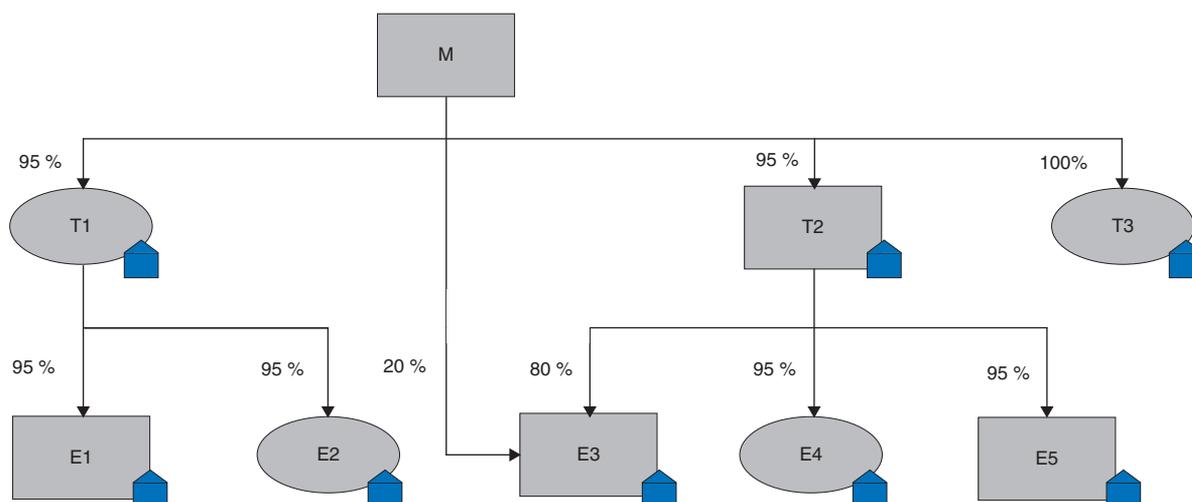


Abb. 1: Beteiligungsverhältnisse der M-GmbH

Neben diese Steuerbefreiungsvorschriften ist mit Wirkung zum 1. 1. 2010 die Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern gem. § 6a GrEStG getreten. Danach wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben (§ 6a Satz 1 GrEStG). Der Formwechsel ist dagegen nach der eindeutigen gesetzlichen Anordnung nicht von der Steuerbefreiungsvorschrift erfasst. Auch Umwandlungen kraft Landesrecht dürften gem. § 6a GrEStG begünstigt sein, da sich der Regelungsbereich des § 1 Abs. 1 UmwG auch auf Umwandlungen kraft Landesrecht erstreckt.⁵⁶ Hingegen sind Verschmelzungen nach Art. 17 SE-VO nach dem Gesetzeswortlaut nicht erfasst.⁵⁷

Die vorstehende Steuerbefreiung gilt auch für entsprechende Umwandlungen auf Grund des Rechts eines EU- oder EWR-Staats (§ 6a Satz 2 GrEStG). Unklar ist jedoch, welche Voraussetzungen eine Umwandlung auf Grund der Rechtsvorschriften dieser Staaten genau erfüllen muss, damit solche einer Umwandlung nach deutschem Recht entsprechen. Infolge der häufig grundlegend abweichenden Regelungssystematik anderer Staaten dürften die Anforderungen eher gering sein, da anderenfalls die Europarechtswidrigkeit dieser Vorschrift aufgeworfen würde.⁵⁸ Infolgedessen dürfte es ausreichend sein, dass das gesamte Vermögen oder ein bestimmter Teil des Vermögens durch einen Rechtsvorgang von einem auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden kann. Durch Einbringung von Anteilen an Gesellschaften mit Grundvermögen in EU-/EWR-Gesellschaften sollte sich der Anwendungsbereich auch für herrschende Unternehmen in Drittstaaten erschließen.

Beispiel 7:

Eine US-Inc. hält seit mindestens fünf Jahren unmittelbar 50 % und mittelbar über eine 100 %-ige Tochtergesellschaft (UK-Ltd. 1) weitere 50 % der Anteile an einer deutschen GmbH mit Grundvermögen. Die

US-Inc. bringt zunächst die unmittelbare Beteiligung an der deutschen GmbH in eine weitere UK-Ltd. 2 ein, deren Anteile sie ebenfalls bereits seit mindestens fünf Jahren in voller Höhe hält. Anschließend wird die UK-Ltd. 2 auf die UK-Ltd. 1 verschmolzen. Die infolge der Verschmelzung eintretende Vereinigung sämtlicher Anteile an der D-GmbH durch die UK-Ltd. 1 ist gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbar und gem. § 6a GrEStG steuerbefreit.

Die Steuerbefreiungsvorschrift ist auf Konzernsachverhalte beschränkt (§ 6a Satz 3 GrEStG). Sie findet demnach nur dann Anwendung, wenn an dem Umwandlungsvorgang

- ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder
- mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften

beteiligt sind.

Mangels eindeutiger gesetzlicher Bestimmung des Begriffs des herrschenden Unternehmens in § 6a GrEStG ist der Begriff auslegungsbedürftig. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut erfüllt die Anforderungen lediglich ein „Unternehmen“, das zugleich herrschend gegenüber abhängigen Gesellschaften ist. Dabei erscheint eine Bezugnahme auf das herrschende Unternehmen i. S. d. grunderwerbsteuerlichen Organschaft naheliegend. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG kann herrschendes Unternehmen danach jede natürliche Per-

56 Vgl. Dettmeier/Geibel, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 587.

57 Vgl. Dettmeier/Geibel, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 586.

58 Vgl. Dettmeier/Geibel, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 586; Scheunemann/Dennissen/Behrens, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010 S. 23, 31; Schlafitzl/Stadler, Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG, DB 2010 S. 185, 186.

son, Personengesellschaft oder juristische Person sein, wenn die Anteile im Unternehmen gehalten werden.⁵⁹ Eine natürliche Person, die die betreffenden Anteile im Privatvermögen hält, kann damit nicht herrschendes Unternehmen sein.⁶⁰

Fraglich ist insoweit, ob ein Rechtsträger die Voraussetzungen eines herrschenden Unternehmens erfüllt, der an abhängigen Gesellschaften mit Grundvermögen beteiligt ist, selbst aber nach Maßgabe des § 6a Satz 3 GrEStG von einem anderen Rechtsträger beherrscht wird. Nach dem Gesetzeswortlaut ist es hinreichend, jeweils auf das Verhältnis des unmittelbar oder mittelbar beteiligten Rechtsträgers im Verhältnis zu den abhängigen Gesellschaften abzustellen. Nach dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn und Zweck der Vorschrift ist damit nicht allein auf die Konzernspitze abzustellen.⁶¹

Beispiel 8:

Im Ausgangssachverhalt soll ergänzend davon ausgegangen werden, dass an der M die Lux-Sarl 1 zu 100 % und an der Sarl 1 wiederum die Lux-Sarl 2 zu 100 % beteiligt ist, deren Anteile wiederum von einer US-Inc. vollständig gehalten werden. Die E1 wird auf die E3 verschmolzen. Herrschendes Unternehmen ist die M, so dass der Vorgang unter den weiteren Voraussetzungen nach § 6a GrEStG begünstigt ist. Veränderungen in der Beteiligungsstruktur oberhalb der M sind insoweit unbeachtlich.

Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG ist grundsätzlich nur für eine Umstrukturierung unter Beteiligung zumindest einer abhängigen Gesellschaft zu gewähren. Abhängige Gesellschaft ist eine Gesellschaft, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, sich bei der Definition von herrschenden und abhängigen Unternehmen bzw. Gesellschaften an § 1 Abs. 3 und Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG anzulehnen. Wenn auch dem Vernehmen nach seitens der Bundesländer eine Beschränkung der Konzernklausel auf abhängige Kapitalgesellschaften beabsichtigt war, scheint dieses Ansinnen in dem Gesetzeswortlaut jedoch keinen ausdrücklichen Niederschlag gefunden zu haben. So lässt eine Personengesellschaft im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft zwar eine Beteiligung am Kapital grundsätzlich nicht zu. Jedoch bezieht sich der Wortlaut der Vorschrift allgemein auf Gesellschaften, die ebenso wie § 1 Abs. 3 GrEStG neben den Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften umfasst. Infolgedessen ist die Beteiligung am Kapital einer Personengesellschaft im Rahmen der Auslegung zu bestimmen. Systematisch dürfte dabei unter Beachtung des Normenkontextes der §§ 5 und 6 GrEStG auf den Anteil am Vermögen der Personengesellschaft, nicht aber auf die

gesamthänderische Mitberechtigung jedes einzelnen Gesellschafters im Verhältnis zueinander abzustellen sein.⁶²

Bei mehrstufigen mittelbaren Beteiligungen stellt sich darüber hinaus die Frage nach der Bestimmung der Beteiligungshöhe. Zum einen könnte unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 3 GrEStG argumentiert werden, bei einer Kette von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften müsste auf jeder Ebene eine Beteiligung i. H. v. mindestens 95 % gegeben sein, um eine Beherrschung der abhängigen Gesellschaften annehmen zu können.⁶³ Eine entsprechende Auslegung bei einer Kette von Beteiligungen an Personengesellschaften unter Rückgriff auf die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG gelingt jedoch nicht, da dieser Vorschrift der Herrschaftsgedanke nicht immanent ist. Meines Erachtens kann die Bestimmung der Beteiligungshöhe bei mehrstufigen Beteiligungen daher nur eigenständig im Rahmen des § 6a Satz 4 GrEStG erfolgen. Dabei muss im Sinne einer Beherrschung bei Kapitalgesellschaften auf jeder Beteiligungsebene eine Beteiligung von mindestens 95 % gegeben sein, während die Beherrschung von Personengesellschaften einen Anteil von mindestens 95 % am Vermögen auf jeder Beteiligungsebene erfordert. Eine derartige Auslegung des Tatbestandsmerkmals Beteiligung am Kapital i. H. v. 95 % gewährleistet zudem eine einheitliche Auslegung auch bei mehrstufigen Beteiligungen über Gesellschaften mit unterschiedlicher Rechtsform.

Beispiel 9:

Die Beteiligung der M an der E1 bis E5 beträgt mit Ausnahme der E3 auf jeder Beteiligungsebene mindestens 95 %. Damit handelt es sich bei diesen Gesellschaften um abhängige Gesellschaften. „Durchgerechnet“ würde die Beteiligung der M an den Enkelgesellschaften jedoch lediglich 90,25 % betra-

59 Ebenso *Pahlke/Franz*, 4. Aufl. 2010, § 6a GrEStG Rz. 18; für eine eigenständige Definition *Wischott/Schönweiß*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009 S. 2638, 2642; *Schlaflitzl/Stadler*, Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG, DB 2010 S. 185; *Dettmeier/Geibel*, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 589.

60 Ebenso *Schlaflitzl/Stadler*, Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG, DB 2010 S. 185; *Dettmeier/Geibel*, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 589; *Wälzholz*, Grunderwerbsteuerneutrale Umwandlungen nach § 6a GrEStG i. d. F. des WBeschG, GmbH-StB 2010 S. 108, 111; *Mensching/Tyarks*, Grunderwerbsteuerrechtliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010 S. 87, 91.

61 Gl. A. Schreiben des IDW an das BMF vom 29. 4. 2010, IDW 515/564, S. 3.

62 Vgl. *Mensching/Tyarks*, Grunderwerbsteuerrechtliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010 S. 87, 90; *Schlaflitzl/Stadler*, Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG, DB 2010 S. 185; *Wälzholz*, Grunderwerbsteuerneutrale Umwandlungen nach § 6a GrEStG i. d. F. des WBeschG, GmbH-StB 2010 S. 108, 113; *Pahlke*, Grunderwerbsteuervergünstigung für Rechtsvorgänge im Konzern – Der neue § 6a GrEStG, MittBayNot 2010 S. 169, 172; *Neitz/Lange*, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen – Neue Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010 S. 17, 23.

63 Vgl. gleich lautenden Ländererlass vom 14. 2. 2000, 3 – S 4500 – 43, DStR 2000 S. 430.

STEUERRECHT

gen, so dass die erforderliche Beherrschungsquote i. S. d. § 6a GrEStG von 95 % nicht erfüllt wäre.

Infolge der nicht einheitlichen Bestimmung des Anteilsbegriffes an Personengesellschaften kommt es auch im Verhältnis des § 1 Abs. 3 GrEStG zu § 6a GrEStG zu Verwerfungen. Während § 1 Abs. 3 GrEStG auf die gesamthänderische Mitberechtigung abstellt, ist gem. § 6a GrEStG der Vermögensanteil maßgebend. Diese unterschiedliche Auslegung eröffnet bei der Bereinigung der Konzernstruktur Gestaltungspotenzial:⁶⁴

Beispiel 10:

Die M-GmbH beabsichtigt den Erwerb sämtlicher Anteile an der E6-GmbH. Zu diesem Zweck überträgt sie sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH der T3-KG zunächst auf einen Dritten. Anschließend erwerben die M-GmbH 94 % und die T3-KG 6 % der Anteile am Kapital der E6-GmbH. Letztlich wird die T3-KG auf die M-GmbH verschmolzen. Der Erwerb der Anteile an der E6-GmbH durch die M-GmbH und die T3-KG löst keine Anteilsvereinigung aus, da der M-GmbH die Anteile der T3-KG grunderwerbsteuerlich nicht zuzurechnen sind. Die Verschmelzung der T3-KG auf die M-GmbH ist steuerbar, aber gem. § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Die Konzernzugehörigkeitsfrist bezieht sich dem Wortlaut nach auf die übertragende und die übernehmende abhängige Gesellschaft. Danach muss das herrschende Unternehmen an der bzw. den abhängigen Gesellschaft(en) vor dem Rechtsvorgang fünf Jahre beteiligt sein (Vorbesitzfrist) und fünf weitere Jahre beteiligt bleiben (Behaltensfrist). Allerdings sind die Konzernzugehörigkeitsfristen im Rahmen der gesetzlichen Anordnung der Steuerbefreiung nach § 6a Satz 1 GrEStG auszulegen. Sofern die Einhaltung der jeweiligen Fristen im Rahmen der begünstigten Umwandlungsvorgänge nicht möglich ist, entfaltet § 6a Satz 4 GrEStG keine Wirkung.⁶⁵ Die Konzernzugehörigkeitsfrist ist auch dann gewahrt, wenn die rechtliche Identität des herrschenden Unternehmens oder der abhängigen Gesellschaften verloren geht, sofern das Vermögen dieser Gesellschaften auf einen anderen Rechtsträger übergeht und dieser die Konzernzugehörigkeitsfrist im Weiteren erfüllt. Wird infolge eines solchen Vorgangs jedoch ein Dritter mit mehr als 5 % der abhängigen Gesellschaft beteiligt, dürfte infolgedessen die Konzernzugehörigkeitsfrist nicht erfüllt sein.⁶⁶

Die Missbrauchsverhinderungsvorschriften der §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 GrEStG führen unter den jeweiligen Voraussetzungen von Beginn an oder im Nachhinein zu einer Versagung der jeweiligen Steuerbefreiung. Der Anwendungsbereich dieser Vorschriften ist dann teleologisch zu reduzieren, sofern ein Missbrauch nicht in Frage steht. Ein Missbrauch ist danach insbesondere dann nicht anzunehmen, wenn der Gesellschafter unter gleichzeitiger Verwirklichung eines steuerbaren Erwerbsvorgangs seinen Anteil am Vermögen der Personen-

gesellschaft begründet oder aufgibt. Nicht entscheidend ist dabei, dass auf diesen Erwerbsvorgang tatsächlich Grunderwerbsteuer erhoben wird.⁶⁷ Infolgedessen stellt sich m. E. in den meisten Fällen nicht die Frage, ob bei einem steuerbaren Erwerbsvorgang, der im Grundsatz zum Verlust einer Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 3 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG führt, die Versagung der Steuerbefreiung jedenfalls dann nicht eintritt, wenn dieser Erwerbsvorgang nach § 6a GrEStG begünstigt ist. Maßgebend ist vielmehr, dass der betreffende Erwerbsvorgang steuerbar ist.⁶⁸ An die Steuerbefreiung knüpft § 6a GrEStG weitere Voraussetzungen, so dass die teleologische Reduktion der §§ 5 Abs. 3 und 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG insoweit keine Einschränkung erfährt. Gleiches dürfte in Bezug auf § 6 Abs. 4 GrEStG gelten.

Beispiel 11:

Die T1-KG bringt in 01 ein Grundstück in die E2-KG ein. Der Vorgang ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 GrEStG i. H. v. 90,25 % steuerbefreit. In 03 wird die E2-KG auf die E3-GmbH verschmolzen. Der nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbare Erwerbsvorgang soll nach der hier vertretenen Auffassung gem. § 6a GrEStG steuerbefreit sein. Die auf die Einbringung durch die T1-KG in die E2-KG gewährte Steuerbefreiung ist nicht nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG zu versagen, da die Aufgabe des Anteils der T1-KG bzw. der M-GmbH am Vermögen der E2-KG zugleich zur Verwirklichung eines steuerbaren, wenngleich auch steuerbefreiten Erwerbsvorgangs führt.

Ist ein Erwerbsvorgang sowohl nach den §§ 5 und 6 GrEStG als auch nach § 6a GrEStG befreit, dürfte § 6a GrEStG vorrangig zur Anwendung gelangen. Allerdings ist bei nachträglicher Versagung dieser Steuerbefreiung jene nach § 5 oder § 6 GrEStG zu gewähren, sofern die Voraussetzungen weiterhin gegeben sind.⁶⁹

Die Steuer wird bei Umwandlungen auf Grund eines Bundes- oder Landesgesetzes und in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG nach den Werten i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG bemessen.⁷⁰

Die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG und die Anzeigepflichten gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG sind gem. § 23 Abs. 8 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden. Maßgebend ist insoweit der Zeitpunkt der Handelsregis-

64 Vgl. *Neitz/Lange*, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen – Neue Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010 S. 17, 27.

65 Vgl. *Rödter/Schönfeld*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nachbehaltensfrist der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a Satz 4 GrEStG n. F., DStR 2010 S. 415, 416.

66 Vgl. *Pahlke/Franz*, 4. Aufl. 2010, § 6a GrEStG Rz. 34.

67 So auch *Hofmann*, 9. Aufl. 2009, § 5 GrEStG Rz. 31.

68 So auch *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010 S. 23, 33.

69 Vgl. *Dettmeier/Geibel*, Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, NWB 2010 S. 582, 590.

70 Zu möglicher Verfassungswidrigkeit der Grundbesitzwerte vgl. Abschn. II.1.b)aa).

tereintragung der Umwandlung. Allerdings gelangt die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht zur Anwendung, wenn ein im Zeitraum vom 1. 1. 2008 bis 31. 12. 2009 verwirklichter Erwerbsvorgang entsprechend § 16 GrEStG rückgängig gemacht wird. Auf diese Weise sollen Mitnahmeeffekte verhindert werden. In Bezug auf bereits vor dem Bekanntwerden des Gesetzesentwurfs gestellte Anträge nach § 16 GrEStG hat diese Anordnung jedoch eine überschießende Tendenz.⁷¹

3. Verschmelzung

a) Übertragung von Grundstücken

Die Übertragung von Grundstücken durch Verschmelzung von Rechtsträgern ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar. Danach unterliegt der Übergang von Grundstücken auch dann der Grunderwerbsteuer, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Der Übergang des Eigentums an dem zum Vermögen des übertragenden Rechtsträgers gehörenden Grundstück vollzieht sich vielmehr mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister unmittelbar kraft Gesetzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.⁷²

Die Verschmelzung kann entweder zur Aufnahme oder zur Neugründung erfolgen. Gehört zum Vermögen beider an der Verschmelzung beteiligter Rechtsträger Grundvermögen, ist die Verschmelzung des Rechtsträgers mit den niedrigeren Grundstückswerten auf den Rechtsträger mit den höheren Grundstückswerten grunderwerbsteuerlich vorteilhaft.⁷³

Für die Up-Stream-Verschmelzung kann eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG in Betracht kommen, wenn der Erwerb der Anteile an der Tochtergesellschaft mit Grundvermögen bereits der Grunderwerbsteuer unterlag.⁷⁴ Die Konzernzugehörigkeitsfristen des § 6a GrEStG beziehen sich dem Wortlaut nach auf die übertragende und die übernehmende abhängige Gesellschaft (hierzu vgl. Abschn. III.2.b). Infolge der Verschmelzung eines Rechtsträgers geht der übertragende Rechtsträger unter. Die Erfüllung der Behaltensfrist von fünf Jahren ist hinsichtlich der Anteile an dem übertragenden Rechtsträger ausgeschlossen.

Allerdings sind die Konzernzugehörigkeitsfristen im Rahmen der gesetzlichen Anordnung der Steuerbefreiung nach § 6a Satz 1 GrEStG auszulegen. Sofern die Einhaltung der jeweiligen Fristen im Rahmen der begünstigten Umwandlungsvorgänge nicht möglich ist, entfaltet § 6a Satz 4 GrEStG keine Wirkung.⁷⁵ Die Konzernzugehörigkeitsfrist ist auch dann gewahrt, wenn die rechtliche Identität des herrschenden Unternehmens oder der abhängigen Gesellschaften verloren geht, sofern das Vermögen dieser Gesellschaften auf einen anderen Rechtsträger übergeht und dieser die Konzernzugehörigkeitsfrist im Weiteren erfüllt. Wird auf Grund eines solchen

Vorgangs jedoch ein Dritter mit mehr als 5 % an der abhängigen Gesellschaft beteiligt, dürfte infolgedessen die Konzernzugehörigkeitsfrist nicht erfüllt sein.⁷⁶

Beispiel 12:

Die E5-GmbH wird auf die T2-GmbH verschmolzen. Der Erwerbsvorgang ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar und nach § 6a GrEStG steuerbefreit, da Dritte infolge der Verschmelzung nicht mit mehr als 5 % an der T2-GmbH beteiligt werden.⁷⁷

b) Übertragung von Anteilen

Werden im Zuge einer Verschmelzung Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft übertragen, kann infolgedessen ein Gesellschafterwechsel gem. § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sein.⁷⁸

Ferner können infolge der Verschmelzung von Rechtsträgern unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft mit Grundvermögen in der Hand des aufnehmenden Rechtsträgers vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG) oder bereits vereinigte Anteile i. H. v. mindestens 95 % unmittelbar oder mittelbar infolge der Verschmelzung auf den aufnehmenden Rechtsträger übertragen werden (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG). Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 GrEStG bezieht sich allgemein auf Gesellschaften und damit neben Kapitalgesellschaften auch auf Personengesellschaften mit Grundvermögen. Ist in Bezug auf eine Personengesellschaft mit Grundvermögen infolge der Verschmelzung sowohl der Tatbestand des § 1 Abs. 2a als auch der des Abs. 3 GrEStG verwirklicht, geht die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG der nach § 1 Abs. 3 GrEStG vor.

Bei der Anteilsübertragung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG infolge der Verschmelzung im Konzern sind Besonderheiten zu beachten. Während die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft im Falle einer Down-Stream-Verschmelzung und einer Side-Stream-Verschmelzung unter den weiteren Voraussetzungen zu einer steuerbaren Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG) oder Anteilsübertragung (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG) führt, ist die Übertragung von Anteilen infolge einer Up-Stream-Verschmelzung regelmäßig nicht steuerbar. Nach Auffassung des BFH führt eine Umwandlung einer zunächst teilweise unmittelbaren und teilweise mittelbaren Anteilsvereinigung

71 Vgl. *Wischott/Schönweiß*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009 S. 2638, 2645.

72 Kein Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsprinzip und allg. Gleichheitssatz: vgl. BFH vom 9. 4. 2009, II B 95/08, BFH/NV 2009 S. 1148.

73 Vgl. *Fleischer* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 5 Rz. 6.

74 Vgl. *Fleischer* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 5 Rz. 30.

75 Vgl. *Rödter/Schönfeld*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nachbehaltensfrist der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a Satz 4 GrEStG n. F., DStR 2010 S. 415, 416.

76 Vgl. *Pahlke/Franz*, 4. Aufl. 2010, § 6a GrEStG Rz. 34.

77 In diesem Fall ist zudem zu prüfen, ob zunächst § 1 Abs. 6 GrEStG zur Anwendung gelangt.

78 Vgl. zu § 1 Abs. 2a GrEStG unter Abschn. II.1.b)aa).

STEUERRECHT

in eine vollständig unmittelbare Anteilsvereinigung nicht zu einer Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG, da es sich insoweit grunderwerbsteuerlich um eine unerhebliche Verstärkung der Zugriffsmacht auf das Grundstück handele.⁷⁹ Für die Frage der Besteuerung dieser Vorgänge soll es ferner unerheblich sein, ob der Verkürzung der Beteiligungskette eine steuerbare Anteilsvereinigung vorausgegangen ist oder ob die Grundstücksgesellschaft erst nach dem erstmaligen Anteilserwerb weitere Grundstücke hinzuerworben hat.⁸⁰

Allerdings sind die Side-Stream-Verschmelzung und die Down-Stream-Verschmelzung nunmehr unter den Voraussetzungen des § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Beispiel 13:

Die T2-GmbH wird auf die T1-KG verschmolzen. Durch die Verschmelzung werden gem. § 1 Abs. 3 GrEStG nicht mindestens 95 % der Anteile an der E3-GmbH in der Hand der T1-KG vereinigt oder auf die T1-KG übertragen, da die M-AG 20 % der Anteile an der E3-GmbH hält. Hinsichtlich der E4-KG führt die Verschmelzung zu einem gem. § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbaren Gesellschafterwechsel, da mindestens 95 % der Anteile an der E4-KG übertragen werden. Ferner führt die Verschmelzung zu einer gem. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbaren Übertragung von mind. 95 % der Anteile an der E5-GmbH auf die T1-KG. Diese grunderwerbsteuerbaren Vorgänge sind jedoch gem. § 6a GrEStG steuerbefreit.

4. Spaltung

Bei der Spaltung geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers mit Eintragung der Spaltung in das Handelsregister im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf den bzw. die übernehmenden oder neu gegründeten Rechtsträger über. Soweit ein Grundstück im Rahmen der Spaltung übertragen wird, liegt ein steuerbarer Erwerbsvorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG vor. Bei der Spaltung werden so viele steuerbare Erwerbe verwirklicht, wie Grundstücke zu dem bei der Spaltung übertragenen Vermögen zählen.

Bei der Spaltung sind die Aufspaltung, die Abspaltung und die Ausgliederung zu unterscheiden. Grunderwerbsteuerlich ist die Abspaltung regelmäßig günstiger als die Aufspaltung, wenn mindestens einer der Teilbetriebe des spaltenden Rechtsträgers über Grundvermögen verfügt.⁸¹ Bei den verschiedenen Spaltungsvorgängen kommen grundsätzlich die Steuerbefreiungen gem. §§ 5–6 GrEStG in Betracht.

Unabhängig von der Rechtsform der beteiligten Rechtsträger kommt darüber hinaus eine Steuerbefreiung des Spaltungsvorgangs nach § 6a GrEStG in Betracht. Allerdings setzt die Steuerbefreiung voraus, dass an dem Spaltungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschen-

den Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Beispiel 14:

Die Anteile der E1-GmbH werden von der T1-KG auf die E2-KG ausgegliedert. Die Ausgliederung ist gem. § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbar, jedoch grundsätzlich gem. § 6a GrEStG steuerbefreit. Darüber hinaus kommt eine Befreiung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG in Betracht.

Die Aufspaltung kann ebenso wie die Verschmelzung grundsätzlich gem. § 6a GrEStG steuerbefreit sein. Wird eine abhängige Gesellschaft aufgespalten, sind auch insoweit die Konzernzugehörigkeitsfristen im Rahmen der gesetzlichen Anordnung der Steuerbefreiung nach § 6a Satz 1 GrEStG auszulegen. Sofern die Einhaltung der jeweiligen Fristen im Rahmen der begünstigten Umwandlungsvorgänge nicht möglich ist, entfaltet § 6a Satz 4 GrEStG keine Wirkung.

Werden im Zuge der Spaltung Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Anteile an einer Personengesellschaft übertragen, können auch die Tatbestände des § 1 Abs. 2a oder des Abs. 3 Nr. 2 bzw. Nr. 4 GrEStG erfüllt sein.

Beispiel 15:

Die Anteile an der E2-KG werden von der T1-KG auf die T2-GmbH abgespalten. Der Vorgang ist steuerbar gem. § 1 Abs. 2a GrEStG, jedoch grundsätzlich gem. § 6a GrEStG steuerbefreit.

Beispiel 16:

Die Anteile an der E5-GmbH werden von der T2-GmbH auf die E3-GmbH ausgegliedert. Der Vorgang ist steuerbar gem. § 1 Abs. 3 GrEStG, jedoch grundsätzlich gem. § 6a GrEStG steuerbefreit.

5. Kettenumwandlungen

Die konzerninterne Restrukturierung vollzieht sich häufig in mehreren Schritten. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach der Anwendung bzw. einer etwaigen Versagung der Steuerbefreiung des § 6a GrEStG. Dabei dürfte dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechend eine nachträgliche Versagung der Steuerbefreiung nur dann in Betracht kommen, wenn durch den Umwandlungsvorgang erstmals ein Dritter mit mehr als 5 % an dem aufnehmenden Rechtsträger beteiligt wird.⁸²

Fortsetzung auf Seite 409

⁷⁹ Vgl. BFH vom 20. 10. 1993, II R 116/90, BStBl II 1994 S. 121.

⁸⁰ Vgl. BFH vom 12. 1. 1994, II R 130/91, BStBl II 1994 S. 408.

⁸¹ Vgl. *Fleischer* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 5 Rz. 13.

⁸² Vgl. *Pahlke/Franz*, 4. Aufl. 2010, § 6a GrEStG Rz. 34; *Wischott/Schönweiß*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009 S. 2638, 2645 („keine Beteiligung eines Dritten“).

Rechtsbehelfsempfehlungen

Nr. 654/10

Vor dem BFH kann der Prozessbevollmächtigte (z. B. der Anwalt oder Steuerberater) nicht einfach das Mandat niederlegen

1. Ist das Mandat eines Prozessbevollmächtigten beendet, teilt der Anwalt oder Steuerberater dies dem FG mit. Damit wird die Niederlegung wirksam.
2. Dies gilt nicht im Verfahren vor dem BFH. Hier muss sich der Kläger durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Hier wird die Niederlegung des Mandats vor dem BFH erst wirksam, wenn sich ein neuer Prozessbevollmächtigter bestellt.¹ Selbst also dann, wenn der Mandant dem Steueranwalt das Mandat entzieht, wenn er ihm untersagt, weiterhin vor dem BFH aufzutreten, bleibt er zunächst Prozessbevollmächtigter. Der Mandant wird diesen Prozessbevollmächtigten erst dadurch los, dass sich ein Neuer bestellt. Dies folgt aus § 87 ZPO i. V. m. § 155 FGO.

– RA/FAStR Dr. Michael Streck
Streck Mack Schwedhelm Köln/Berlin/München –

Nr. 655/10

Über den Richter im Prozess als Ratgeber

1. Stehen Kläger und Beklagter vor einem Richter und rät dieser mit der Autorität des Richters zu dieser oder jener Prozesshandlung, so ist es nicht leicht, diesem Rat nicht zu folgen. Auch Prozessbevollmächtigte sind nicht frei, sich dem richterlichen Rat zu fügen. Der Richter ist jedoch kein berufener Ratgeber.
2. Die Beratung hat das Interesse, das Problem der zu beratenden Partei zum Inhalt. Beratung verträgt sich schwer mit der Pflicht, auch den Interessen Anderer zu dienen. Insbesondere will der Ratgeber kein eigenes Interesse durchsetzen. Der Richter kann folglich durchweg kein Berater sein. Er muss die Interessen des Klägers und des Beklagten in seine Überlegungen einbeziehen. Hinzu kommt, dass der Richter immer eigene Interessen verfolgt.
3. Beispiel zu Letzterem: Beginnen wir mit dem (seltenen, aber anzutreffenden) Rat, den Klageantrag in bestimmter Weise zu begründen, nämlich alsbald, klar gegliedert, nach Möglichkeit mit unstreitigem Sachverhalt. Das ist ein Rat zum „richtigen“ Urteil, aber das Eigeninteresse des Richters muss nicht das Interesse des Klägers sein. Klare Begründungen legen eigene Schwächen offen. Ist dies die Folge der Klarheit, ist die Klage schlecht begründet.
4. Die Anregung des Richters, sich über den Sachverhalt zu verständigen, ist regelmäßig Eigeninteresse des Rich-

ters. Denn Sachverhaltsarbeit ist aufwendig und zeitraubend.

5. Richter drängen mit Hinweis oder Rat, Erledigungserklärungen in einer mündlichen Verhandlung abzugeben, nachdem man sich mit dem Finanzamt geeinigt hat, Steuerbescheide jedoch nicht vorliegen. Dies ist Richterinteresse, da die Erledigung das Verfahren beendet. Dies ist nicht Klägerinteresse. Gibt es nachfolgend aus irgendeinem Grund Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Einigung in Bescheiden, fehlt bei erklärter Erledigung der Vorsitzende Richter, der auf die Umsetzung drängt.
6. Klageanträge in Steuerprozessen müssen nicht beziffert werden. Gleichwohl geht der drängende Rat des Richters dahin. In Hamburg sei dies ein Muss, wurde uns einmal bedeutet, bis ein Hamburger Finanzrichter uns bekannte, in der Tat dränge er sehr auf die Bezifferung, da er auf diese Weise ein probates Mittel habe, die eigene Berechnung zu kontrollieren. Das ist Richterinteresse.
7. Und schließlich der Rat an den Kläger oder an das Finanzamt, sich einer Verständigung zu beugen. Ein Erlebnis aus der Referendarzeit wird immer wieder zitiert, und zwar aus der Ausbildung beim Oberlandesgericht: Der Vorsitzende des Senats kam aus einer mündlichen Verhandlung, die mit einem Vergleich endete. Selbstkritisch sah er wiederum seine Erfahrung bestätigt, dass er in erster Linie die Prozesspartei zum Vergleich gedrängt habe, die die besseren Argumente, die größeren Chancen habe. Dies ist ein psychologisch verständliches Verhalten. Die schwächere Partei soll glücklich über den Vergleich sein. Die stärkere Partei muss man dahin drängen. Wir sind sehr vorsichtig, wenn wir einen eindeutigen Rat von der Richterseite erhalten, einer Verständigung zuzustimmen.
8. Etwas völlig anderes ist der richterliche Hinweis. Dieser rät nicht, er empfiehlt nicht. Der richterliche Hinweis weist darauf hin, dass der Richter eine Lücke sieht, er weist auf eine richterliche Überlegung, eine Gepflogenheit, eine Änderung der Prozesssituation hin. Dieser Hinweis muss sodann in die Interessenwahrung des Anwalts einfließen, ohne dass der Hinweis als solcher bereits beratende Tendenz hat.

– RA/FAStR Dr. Michael Streck
Streck Mack Schwedhelm Köln/Berlin/München –

¹ BFH vom 14. 2. 2003, X R 35/02, BFH/NV 2003 S. 652; vom 4. 11. 2008, V B 101/08, BFH/NV 2009 S. 399.

DER TIPP IN DER MITTE

Praxistipp

Nr. 172/10

Immer wieder Streit über den Verspätungszuschlag

Der Druck der Finanzverwaltung, die Steuererklärungen pünktlich abzugeben, wird durch die Festsetzung eines Verspätungszuschlages erhöht (§ 152 AO). Umso mehr ist ein Augenmerk darauf zu richten, ob der Verspätungszuschlag im Sinne der Verfahrensvorschriften sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach berechtigt ist.

Zuerst ist die tägliche Praxis der Finanzverwaltung zu rügen, dass der Verspätungszuschlag festgesetzt wird, ohne dass eine Begründung erfolgt (§§ 121, 5 AO). So wird jeder Steuerpflichtige gezwungen, Einspruch gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages zu erheben, weil er die Beweggründe der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht erfährt. Er kann damit diesen Verwaltungsakt nicht überprüfen. Deshalb sollte generell ein Rechtsmittel zur Klärung geführt werden. Die Nichtbegründung des Verwaltungsaktes führt grundsätzlich zum berechtigten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, da ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 361 AO).¹

Weiter empfiehlt es sich, nachträglich einen Antrag auf Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärung zu stellen (§ 109 Abs. 1 Satz 2 AO), denn derartige Fristen können nachträglich verlängert werden, selbst wenn sie abgelaufen sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen.

Sehr häufig ist in der Praxis festzustellen, dass ein Verspätungszuschlag erhoben wird, obwohl zwischen der Abgabe der Steuererklärungen und der Bekanntgabe des Steuerbescheides längere Zeit liegt. Dann dürfte es unbillig sein, einer nachträglichen Fristverlängerung nicht zu folgen.

Zu beachten ist, dass eine Fristverlängerung aber nicht mehr möglich ist, wenn über den Fristverlängerungsantrag bereits bestandskräftig entschieden worden ist. Es sollte deshalb vorsorglich bei Ablehnung eines Fristverlängerungsantrages ein Rechtsmittelverfahren geführt werden.

Die Finanzverwaltung setzt Verspätungszuschläge fest, obwohl es zu einer Steuererstattung kommt. Dieses Verhalten hat der BFH teilweise gebilligt.² Diese Entscheidung ist nur in dem Sinne verständlich, weil der Verspätungszuschlag lediglich eine Höhe von 40 DM hatte. Allerdings ist unter Beachtung einer neueren BFH-Entscheidung³ der Gesichtspunkt der Vorteilsziehung und des Verschuldens nachvollziehbar abzuwägen, welches Gewicht der verspäteten Abgabe der Steuererklärung noch nachkommt, nachdem die geschuldete Steuer fast oder sogar insgesamt bereits gezahlt war. Generell fehlen derartige Ausführungen.

– StB Hans-Peter Schneider und
StB Dipl.-Kfm. (FH) Peter Hoffmann, Lüneburg –

Nr. 173/10

Berichtigung einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung – Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges – Änderung der Rechtsprechung für Deutschland zu erwarten

Der EuGH hatte über einen Fall in Ungarn zu entscheiden, der auch in Deutschland erhebliche Auswirkungen haben wird.⁴

Grundsätzlich verlangt das USt-Recht, dass ein Vorsteuerabzug nur dann gewährt wird, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegt. Fehlen Angaben in der Rechnung oder sind diese unzutreffend, wird der Vorsteuerabzug nicht gewährt. Wird die Rechnung berichtigt, so führt nach der Rechtsprechung des BFH diese Korrektur nicht zu einer Rückwirkung.⁵

Die praktische Konsequenz ist, dass bei einer Betriebsprüfung ein Vorsteuerabzug für diese fehlerhafte Rechnung nicht gewährt wird und der Steuerpflichtige sich um eine neue Rechnung bemühen muss. Wird die Rechnungskorrektur vorgenommen, so wird der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt gewährt, in dem die Rechnung vorliegt. Dies führt somit zu einem Zinsschaden, da nach § 233a AO Zinsen für die Nachzahlung der USt für das Kalenderjahr berechnet werden, in dem der Vorsteuerabzug nicht gewährt wurde.

Dieser Rechtsprechung widerspricht die EuGH-Entscheidung. In den Fällen, in denen die Rechnung lediglich zu korrigieren ist und es sich nicht um die erstmalige Rechnungserteilung handelt, führt die Korrektur grundsätzlich zu einer Rückwirkung. Es entstehen somit keine negativen Folgen für den Vorsteuerabzug, und damit bleibt die USt-Zahllast unverändert. Diese neue Erkenntnis ist bei einer Betriebsprüfung zu beachten.

Damit dürfte so mancher Prüfer vielleicht auch kleinere Unregelmäßigkeiten nicht mehr verfolgen wollen, weil ein Zinsvorteil für den Fiskus ausscheidet. Das Interesse, kleinlich zu Gunsten eines Zinsanspruches zu verfahren, entfällt.

Ein Risiko bleibt allerdings bestehen. Kann die Rechnungskorrektur nicht mehr erfolgen, weil der Leistende nicht mehr aufzufinden ist, bleibt der Vorsteuerabzug verwehrt.

Offen bleibt allerdings die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt diese Korrektur der Rechnung vorgelegt werden kann. Als sachrichtige Lösung bietet sich hier der Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG an.⁶

– StB Hans-Peter Schneider und
StB Dipl.-Kfm. (FH) Peter Hoffmann, Lüneburg –

- 1 Mann, *Amtspflichtverletzungen bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen*, ZSteu 2006 S. 452.
- 2 BFH vom 19. 6. 2001, X R 83/98, BStBl II 2001 S. 618.
- 3 BFH vom 5. 3. 2007, VI R 29/05, BFH/NV 2007 S. 1076.
- 4 EuGH vom 15. 7. 2010, C-368/09, DB 2010 S. 1571.
- 5 BFH vom 24. 8. 2006, V R 16/05, BStBl II 2007 S. 340, Begr. II 3 c; a. A. Widmann, *Anm. zu BFH vom 17. 12. 2008, IX R 62/07, UR 2009 S. 247.*
- 6 *Anm. Wäger*, DStR 2010 S. 1479.

Fortsetzung von Seite 406

Beispiel 17:

Die T2-GmbH gliedert ein Grundstück in die E5-GmbH aus. Der Erwerbsvorgang ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar und gem. § 6a GrEStG steuerbefreit. Anschließend wird die E5-GmbH auf die E4-KG verschmolzen. Die Beteiligung der T2-GmbH an der E5-GmbH setzt sich keine fünf Jahre fort. Nach dem Wortlaut des § 6a Satz 4 GrEStG ist die Steuerbefreiung nachträglich zu versagen. Dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 6a GrEStG entsprechend ist die Steuerbefreiung jedoch nicht zu versagen, da infolge der Verschmelzung kein Dritter zu mehr als 5 % an der E4-KG beteiligt wird. Ferner ist nunmehr die fünfjährige Behaltensfrist auf Ebene der E4-KG zu beachten.

6. Formwechsel

Ein Rechtsträger kann gem. § 190 UmwG durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten. Zulässig ist gem. § 191 UmwG grundsätzlich der Formwechsel zwischen Personengesellschaften, zwischen Kapitalgesellschaften (sog. homogener Formwechsel) und zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften (sog. heterogener Formwechsel). Der Formwechsel ist nicht grunderwerbsteuerbar, da ein Rechtsträgerwechsel beim Formwechsel nicht erfolgt. Vielmehr besteht der formwechselnde Rechtsträger gem. § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiter.

Die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in der Hand des Gesellschafters des formwechselnden Rechtsträgers führen. Scheidet die nicht am Vermögen der Personengesellschaft beteiligte Komplementärin infolge der Umwandlung aus der Personengesellschaft aus, kann darin eine Vereinigung des verbliebenen Anteils in der Hand des anderen Gesellschafters gesehen werden. Voraussetzung ist allerdings, dass ihm der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters nicht bereits zuvor zuzurechnen war.⁸³

Beispiel 18:

An der Komplementärin (K-GmbH) der T3-KG soll die M-GmbH und eine unabhängige dritte Gesellschaft (D-GmbH) mit jeweils 50 % beteiligt sein. Die K-GmbH ist nicht am Gewinn und Vermögen der T-GmbH Co KG beteiligt. Die T3-KG wird formwechselnd in eine GmbH umgewandelt, die K-GmbH scheidet infolgedessen aus. Im Ergebnis hält die M-GmbH sämtliche Anteile an der T3-GmbH.

Die M-GmbH hat vor dem Formwechsel nicht mindestens 95 % der Anteile an der T3-KG i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG gehalten. So begründet jede gesamt-

händerische Mitberechtigung unabhängig von dem Anteil am Vermögen einen Anteil i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG. Der Anteil der K-GmbH an der T3-KG war ihr grunderwerbsteuerlich jedoch nicht zuzurechnen, da sie lediglich zu 50 % an der K-GmbH beteiligt ist. Sofern das Ausscheiden der K-GmbH als Anteilserwerb der M-GmbH gesehen wird, wird infolge des Formwechsels eine Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der T3-KG durch die M-GmbH verwirklicht.

Der Formwechsel kann weiterhin eine Steuerbefreiung gem. §§ 5, 6 GrEStG hindern. So kann die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu einer nachträglichen Versagung einer Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 und § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG führen, wenn die Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Formwechsel ein Grundstück nach diesen Vorschriften steuerbefreit erworben hat. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 3 GrEStG bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG nachträglich zu versagen.⁸⁴ Andererseits gelangt die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG nicht zur Anwendung, wenn ein Grundstück innerhalb von fünf Jahren nach der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft von der Personengesellschaft auf einen Gesellschafter oder eine andere Personengesellschaft mit (teilweise) identischem Gesellschafterbestand übertragen wird.⁸⁵

IV. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber hat das Ziel, die konzerninterne Umstrukturierung grunderwerbsteuerlich grundlegend zu erleichtern, mit der Einführung des § 6a GrEStG verfehlt. Die Vorbesitz- und Behaltensfristen des § 6a Satz 4 GrEStG bergen ein erhebliches steuerliches Risiko, das sich allenfalls durch eine (verbindliche) Auskunft der Finanzverwaltung reduzieren lässt. Es bleibt abzuwarten, ob und inwieweit die Finanzverwaltung in dem angekündigten Anwendungserlass zu § 6a GrEStG Klarheit bezüglich der gebotenen Auslegung des § 6a GrEStG schafft. In Anbetracht der gesetzgeberischen Zielsetzung erscheint es weiterhin problematisch, dass die Finanzverwaltung durch eine nicht gesetzeskonforme Auslegung der Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG die konzerninterne Restrukturierung grunderwerbsteuerlich erschwert. Daneben erfordern eine Reihe von Verwaltungsanweisungen und Entscheidungen der Finanzrechtsprechung eine sorgsame grunderwerbsteuerliche Planung konzerninterner Umstrukturierungen. Andernfalls droht eine erhebliche grunderwerbsteuerliche Mehrbelastung.

83 Vgl. FG Münster vom 16. 2. 2006, 8 K 1785/03, EFG 2006 S. 1034, aus formalen Gründen rechtswidrig: BFH vom 9. 4. 2008, II R 31/06, BFH/NV 2008 S. 1435.

84 Vgl. BFH vom 18. 12. 2002, II R 13/01, BStBl II 2003 S. 358.

85 Vgl. BFH vom 19. 3. 2003, II B 96/02, BFH/NV 2003 S. 1090; vom 4. 4. 2001, II R 57/98, DStR 2001 S. 1069, 1070.

Erkennen der Insolvenzgefährdung mit Hilfe von Kennzahlen

Assoc. Prof. Dr. Ludomir Slahor PhD, Bratislava, und WP/StB/FB IStR PhDr. Till Weber LL.M., Hamburg¹

Dieser Beitrag setzt die Überlegungen von Wehrheim² zur Feststellung der Zahlungsunfähigkeit fort und ergänzt sie um die Rechtsprechung des IX. Senats am BGH.

I. Einleitung

In einem kurzen Beitrag in einer insolvenzrechtlichen Spezialzeitschrift deutet Wehrheim den § 264 HGB als Verpflichtung, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens entsprechend dessen wirtschaftlicher Lage darzustellen. Er fragt, ob ableitbare Kennzahlen diese wirtschaftliche Lage abbilden und eventuell sogar als Krisenfrühwarnindikatoren dienen (können). Sodann werden betriebswirtschaftliche oder bankwirtschaftliche Kennzahlen dargestellt, analysiert und gewichtet. Im Anschluss untersucht Wehrheim bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten und deren Eliminierung durch die Bilanzanalyse. Abschließend wird den vorgestellten Kennzahlen nach einer Bereinigung und einer Trendanalyse eine Aussagekraft (auch zur Insolvenzanalyse) zugesprochen. Außerdem will Wehrheim diese Zahlenreihen um sog. „weiche Faktoren“, eventuell in einem Scoring Modell, ergänzen.

Die vorgestellten Kennzahlen der (Bilanz-)Analyse sind Stand der Technik, z. B. der Auswertungen von Banken in Kreditvorlagen. Allerdings geht der Beitrag weder auf die Rechtsprechung des BGH zur Zahlungs(un)fähigkeit³ noch auf die schon lange vorliegende insolvenz(straf)rechtliche Literatur⁴ ein.

Die behandelten betriebswirtschaftlichen Kennzahlen beschreiben korrekt betriebswirtschaftliche Einzelaspekte in der zu analysierenden Unternehmung. Allerdings sind ausschließlich die Ausführung unter „2. d) Liquidität“ geeignet, als Indiz für eine Zahlungsunfähigkeit im Sinne der InsO zu dienen. Hingegen werden – zutreffenderweise – keine Kennzahlen zur Feststellung der „Überschuldung“ dargestellt. Dieses Tatbestandsmerkmal wird nicht durch eine Kennzahl, sondern – ganz simpel – durch ein negatives Kapital, also das Kapital auf der Aktivseite der Bilanz beschrieben. Hier vertritt die Betriebswirtschaft (speziell die Angelsachsen⁵) die Auffassung, dass dies keine Kennzahl sei, da Kennzahlen Verhältniszahlen sind. Eine absolute Zahl, also ein Gesellschaftskapital von minus X Euro, ist keine Verhältniszahl.

Weiter bezöge sich diese (negative) Zahl dann auf den Saldo im Überschuldungsstatus, in der Insolvenzbetrachtung gelten weder HGB noch MoMiG.

II. Liquiditätsgrade der Betriebswirtschaft

Die von Wehrheim⁶ vorgestellte Formel

$$\text{Liquidität} = \frac{\text{Umlaufvermögen}}{\text{kurzfristiges Fremdkapital}}$$

ist in der betriebswirtschaftlichen Definition die Liquidität dritten Grades.⁷ Hier werden die betriebsnotwendigen und nicht liquiditätsnahen Vorräte und – eventuell zweifelhafte – Forderungen in eine Analyse präsen- (!), Zahlungsmittel mit einbezogen.

Diese Liquidität ist jedoch, wie auch der BGH entschieden hat, nicht mit der Zahlungs(un)fähigkeit der Insolvenzordnung vergleichbar oder überleitbar. Der BGH präferiert vielmehr die Liquidität ersten Grades,⁸ die sog. Barliquidität bestimmt als

$$\frac{\text{Zahlungsmittel}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

Bei der Prüfung der Insolvenztatbestände ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung⁹ zu den in der Bilanz ausgewiesenen Barmitteln (also Kasse, Bank, Postscheckguthaben etc.) auch ein eingeräumter, aber nicht ausgenutzter Kreditrahmen hinzuzurechnen ist. Dieser wird jedoch in der Bilanz nicht und im Anhang nur selten ausgewiesen.¹⁰

In der Literatur wird auch auf die Liquidität zweiten Grades,¹¹ die Liquidität auf kurze Sicht oder Quick Ratio, verwiesen. Diese ergibt sich als

$$\frac{\text{Zahlungsmittel} + \text{kurzfristige Forderungen}}{\text{kurzfristige Verbindlichkeiten}}$$

1 Prof. PhDr. Ludomir Slahor ist im Department of Management der Comenius University, Bratislava für die Bankbetriebslehre zuständig, PhDr. Till Weber ist bei der RGW Bücherrevision WPG in Hamburg tätig.

2 Wehrheim, Erkennen einer Insolvenzgefährdung mit Hilfe von Kennzahlen?, NZI 2008 S. 726.

3 BGH vom 24. 5. 2005, IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134.

4 Vgl. z. B. grundlegend Bittmann, Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nach der Insolvenzordnung, (Teil I) wistra 1998 S. 321 und (Teil II) wistra 1999 S. 10 – Faktor 25 %; anders Möhlmann, Der Nachweis eingetretener und drohender Zahlungsunfähigkeit im neuen Insolvenzverfahren, WPg 1998 S. 947 – Faktor 5 %.

5 Heesen/Gruber, Bilanzanalyse und Kennzahlen, 2. Aufl. 2009, S. 142.

6 Vgl. Wehrheim, NZI 2008 S. 726, unter d).

7 Vgl. IDW (Hrsg.), Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 4.6.4 Liquidität, S. 462 – ex. Wertpapiere; Jahrmann, Finanzierung, 6. Aufl., 2009, S. 374.

8 BGH vom 24. 5. 2005, IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134.

9 BGH vom 24. 5. 2005, IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134.

10 So ist in den §§ 284 bis 287 HGB keine Erläuterung vorgegeben, das gültige WP-Handbuch 2006 verweist unter F 665 auf eine freiwillige Angabe. Kennzahlen oder deren Veränderungen sind nach dem WP-Handbuch 2006 und der Kommentierung nur dem – nicht öffentlichen – Prüfungsbericht vorbehalten.

11 Jahrmann, Finanzierung, 2009, S. 374; Wöltje, Betriebswirtschaftliche Formeln, 2009, S. 75.

Hierin sieht die Betriebswirtschaftslehre eine wichtige Kennzahl.¹² Dabei wird davon ausgegangen, dass für diese Analyse die going-concern-Annahme¹³ gilt. Diese Prämisse soll aber in Insolvenznähe gerade verifiziert werden, insofern besteht die Gefahr eines Zirkelschlusses.

In einer Insolvenznähe kommt außerdem noch eine „neumodische“ Kennzahl aus den Zeiten des „Neuen Marktes“ zum Tragen, die am Ende des Niedergangs dieser Branche nicht mehr in Jahren, sondern in Monaten, Wochen oder – zum Schluss – Tagen bestimmt wurde. Dies ist die „cash burn rate“.¹⁴ Diese bestimmt sich als

$$\frac{\text{flüssige Mittel} + \text{geldnahe Mittel (z. B. Schecks)}}{\text{Cashflow}}$$

Beispiel:

Ein kleines Bauunternehmen hat noch 1 190 € flüssige Mittel. Es bestehen keine freien Kreditlinien bei der Bank mehr. Es müssen monatliche Leasinggebühren für die notwendigen und nicht schnell kündbaren Baumaschinen i. H. v. 3 500 € aufgebracht werden. Ferner bestehen sonstige Verbindlichkeiten gegenüber den Kassen und der BfA, davon sollen monatlich 5 000 € abfließen. Sichere Einnahmen sind nicht gegeben (z. B. im Dezember/Januar bei Minus 15 Grad). Damit lautet der Bruch: $1\,190 : 8\,500 = 0,14$. Daraus folgt, dass gerechnet auf einen Monat (= 30 Tage) die Mittel – obwohl Gehälter, Mieten und neue Sozialabgaben etc. noch gar nicht berücksichtigt worden sind – für weniger als eine Woche ($30 \times 0,14 = 4,2$ Tage) reichen. Eine solche Analyse ist auf Grundlage des Jahresabschlusses mit Bilanz, GuV und Anhang mit etwas Erläuterung möglich.

III. Rechtsprechung des BGH zur Zahlungsunfähigkeit der InsO

Der Insolvenzenrat des BGH hat 2005 seine Sicht einer Zahlungsunfähigkeit sowohl in der zeitlichen als auch in deren prozentualer Hinsicht in einer praxistauglichen Klarheit dargelegt.¹⁵ Damit hat er die Literaturdiskussion mit sowohl sehr strikten oder zu engen Ansichten als auch mit teilweise tradierten¹⁶ oder im Wesentlichen nicht mehr mit der Gesetzesbegründung in Übereinstimmung zu bringenden Literaturansichten beendet. Nunmehr gilt die bekannte 10 % zu 90 %-Regel.¹⁷ Diese Rechtsprechung ist in dem Standard der Wirtschaftsprüfer: „Beurteilung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen“¹⁸ unter 2.1 und den Randziffern 7 bis 11 vollständig übernommen worden.¹⁹

IV. Vorliegende Literaturquellen zu der Problematik

Mit einer derartig klaren und die Diskussion beendenden, überzeugenden Rechtsprechung des Insolvenzenrats am

BGH könnte grundsätzlich vertreten werden, dass sämtliche Beiträge vor 2005 nicht mehr zu beachten gewesen seien. Eine solche Auffassung ließe jedoch unberücksichtigt, dass bereits zuvor grundlegende Fragestellungen, die auch nach der Entscheidung aus dem Jahr 2005 noch Bedeutung haben, diskutiert wurden. *Reck*²⁰ z. B. widmete sich ausführlich der Fälligkeit von halbfertigen Leistungen, den Dauerschuldverhältnissen, den Stundungen und den streitigen Verbindlichkeiten. *Lütke*²¹ analysierte Fragen im Zusammenhang mit Schlussrechnungen nach der VOB/B. Besondere Probleme ergaben sich hierbei infolge der Vorgaben zu den gesonderten (zweimonatigen) Fälligkeiten. *Lütke* möchte die insolvenzrechtliche Zahlungsunfähigkeit als prozentual definierte Liquidität zweiten Grades definiert wissen. Er schlug hierfür Grenzen von 15 % bzw. 85 % vor, während der BGH – wie beschrieben – auf eine Grenze von 10 % bzw. 90 % sowie auf die Liquidität ersten Grades abgestellt hat.²² Hinzuweisen ist auch auf *Möhlmann*.²³ Er hat schon 1998, also noch zu Zeiten der Konkursordnung, vorgeschlagen, bei einer Zahlungsunfähigkeit von nur 5 % von Zahlungsunfähigkeit zu sprechen. Diese 5 %-Grenze hat auch der Autor – vor der BGH-Entscheidung – als Maßstab ansetzen wollen.²⁴ Dort wurde mit strafrechtlichem Schwerpunkt ein in der Literatur bekannter Fall von *Schlüchter*²⁵ problematisiert. Dieser wies folgende Daten auf: Liquidität ersten Grades 3 %, Liquidität zweiten Grades 100 – 111 %, Liquidität dritten Grades 119 – 129 %.²⁶ In der heutigen Betrachtung hat der BGH somit der damaligen Analyse (3 %²⁷ vs. 20 %²⁸, 25 %²⁹ oder höher) mehr als zugestimmt. Außer-

12 *Griga/Krauleidis*, Bilanzen lesen und erstellen für Dummies, 2009, S. 297.

13 *Heesen/Gruber*, Bilanzanalyse und Kennzahlen, 2. Aufl. 2009, S. 141 f.

14 *Griga/Krauleidis*, Bilanzen lesen und erstellen für Dummies, 2009, S. 310.

15 BGH vom 24. 5. 2005, IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134.

16 So z. B. *Bittmann*, Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung nach der Insolvenzordnung, wistra 1998 S. 321.

17 Diese Regel ist mit 90/10 verkürzend umschrieben; genau müssen alle Forderungen befriedigt werden, nur ein kleiner Teil, eben die 10 %, darf (auf einen Stichtag) offen bleiben, wenn diese Lücke z. B. in etwa drei Wochen voraussichtlich geschlossen werden kann oder in drei Monaten sicher entfallen ist.

18 IDW PS 800, WPg Supplement 2/2009 S. 42.

19 In dem Prüfungsstandard (PS) referenziert das IDW ausschließlich auf den BGH, einen Liquiditätsstatus und unstrittige Auslegungen, so auf „vorhandene Liquidität“, „liquide Mittel“ und „Barmittel, Bankguthaben oder Freie Kreditlinien bei Banken“.

20 *Reck*, Die betriebswirtschaftliche Analyse der Zahlungsunfähigkeit in der Diskussion, ZInsO 2003 S. 929.

21 *Lütke*, Ist die Liquidität 2. Grades ein geeignetes Kriterium zur Feststellung der Zahlungsunfähigkeit?, wistra 2003 S. 52.

22 BGH vom 24. 5. 2005, IX ZR 123/04, BGHZ 163 S. 134.

23 *Möhlmann*, Der Nachweis eingetretener und drohender Zahlungsunfähigkeit im neuen Insolvenzverfahren, WPg 1998 S. 947.

24 *Weber*, Verschärfung der Rahmenbedingungen für Insolvenzantragspflichten, ZInsO 2002 S. 701.

25 *Schlüchter*, Die Krise im Sinne des Bankrottsstrafrechts, MDR 1978 S. 265.

26 *Weber*, Verschärfung der Rahmenbedingungen für Insolvenzantragspflichten, ZInsO 2002 S. 701.

27 *Weber*, Verschärfung der Rahmenbedingungen für Insolvenzantragspflichten, ZInsO 2002 S. 701.

28 *Haarmeyer/Wutzke/Förster*, Handbuch zur Insolvenzordnung, 3. Aufl. 2001, S. 46.

29 *Hartz*, Kriterien der Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung unter Berücksichtigung der Änderungen nach dem neuen Insolvenzrecht, ZInsO 2001 S. 193.

NEUE BERATUNGSFELDER

dem ist noch auf die Analyse der Liquidität zweiten Grades durch *Reck*³⁰ und andere zu verweisen.

Hinzu kämen noch die einschlägigen insolvenzrechtlichen oder insolvenzstrafrechtlichen Kommentare, die sich sämtlich – heute in der Regel mit einer Übernahme der Argumentation des BGH – mit dieser Problematik beschäftigen.

V. Fazit

In unseren Augen stellt *Wehrheim* betriebswirtschaftlich vollkommen korrekt wichtige analytische Kennzahlen für Unternehmensanalysen vor. Zutreffenderweise weist er diesen Kennzahlen nur dann eine Eignung als Frühwarnindikator zu, wenn sie bilanzpolitisch bereinigt und über mehrere Jahre als Trend interpretiert werden. Parallel billigt der Autor der betriebswirtschaftlichen Kennzahlenanalyse keine direkte Wertigkeit für die Feststellung einer Überschuldung zu und steht damit in einer Linie mit Aussagen von (auch) Praktikern.³¹

Wir vertreten jedoch die Ansicht, dass für die Feststellung der Zahlungsunfähigkeit als Insolvenztatbestand ausschließlich die Liquidität mit Kennzahlen zu analysieren ist. Dies muss nicht zwingend mit der vorgestellten Liquidität dritten Grades erfolgen. Vielmehr sollte die betriebswirtschaftlich klar definierte und vom BGH übernommene Liquidität ersten Grades zuzüglich der Erweite-

rungen um eingeräumte Kreditlinien bzw. kurzfristig zu erlangende Kredite Verwendung finden.

Derartige Analyseergebnisse sind nach Maßgabe der Vorgaben des BGH, speziell bei Liquiditätskennziffern, absolut und nicht prozentual zu verstehen. Absolut auch insofern, als dass weiche Faktoren wie Marktpotenzial, Management-Know-how und Zukunftsperspektive keine Rolle spielen können. Die Rechtsprechung des BGH sollte und darf u. E. nicht unberücksichtigt bleiben. Gleichwohl kann diesen Aspekten im Rahmen einer Überschuldungsanalyse (speziell nach dem derzeitigen „Zeitrecht“) Bedeutung zukommen.

Mit der aktuellen Rechtsprechung des IX. Senats aus 2005 ergeben sich wesentliche Erkenntnisse bereits aus den Jahresabschlüssen, speziell bei klaren Tendenzen oder extremen Zahlen. Insofern sehen wir hier klare Widersprüche zu *Wehrheim*. Für den Steuerberater könnte dies beachtlich sein, da sogar BWAs und SuSas aktueller Buchhaltungsprogramme (in Kombination) derartige Insolvenzanalysen ermöglichen. Problematisch ist u. E., dass außersteuerliche Pflichten des Steuerberaters derzeit durch den IX. Senat des BGH nicht abschließend vorgegeben sind.

³⁰ *Reck*, Die betriebswirtschaftliche Analyse der Zahlungsunfähigkeit in der Diskussion, ZInsO 2003 S. 929; *Reck*, Insolvenzstrafataten und deren Vermeidung, 1999; *Reck*, Der Berater und die Insolvenzverschleppung, ZInsO 2000 S. 121; *Weber*, Zur Bedeutung der Liquidität 2. Grades für die Feststellung der Zahlungsunfähigkeit, wistra 2003 S. 292.

³¹ Vgl. *Wehrheim*, NZI 2008 S. 726 ff.

NEUE BERATUNGSFELDER

Steuerberater als Mitglieder von Aufsichtsgremien

Christoph Thomas Schneider, Wuppertal¹

In der Steuerberatung 2/2010² wurden von Römermann die rechtlichen Aspekte der Aufsichts- und Beratungstätigkeit angesprochen. Der folgende Text beschäftigt sich mit der praktischen Ausgestaltung dieser Tätigkeit. Insbesondere in freiwilligen Beratungsgremien ist der Steuerberater auf Grund seiner Qualifikationen nicht alleine gefordert, seine Tätigkeit auf Basis der bereits bestehenden Abläufe aufzunehmen, vielmehr kann ein aktiver Beitrag zur Ausgestaltung des Gremiums geleistet werden.

I. Einleitung

Die Verpflichtung über einen Aufsichtsrat zu verfügen, besteht gem. § 95 AktG für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. Weiterhin werden durch § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG GmbH mit über 500 Mitarbei-

tern zur Einrichtung verpflichtet. Mittelständische Unternehmen berufen in zunehmendem Maße Aufsichtsgremien, obwohl sie hierzu gesetzlich nicht verpflichtet sind. Diese sollen neben der Unterstützung der Unternehmensleitung auch die Interessen der nicht im Unternehmen tätigen Eigentümer schützen. Da hier die gesetzlichen Vorgaben nicht einschlägig sind, haben die Unternehmenseigentümer große Freiheit in der Ausgestaltung entsprechender Gremien. Diese Entwicklung wird sich weiter verstärken, vor allem wenn Unternehmensgründer sich aus ihrer aktiven Rolle zurückziehen und die Nachkommen nicht mehr im Unternehmen aktiv sind, aber weiterhin Unternehmensanteile halten, wollen diese über unabhängige Kontrollgremien eine Überwa-

¹ Dipl.-Kfm. *Christoph Schneider* verantwortet das Rechnungswesen der Baldinger KG, Wuppertal.

² *Römermann*, Beratungsfeld Aufsichtsrats- und Beiratstätigkeit: Was Steuerberater daraus machen können, Stbg 2010 S. 81.

NEUE BERATUNGSFELDER

chung der aktuellen Geschäftsführung sicherstellen. Auf Grund der Freiwilligkeit bestehen keine rechtlich verbindlichen Vorgaben, wie die Aufsichtstätigkeit ausgestaltet werden muss. Zur Gewährleistung einer wirkungsvollen Kontrolle können die Vorgaben für gesetzlich verbindliche Aufsichtsräte als Orientierung dienen.

Sicherlich ist die Aufforderung, einem Aufsichtsgremium beizutreten, eine Anerkennung, welche sowohl persönliche als auch fachliche Eigenschaften würdigt. Wenn die Kontroll- und Beratungsfunktion dem Steuerberater aus der eigenen Berufstätigkeit vertraut erscheint, sollten dennoch nicht leichtfertig ausreichende Kenntnisse vorausgesetzt werden, handelt es sich bei Aufsichtstätigkeiten doch um formal und gesetzlich definierte Aufgaben, welche nicht zuletzt auch die persönliche Haftung tangieren.³ Der weitere Text soll das notwendige Grundwissen vermitteln, Aufgabenschwerpunkte des Steuerberaters aufzeigen und die Entscheidung für oder wider einen Beitritt in ein entsprechendes Gremium unterstützen.

Wird seitens der Mandanten der Wunsch geäußert, dass der Steuerberater eine entsprechende Tätigkeit bei einem verbundenen Unternehmen wahrnimmt, sollte auf die kritische Entscheidungsabwägung nicht verzichtet werden. Das Risiko der persönlichen Haftung trägt nicht das Unternehmen oder der Mandant, sondern der Steuerberater. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund der erhöhten Anforderungen an Aufsichtsräte, insbesondere durch das BilMoG⁴ mit seinen Unabhängigkeits- und Sachverständigerfordernissen.⁵

Vor Eintritt in ein entsprechendes Gremium ist zu prüfen, ob überhaupt die Voraussetzungen für eine Berufung vorliegen. Objektive Beratung benötigt Unabhängigkeit, weshalb eine Aufsichtstätigkeit nicht mit einer aktiven Rolle verbunden sein soll. Als Orientierungshilfe dient § 114 AktG. Danach können Berater-, sonstige Dienstleistungs- und Werkverträge eines Aufsichtsratsmitglieds zwar mit der Gesellschaft abgeschlossen werden, bedürfen jedoch der Zustimmung des Aufsichtsrats.

Um Enttäuschungen zu vermeiden, Haftungsrisiken auszuschließen und die Leistungsfähigkeit des Gremiums zu gewährleisten, sollten die folgenden Überlegungen umgesetzt werden. Sie können auch bei der Einrichtung von freiwilligen Aufsichtsgremien unterstützen. Hier dienen Steuerberater den Unternehmenseigentümern indirekt, insbesondere wenn entsprechende Gremien bei Minderheitenbeteiligungen eingesetzt werden sollen.

II. Ziele des Aufsichtsgremiums

Ist ein Aufsichtsrat verpflichtend zu bilden, ergeben sich seine Rechte und Pflichten aus § 111 AktG. Komplexer stellt sich die Zielrichtung bei freiwilligen Gremien dar. Die Ausrichtung eines Aufsichtsgremiums wird sich daran orientieren, ob es sich bei Unternehmensleitung und

-eigentümer um die gleichen oder unterschiedliche Personen handelt. In Familienunternehmen liegt nicht selten eine Mischform vor, wenn bspw. einige Nachkommen des Firmengründers im Unternehmen tätig sind und sich andere auf eine passive Beteiligung beschränken. Da sich die Ziele eines Aufsichtsgremiums je nach Situation deutlich unterscheiden, gilt es in diesem Fall die primären Informationsempfänger eindeutig festzulegen. Während ein aktiver Unternehmer eher eine beratende, unterstützende Tätigkeit erwartet, steht bei inaktiven Eigentümern die Kontrollfunktion im Mittelpunkt.

Die gesetzlichen Anforderungen an Aufsichtsräte haben sich in den letzten Jahren erheblich erhöht. Vor dem Hintergrund spektakulärer Unternehmenszusammenbrüche wurden Rechte und Pflichten des Aufsichtsrates erweitert. Die Ausgestaltung eines freiwilligen Aufsichtsgremiums sollte sich an den gesetzlichen Vorgaben für Aufsichtsräte orientieren. Sicherlich kann und wird im Einzelfall davon abgewichen, dann sollten diese Punkte allerdings ausdrücklich angeführt werden. Während rechtliche Punkte, welche bei freiwilligen Gremien keine Relevanz besitzen, wie die Erteilung des Prüfungsauftrages für die Abschlussprüfung, die Einberufung der Hauptversammlung und die Mitwirkung bei der Festlegung der Konditionen einer Aktiengabe unkritisch zu sehen sind, erscheint eine Beschneidung der weiteren Rechte des Aufsichtsgremiums problematisch. Auf Basis der Erklärungen der Unternehmenseigentümer gilt es für den Steuerberater kritisch zu prüfen, ob ein Beitritt in ein entsprechendes Gremium geboten ist.

Die Zielrichtung der Aufsichtsratsarbeit drückt sich auch in der Besetzung und Größe des Gremiums aus. Der Steuerberater kann und soll seinen betriebswirtschaftlichen Sachverstand einbringen; inwieweit spezielle Kenntnisse des Unternehmens, des Wettbewerbsumfeldes oder technisches Detailwissen erwartet werden, ist im Vorfeld zu klären. Entsprechende Fachleute sind allerdings zur wirkungsvollen Wahrnehmung einer Kontrollfunktion innerhalb des Aufsichtsgremiums unbedingt erforderlich. Deshalb sollte der Steuerberater vor seiner Entscheidung über die Annahme des Mandates eine Aufstellung der anderen Mitglieder einsehen.

Am Beginn der Entscheidungsfindung wird das persönliche Gespräch mit den Unternehmenseigentümern gesucht, um die Motive der Einrichtung und persönlichen Berufung zu klären. Auch wenn gesetzliche Erfordernisse ohnehin eine Einberufung erforderlich machen, sollte dennoch explizit nach den Erwartungen der Eigentümer gefragt werden. Die Minimalerfüllung gesetzlicher Vorgaben stellt sicherlich keine günstige Ausgangslage dar. Für den

3 Vgl. hierzu und der berufsrechtlichen Zulässigkeit bereits *Römermann/Schwarz*, Beratungsfeld Aufsichtsrats- und Beiratstätigkeit: Was Steuerberater daraus machen können, Stbg 2010 S. 81.

4 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. 5. 2009, BGBl. I 2009, 1104 = BStBl I 2009, 650 (Auszug).

5 Vgl. *Züch*, Verschärfung der Anforderungen an den Aufsichtsrat durch das BilMoG?, ZCG 2009 S. 35.

NEUE BERATUNGSFELDER

AUFSATZ

Steuerberater stellt sich die Frage, inwieweit er in einem kritisch konstruktiven Miteinander mit Eigentümern und Unternehmensleitung seine Fähigkeiten einbringen kann und soll. Dabei ist immer das nicht einfache Spannungsfeld zu beachten: Aufsichtspersonen sind nicht die bessere Unternehmensleitung, aber auch keine Versammlung gelangweilter Personen, die alles Vorgelegte kommentarlos abnicken.

III. Aufgaben und Kompetenzen

Abgeleitet aus den Zielen des Aufsichtsgremiums werden dessen Kompetenzen durch die Eigentümer schriftlich festgelegt. Um deren Vollständigkeit zu gewährleisten, sollten die gesetzlich vorgegebenen Rechte und Pflichten die Grundlage bilden, auf welche im Detail unter den folgenden Punkten eingegangen wird.

Hierbei lassen sich die folgenden Ausprägungen für die Entscheidungskompetenz des Aufsichtsrates differenzieren:

- Entscheidungsrecht,
- Vetorecht,
- Vorschlagsrecht und Begründung der Zustimmung bzw. Ablehnung durch die Eigentümer,
- Recht zur Stellungnahme, Empfehlungen und
- Aufforderung zu Stellungnahmen durch die Eigentümer.

Rechten des Aufsichtsrates nach § 111 AktG gegenübergestellt (siehe Abb. 1). Eine solche Konkretisierung reduziert das Risiko späterer Irritationen und Enttäuschungen für beide Seiten. Die Weigerung, sich entsprechend festzulegen, lässt vermuten, dass das primäre Ziel nicht in einer tatsächlichen Aufsichtstätigkeit liegt, sondern eher allgemeinen, beratenden Charakter hat. Allerdings können Anforderungen auch überzogen sein. Der Aufsichtsrat ist nicht Vorgesetzter der Geschäftsführung. Er steht nicht über der Unternehmensleitung, sondern neben ihr mit ganz bestimmten Rechten und Pflichten. Es besteht deshalb auch kein Weisungsrecht des Aufsichtsgremiums.

Grundsätzliche Aufgabe des Aufsichtsrates ist Kontrolle der Unternehmensleitung und damit ein Plan-Ist-Vergleich und die Einleitung bzw. Initiierung von Korrekturmaßnahmen. Dabei soll sich die Kontrolle nicht ausschließlich auf vergangene Vorgänge beziehen. „Die Kontrolle des Aufsichtsrats darf nicht nur retrospektiv (ex post) orientiert sein. Sie muss auch die künftige Entwicklung (ex ante) einbeziehen. Langfristige Strategien und Entscheidungen des Vorstands sind Weichenstellungen, die die wirtschaftliche Situation und Ertragslage einer Gesellschaft determinieren.“⁶ Da eine modern verstandene Steuerberatung ohnehin Überschneidungen mit diesem Kontrollverständnis aufweist, wird die Eignung von Steuerberatern für diese Aufgaben nochmals verdeutlicht.



Abb. 1: Entscheidungskompetenzen des Aufsichtsrates

Um widersprüchliche Vorstellungen zu vermeiden, sollten die Unternehmenseigentümer eine entsprechende Matrix ausfüllen. Darin werden die oben aufgeführten Ausprägungen der Entscheidungskompetenz den Aufgaben und

⁶ Hofmann, Corporate Governance, Überwachungseffizienz und Führungskompetenz in Kapitalgesellschaften, 2005, S. 38.

Stbg 9 | 10 ✓

NEUE BERATUNGSFELDER

AUFSATZ

Die Aufgabenwahrnehmung ist nur auf Basis einer regelmäßigen Berichterstattung der Unternehmensleitung möglich. Intensität und Häufigkeit werden durch das Aufsichtsgremium festgelegt, nicht die Unternehmensleitung. Diese ist verpflichtet, die angeforderten Informationen bereitzustellen und zu persönlichen Auskünften zur Verfügung zu stehen. Dieser Sachverhalt ist der Unternehmensführung durch die Eigentümer mitzuteilen.

Als „vornehmste“ Pflicht wird oft die Bestellung bzw. Abberufung des Vorstandes angeführt. Inwieweit die Eigentümer diese Möglichkeiten dem Aufsichtsrat einräumen, hängt von Einzelfall ab. Das Aufsichtsgremium sollte zumindest ein Vetorecht innehaben. Weiterhin hat der Aufsichtsrat gem. § 171 Abs.1 Satz 1 AktG den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen. Er wählt den Abschlussprüfer aus, welcher ihm und nicht der Unternehmensleitung berichtet. Ferner billigt er den Jahresabschluss.

Ergänzend kann der Deutsche Corporate Governance Kodex, Punkt 3.3 als Grundlage herangezogen werden. Hier wird festgelegt, dass für Geschäfte von grundlegender Bedeutung Zustimmungsvorbehalte zu Gunsten des Aufsichtsrats bestehen. Hierzu gehören Entscheidungen oder Maßnahmen, die die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens grundlegend verändern. Entsprechende Klauseln sind nur wirksam, wenn der Unternehmensleitung eine exakte Aufstellung zustimmungspflichtiger Geschäftsvorfälle übergeben und deren Einhaltung kontrolliert wird. Ergänzt werden kann diese Aufstellung um Vorfälle, welche eine unmittelbare Information des Aufsichtsgremiums erforderlich machen, bspw. das Ausscheiden von Schlüsselmitarbeitern, den Verlust wichtiger Aufträge oder die Schädigung durch wirtschaftskriminelle Handlungen.

Auch wenn bei freiwilligen Aufsichtsgremien nicht bei allen Punkten eine exakte, schriftliche Festlegung der Aufgaben erforderlich ist, sollte mit den Unternehmens-eigentümern zumindest eine grundsätzliche Festlegung der in Abbildung 1 dargestellten Kriterien erfolgen.

Die Analyse der durch die Unternehmenseigentümer getroffenen Einteilung verdeutlicht dem Steuerberater, mit welchen Vorstellungen die Aufsichtsrats-tätigkeit verfolgt wird. Dabei ist auch gegen einen eher empfehlenden Charakter nichts einzuwenden, allerdings dürfen die Eigentümer dann nicht die gleiche Wirksamkeit wie die eines gesetzlich vorgegebenen Aufsichtsrates erwarten.

Außerdem können Mitglieder der zu beaufsichtigenden Unternehmensleitung befragt werden. Dabei darf durchaus die in Abbildung 2 dargestellte Matrix angeführt werden, welche die Unternehmensleitung durch Ankreuzen und knappe Kommentierungen ausfüllt. Sicherlich ist die Zustimmung der Betroffenen nicht Grundlage der Aufsichtstätigkeit, je nach Meinungs-eindruck kann jedoch

die Art und Weise der zukünftigen Zusammenarbeit angenommen werden.

	Entscheidung	Vetorecht/ Zustimmungsrecht	Vorschlagsrecht	Stellungnahme
Informationspflicht der Unternehmensleitung				
Bestellung/Abberufung der Unternehmensleitung				
Strategische Unternehmensentscheidungen				
Prüfung und Billigung des Jahresabschlusses				
Vorschlag bzw. Bestellung des Wirtschaftsprüfers				
Überwachung der Rechnungslegung				
Überwachung des Internen Kontrollsystems				

Abb. 2: Abfragematrix zur Aufgabenfestlegung des freiwillig gebildeten Aufsichtsrats

Bei allem Interesse an einer effektiven Wahrnehmung der Aufsichtsrats-tätigkeit darf nicht über das Ziel „hinausgeschossen werden“: Insbesondere ehemals in der Unternehmensleitung tätige Eigentümer verstehen sich manchmal als bessere Unternehmensleitung und wollen alle wichtigen Entscheidungen weiterhin treffen. Dieses Verständnis der Aufsichtstätigkeit vernachlässigt jedoch, dass Aufsicht immer der Unabhängigkeit bedarf. Bei einer „Einmischung“ in die Unternehmensleitung ist diese nicht mehr gegeben.

IV. Weitere Mitglieder des Gremiums

Der BGH hat Ansprüche an die Mitglieder des Aufsichtsrates festgelegt, woran sich auch freiwillige Gremien orientierten sollten. „Ein ordentlicher und gewissenhafter Überwacher muss die zur Wahrnehmung des Amtes nötigen Mindestkenntnisse besitzen.“ Das sind nach der Rechtsprechung des BGH „die Mindestkenntnisse allgemeiner, wirtschaftlicher, organisatorischer und rechtlicher Art, die erforderlich sind, um alle normaler Weise anfallenden Geschäftsvorgänge auch ohne fremde Hilfe verstehen und sachgerecht beurteilen zu können.“⁷

Erfolgreich ist ein Aufsichtsgremium aber nur, wenn alle Mitglieder die notwendigen Qualifikationen besitzen. Um sich von der Erfüllung zu überzeugen, benötigt der

7 BGH vom 15. 11. 1982, II ZR 27/82, BGHZ 85 S. 293, 295.

Stbg 9 | 10

NEUE BERATUNGSFELDER

Steuerberater eine Aufstellung sowohl der bisherigen als auch der neu zu berufenden Mitglieder. Dabei kann es nicht das Ziel sein, die Qualifikation der einzelnen Mitglieder zu beurteilen und Änderungen einzufordern. Gleichwohl lässt sich hieraus ein Gesamtbild über die Qualifikation erlangen. Der Steuerberater benötigt in jedem Fall kompetente Partner zur wirkungsvollen Aufgabenwahrnehmung. Alleine kann eine wirkungsvolle Aufsicht nicht bewältigt werden. Erforderlich sind Experten, welche aus Kunden- und Lieferantensicht, sowie Mitglieder, welche auf Grund von eigenen Erfahrungen im Geschäftsfeld des Unternehmens eine kritisch konstruktive Begleitung der Unternehmensleitung leisten können. Aus diesen Anforderungen lassen sich auch Hinweise auf die Mindestgröße des Gremiums ableiten. Weniger als vier Personen können eine effektive Aufsichtstätigkeit kaum gewährleisten. Gleiches gilt für Gruppen mit über zwölf Personen.

V. Bisherige Aufgabenwahrnehmung

Besteht bereits ein Aufsichtsgremium kann eine Analyse der bereits wahrgenommenen Aufgaben erfolgen. Einzelheiten mögen sich durch den Steuerberater beeinflussen und ändern lassen, Grundsätzlichkeiten kaum. Deshalb gibt die bisherige Aufgabenwahrnehmung wichtige Hinweise auf die Möglichkeiten und Grenzen innerhalb des Gremiums.

Wichtigste Informationsquelle werden die Protokolle der Sitzungen sein. Häufigkeit und Intensität der Beratungen sowie der Kontakt mit der Unternehmensleitung lassen sich relativ einfach ermitteln. Wenn auch gelegentlich der Einwand, dass über die schriftlichen Dokumente hinaus weitergehende Schritte vorgenommen wurden, geäußert wird, sollte dieses Argument kritisch hinterfragt werden, da sorgfältige Arbeit auch einer Dokumentation bedarf.

Eine konstruktive Aufgabenwahrnehmung bedingt fast zwangsläufig gelegentliche Konflikte mit der Unternehmensleitung. Hierbei wird nicht die Durchsetzung der eigenen Interessen das Ziel darstellen, sondern die gemeinsame Lösung, wobei weder die eine noch die andere Seite als Gewinner oder Verlierer erscheinen sollte.

Auf Basis dieser Informationen kann der Steuerberater beurteilen, ob die Wahrnehmung der Aufgaben seinen Intentionen und Möglichkeiten entspricht. Der neuberufene Steuerberater kann sich so rascher in die Arbeits- und Funktionsweise des Gremiums einfügen, herrscht hier doch ein anderer Umgang als in der aktiven Unternehmensleitung.

VI. Aufgaben des Steuerberaters innerhalb des Gremiums

Ob die Aufgaben von den Mitgliedern gemeinsam übernommen werden oder eine Aufteilung in Ausschüsse erfolgt, hängt sowohl von der Größe des Unternehmens als

auch dem Arbeits- und Zeitaufwand der Aufsichtspersonen ab. Auch wenn Ausbildung und persönlicher Hintergrund der Mitglieder unterschiedlich sind, kann die Bildung spezieller Gremien erwogen werden, welche die Aufgaben effektiver wahrnehmen können.

Größere Aufsichtsräte organisieren ihre Tätigkeit in aller Regel in Ausschüssen. Bei den meisten freiwilligen Gremien werden Ausschüsse nicht erforderlich sein, da deren Größe überschaubar ist. Dennoch sind die Aufgaben des Prüfungsausschusses für den Steuerberater von besonderem Interesse. Bei diesen kann und soll er seine Kenntnisse und Fähigkeiten besonders gewinnbringend einsetzen. Deshalb erfolgt eine nähere Betrachtung.

Wird ein Prüfungsausschuss oder ein vergleichbares Gremium gebildet, sollte der Steuerberater explizit nach einer möglichen Mitgliedschaft fragen. Nach der Richtlinie 2006/43/EG⁸ müssen nur Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss einrichten.

Nach § 41 der EU-Prüferrichtlinie bestehen die Aufgaben eines Prüfungsausschusses in⁹

- der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses,
- der Überwachung der Wirksamkeit des Internen Kontrollsystems,
- der Überwachung der gesetzlichen Abschlussprüfung,
- der Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und dabei insbesondere in der Überwachung der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen und
- der Abgabe eines Vorschlags für die Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung.

Mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses wird eine Kompetenz des Steuerberaters angesprochen. Allerdings sollte auch nicht über das Ziel hinausgeschossen werden. Gemäß § 111 Abs. 2 AktG kann der Aufsichtsrat Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie Vermögensgegenstände einsehen und prüfen. Ein direkter Zugriff auf Mitarbeiter des Unternehmens ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Die Betroffenen würden in Loyalitätskonflikte geraten, da ihre direkten Vorgesetzten in der Unternehmensleitung tätig sind. Deshalb ist die Frage der Ansprache einzelner Mitarbeiter grundsätzlich zu klären. Zu vermeiden ist in jedem Fall eine voreilige Kontaktaufnahme. Auch als Mitglied eines freiwilligen Aufsichtsgremiums kann und soll der Steuerberater nicht in die Buchhaltung laufen und sich von den Überrumpelten einzelne Belege vorlegen lassen. Allerdings können detaillierte Auskünfte von der Unternehmensleitung verlangt werden. Möchte diese bspw. einen Mitarbeiter aus dem Rechnungswesen zu den Gesprächen hinzuziehen, ist dies selbstverständlich möglich.

⁸ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 17. 5. 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen.

⁹ Vgl. Warncke, Zusammenarbeit von Interner Revision und Prüfungsausschuss, in: Corporate Governance und Interne Revision, 2008, S. 626.

NEUE BERATUNGSFELDER

Die Überwachung des Internen Kontrollsystems erfolgt in großen Unternehmen tendenziell indirekt über Prüfungen durch die Interne Revision. Eine entsprechende Stelle kann bei mittelgroßen Unternehmen weder vorausgesetzt noch gefordert werden. Die hier oft vorhandene Kontrolllücke darf nicht vernachlässigt werden. Betroffene Unternehmen sind oft zu groß, als dass der Inhaber sämtliche Vorgänge im Einzelnen überblicken kann, aber zu klein, um die Überwachung zu professionalisieren. Hier muss die Unternehmensleitung erklären, wie mittels organisatorischer Vorkehrungen (wie dem Vieraugenprinzip oder der Aufgabenrotation) die Risiken begrenzt und welche Kontrollaufgaben durch die Unternehmensleitung persönlich wahrgenommen werden.

Nicht bei allen Unternehmen, die ein Aufsichtsgremium einrichten, besteht eine gesetzliche Abschlussprüfungspflicht. Wird keine freiwillige Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer vorgenommen, besteht eine wesentliche Kontrolllücke, welche den Beteiligten offensichtlich sein sollte. Das Aufsichtsgremium kann und soll keine „Ersatzprüfung“ vornehmen. Dazu werden sowohl die zeitlichen als auch fachlichen Ressourcen fehlen. Mögliche Absichten der Eigentümer, bspw. die Kosten einer Abschlussprüfung zu sparen, sind konsequent abzulehnen.

Der Abschlussprüfer wird auf Vorschlag des Aufsichtsrates gem. § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG von der Hauptversammlung gewählt. Der Prüfungsinhalt ist in § 317 HGB gesetzlich vorgeschrieben, kann jedoch freiwillig erweitert werden. Festzulegen sind insbesondere Vergütung, Prüfungszeit, Zwischenprüfungen und der Schwerpunkt der Prüfung. Da bei der GmbH und der Personengesellschaft keine Hauptversammlung erfolgen, sollte sich das Aufsichtsgremium explizit das Recht der Bestellung des Abschlussprüfers zugestehen lassen. Diese Aufgabe ist aktiv wahrzunehmen, d. h. nicht die immer wiederkehrende Berufung des gleichen Prüfers, sondern eine gezielte Auswahl auf Basis der bisherigen Erfahrungen. Der Abschlussprüfer muss wissen, dass er dem Aufsichtsgremium berichtet, nicht der Unternehmensleitung. Die Berichterstattung beinhaltet intensive Gespräche mit dem Abschlussprüfer, nicht erst mit Abschluss, sondern schon während der Prüfung. Die Abschlussprüfung wird begleitet, wobei der Steuerberater auf Grund seiner Kenntnisse von Buchhaltung, Bilanzierung und Bewertung mittels entsprechender Fragen Umfang und Qualität der Prüfungsleistungen beurteilen kann. Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschlussprüfer sowie der Prüfungsbericht sind zu analysieren. Besteht ein Prüfungsausschuss, können diese Aufgaben an ihn delegiert werden. Er führt keine zweite Abschlussprüfung durch, sollte aber zu einer eigenen Urteilsbildung gelangen, wobei weniger einzelne Zahlen, als das Gesamtwerk eine Würdigung erfahren sollte. Dabei wird nicht alleine auf die Korrektheit der Daten geachtet, sondern mittels betriebswirtschaftlicher Kennzahlen die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens analysiert.

Der Aufsichtsrat prüft und billigt den Jahresabschluss. Zwar ist dieser Schritt bei freiwilligen Gremien nicht erforderlich, doch sollten sich die Mitglieder des Gremiums dennoch schriftlich gegenüber den Unternehmenseigentümern entsprechend erklären. Dazu würde auch eine Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gehören, welche ansonsten dem Abschlussprüfer gegenüber abgegeben wird.

VII. Entlohnung und zeitlicher Aufwand der Mitglieder des Aufsichtsgremiums

Die obigen Ausführungen haben verdeutlicht, dass eine Aufsichtsrats Tätigkeit nicht „nebenbei“ wahrgenommen werden kann. Aufsichtsräte unterliegen einer hohen zeitlichen Beanspruchung, zumal eine sorgfältige Vor- und Nachbereitung der Sitzungen notwendig ist. Da kurzfristig angesetzte Sitzungen nicht auszuschließen sind, ist eine gewisse berufliche Flexibilität unabdingbar.

Wenn der Anspruch der Unternehmenseigentümer auf eine konstruktive, kritische Aufsichtstätigkeit zielt und nicht auf allgemeine Plaudereien in netter Atmosphäre, muss die qualifizierte Tätigkeit auch entsprechend entlohnt werden. Die oben angeführten Analysen ermöglichen zumindest ansatzweise eine Einschätzung des Arbeitsaufwandes, welche später konkret erfasst werden sollte. Die Multiplikation mit den persönlichen Stundensätzen ermöglicht zumindest überschlägig die Ermittlung der angestrebten Honorierung. Ist der Unternehmensleitung an einer professionellen Aufgabenwahrnehmung gelegen, gilt es diese auch entsprechend zu bezahlen. Je nach Aufgabe innerhalb des Aufsichtsgremiums, der dafür erforderlichen Qualifikation und dem Arbeitsaufwand können durchaus unterschiedliche Honorierungen erfolgen.

Große Unternehmen setzen in zunehmendem Maße auf eine zumindest teilweise variable Vergütung der Aufsichtsräte. Dagegen ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Bei einem Steuerberater darf angenommen werden, dass dieser anhand entsprechender Kennziffern für die Vergangenheit die korrekte Ermittlung ableiten und für die Zukunft prognostizieren kann.

VIII. Rechtliche Prüfung der Vereinbarung

Das vielzitierte Wort von *Hermann Josef Abs*, dass es leichter sei, ein eingeseiftes Schwein am Schwanz festzuhalten, als einen Aufsichtsrat zur Verantwortung zu ziehen, gilt nicht mehr. Ohne hier auf Einzelheiten einzugehen, hat die Haftung zugenommen. Deshalb sollten auch Vereinbarungen für die Mitwirkung in freiwilligen Aufsichtsgremien einer rechtlichen Prüfung unterzogen werden. Ein spezialisierter Rechtsanwalt kann mögliche Fallstricke vor Vertragsunterzeichnung erkennen und die evtl. notwendigen Vertragsänderungen anregen.

Die Mediation soll gestärkt werden

Bundesjustizministerium legt Entwurf eines Mediationsgesetzes vor

RA/FASr Dr. Johannes R. Nebe, LL.M., Fritzlar¹

Streitigkeiten können auf unterschiedlichen Wegen einer Lösung zugeführt werden. Das streitige gerichtliche Verfahren ist sicherlich der bekannteste Weg, die Mediation – eine besondere Form der außergerichtlichen Konfliktbeilegung unter Einbeziehung eines neutralen Vermittlers – einer, der zunehmend an Bedeutung gewinnt.

Mittlerweile bieten neben außergerichtlichen Mediatoren und Zivil- oder Verwaltungsgerichten sogar auch Finanzgerichte Mediation an.² Für Rechtsanwälte und Steuerberater kann die Mediation ebenfalls ein interessantes Tätigkeitsfeld darstellen.³

Gesetzliche Regelungen mit Bezug zur Mediation sind bisher nur sehr vereinzelt zu finden (vgl. z. B. § 2 Abs. 3 Nr. 4 RDG, § 135 Abs. 1 FamFG, § 5a Abs. 3 DRiG, § 34 Abs. 1 RVG, § 7a BORA, § 18 BORA). In Deutschland gibt es bisher – im Gegensatz z. B. zu Österreich – noch kein (einheitliches) Mediationsgesetz. Dies soll sich nun ändern. Das Bundesjustizministerium hat im Juli 2010 einen Referentenentwurf für ein Mediationsgesetz (MediationsG-E) an die Ressorts und im August 2010 an die Bundesländer und die Verbände versandt.⁴

Anlässlich der Umsetzung der Richtlinie 2008/52/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 21. 5. 2008, die zwingende Regelungserfordernisse über bestimmte Aspekte der Mediation in Zivil- und Handels-sachen vorsieht (Europäische Mediationsrichtlinie), soll weit darüber hinaus ein einheitliches Regelungs-werk für die Mediation nicht nur für grenzüberschreitende Fälle, sondern auch für Deutschland geschaffen werden.

Zentrale Gesichtspunkte sollen dabei insbesondere die Begriffsbestimmung der Mediation (§ 1 MediationsG-E), die Beschreibung der Aufgaben des Mediators (§ 2 MediationsG-E), Regelungen zu Offenbarungspflichten und Tätigkeitsbeschränkungen von Mediatoren (§ 3 MediationsG-E), eine Verschwiegenheitspflicht und ein Zeugnisverweigerungsrecht der Mediatoren (§ 4 MediationsG-E, § 383 Abs. 1 Nr. 6 ZPO) und die Förderung der Mediation als außergerichtliche Konfliktlösungsmöglichkeit insgesamt insbesondere durch die Angabe im Rahmen einer Klageschrift, ob eine Mediation vorausgegangen ist (§ 253 Abs. 3 ZPO-E), eine Ausweitung der Möglichkeit von Gerichten, Mediation vorzuschlagen (§ 15 GVG-E, § 278a ZPO-E, § 36a FamFG-E, § 54a ArbGG-E, § 202 SGG-E, § 173 VwGO-E, § 155 FGO-E, § 99 PatG-E, § 82

MarkenG-E) sowie die Erleichterung der Vollstreckbarkeit von Mediationsvereinbarungen (§ 796d ZPO-E) sein.

Eine gesetzliche Reglementierung des Zugangs zur Mediatorentätigkeit oder eine gesetzlich festgelegte Ausbildung soll es weiterhin nicht geben (vgl. z. B. § 3 Abs. 5 und § 5 MediationsG-E). Allerdings sollen im Interesse der Transparenz für die Verbraucher private Zertifizierungssysteme der Kammern und Verbände unterstützt werden. Hier kann auch auf den vom Deutschen Steuerberaterverband im Rahmen seines Fachberater-Konzepts entwickelten „Fachberater für Mediation (DStV e. V.)“ hingewiesen werden.⁵

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, wenn die Möglichkeit der Mediation bundeseinheitlich auf eine gesetzliche Grundlage gestellt wird, sofern sich der Staat dabei auf die Setzung eines möglichst flexiblen Rahmens beschränkt, der den Konfliktparteien und dem Mediator einen weiten Gestaltungsspielraum belässt. Denn die Mediation lebt insbesondere von der Möglichkeit der freien, selbstbestimmten Regelung der Verhältnisse – insbesondere auch des Mediationsverfahrens – durch die Beteiligten. Ein zu enges gesetzliches Korsett wäre den Mediationsprinzipien wahrscheinlich eher abträglich. Daher ist es sinnvoll, wenn der Gesetzgeber dem Versuch widersteht, den Zugang zur Mediatorentätigkeit gesetzlich zu regeln und stattdessen auf freiwillige Zertifizierungssysteme und die freie Auswahl durch den mündigen Bürger setzt.

Es bleibt zu hoffen, dass dieser Ansatz im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nicht aufgeweicht wird. Rechtsanwälte und Steuerberater sollten weiterhin die sich durch die Möglichkeit der Mediation ergebenden Chancen aktiv nutzen.

1 Dr. Johannes R. Nebe, LL.M., ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Zertifizierter Finanzplaner, Mediator und Partner der Dr. Nebe + Hildebrandt WP – StB – RA Partnerschaftsgesellschaft in Fritzlar.

2 Vgl. z. B. FG Bremen und FG Rheinland-Pfalz sowie deren Homepages.

3 Vgl. z. B. Römermann/Schwarz, Beratungsfeld Mediation: Was Steuerberater daraus machen können, Stbg 2009 S. 170.

4 Vgl. Pressemitteilungen des Bundesjustizministeriums vom 19. 7. 2010 und 5. 8. 2010 unter www.bmj.bund.de.

5 Pestke, Die Fachberater-Konzepte des DStV und der BStBK, Neue Spezialisierungen für Steuerberater, 2009 (zur Mediation insbesondere Seiten 23 ff.).

Berufsrecht-Aktuell

Abwerbung von Patienten und Mandanten

BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709.

GG Art. 12 Abs. 1; BGB § 241 Abs. 2, § 626.

In dieser Entscheidung geht es um die Wirksamkeit zweier außerordentlicher, hilfsweise ordentlicher Kündigungen wegen des Abwerbens von Patienten. Die vom BAG getroffenen Feststellungen sind auch für Steuerberater relevant.

Die Beklagte betrieb einen ambulanten Pflegedienst. Die Klägerin war bei ihr als Diplom-Sozialarbeiterin beschäftigt und betreute psychisch kranke Menschen und Suchtkranke in deren Wohnungen. Sie hatte zuletzt einen regelmäßigen Patientenstamm von elf Personen.

Die Klägerin reichte im September 2007 eine „Überlassungsanzeige“ ein. Daraufhin kündigte die Beklagte das Arbeitsverhältnis mit Schreiben vom 20. 9. 2007 fristlos, hilfsweise fristgemäß wegen „bestehender Differenzen“ und „mangelnder Fähigkeit“ der Klägerin, sich in bestehende Strukturen einzufinden. Die Klägerin erhob Kündigungsschutzklage.

Am Tag darauf kündigten sieben von der Klägerin betreute Patienten ihren mit der Beklagten bestehenden Betreuungsvertrag fristlos. Die von den Patienten handschriftlich verfassten Kündigungsschreiben hatte die Klägerin zur Post gegeben. Am gleichen Tag erhielt sie von einem Konkurrenzunternehmen der Beklagten, der Firma „S“, per E-Mail eine Einstellungszusage, in der von einer „Übernahme“ namentlich genannter Patienten der Klägerin die Rede war.

Mit Schreiben ihres Prozessbevollmächtigten vom 24. 9. 2007 forderte die Beklagte die Klägerin auf, den Kontakt zu ihren Patienten und deren Betreuern sofort einzustellen sowie das Abwerben von Klienten zu unterlassen.

Nachdem die Beklagte die Kündigung vom 20. 9. 2007 mit Zustimmung der Klägerin zurückgezogen hatte, nahm diese ihre Kündigungsschutzklage zurück.

Am 19. 10. 2007 wurde die Beklagte darüber informiert, dass eine von der Klägerin betreute Patientin zur Firma „S“ gewechselt sei. Die rechtliche Betreuerin dieser Patientin übermittelte der Beklagten eine von der Klägerin verfasste E-Mail vom 24. 9. 2007, in der diese sich dafür entschuldigt hatte, den Wechsel zur Firma „S“ ohne vorherige Rücksprache mit ihr – der Betreuerin – durchgeführt zu haben. Der E-Mail war ein Betreuungsvertrag der Firma „S“ beigelegt.

Mit Schreiben vom 24. 10. 2007 kündigte die Beklagte das Arbeitsverhältnis der Parteien außerordentlich, hilfsweise ordentlich zum 30. 11. 2007.

Am 31. 10. 2007 erhielt die Beklagte Kenntnis von einer weiteren E-Mail der Klägerin, die diese an die Betreuerin gerichtet hatte. Darin teilte sie mit, dass eine Beschäftigung bei der Firma „S“ nicht zustande gekommen sei, sie einen Antrag auf Zulassung als Leistungsanbieter für ambulantes betreutes Wohnen gestellt habe und sie ihre (ehemaligen) Patienten bei der Regelung ihres Alltags weiterhin – unentgeltlich – unterstützen werde. Die Beklagte kündigte daraufhin das Arbeitsverhältnis mit Schreiben vom 2. 11. 2007 erneut fristlos, hilfsweise ordentlich zum 30. 11. 2007.

Die Klägerin hat sich mit ihrer Kündigungsschutzklage gegen beide Kündigungen gewandt und die Auffassung vertreten, ein Grund zur Kündigung des Arbeitsverhältnisses liege nicht vor. Sie habe weder eine Konkurrenztaetigkeit ausgeübt oder vorbereitet noch aktiv Patienten abgeworben. Sie habe auch die Kündigungen der Betreuungsverträge durch ihre Patienten nicht forciert; diese hätten aus Unzufriedenheit und wegen des ständigen Wechsels der Bezugspersonen aus eigenem Entschluss gekündigt. Sie sei lediglich gebeten worden, die Kündigungsschreiben zur Post zu bringen. Mit der Firma „S“ habe sie zusammengearbeitet, um einen Verzugsschaden im Interesse der Beklagten gering zu halten.

Die Klägerin hat beantragt, festzustellen, dass das Arbeitsverhältnis der Parteien weder durch die Kündigung vom 24. 10. 2007 noch durch die Kündigung vom 2. 11. 2007 beendet worden ist.

Die Beklagte hat die Abweisung der Klage beantragt.

Das AG hat die Klage abgewiesen. Auf die Berufung der Klägerin hat das LAG festgestellt, dass das Arbeitsverhältnis zwar nicht durch die außerordentlichen Kündigungen aufgelöst worden ist, wohl aber durch die hilfsweise erklärten ordentlichen Kündigungen. Dagegen wurde Revision eingelegt, der allerdings kein Erfolg beschieden war.

Zu Recht, so begründet dies das BAG, habe das LAG angenommen, dass die außerordentlichen fristlosen Kündigungen rechtsunwirksam seien, das Arbeitsverhältnis der Parteien aber durch die hilfsweise erklärte ordentliche Kündigung beendet worden sei.

Hierzu führte das BAG aus:

Ein Arbeitnehmer verletze seine Pflicht zur Rücksichtnahme auf die Interessen des Arbeitgebers aus § 241 Abs. 2 BGB erheblich, wenn er während des bestehenden Arbeitsverhältnisses eine Konkurrenztaetigkeit ausübt.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Während des rechtlichen Bestehens eines Arbeitsverhältnisses sei einem Arbeitnehmer grundsätzlich jede Konkurrenz­­tätigkeit zum Nachteil seines Arbeitgebers untersagt.¹ Die für Handlungsgehilfen geltende Regelung des § 60 Abs. 1 HGB konkretisiere einen allgemeinen Rechtsgedanken. Der Arbeitgeber solle vor Wettbewerbshandlungen seines Arbeitnehmers geschützt werden. Der Arbeitnehmer dürfe im Marktbereich seines Arbeitgebers Dienste und Leistungen nicht Dritten anbieten. Dem Arbeitgeber solle dieser Bereich uneingeschränkt und ohne die Gefahr einer nachteiligen Beeinflussung durch den Arbeitnehmer offenstehen.²

Dem Arbeitnehmer sei auf Grund des Wettbewerbsverbots nicht nur eine Konkurrenz­­tätigkeit im eigenen Namen und Interesse untersagt. Ihm sei ebenso wenig gestattet, einen Wettbewerber des Arbeitgebers zu unterstützen.³

Allerdings dürfe er, wenn ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot nach § 74 HGB nicht vereinbart ist, schon vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses für die Zeit nach seinem Ausscheiden die Gründung eines eigenen Unternehmens oder den Wechsel zu einem Konkurrenz­­unternehmen vorbereiten.⁴

Verboten sei lediglich die Aufnahme einer werbenden Tätigkeit, z. B. durch Vermittlung von Konkurrenz­­geschäften oder aktives Abwerben von Kunden. Bloße Vorbereitungshandlungen, die in die Interessen des Arbeitgebers nicht unmittelbar eingreifen, erfüllten diese Voraussetzungen nicht.⁵

Das vertragliche Wettbewerbsverbot gelte während der gesamten rechtlichen Dauer des Arbeitsverhältnisses. Deshalb dürfe ein Arbeitnehmer grundsätzlich auch nach Ausspruch einer von ihm gerichtlich angegriffenen außerordentlichen Kündigung des Arbeitgebers keine Konkurrenz­­tätigkeit ausgeübt haben, wenn die Kündigung sich später als unwirksam herausstellt. Er sei i. d. R. auch während des Kündigungsschutzprozesses an das vertragliche Wettbewerbsverbot gebunden.⁶ Dies gelte unabhängig davon, ob eine Karenzentschädigung angeboten⁷ oder er vorläufig weiterbeschäftigt wird.⁸

Ob das Wettbewerbsverbot im gekündigten Arbeitsverhältnis in jeder Hinsicht gleich weit reicht wie in einem ungekündigten Arbeitsverhältnis, brauche im Streitfall nicht entschieden zu werden. Das LAG habe zu Recht angenommen, dass die Klägerin jedenfalls durch die Weitergabe der persönlichen Daten von Patienten an die Firma „S“ ihre Vertragspflichten schuldhaft verletzt hat (§ 241 Abs. 2 BGB). Auf diese Weise habe sie nicht lediglich ihre Arbeitskraft verwertet, sondern die berechtigten wirtschaftlichen Interessen der Beklagten unmittelbar gefährdet. Es sei auch zu befürchten gewesen, dass die Patienten dauerhaft zu dem (vermeintlich) neuen Arbeitgeber der Klägerin und somit zu einem Konkurrenz­­unternehmen wechseln würden.

Dieses Verhalten der Klägerin sei nicht wegen § 615 Satz 2 BGB gerechtfertigt. Im Unterlassen vertragswidriger Konkurrenz­­tätigkeit liege kein böswilliges Unterlassen anderweitigen Erwerbs. Die Klägerin sei deshalb nicht etwa gehalten gewesen, das Angebot der Firma „S“ anzunehmen, insbesondere nicht, dieser Patientendaten zur Verfügung zu stellen.

Dennoch habe das LAG annehmen dürfen, dass der Beklagten unter Berücksichtigung der beiderseitigen Interessen eine Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses zumindest bis zum Ablauf der Kündigungsfrist zuzumuten war. Das gelte auch für die weitere Kündigung vom 2. 11. 2007.

Soweit die Beklagte diese ergänzend darauf gestützt habe, dass die Klägerin beim Landschaftsverband einen Antrag auf Zulassung als „Leistungsanbieter im ambulant betreuten Wohnen“ gestellt und damit eine konkurrierende Selbständigkeit geplant habe, liege allerdings kein wichtiger Grund i. S. v. § 626 Abs. 1 BGB vor. Zu Recht habe das LAG darin noch keine unzulässige Konkurrenz­­tätigkeit, sondern lediglich eine zulässige Vorbereitungshandlung gesehen.

Das Arbeitsverhältnis der Parteien sei durch die hilfsweise erklärte ordentliche Kündigung der Beklagten vom 24. 10. 2007 mit Ablauf der gesetzlichen Kündigungsfrist am 30. 11. 2007 rechtswirksam beendet worden. Die Kündigung sei durch Gründe im Verhalten der Klägerin i. S. d. § 1 Abs. 2 KSchG bedingt.

Die Klägerin habe durch die Übermittlung der Daten der von ihr betreuten Patienten an ein Konkurrenz­­unternehmen ihre sich aus § 241 Abs. 2 BGB ergebende Pflicht zur Rücksichtnahme auf die Belange der Beklagten verletzt. Vor dem Ausspruch der Kündigung habe es keiner vorherigen Abmahnung bedurft. Der Klägerin sei die Rechtswidrigkeit ihres Handelns ohne Weiteres erkennbar gewesen. Selbst mit einer erstmaligen Hinnahe ihres Verhaltens durch die Beklagte habe sie nicht rechnen dürfen.

1 St. Rspr., BAG vom 26. 6. 2008, 2 AZR 190/07, AP BGB § 626 Nr. 213 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 21 Rz. 15, m. w. N.

2 BAG vom 21. 11. 1996, 2 AZR 852/95, EzA BGB § 626 n. F. Nr. 162, Rz. 20; vom 26. 1. 1995, 2 AZR 355/94, EzA BGB § 626 n. F. Nr. 155, Rz. 21.

3 BAG vom 21. 11. 1996, 2 AZR 852/95, EzA BGB § 626 n. F. Nr. 162, Rz. 20; vom 16. 1. 1975, 3 AZR 72/74, AP HGB § 60 Nr. 8.

4 BAG vom 26. 6. 2008, 2 AZR 190/07, AP BGB § 626 Nr. 213 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 21 Rz. 15, m. w. N.

5 BAG vom 26. 6. 2008, 2 AZR 190/07, AP BGB § 626 Nr. 213 = EzA BGB 2002 § 626 Nr. 21 Rz. 15, m. w. N.

6 BAG vom 25. 4. 1991, 2 AZR 624/90, AP BGB § 626 Nr. 104 = EzA BGB § 626 n. F. Nr. 140.

7 A. A. LAG Köln vom 4. 7. 1995, 9 Sa 484/95, AP HGB § 75 Nr. 9 – zu II der Gründe; Dörner in Ascheid/Preis/Schmidt, Kündigungsrecht, 3. Aufl. 2007, § 1 KSchG Rz. 325.

8 A. A. Henssler in MünchKomm/BGB, Bd. 4, 5. Aufl. 2009, § 626 BGB Rz. 124.

Anmerkung:**1. Allgemeines**

Das Abwerben von Kunden oder Patienten führt häufig zu rechtlichen Auseinandersetzungen. Das zeigt auch die vorliegende Entscheidung des BAG.

Dementsprechend bildet auch bei Steuerberatern das Abwerben von Mandanten einen häufigen Streitpunkt. Entsprechende Auseinandersetzungen werden ausgetragen

- auf dem Gebiet des Wettbewerbsrechts (Unterlassungsansprüche, Auskunfts- und Schadenersatzklagen),
- auf dem Gebiet des Berufsrechts (Verhängung von Sanktionen),
- auf dem Gebiet des Arbeitsrechts (Kündigung von Mitarbeitern und Schadenersatzansprüche) sowie
- auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts (Schadenersatzansprüche gegen Geschäftsführer von Steuerberatungs-GmbHs).

Es ist nicht zu verkennen, dass der Mandantenstamm zumeist einen erheblichen, oft den einzigen wirtschaftlich relevanten Wert einer Steuerberaterkanzlei darstellt. Er ist jedoch kein geschütztes Rechtsgut im Sinne eines subjektiven Rechts auf Bestandsschutz.⁹ Das Abwerben von Kunden gehört vielmehr zum Wesen des freien Wettbewerbs, und zwar auch dann, wenn es zielbewusst und systematisch, also planmäßig geschieht¹⁰ und die Mandanten noch vertraglich an einen Mitbewerber gebunden sind.¹¹

Deshalb ist das Abwerben von Mandanten grundsätzlich nur dort zu beanstanden, wo es in unlauterer Weise geschieht. Grundsätzlich anderer Auffassung war noch das LG Essen vom 10. 6. 2002,¹² das der Meinung war, dass ein Steuerberater weder selbst noch mithilfe eines übergewechselten Steuerfachgehilfen Mandanten von dessen früherem Arbeitgeber abwerben darf.

Unlauter wird das Einbrechen in fremde Vertragsbeziehungen erst durch das Hinzutreten besonderer Umstände.¹³

Dies kann der Fall sein, wenn

- wechselbereite Arbeitnehmer, die in einem ungekündigten Arbeitsverhältnis stehen, Mandanten abwerben,
- während des Auslaufens eines gekündigten Arbeitsverhältnisses Mandanten abgeworben werden oder
- nach dem Ende eines Arbeitsverhältnisses in unlauterer Weise Mandanten abgeworben werden.

2. Verfassungsrechtliche Aspekte

Das Berufsrecht der Steuerberater enthält verschiedene Regelungen, mit denen einem Abwerben von Mandanten entgegengewirkt werden soll.

§ 32 Abs. 2 Satz 1 BOSTb:

Jede Maßnahme, die darauf gerichtet ist, einen anderen Steuerberater aus einem Auftrag zu verdrängen, ist berufswidrig.

§ 32 Abs. 2 Satz 2 BOSTb:

Die Annahme von Aufträgen aus der Praxis eines anderen Steuerberaters ist unzulässig, wenn diese dem Steuerberater durch derzeitige oder frühere Angestellte oder freiberufliche Mitarbeiter des anderen Steuerberaters zielgerichtet zugeführt werden.

§ 32 Abs. 2 Satz 3 BOSTb:

Entsprechendes gilt für die Zuführung durch Praxisvertreter oder Praxistrehänder.

§ 33 Abs. 1 und 2 BOSTb:

Ausscheiden aus einer Gesellschaft und Beendigung anderer Vertragsverhältnisse

(1) Steuerberater, die aus einer Steuerberatungsgesellschaft, aus einer Bürogemeinschaft, einem freien Mitarbeiterverhältnis oder einem Anstellungsverhältnis ausscheiden, haben alles zu unterlassen, was darauf gerichtet ist, ihre früheren Vertragspartner aus einem Auftrag zu verdrängen.

(2) Entsprechendes gilt für ehemalige Mitarbeiter, die nach Bestellung zum Steuerberater den Beruf selbstständig oder im Anstellungsverhältnis nach § 58 StBerG ausüben.

Diese Vorschriften sind allerdings – darin besteht heute Einigkeit – differenziert zu betrachten. *Gehre/Koslowski*¹⁴ weisen z. B. darauf hin, dass der Wechsel eines Mandanten zu einem anderen Steuerberater ein normaler Vorgang ist, der nicht von vorneherein den Verdacht nahe legt, der übernehmende Steuerberater habe sich berufswidrig verhalten. Dies gelte auch, wenn der übernehmende Steuerberater der neue Arbeitgeber eines ehemaligen Mitarbeiters ist. Die Aussage in § 32 Abs. 2 Satz 2 BOSTb sei deshalb zu weitgehend und werde durch die §§ 57 Abs. 1, 86 Abs. 4

9 BGH vom 8. 11. 2001, I ZR 124/99, GRUR 2002 S. 548, 549 – Mietwagenkostenersatz.
 10 BGH vom 27. 2. 1986, I ZR 210/83, GRUR 1986 S. 547, 548 – Handzettelwerbung; vom 8. 11. 2001, I ZR 124/99, GRUR 2002 S. 548, 549 – Mietwagenkostenersatz.
 11 BGH vom 8. 11. 2001, I ZR 124/99, GRUR 2002 S. 548, 549 – Mietwagenkostenersatz.
 12 LG Essen vom 10. 6. 2002, 16 O 84/02, INF 2002 S. III.
 13 BGH vom 27. 2. 1986, I ZR 210/83, GRUR 1986 S. 547, 548 – Handzettelwerbung; vom 8. 11. 2001, I ZR 124/99, GRUR 2002 S. 548, 549 – Mietwagenkostenersatz.
 14 *Gehre/Koslowski*, 6. Aufl. 2009, § 57 StBerG Rz. 86.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Nr. 5 BOSTb nicht gedeckt. Die Verpflichtung zur Kollegialität ergebe sich aus der Pflicht, das Ansehen des Berufs zu wahren; sie bezwecke nicht den Schutz etablierter Praxen vor Konkurrenz.

Ein ehemaliger Mitarbeiter, der eine eigene Praxis gründet, dürfe grundsätzlich Mandate aus der Praxis seines früheren Arbeitgebers übernehmen,¹⁵ es sei denn, dass eine wirksame Wettbewerbsbeschränkung vereinbart worden ist.¹⁶ Auch hier sei die Aussage in § 33 Abs. 1 und Abs. 2 BOSTb zu weit.

Unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten bestünden Bedenken, wenn die BOSTb durch eine überzogene Kollegialitätspflicht die Praxen älterer Berufsangehöriger vor der Konkurrenz von Berufsanfängern schützen will (vgl. §§ 32 Abs. 2, 33 Abs. 1 und Abs. 2 BOSTb).

Daraus folgt:

- Wenn § 32 Abs. 2 Satz 1 BOSTb jede Maßnahme als berufswidrig bezeichnet, die darauf gerichtet ist, einen anderen Steuerberater aus seinem Auftrag zu verdrängen, so muss dies aus verfassungsrechtlichen Gründen auf Fälle unlauteren Verdrängens reduziert werden.¹⁷
- Wenn § 32 Abs. 2 Satz 2 BOSTb bestimmt, dass die Annahme von Aufträgen aus der Praxis eines anderen Steuerberaters stets unzulässig ist, wenn diese dem Steuerberater durch derzeitige oder frühere Angestellte oder freiberufliche Mitarbeiter des anderen Steuerberaters zielgerichtet zugeführt werden, so stimmt dies ebenfalls nicht mit der herrschenden Rspr. überein.¹⁸
- Wenn § 32 Abs. 2 Satz 3 BOSTb den Satz 2 dieses Absatzes auch auf Praxisvertreter oder Praxistrehänder erstreckt, so gelten die gleichen Einschränkungen.
- Wenn § 33 Abs. 1 BOSTb bestimmt, dass Steuerberater, die aus einer Steuerberatungsgesellschaft, aus einer Bürogemeinschaft, einem freien Mitarbeiterverhältnis oder einem Anstellungsverhältnis ausscheiden, alles zu unterlassen haben, was darauf gerichtet ist, ihre früheren Vertragspartner aus einem Auftrag zu verdrängen, so gilt auch hier, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen dies auf Fälle unlauteren Verdrängens reduziert werden muss.¹⁹

Danach ergibt sich ein zeitlich abgestufter Pflichtenkanon, den das BAG mit der hier zu besprechenden Entscheidung untermauert hat.

3. Zeitlich abgestufte Pflichten

a) Ungekündigtes Arbeitsverhältnis

Während eines bestehenden Anstellungsverhältnisses (das Gleiche gilt grundsätzlich für freie Mitarbeiter,

Geschäftsführer und Mitgesellschafter) ist die Abwerbung **unzulässig**, unabhängig davon, ob ein Wettbewerbsverbot besteht oder nicht (Ausfluss der Treuepflicht gegenüber dem Arbeitgeber).²⁰

Auch eine Konkurrenzfähigkeit während des bestehenden Arbeitsverhältnisses ist dem Arbeitnehmer verboten, wie das BAG in der vorliegenden Entscheidung²¹ feststellt. Nur bloße interne Vorbereitungshandlungen, die nicht unmittelbar in die Interessen des Arbeitgebers eingreifen, sind erlaubt.²²

b) Gekündigtes, aber noch andauerndes Arbeitsverhältnis

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch während des Auslaufens eines Arbeitsverhältnisses, z. B. eines gekündigten Arbeitsverhältnisses.²³ Ob der Angestellte bereits von der Pflicht zur Arbeitsleistung freigestellt ist, ist dabei unerheblich.²⁴ Das Verbot gilt auch unabhängig davon, ob ihm eine Karenzentschädigung angeboten wurde oder nicht.²⁵

Unzulässig ist in dieser Phase jede Wettbewerbstätigkeit, auch wenn keine Vertragsabschlüsse erfolgen, z. B. vorbereitende Gespräche mit Mandanten für eine spätere eigene Geschäftstätigkeit.²⁶ Davon ausgenommen sind wieder nur Vorbereitungshandlungen, die den Mandanten verborgen bleiben und deshalb die Interessen des Arbeitgebers nicht berühren (Suchen nach geeigneten Geschäftsräumen etc.).²⁷

c) Abgelaufenes Arbeitsverhältnis

Nach dem Ausscheiden aus einem Anstellungsverhältnis ist das Abwerben **grundsätzlich zulässig**, z. B. ein Anschreiben des ehemaligen Angestellten an Mandan-

15 OLG Celle vom 28. 10. 1970, I StO 2/70, DStR 1972 S. 188.

16 *Gehre/Koslowski*, 6. Aufl. 2009, § 57 StBerG Rz. 86 i. V. m. § 58 StBerG Rz. 5–8.

17 OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002, 2 Ws 184–185/02, Stbg 2003 S. 583.

18 Vgl. *Gehre/Koslowski*, 6. Aufl. 2009, § 57 StBerG Rz. 86.

19 OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002, 2 Ws 184–185/02, Stbg 2003 S. 583;

OLG Celle vom 28. 10. 1970, I StO 2/70, DStR 1972 S. 188.

20 BGH vom 22. 4. 2004, I ZR 303/01, NJW 2004 S. 2385, 2386; Sächsisches LAG vom 23. 1. 2001, 1 Sa 570/00, GI 2002 S. 18 ff.; *Gahle*, Schutz vor Mandantenabwerbung durch ehemalige Mitarbeiter?, Kanzleiführung professionell 7/2008 S. 114.

21 Vorliegende Entscheidung BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709, Rz. 21.

22 Vorliegende Entscheidung BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709, Rz. 23.

23 BGH vom 22. 4. 2004, I ZR 303/01, NJW 2004 S. 2385, 2386; BAG vom 25. 4. 1991, 2 AZR 624/90, DB 1992 S. 479; LAG Rheinland-Pfalz vom 4. 11. 2009, 7 Sa 271/09, juris; LG Düsseldorf vom 4. 7. 1984, 45 StL 17/83, SbE Nr. 362, zit. bei *Maxl* in Kuhls u. a., 2. Aufl. 2004, § 57a StBerG Rz. 61.

24 AG Schwerin vom 16. 5. 2001, 6 Ca 3731/00, AnwBl 2002 S. 56 – angestellter RA.

25 Vorliegende Entscheidung BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709, Rz. 23; a. A. insoweit LAG Köln vom 4. 7. 1995, 9 Sa 484/95, MDR 1996 S. 78, zu II.

26 BAG vom 23. 5. 1985, 2 AZR 268/84, juris; Sächsisches LAG vom 23. 1. 2001, 1 Sa 570/00, GI 2002 S. 18 ff.

27 Vgl. unten unter 10. Vorbereitungshandlungen m. w. N.

ten seines früheren Arbeitgebers, um sie zu einem Beraterwechsel zu bewegen,²⁸ **es sei denn**,

- es steht ein wirksames Wettbewerbsverbot entgegen²⁹ oder
- besondere Umstände lassen die Abwerbung unlauter erscheinen (Diffamierung des bisherigen Arbeitgebers; unbefugtes Benutzen oder Mitnehmen von Mandantenunterlagen, z. B. Adressdaten, Mandantenakten).³⁰

Das OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002³¹ erklärte hierzu: „Wenn in den §§ 32 Abs. 2 S. 1 und 33 Abs. 1 BOSTB jede Maßnahme, die darauf gerichtet ist, einen anderen Steuerberater aus dem Auftrag zu verdrängen, für berufswidrig erklärt wird, kann dies mit Blick auf die durch **Art. 12 GG** geschützte Berufsausübungsfreiheit verfassungskonform nur so ausgelegt werden, dass das Abwerben durch unlautere Methoden geschieht. Grundsätzlich ist es zulässig, dass ein ausscheidender Mitarbeiter Mandanten seines früheren Arbeitgebers „mitnimmt“. Im freien Wettbewerb hat niemand Anspruch auf Erhaltung seines Mandantenstammes. Erst durch Hinzutreten besonderer Umstände – etwa Diffamierung des früheren Steuerberaters oder unbefugte Mitnahme der Mandantendaten – ist die Grenze zur berufswidrigen Abwerbung überschritten.“

Solche Schreiben sind nach h. M. selbst dann zulässig, wenn der bisherige Arbeitgeber verstorben ist.³²

4. Weitere besondere, die Unlauterkeit begründende Umstände

Außer in den Fällen der Diffamierung oder der unbefugten Mitnahme von Mandantenunterlagen (siehe oben 3. c) kann eine Unlauterkeit auch in folgenden Fällen in Betracht kommen (§ 4 Nr. 10 UWb – Gezielte Behinderung):

- übertriebenes Anlocken
- Verleitung zum Vertragsbruch
- Herabsetzung des Mitbewerbers beim Mandanten
- irreführende Angaben
- Druckausübung und Überrumpelung
- Ausnutzung fremder Geschäftsgeheimnisse und
- Abwerbung von Kunden mit Hilfe früherer Beschäftigter des Mitbewerbers

Dazu im Folgenden mehr:

a) Übertriebenes Anlocken

Wird dem Mandanten ein günstiges Angebot unterbreitet, um ihn zu einem Wechsel zu veranlassen, so ist die damit verbundene Anlockwirkung grundsätzlich nicht unlauter, sondern wettbewerbskonform.

Die Grenze zur Unlauterkeit des Anlockens wird erst überschritten, wenn das Angebot so gestaltet ist, dass rationale Gesichtspunkte keine Rolle mehr spielen.³³

Hier könnte an Angebote zu kostenloser Leistungserbringung oder an Angebote weit unter Selbstkosten (Dumping) zu denken sein.³⁴ Nach der Entscheidung verstößt ein Steuerberater, der mehrmals telefonisch wie schriftlich versucht, Mandanten dadurch abzuwerben, dass er verspricht, Buchführungsarbeiten preiswerter als der bisherige Steuerberater zu erbringen und Beratungsleistungen kostenlos durchzuführen, gegen § 57 Abs. 1 StBerG und § 32 Abs. 2 BOSTB, handelt also berufswidrig.

b) Verleitung zum Vertragsbruch

Unlauter kann das Verleiten eines fremden Mandanten zum vorzeitigen Abbruch der Mandatsbeziehung zu dem alten Steuerberater sein.

Die Beeinflussung des Mandanten dahin, dass er einen bestehenden Vertrag bricht, ist deshalb unlauter, weil der Mandant sich Schadenersatzansprüchen seines Vertragspartners aussetzt, deren Ausmaß er möglicherweise nicht abschätzen kann.³⁵ Dies gilt für Verbraucher und Unternehmer gleichermaßen.

„Verleiten“ setzt ein bewusstes Hinwirken auf den Vertragsbruch voraus.³⁶ Das bloße Ausnutzen eines fremden Vertragsbruchs ist dagegen nicht ohne Weiteres unlauter.

Unlauter wäre es auch, einen Mitarbeiter des Mitbewerbers zum Bruch des Arbeitsvertrages zu verleiten und ihn etwa zu animieren, Mandantendaten zu entwenden oder während des bestehenden Arbeitsverhältnisses Mandanten an den neuen Berater zu „vermitteln“.

Kein Verleiten zum Vertragsbruch liegt vor, wenn ein Mandant dazu bewogen wird, einen Vertrag unter Beachtung der Kündigungsfristen aufzulösen.³⁷

28 LAG Köln vom 14. 4. 2008, 5 Sa 413/08, DStZ 2009 S. 346; OLG Celle vom 28. 10. 1970, I StO 2/70, DStR 1972 S. 188.

29 *Maxl* in Kuhls u. a., 2. Aufl. 2004, § 57a StBerG Rz. 61.

30 OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002, 2 Ws 184/02, Stbg 2003 S. 583.

31 OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002, 2 Ws 184/02, Stbg 2003 S. 583, 585.

32 *Maxl* in Kuhls u. a., 2. Aufl. 2004, § 57a StBerG Rz. 61, unter Hinweis auf OLG Düsseldorf vom 26. 9. 2002, 2 Ws 184/02, Stbg 2003 S. 583, 585; a. A. LG Essen vom 10. 6. 2002, 16 O 84/02, INF 2002 S. III.

33 *Köhler* in Baumbach/Hefermehl, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb: UWG, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.35 (jetzt *Köhler/Bornkamm*, UWG, 28. Aufl. 2010).

34 LG Düsseldorf vom 28. 6. 2002, 45 StL 17/01, n. v.

35 *Köhler* in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.36.

36 *Köhler* in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.36.

37 BGH vom 22. 4. 2004, I ZR 303/01, NJW 2004 S. 2385; OLG Brandenburg vom 13. 9. 2005, 6 U 158/04, Wettbewerb in Recht und Praxis (WRP) 2006 S. 1262.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

c) Herabsetzung des Mitbewerbers beim Mandanten
Siehe zur Diffamierung bereits oben unter 3. c).

d) Irreführende Angaben

Unzulässig ist es, wenn Mandanten durch irreführende Angaben über den Mitbewerber oder dessen Angebot oder über die eigene Praxis und das eigene Angebot abgeworben werden.³⁸

Wettbewerbswidrig ist auch die Bestätigung der Übernahme eines Mandats, das an einen aus der Patentanwaltssozietät bereits ausgeschiedenen Partner adressiert ist, durch die alte Patentanwaltskanzlei, wenn die Mandatsunterlagen versehentlich an die alte Kanzlei anschrift zugestellt wurden, und zwar selbst dann, wenn die alte Kanzlei berechtigt ist, weiterhin unter Verwendung des Namens des ausgeschiedenen Sozius aufzutreten.³⁹

e) Druckausübung und Überrumpelung

Überrumpelung kann z. B. angenommen werden, wenn ein Verbraucher unangemeldet in seiner Privatwohnung oder am Arbeitsplatz aufgesucht und dort zum Wechsel des Vertragspartners veranlasst wird.⁴⁰

f) Ausnutzung fremder Geschäftsgeheimnisse

Siehe zu dieser Fallgruppe bereits oben unter 3. c).

Unlauter ist es, Mandanten unter Verwendung unlauter beschaffter Mandantenlisten abzuwerben.⁴¹

Ein angestellter Rechtsanwalt ist nicht berechtigt, anlässlich der Bearbeitung seiner Akten durch eigene Notizen eigenmächtig eine Adressenliste der von ihm betreuten Mandanten anzufertigen; allerdings hat er gegen seinen Arbeitgeber einen Anspruch darauf, eine Adressenliste zur Verfügung gestellt zu bekommen, um seine Rechte und Pflichten aus § 32 BORA wahrnehmen zu können (Beendigung der beruflichen Zusammenarbeit). Entsprechendes gilt für Steuerberater im Hinblick auf § 33 Abs. 3 BOSTB.

g) Abwerbung von Kunden mit Hilfe früherer Beschäftigter des Mitbewerbers

Es ist grundsätzlich nicht unlauter, wenn ein ehemaliger Beschäftigter versucht, Kunden seines früheren Arbeitgebers abzuwerben.⁴²

In einem vom OLG Sachsen-Anhalt entschiedenen Fall⁴³ ging es darum, dass eine bei einer Steuerberatungsgesellschaft beschäftigte Büroleiterin noch während des bestehenden Arbeitsverhältnisses Mandanten ihres Arbeitgebers animierte, zu ihrem Sohn, der ebenfalls Steuerberater war, zu wechseln und dass sich der Sohn mit einem Rundschreiben an die Mandanten der Steuerberatungsgesellschaft wandte, in welchem er ankündigte, dass seine Mutter bald in seiner Praxis tätig sein werde.

Der Fall gab dem OLG Sachsen-Anhalt Gelegenheit für folgende Klarstellungen:

Rundschreiben eines Steuerberaters an Nichtmandanten unter Nennung künftiger eigener Mitarbeiter, die derzeit noch in bereits gekündigter Stellung bei einem Mitbewerber beschäftigt sind, sind nicht wettbewerbswidrig i. S. v. § 4 Nr. 11 UWG, wenn sie sich in dem durch §§ 57, 57a StBerG normierten Rahmen halten.

Grundsätzlich nicht wettbewerbswidrig ist insbesondere die Nennung der Namen von Mitarbeitern in einem Werbeschreiben, auch wenn die Kunden sie als frühere Mitarbeiter des Mitbewerbers erkennen können.⁴⁴

Es ist auch grundsätzlich nicht unlauter, wenn ein ehemaliger Beschäftigter versucht, Kunden seines früheren Arbeitgebers abzuwerben.⁴⁵ Dies gilt selbst dann, wenn er dabei planmäßig und zielbewusst vorgeht.

Es sei grundsätzlich sogar hinzunehmen, wenn ein Angestellter unmittelbar nach seinem Ausscheiden den gesamten Kundenkreis seines früheren Dienstherrn an sich zieht, mag dadurch auch der Betrieb des früheren Arbeitgebers zum Erliegen kommen.⁴⁶ Entgegen dem OLG Sachsen-Anhalt⁴⁷ und Köhler⁴⁸ kann dies allerdings nicht schon für Handlungen des Angestellten gelten, die dieser während seines alten Arbeitsverhältnisses vornimmt (siehe oben 3. a) und b) sowie das BAG in der vorliegenden Entscheidung⁴⁹).

Werden für die Auswahl von Adressaten einer derartigen Werbung durch den Mitarbeiter ihm bekannte Adressdaten verwendet, die nicht jedermann zugänglich sind und der Schweigepflicht unterliegen, so könne dies eine schwerwiegende Pflichtverletzung darstellen. Gleichwohl regelt die Schweigepflicht aber eindeutig nicht im Interesse der Marktteilnehmer das Marktverhalten (§ 4 Nr. 11 UWG), sondern entfalte nur eine Schutzwirkung zu Gunsten der Mandanten

38 Köhler in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.38.

39 OLG München vom 20. 10. 1994, 29 U 1509/94, OLG Report München 1995 S. 119 f.

40 Köhler in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.40.

41 Vgl. BGH vom 22. 4. 2004, I ZR 303/01, NJW 2004 S. 2385, 2386; vom 20. 4. 2006, I ZR 146/03, NJW 2006 S. 3424.

42 OLG Hamm vom 12. 1. 1989, 4 U 77/88, BB 1989 S. 1221.

43 OLG Sachsen-Anhalt vom 8. 11. 2007, 1 U 12/07, DStR 2008 S. 1355, 1356, mit zustimmender Anm. von Wolf.

44 Vgl. BGH vom 11. 2. 1988, I ZR 24/86, GRUR 1988 S. 545, 546.

45 Vgl. OLG Hamm vom 12. 1. 1989, 4 U 77/88, BB 1989 S. 1221; OLG Brandenburg vom 13. 9. 2005, 6 U 158/04, WRP 2006 S. 1262 – Leiter der Beratungsstelle eines Lohnsteuerhilfevereins; OLG Düsseldorf vom 21. 10. 2003, 20 U 139/02, Stbg 2005 S. 178 – Mitnahme von Mandanten eines Steuerberaters.

46 Hinweis auf Köhler in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.44.

47 OLG Sachsen-Anhalt vom 8. 11. 2007, 1 U 12/07, DStR 2008 S. 1355, 1356, mit zustimmender Anm. von Wolf.

48 Köhler in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.44.

49 BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709, Rz. 23, 24.

und ihrer Interessen.⁵⁰ Für die Einhaltung von Treuepflichten zu sorgen, sei nicht Aufgabe des Wettbewerbsrechts,⁵¹ sondern des Vertragsrechts.⁵²

Ein Unterlassungsanspruch nach § 8 Abs. 2 UWG setze voraus, dass die Zuwiderhandlung von einem Mitarbeiter oder Beauftragten des werbenden Unternehmens vorgenommen wird. Die Handlung der Mutter des „werbenden“ Steuerberaters, die selbst noch Mitarbeiterin der klagenden Steuerberatungsgesellschaft war, sei der in Anspruch genommenen Praxis des Sohnes nicht ohne Weiteres zurechenbar.⁵³

5. Geltungsbereich der Grundsätze

Die gleichen Grundsätze wie für Arbeitnehmer gelten regelmäßig auch für

- Freie Mitarbeiter
- Mitgeschafter und
- Praxisveräußerer

Bei Letzteren hat allerdings das OLG Frankfurt vom 25. 9. 2008⁵⁴ strengere Maßstäbe angelegt, indem es befand: „Weist ein Steuerberater nach Ablauf eines dreijährigen vertraglichen Wettbewerbsverbots, das er im Rahmen des Verkauf seiner Praxis eingegangen war, mit einem persönlich gehaltenen Schreiben an Mandanten, die zu dem verkauften Mandantenstamm gehörten, auf seine erneut aufgenommene Steuerberater Tätigkeit hin, verstößt dies selbst dann gegen § 32 Abs. 2 BOSTb, wenn in dem Schreiben nicht ausdrücklich zur Erteilung eines Mandats aufgefordert wird.“

Den besonderen, die Unlauterkeit des Abwerbens begründenden, Umstand erblickte das OLG Frankfurt darin, dass das Schreiben des ehemaligen Steuerberaters eine besondere Qualität besessen habe: Es sei in persönlicher Form gehalten und richte sich gezielt an Mandanten der übernehmenden Praxis. Auch wenn es sachlich formuliert sei und die Angesprochenen nicht ausdrücklich dazu auffordere, der übernehmenden Kanzlei das Mandat zu entziehen, um zum Antragsgegner zu wechseln, würden diejenigen Adressaten des Schreibens, die bis zum Abschluss des Praxisübernahmevertrages Mandanten des Antragsgegners waren, das Schreiben als eine Aufforderung verstehen, sozusagen zu dem Bewährten zurückzukehren, indem sie zurück zu dem Antragsgegner wechseln. Angesichts dieses Verständnisses des beschriebenen Adressatenkreises entfalte das Schreiben eine massive Wirkung zu Lasten der Antragstellerin, die mit § 32 Abs. 2 BOSTb nicht mehr vereinbar sei. Dieser Beurteilung hat sich *Hund* angeschlossen.⁵⁵

Es dürfte sich hier um die Fallgruppe des übertriebenen Anlockens handeln (siehe oben 4. a).

6. Marktverhaltensregelungen

§ 32 Abs. 2 BOSTb ist eine Marktverhaltensregelung i. S. v. § 4 Nr. 11 UWG.⁵⁶

Die betreffenden Vorschriften müssen aber gemäß dem oben unter 2. Ausgeführten restriktiv ausgelegt werden.

7. Beweislastfragen

Die Beweislast für unzulässige Abwerbemaßnahmen trifft nach allgemeinen schadensersatzrechtlichen Grundsätzen den Steuerberater, der Mandanten verloren hat.⁵⁷

8. Vermittlung durch die Kammer

Beim Abwerben von Mandanten können Streitigkeiten zwischen verschiedenen Mitgliedern einer Steuerberaterkammer auftreten. In diesem Falle sind die Beteiligten berufsrechtlich verpflichtet (§ 31 Abs. 4 BOSTb), eine Vermittlung der Steuerberaterkammer zu beantragen (§ 76 Abs. 2 Nr. 2 StBerG).⁵⁸ Eine zivilrechtliche Pflicht in dieser Hinsicht besteht nicht.

9. Risikomanagement

Wie kann man sich schützen?

Schützen können sich Praxisinhaber nur durch vertraglich vereinbarte Wettbewerbsverbote. Diese müssen allerdings strengen Zulässigkeitskriterien entsprechen, weshalb es günstig sein kann, anwaltlichen Rat bei ihrer Abfassung hinzuzuziehen.⁵⁹

10. Vorbereitungshandlungen

Wie die vorliegende Entscheidung des BAG bestätigt, stellen so genannte Vorbereitungshandlungen des Arbeitnehmers, die nicht in die aktuellen Geschäftsinteressen des Arbeitgebers eingreifen, kein unzulässiges

- 50 Vgl. OLG Köln vom 3. 2. 2006, 6 U 190/05, MDR 2006 S. 840, zur Frage des Wettbewerbsverstoßes bei Verletzung der anwaltlichen Schweigepflicht.
- 51 Vgl. BGH vom 25. 4. 2002, I ZR 250/00, GRUR 2002 S. 825, 826 – Elektroarbeiten.
- 52 Hinweis auf *Köhler* in Baumbach/Hefermehl, 23. Aufl. 2004, § 4 UWG Rz. 10.44.
- 53 OLG Sachsen-Anhalt vom 8. 11. 2007, 1 U 12/07, DStR 2008 S. 1355.
- 54 OLG Frankfurt vom 25. 9. 2008, 6 U 112/08, DStR 2009 S. 1331.
- 55 *Hund*, Am. zu OLG Frankfurt a. M. v. 25. 9. 2008 – 6 U 112/08, DStR 2009 S. 1331, 1332; ebenso o. V., WPK magazin 3/2009 S. 49, 50.
- 56 OLG Frankfurt vom 25. 9. 2008, 6 U 112/08, DStR 2009 S. 1331, mit Anm. von Hund, DStR 2009 S. 1332; s. a. o. V., WPK magazin 3/2009, 49 f.
- 57 OLG Düsseldorf vom 21. 10. 2003, 20 U 139/02, Stbg 2005 S. 178; vgl. zum Kündigungsschutzprozess auch Sächsisches LAG vom 23. 1. 2001, 1 Sa 570/00, GI 2002 S. 18; *Gahle*, Schutz vor Mandantenabwerbung durch ehemalige Mitarbeiter?, Kanzleiführung professionell 7/2008 S. 115; siehe auch LAG Rheinland-Pfalz vom 23. 3. 2007, 6 Sa 854/06, juris, betreffend Schadenersatzforderung des Arbeitgebers gegen einen bisher angestellten Steuerberater.
- 58 *Gehre/Koslowski*, 6. Aufl. 2009, § 76 StBerG Rz. 17.
- 59 *Gahle*, Schutz vor Mandantenabwerbung durch ehemalige Mitarbeiter?, Kanzleiführung professionell 7/2008 S. 115.

BERUFSRECHT / BERUFSSTAND

Abwerben dar.⁶⁰ Hierunter können das Suchen eigener Geschäftsräume, die Vorbereitung einer eigenen Kanzlei-Strategie fallen etc. So hat auch das Sächsische LAG im Urteil vom 23. 1. 2001⁶¹ entschieden, dass bloße Vorbereitungshandlungen des Arbeitnehmers für die Eröffnung eines eigenen Steuerberatungsbüros keinen Wettbewerbsverstoß darstellen und deshalb grundsätzlich keinen Schadensersatzanspruch des bisherigen Arbeitgebers rechtfertigen.

Auch eine außerordentliche Kündigung wegen angeblichen Abwerbens kommt dann nicht in Betracht, wie die vorliegende Entscheidung des BAG⁶² belegt.

Kein Abwerben liegt auch vor, wenn der Mandant selbst die Initiative ergriffen hat, den Steuerberater zu wechseln.⁶³

Ebenso wenig stellt es ein unzulässiges Abwerben dar, wenn ein angestellter Rechtsanwalt, der durch Namensnennung auf dem Briefkopf im Geschäftsverkehr wie ein Sozius aufgetreten ist, die Mandantschaft der Sozietät auf sein Ausscheiden hinweist. Dieses Recht steht dem ausscheidenden Rechtsanwalt bereits vor dem Ende des Arbeitsverhältnisses zu.⁶⁴ Will er diese Mitteilung als Werbung nutzen und zusätzlich seine neue Kanzleiadresse mitteilen, muss er damit allerdings bis nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses warten.⁶⁵

Nach Ansicht des BAG kann auch schon die erklärte und manifest gewordene **Absicht**, Auftraggeber abzuwerben, einen wichtigen Grund für eine außerordentliche Kündigung gem. § 626 Abs. 1 BGB abgeben, jedenfalls dann, wenn bereits durch diese greifbar gewordene Absichtserklärung die für die weitere Zusammenarbeit erforderliche Vertrauensgrundlage empfindlich gestört oder beeinträchtigt wird.⁶⁶

11. Rechtsfolgen des unzulässigen Abwerbens von Mandanten

a) Wettbewerbsrecht

Hier kommen, wie gesagt, Unterlassungs-, Auskunfts- und Schadensersatzansprüche nach UWG in Betracht.

b) Berufsrecht

Ein unzulässiges Abwerben verstößt gegen den Grundsatz der Kollegialität und kann deshalb aufsichtsrechtliche Maßnahmen nach sich ziehen.

Allerdings wird aus rechtswidrigen Abwerbungsversuchen auf eine die Mandanten gefährdende allgemeine berufliche Unzuverlässigkeit, der nur durch die Ausschließung aus dem Beruf zu begegnen ist, nur geschlossen werden können, wenn alle in Betracht kommenden rechtlichen Möglichkeiten (z. B. Schadensersatz-Ansprüche) nicht ausreichen, um den Berufsangehörigen zu einem den Anforderungen des § 57

StBerG entsprechenden Auftreten gegenüber anderen Steuerberatern zu bewegen.⁶⁷

c) Arbeitsrecht

Wie der vorliegende Fall zeigt, können unzulässige Abwerbehandlungen zur Rechtfertigung von Kündigungen führen.

d) Gesellschaftsrecht

Hier kommen ebenfalls Unterlassungs-, Auskunfts- und Schadensersatzansprüche in Betracht.⁶⁸ Ein Abwerben von Mandanten kann auch Auswirkungen auf die Praxisbewertung haben.⁶⁹

12. Keine Rechtfertigung der Einzelfallwerbung

Dass das Abwerben von Mandanten unter den in diesem Beitrag beschriebenen Voraussetzungen zulässig ist, schließt es nicht aus, dass bezogen auf den konkreten Sachverhalt eine unzulässige Einzelfallwerbung i. S. d. § 57a StBerG vorliegen kann, auch wenn der Anwendungsbereich dieser Regelung durch das Verfassungsrecht eng determiniert ist.

Literatur: *Gahle*, Schutz vor Mandantenabwerbung durch ehemalige Mitarbeiter?, *Kanzleiführung professionell* 7/2008 S. 114.

– RA/FAStR Prof. Dr. Axel Pestke –

60 S. a. BAG vom 23. 5. 1985, 2 AZR 268/84, juris.
 61 Sächsisches LAG vom 23. 1. 2001, 1 Sa 570/00, GI 2002 S. 18 ff.
 62 BAG vom 28. 1. 2010, 2 AZR 1008/08, DB 2010 S. 1709, Rz. 22, 28.
 63 BGH vom 7. 5. 2007, II ZR 186/06, DStR 2007 S. 1491, Tz. 7 – Wettbewerbsverbot; LAG Rheinland-Pfalz vom 4. 11. 2009, 7 Sa 271/09, juris – Kündigung eines Arbeitsverhältnisses; LG Düsseldorf vom 25. 9. 1998, 38 O 114/98, Stotax-First – Unterlassungsantrag.
 64 BAG vom 23. 5. 1985, 2 AZR 268/84, juris.
 65 AG Schwerin vom 16. 5. 2001, 6 Ca 3731/00, AnwBl 2002 S. 56 – angestellter RA.
 66 BAG vom 23. 5. 1985, 2 AZR 268/84, juris.
 67 BGH vom 5. 6. 1989, StbSt (R) 8/88, Stbg 1990 S. 19 f.
 68 Vgl. OLG Hamm vom 26. 6. 2006, 8 U 199/02, Rbeistand 2006 S. 99 ff.; aber auch OLG Köln vom 2. 10. 2008, 12 U 94/07, juris – Abwerbung und Aufhebung eines Wettbewerbsverbots.
 69 OLG Düsseldorf vom 14. 10. 2003, II-1 UF 115/03, FamRZ 2004 S. 1108, Rz. 19.

DStV-FORUM

Aus der Arbeit des DStV

Eingaben und Stellungnahmen des DStV können im Internet (www.dstv.de) unter der Rubrik „Was wir wollen/Eingaben Steuerrecht bzw. Eingaben Recht/Berufsrecht“ abgerufen werden.

► Gemeinsame Präsidialsitzung von BStBK und DStV

Am 25. 8. 2010 kamen die Präsidien von BStBK und DStV zu einer gemeinsamen Sitzung im Gebäude der BStBK zusammen. Die Sitzung, an der auch die Geschäftsführungen beider Organisationen teilnahmen, fand in angenehmer Atmosphäre statt und führte zu guten Beratungsergebnissen. Auf der Tagesordnung standen unter anderem die Themen Steuererklärungsfristen und Vollmachtdatenbanken. Auf Vorschlag des Präsidenten der BStBK, StB/WP *Dr. Horst Vinken*, wurde beschlossen, dass BStBK und DStV zu diesem Fragenbereich ein gemeinsames Gremium nach dem Vorbild des paritätisch besetzten Rechnungslegungsgremiums beider Organisationen einrichten, um für die Praxis wichtige Fragen gemeinsam zu klären. Ein weiteres wichtiges Thema bildete die Wiedereinführung der Abzugsfähigkeit privater Steuerberatungskosten als Sonderausgaben. Es wurde klargestellt, dass es sich insoweit nicht um eine Vergünstigung für Steuerberater handelt, sondern dass die Profiteure dieser Regelung die Steuerpflichtigen selbst sind. Es bestand Einigkeit, dass die Reihe der gemeinsamen Präsidialsitzungen fortgesetzt werden soll.



Die Präsidien von DStV und BStBK

DStV-Präsident StB/WP *Hans-Christoph Seewald* dankte allen Gesprächsteilnehmern für den intensiven und kollegialen Meinungsaustausch und lud das Präsidium der BStBK zu einem Gegenbesuch beim DStV ein.

Steuerrecht

BeraterRat ✓
Information

Damit Sie auf dem Laufenden sind

► EU-Ministerrat beschließt Vereinfachung zur elektronischen Rechnung

Der EU-Ministerrat hat am 13. 7. 2010 Änderungen der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie (MwStSystRL) 2006/112/EG beschlossen. Eine der wesentlichen Änderungen betrifft die Vereinfachung der elektronischen Rechnung. Ziel des EU-Ministerrates war die vermehrte Anwendung von elektronischen Rechnungen, die zu Kostenreduzierungen in den Unternehmen führen soll.

Der neugefasste Art. 233 MwStSystRL vereinfacht die Anwendungsvoraussetzungen für elektronische Rechnungen und stellt diese den Papierrechnungen gleich. Es wird zukünftig den Beteiligten einer Rechnungsstellung überlassen, die Authentizität, Integrität und Lesbarkeit einer Rechnung sicherzustellen und zwar unabhängig davon, ob die Rechnung auf Papier gedruckt oder elektronisch übermittelt wird. Zulässig sind hierfür alle Verfahren, die einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den erbrachten Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen und der Rechnung zuverlässig herstellen. Die bislang verpflichtend vorgeschriebene digitale Signatur bzw. das EDIFACT-Verfahren werden nur noch beispielhaft angeführt. Über diese Vereinfachung hinaus wird den in den Mitgliedstaaten zuständigen Behörden zu Kontrollzwecken ein Online-Zugriffsrecht auf die Rechnungen eingeräumt. Diese Zugriffsmöglichkeit soll auch grenzüberschreitend möglich sein.

Die EU-Mitgliedstaaten haben **bis Ende 2012** Zeit, die neue Richtlinie in nationales Recht umzusetzen. Im Zuge ihres Planes zur Realisierung des 25 %-Nettoabbauziels der Bürokratiekosten arbeitet das BMF bereits an einer Änderung des UStG, die die elektronische Rechnung betrifft. Eine beschlussfähige Fassung soll dem Kabinett noch in diesem Jahr vorliegen.

DStV-FORUM

► **EuGH zum Vorsteuerabzug bei Rechnungskorrekturen**

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 15. 7. 2010 (Rs. C-368/09) darüber entschieden, ob es zu einer Rückwirkung des Vorsteuerabzugs bei korrigierten Rechnungen kommen kann. In dem konkreten Fall wurde dem ungarischen Kläger der Vorsteuerabzug nur auf Grund eines falschen Rechnungsdatums verwehrt. Der Vorsteuerabzug wurde bei den eingereichten korrigierten Rechnungen ebenfalls versagt, da keine fortlaufende Nummerierung zwischen den nun eingereichten Rechnungen und den Gutschriften, die die vormaligen fehlerhaften Rechnungen aufhoben, bestand.

Der EuGH stellte in seinem Urteil klar, dass gemäß der Richtlinie 2006/112/EG (des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) Rechnungen nur die in Art. 226 MwStSystRL geforderten Angaben für Mehrwertsteuerzwecke enthalten müssen.

Weitergehende nationale Anforderungen, die insbesondere einer genaueren Mehrwertsteuererhebung sowie der Verhinderung von Steuerhinterziehungen dienen, sind möglich. Es dürfen jedoch den Steuerpflichtigen keine weiteren Pflichten zur Rechnungsstellung – über die namentlich im Art. 226 MwStSystRL genannten – auferlegt werden.

Insoweit ist zu beachten, dass Art. 226 MwStSystRL keine Verpflichtung vorsieht, nach der berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben werden. Zudem ist eine Rechnungskorrektur nicht verboten. Der EuGH entschied, dass eine **Rückwirkung der Rechnungsberichtigung** bis zum Zeitpunkt der Entscheidung der betreffenden Behörde möglich ist.

Der Vorsteuerabzug ist in Deutschland nur bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. d. §§ 14, 14a UStG möglich. Bei Erhalt einer fehlerhaften Rechnung ist ein Unternehmer erst zum Zeitpunkt des Empfangs der korrigierten Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine Rückwirkung der Vorsteuerberechtigung auf den ursprünglichen Zeitpunkt besteht gemäß der deutschen Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht. Im Ergebnis führt dies zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen, da dieser bei nachträglicher Versagung des Vorsteuerabzugs eine verzinsliche Erstattung i. S. d. § 233a AO an das Finanzamt zu leisten hat.

Da das deutsche Recht dem ungarischen Recht ähnliche Voraussetzungen kennt, ist das Urteil auch grundsätzlich auf Deutschland anwendbar. Das Urteil lässt Folgefragen jedoch noch unbeantwortet. Hat zukünftig eine Differenzierung einer Berichtigung falscher Rechnungsangaben und der Ergänzung von Mindestanforderungen einer Rechnung zu erfolgen? Was passiert, wenn der Rechnungsersteller im Zeitpunkt der Feststellung des Rech-

nungsmangels nicht mehr existiert (vgl. auch *Wäger*, EuGH, 15. 7. 2010 – C-368/09: Recht auf Vorsteuerabzug – Nationale Regelung, die eine falsche Angabe auf der Rechnung mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug ahndet, DStR 2010 S. 1475)?

Es bleibt mit Spannung abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber und die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des EuGH reagieren.

BeraterRat ✓
Information

Damit Sie auf dem Laufenden sind

► **Gemeinschaftsrechtswidrige Besteuerung von Streubesitzdividenden**

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine unterschiedliche Besteuerung von Dividenden an Gebietsansässige gegenüber in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften europarechtswidrig, da es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

Die Ausschüttung einer in Deutschland ansässigen Körperschaftsteuerpflichtigen Tochtergesellschaft an ihre inländische Mutterkapitalgesellschaft ist, mit Ausnahme der pauschalen 5%-Belastung gem. § 8b Abs. 5 KStG, steuerbefreit. Eine gleichwohl abgeführte KapEst wird im Steuerverfahren erstattet.

Bei einer Dividendenausschüttung an eine im EU-Ausland ansässige Kapitalgesellschaft, bei der die Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) Anwendung findet, erfolgt die Freistellung von der KapEst. Voraussetzung für die Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie ist eine Mindestbeteiligung von 10 %. Findet die Richtlinie keine Anwendung, fällt KapEst an, die im Zuge der Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig auf 15 % ermäßigt wird. Die gezahlte Steuer ist im Ausland auf die dort zu entrichtende Steuer anrechenbar.

Eine Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Unternehmen und somit ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit ist dann gegeben, wenn die im Inland abgebotenen Steuern im EU-Ausland nicht auf die Steuer angerechnet werden können. Eine solche Konstellation liegt insbesondere bei im jeweiligen Ansässigkeitsstaat steuerbefreiten Gesellschaften, wie z. B. Pensionseinrichtungen, vor.

Vor diesem Hintergrund hat die Europäische Kommission gegen mehrere Mitgliedstaaten, darunter auch Deutschland (Presseveröffentlichung der Europäischen Kommission vom 31. 1. 2008; Referenz IP/08/143), Frankreich, Luxemburg, Spanien und Italien, **Vertragsverletzungsverfahren** eingeleitet.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 3. 6. 2010 (Rs. C-487/08, *Europäische Kommission/Spanien*) unlängst entschieden, dass Spanien gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG verstößt, da es in- und ausländische Gesellschaften bei der Ausschüttung von Dividenden ungleich behandelt.

Die Ausschüttung von Dividenden an eine spanische Empfänger-Gesellschaft, die zu mindestens 5 % an einer in Spanien ansässigen Gesellschaft beteiligt ist, ist steuerbefreit. Handelt es sich jedoch um eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfänger-Gesellschaft tritt die Steuerbefreiung erst ab einer Beteiligungshöhe von 20 % ein. Gemäß Art. 260 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der EU) muss Spanien nun Maßnahmen ergreifen, um die Ungleichbehandlung zu beseitigen. Vorgaben oder einen Zeitrahmen für die Umsetzung erteilte der EuGH in seinem Urteil nicht.

Sollte der EuGH in dem gegen Deutschland anhängigen Verfahren analog entscheiden, bleibt zu befürchten, dass der deutsche Gesetzgeber die de facto Steuerbefreiung von Streubesitzdividenden bis zu einer Beteiligungshöhe von 10 % durch eine Ergänzung des § 8b KStG aufhebt. Gedanken diesbezüglich hatte es schon in den Plänen zum JStG 2009 gegeben, die jedoch nicht Eingang in das Gesetzgebungsverfahren gefunden hatten.

► ELENA: Freitextfelder im Datenbaustein Kündigung/Entlassung entfallen

Die im Rahmen des ELENA-Verfahrens im Datenbaustein Kündigung/Entlassung (DBKE) vorgesehenen Freitextfelder sind bei der Meldung an die Zentrale Speicherstelle nicht auszufüllen. Diese Änderung hatte der zuständige Arbeitskreis des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales kurzfristig am 30. 6. 2010 und damit nur einen Tag vor dem Inkrafttreten der neuen Meldepflichten bei Kündigungen und Entlassungen beschlossen.

Damit können die in der Version 01 des Datenbausteins DBKE vorhandenen Freitextfelder vollständig ignoriert werden. Meldungen, die in diesen Freifeldern dennoch Angaben enthalten, werden als fehlerhaft abgewiesen und müssen noch einmal korrigiert, d. h. ohne jegliche Angaben in den Freifeldern erneut gemeldet werden. Dem Vernehmen nach soll ab 2011 eine überarbeitete Version 02 des Datenbausteins zum Einsatz kommen, in der auf die Freitextfelder verzichtet wird.

Der Meldeaufwand für den Arbeitgeber bleibt jedoch auch mit dem Verzicht auf die Freitextfelder in diesem Datenbaustein weiterhin erheblich. Ihr Wegfall bedeutet keinesfalls, dass die Meldung DBKE gänzlich unterbleiben darf. Dies würde nach gegenwärtiger Rechtslage einen Verstoß gegen die gesetzlichen Meldepflichten und damit eine Ordnungswidrigkeit darstellen, die mit einem Buß-

geld von bis zu 25 000 € belegt werden kann (§ 111 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1 SGB IV).

Der DStV hatte ELENA bereits im Gesetzgebungsverfahren kritisiert und erst jüngst die Bundesregierung erneut darauf hingewiesen, dass die monatlich – Anlass unabhängig – zu übermittelnden Meldungen gegen den Grundsatz der Datensparsamkeit und der informationellen Selbstbestimmung verstoßen.

Berufsrecht

► Anhörung im Bundesministerium des Innern zum De-Mail-Gesetzentwurf

Zum aktuellen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Regelung von De-Mail-Diensten und zur Änderung weiterer Vorschriften (De-Mail-Gesetz) hatte am 30. 7. 2010 das Bundesministerium des Innern eingeladen. Den zahlreich erschienenen Vertretern verschiedener Verbände und Organisationen bot sich Gelegenheit, zu dem vorliegenden Gesetzentwurf Stellung zu nehmen. Für den DStV nahm der Referent für Berufsrecht, RA *Christian Michel*, an der Anhörung teil.

Ziel des Gesetzes soll die Schaffung einer flächendeckenden sicheren und verlässlichen elektronischen Kommunikation sein, ein Bereich, der auch in der Berufspraxis von Steuerberatern seit Jahren zunehmend an Bedeutung gewinnt.

Offen kritisiert wurden in der Anhörung zahlreiche Aspekte des aktuell vorgelegten De-Mail-Konzepts. So sei etwa nicht erkennbar, welcher Mehrwert bei der Sicherheit der Datenübermittlung denjenigen erwachsen soll, die bereits heute die qualifizierte elektronische Signatur oder eine Ende-zu-Ende-Verschlüsselung beim Versand von E-Mails nutzen. Auch seien Fragen der Portabilität der De-Mail-Adresse und Fragen der Zustellung von Bescheiden bislang nicht ausreichend gelöst.

Nach Auskunft des BMI soll das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren noch im September 2010 eingeleitet werden. Die Stellungnahme des DStV zum De-Mail-Gesetzentwurf ist unter www.dstv.de abrufbar.

► SG Kassel bejaht Vertretungsbefugnis für Steuerberater im Statusfeststellungsverfahren

Das Sozialgericht Kassel hat in einer aktuell bekannt gewordenen Entscheidung vom 9. 12. 2009 (Az. S 12 KR 27/09) die Vertretungsbefugnis für Steuerberater im Rahmen des Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV bejaht. Das Gericht beruft sich dabei auf zwei Entscheidungen des Bundessozialgerichts vom 11. 3. 2009

DStV-FORUM

(Az. B 12 R 11/07 R) und vom 4. 6. 2009 (Az. B 12 R 6/08 R und B 12 R 31/07 R), welche die rechtliche und inhaltliche Gleichwertigkeit des Statusfeststellungsverfahrens mit den Verfahren bei Arbeitgeberprüfungen nach § 28p SGB IV und der Einziehung des Gesamtsozialversicherungsbetrags durch die Krankenkassen nach § 28h SGB IV festgestellt hatten. Für die beiden letztgenannten Verfahren sieht § 73 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 SGG ausdrücklich eine Vertretungsbefugnis für Steuerberater vor.

Der **DStV begrüßt** die Entscheidung des SG Kassel und sieht sich in seiner Rechtsauffassung bestätigt. Das Gericht führt in seinem Urteil aus, es sei im Wege der Analogie auch das Statusfeststellungsverfahren in die Regelung des § 73 SGG einzulesen. Der Schwerpunkt der Verfahren nach §§ 28h und 28p SGB IV liege regelmäßig in der Klärung versicherungsrechtlicher Fragen die Arbeitnehmereigenschaft betreffend, die damit diesbezüglich den gleichen Inhalt wie das Anfrageverfahren nach § 7a SGB IV hätten. Damit müsse das Statusfeststellungsverfahren in vollem Umfang gleichwertig neben die genannten Verfahren der Einzugsstellen und der Rentenversicherungsträger als Prüfstellen nach den §§ 28h und 28p SGB IV treten.

Der **DStV begleitet unterstützend** mehrere Berufsangehörige, die wegen ihrer Ablehnung als Vertreter im Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV gegen die Deutsche Rentenversicherung geklagt haben. Auch die Bundessteuerberaterkammer hat mit der Deutschen Rentenversicherung verschiedene Musterverfahren zur Klärung dieser Frage vereinbart. Der DStV wird den Fortgang dieser Verfahren insbesondere vor dem Hintergrund der Entscheidung des SG Kassel weiterhin verfolgen und über die Entwicklungen auf diesem Gebiet informieren.

► Bundesrechtsanwaltskammer für die Einbeziehung weiterer Berufsgeheimnisträger in den absoluten Vertrauensschutz

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRÄK) hat sich in einer aktuellen Stellungnahme vom Juli 2010 (Nr. 15/2010) dafür ausgesprochen, den absoluten Schutz vor Ermittlungsmaßnahmen nach § 160a Abs. 1 StPO nicht nur für die Rechtsanwälte, sondern für alle mit den Anwälten sozietätsfähigen Berufe, insbesondere auch für die Steuerberater vorzusehen.

In der geltenden Gesetzesfassung ist bislang nur für Strafverteidiger, Geistliche und Abgeordnete ein umfassender Schutz vor staatlichen Ermittlungsmaßnahmen geregelt. Ein Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht vor, den bestehenden Schutz allein auf Rechtsanwälte auszudehnen.

Die BRÄK weist in ihrer Stellungnahme darauf hin, dass die in der Gesetzesbegründung als sachwidrig angeführte

Differenzierung der Tätigkeit eines Rechtsanwalts in die Funktion als Strafverteidiger einerseits und übrige Funktionen andererseits in gleicher Weise auch die mit den Anwälten sozietätsfähigen Berufsgeheimnisträger betrifft. Sie betont, dass nach dem Steuerberatungsgesetz auch die Steuerberater zur uneingeschränkten Steuerrechtshilfe befugt sind und durch diese Tätigkeit nach der AO mit der Verteidigung in Steuerstrafverfahren mandatiert werden können. Im Übrigen ist bei ihnen der Schutz der mandatsbezogenen Informationen durch Verschwiegenheitspflichten und deren strafrechtliche Sanktionierung in gleicher Weise wie bei den Rechtsanwälten ausgestaltet. Schließlich ist nicht nur bei den Rechtsanwälten, sondern auch bei den übrigen sozietätsfähigen Berufen die geführte Kommunikation in vielen Fällen dem Kernbereich privater Lebensgestaltung zuzuordnen und damit in gleicher Weise zu schützen.

Ebenso wie die BRÄK hatte sich zuvor unter anderem der Deutsche Anwaltverein (DAV) für eine Ausdehnung des absoluten Schutzes auf Steuerberater ausgesprochen. Der DStV hatte bereits in einer Eingabe vom 18. 2. 2010 die Einbeziehung der Steuerberater in den absoluten Schutz gefordert und sich erst jüngst in einem Gespräch mit dem Bundesministerium der Justiz (BMJ) am 6. 7. 2010 erneut vehement für die gesetzlich gebotene Gleichbehandlung mit den Rechtsanwälten eingesetzt.

Personalien

► Prof. Dr. Hans-Michael Korth erneut in den Mittelstandsbeirat des BMWi berufen

DStV-Vizepräsident *Prof. Dr. Hans-Michael Korth*, Hannover, ist vom Bundeswirtschaftsminister erneut in den Beirat für Fragen des gewerblichen Mittelstands und der Freien Berufe beim Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie berufen worden. Dieser Beirat befasst sich mit der Lage und den Perspektiven kleiner und mittlerer Unternehmen sowie der Freien Berufe. Er berät den Bundesminister zu Fragen, die sich aus den strukturellen Veränderungen im innen- und außenwirtschaftlichen Bereich für die mittelständische Wirtschaft ergeben. Darüber hinaus analysiert er den Einfluss aktueller wirtschaftspolitischer Maßnahmen auf die wirtschaftliche Situation kleiner und mittlerer Unternehmen.

Den Mittelstandsbeirat gibt es bereits seit dem Jahre 1956. Dem Gremium gehören Persönlichkeiten an, die auf Grund ihrer praktischen Tätigkeit und ihrer fachlichen Erfahrung in mittelstandspolitischen Fragen für eine solche Aufgabe besonders geeignet sind. Dabei sind die Mitglieder des Beirats (derzeit 29) keine Vertreter von Verbänden, sondern unabhängige Persönlichkeiten, die

ausschließlich ihre persönliche Überzeugung vertreten und an keine Weisungen gebunden sind.

► **Heidi Flügge und Hermann Jeberien verabschiedet**

Am 5. 7. 2010 verabschiedete der Steuerberaterverband Hamburg StB *Heidi Flügge* und StB *Hermann Jeberien*, die nach jahrzehntelanger Zugehörigkeit zum Präsidium des Verbands nicht mehr kandidiert hatten. Im Rahmen einer Festveranstaltung dankten Verbandspräsidentin StB/vBP *Ute Mascher*, DStV-Präsident StB/WP *Hans-Christoph Seewald* und DStV-Hauptgeschäftsführer RA/FAStR *Prof. Dr. Axel Pestke* den Genannten herzlich für ihr langjähriges Engagement zum Wohle des Berufsstands. In Anerkennung ihrer Verdienste um den steuerberatenden Beruf waren *Frau Flügge* und *Herr Jeberien* bereits auf der DStV-Mitgliederversammlung von den Delegierten mit stehendem Applaus verabschiedet worden. Der DStV wünscht beiden Geehrten weiterhin alles Gute!

DATEV

► **Online-Befragung zur Ermittlung und Bewertung von Erfolgs- und Risikofaktoren im steuerberatenden Berufsstand**

Das Institut für betriebswirtschaftliches Management der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster führt im Auftrag der DATEV eG ein Forschungsprojekt zur Ermittlung und Bewertung von Erfolgs- und Risikofaktoren im steuerberatenden Berufsstand durch.

Mit dem Forschungsvorhaben wird das Ziel verfolgt, branchenspezifische Faktoren zu bestimmen, die die Entwicklung einer Steuerkanzlei maßgeblich beeinflussen. Für die Ermittlung und Bewertung relevanter Erfolgs- und Risikofaktoren des steuerberatenden Berufsstands möchte die DATEV auf eine neu zu schaffende Datenbasis zurückgreifen, in der branchenspezifische Strukturen und Besonderheiten explizit abgebildet werden.

Basis hierfür soll eine breit angelegte Erhebung aller potenziellen Faktoren darstellen, die die betriebswirtschaftliche Entwicklung der Kanzleien beeinflussen. Hierzu soll eine möglichst große und repräsentative Anzahl von Berufsträgern in einer etwa 15-minütigen Online-Erhebung befragt werden. Die aufbereiteten Ergebnisse des Forschungsprojekts werden den an der Datenerhebung beteiligten Personen zur Verfügung gestellt und können so bei der betriebswirtschaftlichen Planung und Kontrolle unterstützen.

Die DATEV hat den DStV gebeten, dieses Forschungsprojekt im Sinne des Berufsstands zu unterstützen. Der DStV kommt dieser Bitte gerne nach und bittet die Mitglieder

der DStV-Verbände, sich an der Umfrage zu beteiligen. Die Teilnahme an der Umfrage ist anonym und ohne weitere Anmeldung unter www.stb-befragung.de möglich.

Service

► **DStV-Praxenvergleich 2010: Teilnahme nur noch bis zum 30. 9. 2010 möglich!**

Eine Teilnahme am **DStV-Praxenvergleich 2010** ist **noch bis zum 30. 9. 2010 möglich**. Nutzen Sie die Möglichkeit, die Aufstellung Ihrer Kanzlei im Verhältnis zum Wettbewerb zu analysieren und Verbesserungspotenziale und Zukunftschancen zu erkennen.

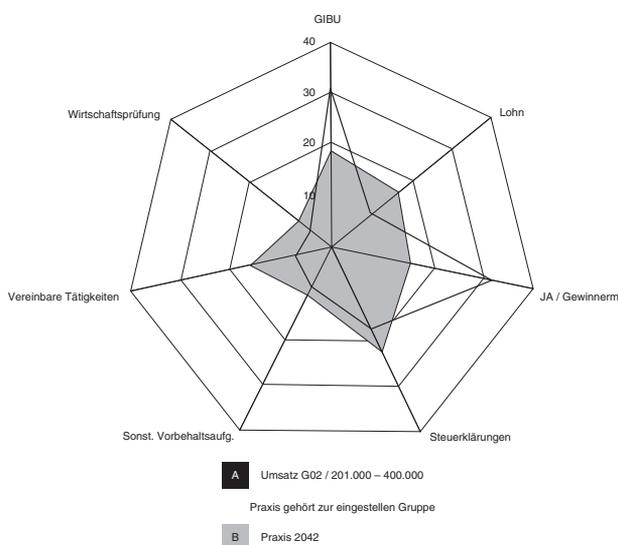


Abb. 1: Beispiels-Grafik aus dem Vorjahr

Gesetzliche Regelungen pflegen heutzutage so auszusehen: möglichst kompliziert, verschachtelt, detailliert, perfektionistisch – ohne dass eine perfekte Regelung erreicht wird.

*Professor Dr. Brigitte Knobbe-Keuk
bei Einführung des § 15a EStG*

SERVICE

Stbg 9 | 10 ✓

DStV-FORUM

Am schnellsten und bequemsten ist die Teilnahme im Internet. Auf der Homepage des DStV www.dstv.de steht der Fragebogen wie in den vergangenen Jahren zum Ausfüllen bereit. Hier wird der Teilnehmer durch spezifische Hinweise durch den Fragebogen begleitet und die Beantwortung einzelner Fragen wird erleichtert.

Außerdem war der Fragebogen bereits der Mai-Ausgabe der Steuerberatung und den Verbandsnachrichten der DStV-Mitgliedsverbände beigelegt. Fragebögen auf Papier schicken Sie bitte **schnellstmöglich** per Fax an 030 / 2 78 76 – 799 oder per Post an den Deutschen Steuerberaterverband e. V., Littenstraße 10, 10179 Berlin.

Die Besonderheit des DStV-Praxenvergleichs liegt in der Gestalt der Auswertung: Die eingehenden Daten werden vollständig anonymisiert in einer Excel-Datei ausgewertet. Über einen persönlichen Zifferncode kann jeder Teilnehmer die Ergebnisse betrachten und seine Kanzlei wiederfinden. Spezielle EDV-Kenntnisse sind hierzu nicht notwendig. Einfach per Mausclick lassen sich in dem Auswertungsmodul z. B. die eigenen Mandantenstrukturen, Tätigkeitsgebiete oder Umsatzgrößen in einen direkten Vergleich zu anderen Kanzleien bzw. Kanzleigruppen setzen.

Die **Auswertung** wird auf der Homepage des DStV verschlüsselt abrufbar sein. Alle Teilnehmer erhalten nach Abschluss der Umfrage per E-Mail einen persönlichen Zifferncode zugeteilt, mit dem die Auswertung über die Internetseite des DStV unter www.dstv.de kostenlos abrufbar ist. Die Anonymität der Daten bleibt damit gewährleistet.

BeraterRat ✓
Bonus

Angebote, Chancen, Vorteile

► **DANV: Partner des DStV wird „Sonderabteilung der ERGO“**

„Hamburg-Mannheimer wird ERGO!“ – eine Nachricht, die Steuerberaterinnen und Steuerberater sicherlich auch schon in diesen Tagen gelesen haben. Doch was wird aus der Deutschen Anwalt- und Notar-Versicherung (DANV), der Sonderabteilung der Hamburg-Mannheimer, mit der der Deutsche Steuerberaterverband seit Jahren verbunden ist – etwa durch das Berufsstände- und Beitragsabkommen? Der geschäftsführende Direktor der DANV Peter Dümpelmann erklärt, dass sich am Versicherungsschutz der Mitglieder nichts ändere. Die bisherigen Ansprechpartner blieben ebenso bestehen wie die Vertragsnummern und die Telefon- oder Kontoverbindungen. Auch die Anschrift bleibe dieselbe.

Die Hamburg-Mannheimer gehört schon seit vielen Jahren zum ERGO-Verbund. Bisher wurden Versicherungen, Vorsorge und Serviceleistungen von ERGO unter verschiedenen Markennamen angeboten. Jetzt wird den Kunden all das aus einer Hand angeboten. Die Deutsche Anwalt- und Notar-Versicherung behält ihren Namen und ist als „Sonderabteilung der ERGO Lebensversicherung AG“ weiterhin Spezialversicherer auch für die Steuerberater – mit Versicherungsprodukten, Angeboten und Gruppentarifen, die speziell auf diesen Berufsstand zugeschnitten sind.

SERVICE

IMPRESSUM

VERLAG: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 72 49 11 81; Postbank Köln: 761 83-502; Bankkonto: Stadtparkasse KölnBonn 31 022 775. Satz: bontype media AG, Bonn; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei.

SCHRIFTFLEITER: Univ.-Prof. Dr. habil. Bert Kaminski, Zikadenweg 2, 22043 Hamburg, E-Mail: Bert.Kaminski@t-online.de. – Zusendung von Aufsätzen und Beiträgen an die Schriftleitung. Für *berufspolitische Beiträge* zeichnet der Deutsche Steuerberaterverband e.V., Littenstr. 10, 10179 Berlin, Fernruf (030) 27 87 62, Telefax (030) 27 87 67 99, verantwortlich.

MANUSKRIPTE: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung von Rückporto zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt. – Die mit einem Namen oder Namenszeichen gekennzeichneten Veröffentlichungen geben nicht unbedingt die Meinung der Schriftleitung wieder.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine

von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

BEZUGSBEDINGUNGEN: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. 7 % Umsatzsteuer): jährlich 160,20 €, Preis der Einzelnummer: 16,90 € jeweils zzgl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

ANZEIGEN: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: Zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 32. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn. ISSN 0490 - 9658