

**DER
BETRIEB**

Status:Recht

NATIONALES UND EUROPÄISCHES UNTERNEHMENSRECHT
ENTWICKLUNGEN · HINTERGRÜNDE · POSITIONEN

Das Top-Thema der September-Ausgabe:

Neue Diskussionsfelder im Fokus

HGB-BiMoG & Steuerbilanz · S.202

UG und Gläubigerschutz
Zwei Perspektiven · S. 184

Weiterhin risikobehaftet
Kapitalaufbringung im
Cash Pool · S. 188

Die Ländererlasse
Auslegungsfragen zur Erb-
schaftsteuerreform · S. 197

Nichtanwendungserlasse
Bröckelnde
Gewaltenteilung? · S. 206

Ist Barbara eine Becker?
Markenschutz von
Personennamen · S. 191

Maßgeblichkeit: Die Eisbergfrage

Große Wirkung können auch kleinste punktuelle Änderungen entfalten – sind sie etwa nur die sichtbare Spitze eines sich tiefer liegend langsam bewegenden Eisbergs. Spannend wird es dann, wenn über das, was sich unter der Oberfläche bewegt, noch Unklarheit herrscht.

Das Gefüge zwischen Rechnungslegung und Steuerrecht hat sich nach Inkrafttreten des BilMoG geändert. Über die Neuregelung latenter Steuern werden nun auch Steuersparpotenziale aus Verlust- und Zinsvorträgen in die Handelsbilanz „transportiert“, und der Anwendungsbereich latenter Steuern wird sich insgesamt erweitern (s. *Prinz*, in diesem Heft S. 202).

Handels- und Steuerbilanz werden künftig dort weiter auseinander gehen, wo es die Informationsfunktion der Handelsbilanz auf der einen und steuerliche Erwägungen auf der anderen Seite erfordern. Für die steuerliche Gewinnermittlung sollen zwar weiterhin die handelsrechtlichen GoB gelten – es sei denn jedoch, „im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.“ Ist dies nun dahin auszulegen, dass im Ergebnis nur die Handelsbilanz von informationsfunktionsfremden Inhalten abgeschirmt wird? Da schon im Gesetzgebungsprozess deutlich wurde, dass mit der geplanten Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG dem Wortlaute nach ein „Türchen“ aufgemacht werden würde für alle ausdrücklichen „Darf“- und „Kann“-Vorschriften des Bilanzsteuerrechts, kann dann aber der so öffnende Wortlaut tatsächlich teleologisch reduziert ausgelegt werden (verneinend *Günkel*, in diesem Heft S. 204)? Unter der Oberfläche scheint es hier grad zumindest zu „knirschen“.



IM FOKUS

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus

202 ff.

Nachdem zum BilMoG mit Themen wie Fair Value, immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, der Neukonzeptionierung latenter Steuern und Abschirmung der Handelsbilanz von informationsfunktionsfremden steuerbilanziellen Einflüssen die „neuen Landstriche“ des deutschen Handelsbilanzrechts im Fokus der Diskussion standen, werden nun die Folgewirkungen aus einzelnen Änderungen im Speziellen weiter in den Blick genommen. Wie hat sich das Gefüge zwischen Steuer- und Handelsbilanz tatsächlich verändert? Was ist in Organschaftsfällen mit Blick auf Abführungs- und Ausschüttungssperren zu beachten?

Eine kleine Fokusrunde mit Ulrich Prinz, Manfred Günkel, Stefan Simon.

NACHRICHTEN

WIRTSCHAFT & FINANZEN

„Zahlreich, unterkapitalisiert und jeder dritte Gründer vorbelastet: Die Unternehmungsgesellschaft führt eindrucksvoll im Race to the Bottom“ 184

„Gläubigerschutz? UGs bewegen sich immer im Rahmen ihrer Liquidität!“

Interview mit K. Abadian 185

STEUERN & ABGABEN

Besteuerung von Funktionsverlagerungen – BMF veröffentlicht Entwurf der Verwaltungsgrundsätze

186



Der Aufsichtsrat | Studien

Vergütung deutscher Vorstandsorgane 2008

Eine der umfangreichsten Studien zur Vorstandsvergütung:

- über 330 analysierte Unternehmen von 2005 bis 2007 (ca. 1.000 Vorstände pro Jahr)
- detaillierte Ergebnisse zu Vergütungshöhe und -struktur

Im Fokus:

fixe Zahlungen, variable Basisvergütungen, aktienkursorientierte Vergütungen und sonstige Zahlungen

www.aufsichtsrat.de/Studien
Telefon: 0800-000 1637



Bekämpfung der Nutzung von Steueroasen – Legal oder illegal – ganz egal? 187

AUS RECHTSPRECHUNG & VERWALTUNG

WIRTSCHAFT & FINANZEN

„Cash Pool II“ – Das neue BGH-Urteil zur Kapitalaufbringung im Cash Pool 188

Ende der Rechtsunsicherheit – BGH erleichtert flexible Ausgabe von Wandelanleihen 189

Zahlen oder nicht zahlen? Das ist hier die Frage! – Zu den Haftungsrisiken eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern in der Krise 190

Ist Barbara eine Becker? – Markenschutz von Personennamen 191

Organschaft bei Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter: BFH verschärft die Spielregeln 192

Vorsteuerabzug nach Organträgerwechsel 192

BFH versus Finanzverwaltung und BGH – Unternehmensfreundliche Klarstellungen bezüglich Zweifelsfragen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen 193

ARBEIT & SOZIALES

Quellensteuereinbehalt bei Dividenden und EG-Recht 195

Noch kein Ende für „Emmely“ – Kündigung nach Diebstahl: Wert unbeachtlich 195

IM FOKUS

Blickpunkte: Die Ländererlasse zur Erbschaftsteuerreform – Beitrag von Ministerialrat Winfried Schauer 197

Auslegung und Auslegungsgrenzen der Ländererlasse – Beitrag von Ri(FG) Dr. Horst-Dieter Fumi 200

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus – Verlust- und Zinsvorträge als neuer „Gegenstand“ aktiver Steuerlatenzen – Zum Zusammenspiel von steuerlichem Verlustmanagement und Rechnungslegung nach BilMoG – Beitrag von WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz 202

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus – Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und steuerliche Bilanzierungswahlrechte – Beitrag von StB Manfred Güntel 204

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus – Die Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG n.F. in der ertragsteuerlichen Organschaft – Beitrag von RA/StB Prof. Dr. Stefan Simon 205

Bröckelnde Gewaltenteilung? – Zur Nichtanwendung von BFH-Urteilen – Interview mit Dr. Horst Vinken 206

THEMEN-INDEX 208

Zitierung von S:R-Beiträgen:
Autor, S:R 200X S. YZ.

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

Prof. Dr. Johanna Hey, WP/StB Liesel Knorr, WP/StB Georg Lanfermann, RA Dr. Silja Maul, RA/WP/StB Dr. Welf Müller, Prof. Dr. Ulrich Noack (geschäftsf.), RA Dr. Andreas Pentz, WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz (geschäftsf.), Prof. Dr. Christoph Spengel, Roland Wolf

BEIRAT

Prof. Dr. Andreas Feuerborn, RA Dr. Ralf Fischer zu Cramburg, RA Georg Geberth, Prof. Dr. Markus Gehrlein, Prof. Dr. Ulrich Haas, RA Dr. Sebastian Kuck, RA Iris Plöger, Prof. Dr. Carsten Schäfer, Dr. Holger Seidler, Prof. Dr. Gerald Spindler, Prof. Dr. Christoph Teichmann, WP/StB Dr. Knut Tonne, RA Jan Wulfetange

REDAKTION

Janine v. Wolfersdorff, v.i.S.d.P.
Telefon: 0211/ 887-1455
E-Mail: j.wolfersdorff@fachverlag.de
Sekretariat DER BETRIEB: Ninja Arendt, Kerstin Pferdmenes

VERLAG

Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH
Kasernenstr. 67, 40213 Düsseldorf
Postfach 101102, 40002 Düsseldorf

GESCHÄFTSFÜHRUNG

Johannes Höfer, Dr. Michael Stollarz

PRODUKTMANAGEMENT

Marko Wieczorek / Janine v. Wolfersdorff
E-Mail: m.wieczorek@fachverlag.de / j.wolfersdorff@fachverlag.de
Telefon 0211/887-1476 bzw. -1455

ANZEIGENLEITUNG

Regina Hamdorf
E-Mail: r.hamdorf@fachverlag.de

ANZEIGENDISPOSITION

Simone Herrmanns
E-Mail: fz.marketing@fachverlag.de
Telefon: 0211/887-15 11
Fax: 0211/887-15 00

VERTRIEBSSERVICE:

Neubestellungen, Probeanforderungen, Fragen zu Bezugspreisen, Änderungen von Daten bei Umzug, Reklamationen, Kündigungen:

Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH
Kundenservice Fachverlag
Berner Str. 2, 97084 Würzburg
Postfach 92 54, 97092 Würzburg

Inland:
Tel. 0800 000 1637, Fax 0800 000 2959

Ausland:
Tel. 0049/211-887-3670 (* Anruf kostenlos)
Fax 0049/211-887-3671

E-Mail: sr.leserservice@fachverlag.de

Nachbestellung von Einzelausgaben:
Tel.: 02 11/887-1771 bis -74
Fax: 02 11/887-1770
E-Mail: fachverlag-shop@vhb.de

Bank: Dresdner Bank AG, Düsseldorf
(Anzeigen/Abo), BLZ: 300 800 00
Kto.-Nr.: 212 665 500

BETRIEB-Leser erhalten Status:Recht monatlich im Rahmen ihres Abonnements; ein Einzelbezug ist jedoch möglich.

BEZUGSPREISE:

Einzelheft 12,- € zzgl. 0,95 € Versandkosten
Jahresabonnement Inland 112,- € inkl. MwSt. zzgl. 12,- € Versandkosten
Jahresabonnement Ausland 112,- € zzgl. 15,- € Versandkosten
Jahresabonnement Studenten Inland 50,- € inkl. MwSt. zzgl. 12,- € Versandkosten
Die Abonnenten von DER BETRIEB erhalten Status:Recht im Rahmen Ihres Abonnements

Im Fall höherer Gewalt (Streik oder Aussperrung) besteht kein Belieferungs- oder Entschädigungsanspruch.

Status:Recht wird sowohl im Print als auch auf elektronischem Weg (z. B. Datenbank) vertrieben. Nachdruck und Vervielfältigung jeder Art sind nur mit Genehmigung des Verlags zulässig.

ISSN-Nummer: 1863-7671

HERSTELLUNG:

Dönges Druck + Medien GmbH, Dillenburg
Für Anzeigen gilt die Preisliste Nr. 1 vom 01.01.2007
ISSN 1863-7671

„Zahlreich, unterkapitalisiert und jeder dritte Gründer vorbelastet: Die Unternehmergeellschaft führt eindrucksvoll im Race to the Bottom“

Die in Reaktion auf die Limited eingeführte Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) erzielt inzwischen deutlich mehr Registrierungen als die Limited zu ihren besten Zeiten. Als Folge verliert die klassische GmbH massiv Marktanteile; die UG führt jedoch kaum zu insgesamt mehr Gründungen. 80% der UG haben dabei nicht mehr als 1.000 € Stammkapital und fast jeder dritte (!) UG-Gründer dürfte unternehmerisch keine „weiße Weste“ haben.

Über 16.000 Gründungen in 10 Monaten

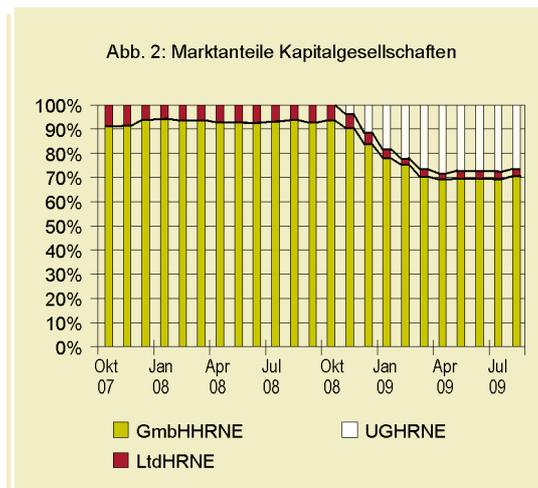
Die ab November 2008 möglichen UG-Gründungen bilden sich in zwei Datenportalen ab. *Handelsregister.de* erfasst sofort alle Eintragungen, damit aber auch etwa neue Geschäftsführerbestellungen und andere Eintragungen. Die sodann vom Bundesanzeiger zusammengefassten Einzeldaten sind dort zusätzlich nach Eintragsart recherchierbar. Die Rubrik Neueintragungen erfasst Gründungszahlen somit präziser, auch wenn dort Sitzverlegungen – etwa nach Vorratsgründungen – als „neu“ erfasst sind. Trotz dieser Unschärfen und mit umsetzungsbedingten Monatsdifferenzen ist der Befund insgesamt eindeutig: Die UG hat sich mit über 16.000 Gründungen bis zum 31.08.2009 am Markt fest etabliert und pendelt sich derzeit bei rund 2.000 Handelsregisterneueintragungen im Monat ein.

Die Datenkurve „UG Mittelwert“ der Abb. 1 gibt den monatlichen Durchschnitt der Ergebnisse aus *Handelsregister.de* und den Neueintragungen im Bundesanzeiger („UGBanzNE“) wieder. Die im Bundesanzeiger veröffentlichten Limited-Löschungen („LtdBanzLÖ“) übertrreffen seit Juli 2009 die Neueintragungen („LtdBanzNE“) und bilden den kontinuierlichen Rückgang der Gewerbeanmeldungen seit

März 2006 (*Verf.*, S:R 2009 S. 165) auch im Handelsregister ab. Die Gründungszahlen der Limited werden damit mehrfach übertroffen. Deren schon seit längerem rückläufige Handelsregistereinträge und aktuell noch höhere, aber ebenso rückläufige Gewerbeanmeldungen übertrifft die UG derzeit um das 6-fache. Der monatliche Limited-Durchschnitt der Jahre 2005 bis 2007 wird vierfach, der historische Spitzenwert der Limited von März 2006 wird 2,5-fach übertroffen. Wenn man mit der UG kapitalschwache und von Frühsterblichkeit gekennzeichnete Gründungen zumindest dem deutschen Recht unterstellen wollte, dann ist dies nur um den Preis einer massiven quantitativen Vergrößerung dieses Sachproblems gelungen.

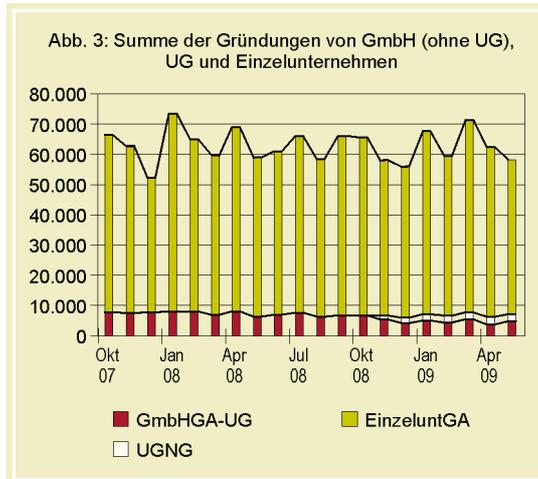
Klassische GmbH verliert Marktanteile

Die Erfolge der UG im Markt der Kapitalgesellschaften (ohne AG) haben die Gründungen klassischer GmbH ggü. dem Vorjahresmonat deutlich zurückgehen lassen. Deren Marktanteil hat sich drastisch reduziert. Konnte die GmbH im Wettbewerb zur Limited noch (von März 2006 bis November 2008 steigende) Marktanteile von über 90% behaupten, fällt sie im Wettbewerb zu ihrem inländischen „Nachbau“ massiv zurück und erreicht jetzt nach den Handelsregisterzahlen des Bundesanzeigers gerade noch 70% (vgl. Abb. 2). Wenn es galt, im Wettbewerb zur Limited durch Übernahme ihres Gründungsmodells massiv die Marktstellung des eigenen Hauptmodells zu kannibalisieren: das wäre in der Tat brillant erreicht.



prägen aber offenbar das Gründerverhalten, während Anzeichen für eine absolute Steigerung der Gründungszahlen insgesamt praktisch nicht erkennbar sind.

Die Gewerbestatistik weist Gewerbeanzeigen der UG bisher nicht gesondert aus, sondern behandelt sie (formal korrekt) als GmbH. Der mögliche Beitrag der UG zu mehr Grün-

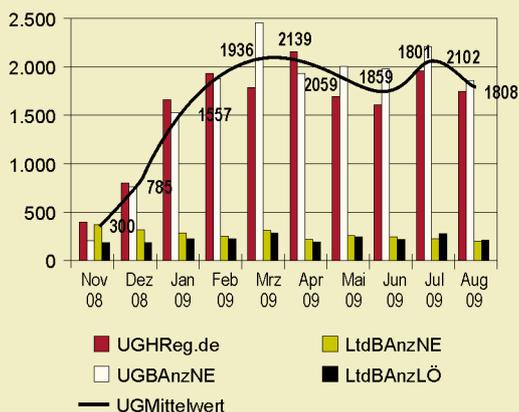


dungen bei der GmbH wird deshalb in Abb. 3 nach den Handelsregisterneueintragungen („UGNG“) abgebildet und damit im Verhältnis zur klassischen GmbH („GmbHGA-UG“) sogar eher überhöht, weil unterstellt wird, alle juristisch ins Leben gerufenen UG meldeten ihr Gewerbe auch an.

Real umgesetzte Vorhaben?

Ob dies geschieht und ob speziell UG-Gründungen auch zu realen Unternehmen führen, ist indessen durchaus zweifelhaft. Das Statistische Bundesamt verzeichnete allgemein im kleingewerblichen Bereich bisweilen jährlich 20.000 Gewerbeanmeldungen für zwar angemeldete, aber doch nicht umgesetzte Vorhaben. Auch bei der Limited war ein ähnliches Phänomen aus der Differenz zwischen hohen britischen Inkorporationen und gravierend nied-

Abb. 1: Gründungen und Löschungen von UG und Limited



Wenigstens mehr Gründungen?

Führt die UG wenigstens zu zwar finanziell schwachen, aber jedenfalls nach absoluten Zahlen mehr Gründungen von Unternehmen? In diese Analyse sind auch einzelunternehmerische Gründungen mit einzubeziehen. Die UG steht als Rechtsform des klein(st)gewerblichen Bereichs in Konkurrenz zu einzelunternehmerischen Gründungen. Wer bisher mit Vollhaftung seine Aktivitäten starten musste, kann jetzt mit wenig Mehrkosten und geringem Kapitaleinsatz zusätzlich eine Haftungsabschirmung erreichen. Diese Mitnahmeeffekte

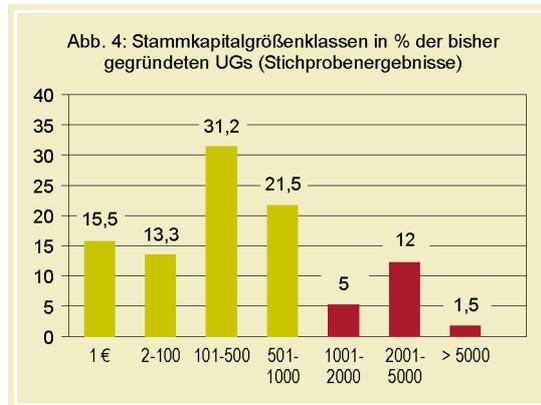
rigeren inländischen Gewerbeanmeldungen abzulesen. Man gründet zunächst – mit niedrigen Kosten – und trifft dann oft erst bei der Realisierung auf Probleme.

Zumindest indikativ für den Anteil wirklich realisierter Gründungen sind Eintragungen in webbasierten bundesweiten Telefonverzeichnissen. Während dort über 80% aller gegründeten GmbH mit eigener Telefonverbindung verzeichnet sind, beträgt der Anteil bei den gewerblich (noch) gemeldeten Limiteds kaum mehr als 10%. Von den rund 12.000 gegründeten UG waren bis Mitte August keine 1.100 telefonisch verzeichnet. Vollständigkeitsprobleme, Verzögerungseffekte, Nutzung des Privatanschlusses, Firmeneintrag ohne Rechtsformzusatz? All das mag manche Diskrepanz erklären, setzt aber im heutigen Geschäftsleben auch ein deutliches Fragezeichen mit Blick auf die tatsächliche Realisierung eines ernsthaft verfolgten Gründungsvorhabens.

Meist weniger als 1.000 € Stammkapital

Das MoMiG hat UG-Gründern unterhalb des GmbH-Mindestkapitals von 25.000 € ein breites Spektrum für die Stammkapitalausstattung zur Wahl gestellt. Die Hoffnung, die Gründer würden betriebswirtschaftliche Vernunft walten lassen und Verantwortung ggü. dem Rechtsverkehr wie dem eigenen Kreditruf zeigen, hat sich nicht erfüllt. Inzwischen bestätigen mehrere Berichte ein durchschnittliches Stammkapital der UG von rund 1.000 €. Bei solchen Durchschnittsermittlungen zählt eine 5.000 €-UG freilich soviel wie 100 UG mit

50 € Stammkapital, die es durchaus zahlreich gibt. Differenziert nach Größenklassen zeigt sich erst das tiefe Ausmaß der massiven Unterkapitalisierungen: 80% der UG haben gerade bis zu 1.000 €, 60% sogar nur bis zu 500 € Stammkapital (*Verf.*, S:R 2009 S. 74)



Jeder dritte Gründungsbeteiligte „einschlägig bekannt“!

Diese für die Frühsterblichkeit und Insolvenzanfälligkeit der Gründungen bereits beunruhigenden Ausgangsdaten werden jetzt ergänzt durch eine höchst verdienstvolle Studie von Creditreform Münster (www.creditreform-muenster.de). Sie recherchiert erstmals die Schuldner-Vorgeschichte der an den UG-Gründungen als Geschäftsführer oder Gesellschafter beteiligten Personen. Was bei der Limited vielfach nur anekdotisch berichtet wurde, wird durch diese Studie bei der UG voll transparent: Nur 68% des Personenkreises der UG-Gründer waren als Schuldner unbelastet, 32% dagegen „einschlägig vorbelastet“! Fast 23% wiesen gar persönliche harte Negativmerkmale wie

Vorinsolvenz oder Haftbefehl zur eidesstattlichen Versicherung auf, weitere 8,5% waren mit ihrer Vorfirma „nur“ in Zahlungsschwierigkeiten oder Inkassoverfahren verwickelt. Sieht man, dass allgemein gerade einmal 5% aller Gewerbeaufgaben in einer Insolvenz enden, kann eine derart massive Häufung negativer Bonitätsmerkmale der UG-Gründer nur alarmieren. Zwar ist die Studie nur regional angelegt. Indessen ist das Münsterland nicht etwa als Hort von Pleitiers bekannt, sondern nach dem Schuldneratlas von Creditreform sogar eher eine Insel der Solidität.

Fazit

Was nach den Registerzahlen zunächst als „Erfolgsstory“ gelten mag, erweist sich somit in der Realität des Gründungsgeschehens als massiver legislativer Fehlschlag im Wettbewerb der europäischen Gesellschaftsrechte. Die Limited generierte durchweg unterkapitalisierte und von Frühsterblichkeit bedrohte Gründungen. Das lernte alsbald auch der Markt und zog sich eindrucksvoll von der Limited zurück (*Verf.*, S:R 2007 S. 246 u. S:R 2009 S. 165). Die UG übernahm – im Systemwettbewerb völlig überflüssig – ein im Markt bereits gescheitertes Gründungsmodell und vergrößerte durch Verzicht auf den Seriositäts- und Soliditätstest des Mindestkapitals das Potenzial unsolider und unseriöser Gründungen um ein Mehrfaches. Es ist unschwer vorherzusehen, dass der Markt die UG alsbald wie ihr Vorbild einzuschätzen lernt. Die Spitze im „Race to the Bottom“ wird für die UG mittelfristig kaum in einer echten Erfolgsstory enden.

Dr. Wilhelm Niemeier Weiler/Frankfurt

„Gläubigerschutz? UGs bewegen sich immer im Rahmen ihrer Liquidität!“

Interview mit K. Abadian, GF von Abad Performance UG (haftungsbeschränkt), einem Zulieferer für den Autohandel

Herr Abadian, Sie betreiben ein Unternehmen für Dieseltuning in Form einer UG. Warum haben Sie sich für diese Rechtsform entschieden – und nicht bspw. für eine Personenunternehmung, eine klassische GmbH oder Limited?

Eine Limited kam bei der Firmengründung schon deshalb nicht in Frage, weil sie als Rechtsform nicht sehr angesehen ist; bei einer „normalen“ GmbH ist die Kapitalbindung wiederum wesentlich höher. Auch unter solchen GmbHs gibt es schließlich viele „schwarze Schafe“, die jedoch i.d.R. wesentliche größere Unternehmen betreiben als die kleineren UGs. Dann sieht auch die Kalkulation und das Preis-/Leistungsverhältnis i.d.R. anders aus und es fehlt ein persönlicher Ansprechpartner. Gegenüber einer Einzelunternehmung bietet die UG natürlich einen gewissen Haftschutz.

Statt eines Haftkapitals oder persönlicher Haftung können Sie Lieferanten und Banken

nur Erwartungen künftiger Erträge in die Waagschale werfen, die dann mit Haftungsfunktion thesauriert werden. Wie sind die Reaktionen von Banken und Geschäftspartnern?

Zunächst einmal ist es m.E. nicht möglich, eine UG ohne „Vertrauenspartner“ zu gründen. Im Geschäftsverkehr ist es *faktisch* nicht die UG, die Risiken für Gläubiger birgt oder den Wettbewerb verzerrt, sondern das sind i.d.R. Unternehmen mit weit größerem Kapital. Im Automarkt hat es von 2001 bis 2008 bspw. eine Preissteigerung von rund 105% gegeben. Motoren mit niedrigerer Leistung werden dabei einfach durch Programmierung ggü. solchen mit höherer Leistung gedrosselt. Durch Zusatzelektronik optimieren wir diese Motoren – mit dem Ergebnis einer höheren Leistung und 10-15% Spritersparnis. Im Grunde machen wir als kleine UG hier nichts anderes als das, was der Hersteller – zum Vorteil für Kunden und Umwelt – auch selbst umsetzen könnte, allerdings we-

sentlich kostengünstiger. Eine kleine UG wird schließlich i.d.R. keinen Kredit bekommen. Es wird bar bezahlt, zu Lieferanten bestehen gewachsene persönliche Beziehungen. Damit bewegt sich eine UG immer im Rahmen ihrer Liquidität. Größere Gesellschaften, die ihr Unternehmen zu großen Teilen auf Kredit aufgebaut haben, stehen viel eher auf wackligen Füßen!

Wie hat sich Ihr Unternehmen bisher entwickelt?

Die überschaubaren Investitionen und schlanken Unternehmensstrukturen einer UG ermöglichen auch in schwierigeren Zeiten ein rentables Geschäft. Wir haben uns erwartungsgemäß und gut entwickelt.

Haben Sie vor, nach Aufbau eines Kapitalstocks in Höhe des GmbH-Mindestkapitals umzufirmieren?

Wahrscheinlich schon – je nachdem, wie sich das Ansehen der UG im Markt entwickeln wird!

Besteuerung von Funktionsverlagerungen

– BMF veröffentlicht Entwurf der Verwaltungsgrundsätze –

Am 17.07.2009 hat das Bundesfinanzministerium einen ersten offiziellen Entwurf der lang erwarteten Verwaltungsgrundsätze zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen veröffentlicht. Der Entwurf enthält Klarstellungen und Zugeständnisse an die Praxis, birgt jedoch auch Zündstoff durch normüberschreitend weite Auslegungen und die Annahme einer zeitlichen Rückwirkung.

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs der „Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung“ (VWG-FVerl-E, im Folgenden „Verwaltungsgrundsätze“) war die Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 28.08.2009 verbunden. Angesichts des Umfangs des Schreibens (72 Seiten!) und der Tatsache, dass es sich um den ersten (offiziellen) Entwurf der Verwaltungsgrundsätze handelt, wäre durchaus eine längere Frist wünschenswert gewesen. Zu den wichtigsten Punkten:

Regelungstrio: Gesetzesnorm, Verordnung und Verwaltungsgrundsätze

Die Rechtsgrundlage zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG wird durch die Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze nunmehr von zwei Seiten flankiert: Eine erste Konkretisierung der gesetzlichen Regelungen erfolgte durch die sog. Funktionsverlagerungsverordnung vom 12. August 2008 (FVerlV), die „für Rechtssicherheit und Klarheit“ im Bereich der Besteuerung von Funktionsverlagerungen sorgen sollte (vgl. Begründung der Funktionsverlagerungsverordnung, BT-Drs. 352/08 S. 9). Während der Funktionsverlagerungsverordnung unmittelbarer Gesetzesrang zukommt, handelt es sich bei den Verwaltungsgrundsätzen um eine interne Verwaltungsanweisung, die für die Finanzgerichtsbarkeit und die Steuerpflichtigen keine Bindungswirkung entfaltet. Die von der Finanzverwaltung veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze sind jedoch insofern bedeutsam für die Praxis, als sie Klarheit darüber schaffen, wie die Finanzverwaltung Sachverhalte – etwa in Betriebsprüfungen – steuerlich würdigt. Insofern ist die Veröffentlichung der Verwaltungsgrundsätze zu begrüßen, da sie weitere Rechtssicherheit auf dem komplexen Gebiet der Besteuerung von Funktionsverlagerungen schafft. Positiv hervorzuheben ist ferner, dass sie zahlreiche anschauliche praxisrelevante Beispiele enthalten. Zu konstatieren sind jedoch auch viele nicht akzeptable Regelungen.

Erfassung von Verlagerungen über den Verordnungswortlaut hinaus

Die Verwaltungsgrundsätze machen (noch einmal) deutlich, dass der Gesetzgeber es versäumt hat, in § 1 Abs. 3 AStG und in der Funktionsverlagerungsverordnung eine eindeutige Definition der „Funktion“ vorzunehmen. So enthalten die Verwaltungsgrundsätze in Tz. 2 umfangreiche Ausführungen zum Begriff der Funktion als „organischem Teil eines Unternehmens“. Dabei wird der Begriff der „Funktion“ weit über die in § 1 Abs. 1 der Funktionsverlagerungsverordnung enthaltene Definition hinaus ausgedehnt. So soll nunmehr auch die Produktion eines „bestimmten Produkts oder einer bestimmten Produktgruppe, der Vertrieb eines bestimmten Produktes, einer bestimmten Produktgruppe oder für eine bestimmte Region“ (vgl. Tz. 2.1.1 der Verwaltungsgrundsätze) als Funktion anzusehen sein. Dies ist insofern nicht sachgerecht, als diese Definition im Ergebnis dazu führt, dass bereits geringfügige betriebliche Umstrukturierungen (im Extremfall z.B. die Verlagerung des Vertriebs von gelben Regenschirmen in das Ausland bei gleichzeitiger Beibehaltung des Vertriebs von Regenschirmen aller anderen Farben im Inland) die Bewertung und Besteuerung eines Transferpakets erforderlich machen.

Zugeständnisse bei der Bewertung des Transferpakets

Was die konkrete Bewertung eines Transferpakets anbelangt, ist positiv hervorzuheben, dass das Bundesfinanzministerium den Forderungen der Praxis nachgekommen ist und Erleichterungen bei der Ermittlung der maßgeblichen Überschussgrößen zulässt. So soll es nach Tz. 2.1.4.1 der Verwaltungsgrundsätze – je nach Üblichkeit im betreffenden Unternehmen (Konzern) – zulässig sein, den Reingewinn nach Steuern auf der Basis von „handelsrechtlichen, steuerlichen oder anderen Vorschriften (z.B. IFRS, US-GAAP)“ zu ermitteln.

Der Entwurf stellt auch klar, dass eine Bewertung des Transferpakets sowohl nach der „direkten Methode“ als auch nach der „indirekten Methode“ erfolgen kann. Bei Anwendung der „direkten Methode“ wird das übergehende Transferpaket unmittelbar bewertet, indem die mit dem Transferpaket zusammenhängenden Reingewinne nach Steuern diskontiert werden. Die aufwendigere „indirekte Bewertung“ setzt demgegenüber eine Unternehmensbewertung sowohl des abgebenden als auch des aufnehmenden Unternehmens – jeweils vor und nach dem Verlagerungsvorgang

– voraus, um den Wert des Transferpakets als Differenz der ermittelten Unternehmenswerte zu bestimmen.

„Bagatellgrenze“ für schleichende Funktionsverlagerung bei Funktionsverdopplung

Der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze enthält weiterhin umfangreiche Ausführungen zu dem umstrittenen Thema der „Funktionsverdopplung“ (vgl. Tz. 2.1.6). Nachdem lange unklar war, ob Funktionsverdopplungen auch unter § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG fallen, wurde – nach heftiger Kritik aus der Wirtschaft – in § 1 Abs. 6 der Funktionsverlagerungsverordnung eine Regelung aufgenommen, wonach die Rechtsfolgen des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (Besteuerung eines Transferpakets) in Verdopplungsfällen nur dann ausgelöst werden, wenn die im Inland beibehaltene Funktion nach ihrer Aufnahme durch ein ausländisches verbundenes Unternehmen innerhalb von 5 Jahren eingeschränkt wird (sog. „schleichende Funktionsverlagerung“). Bislang war nicht geklärt, ob damit auch jede geringste Einschränkung einer Funktion im Inland erfasst wird. Hier schaffen die Verwaltungsgrundsätze nun Rechtssicherheit durch die Einfügung einer Bagatellgrenze. So ist in Tz. 2.1.6.2.4 Verwaltungsgrundsätze geregelt, dass eine geringfügige Einschränkung, die keine relevante Gewinnauswirkung hat, unschädlich ist. Maßgeblich ist dabei die Umsatzentwicklung: Sinkt der Umsatz in einem Jahr um weniger als 1.000.000 € oder 10% des Umsatzes, so liegt Geringfügigkeit vor.

Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf Personengesellschaften und Betriebsstätten?

Im dritten Teil der Verwaltungsgrundsätze („Ergänzende Hinweise und Einzelfragen“) wird u.a. geregelt, dass die Vorschriften zu Funktionsverlagerungen auch auf Personengesellschaften und Betriebsstätten anzuwenden sind. Hierbei verkennt die Finanzverwaltung, dass es in Betriebsstättenfällen schlichtweg an einer Rechtsgrundlage zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach dem „Transferpaketgedanken“ fehlt. Denn Geschäftsbeziehungen i.S.v. § 1 Abs. 5 AStG sind zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich. Der Hinweis auf den Bericht der OECD „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ geht insoweit völlig fehl. Es bleibt daher zu hoffen, dass diese Regelung in der endgültigen Fassung der Verwaltungsgrundsätze angepasst und auf die allgemeinen Entstrickungsregeln des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 KStG verwiesen wird.

Rückwirkung, da nur Klarstellung?

In Tz. 3.10 ff. Verwaltungsgrundsätze wird die Auffassung vertreten, dass die Grundsätze zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen nur klarstellende Bedeutung hätten und daher § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG auch auf Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007 anzuwenden sei. Hiermit wird der Versuch unternommen, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG auf noch offene Veranlagungszeiträume, die Gegenstand einer Betriebsprüfung sein können, auszudehnen.

Diese Auffassung entbehrt jeglicher Grundlage. Auf Funktionsverlagerungen in den Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 2007 sind vielmehr die allgemeinen steuerlichen Vor-

schriften anzuwenden (vgl. insoweit die eindeutige Anwendungsregelung in § 21 Abs. 16 AStG). So ist im Rahmen einer Funktionsverlagerung nicht etwa eine „Ertragswertorientierte Gesamtbetrachtung“ (vgl. Tz. 3.10.3 Verwaltungsgrundsätze), sondern eine Bewertung der übergegangenen Einzelwirtschaftsgüter vorzunehmen. Für eine Berücksichtigung der „sonstigen Vorteile“ im Rahmen einer Funktionsverlagerung (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) fehlt es an einer Rechtsgrundlage.

Fazit

Mit dem jüngst veröffentlichten Entwurf der Verwaltungsgrundsätze trägt die Finanz-

verwaltung dazu bei, Rechtssicherheit im Hinblick auf die komplexen Vorschriften zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen zu schaffen. An zahlreichen Stellen wird allerdings der Versuch unternommen, den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG über den Gesetzeswortlaut hinaus zugunsten der Finanzverwaltung auszudehnen. Daher bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung den Entwurf in diesen Punkten noch deutlich „entschärfen“ wird.

StB Dipl.-Kfm. Dr. Xaver Ditz und
StB Dipl.-Kfm. Markus Schneider,
beide Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Bekämpfung der Nutzung von Steueroasen

Legal oder illegal – ganz egal?

Die Bundesregierung hat am 05.08.2009 eine Verordnung beschlossen, mit der das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz konkretisiert werden soll. Die erforderliche Zustimmung im Bundesrat ist für den 18. September geplant und gilt als sehr wahrscheinlich. Anders als noch im Entwurf vorgesehen, soll die Liste „unkooperativer“ Staaten nun in einem nächsten Schritt nicht durch das BMF alleine, sondern in Abstimmung mit dem Bundeswirtschaftsministerium und dem Auswärtigen Amt erstellt werden. Das ändert jedoch nichts an der verfassungsrechtlichen Fragwürdigkeit der Verordnung.

In der Verordnung werden die Mitwirkungs- und Nachweispflichten für Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten festgelegt, die nicht zum steuerlichen Auskunftsaustausch gem. OECD-Standard bereit sind. Die Nichterfüllung dieser Pflichten führt dann bspw. zur Streichung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs bzw. zur Versagung der Steuerbefreiung in § 8b KStG.

Und doch ein „Maruschka-Prinzip“

An dieser Verordnung überrascht, dass sie keine Liste der „unkooperativen Jurisdiktionen“ enthält. Der Verordnungsentwurf sah noch in § 5 vor, dass der Bundesfinanzminister zusammen mit den obersten Landesfinanzbehörden eine solche Liste – quasi als BMF-Schreiben – erstellen kann, und verstieß damit gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG, wonach die Weitergabe einer Ermächtigung nur zulässig ist, wenn dies im ermächtigenden Gesetz, also hier im Steuerhinterziehungsbekämp-

fungsgesetz, vorgesehen ist. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz enthält eine solche Ermächtigung zur Subdelegation aber nicht.

Wegen dieser verfassungsrechtlichen Bedenken wurde § 5 a.F. der Verordnung nun ersatzlos gestrichen und entsprechende Ausführungen in die Verordnungsbegründung verlagert.

Verordnung ist weiterhin verfassungsrechtlich bedenklich

Die nun in der Verordnungsbegründung enthaltene Lösung, dass die schwarze Liste der unkooperativen Staaten per BMF-Schreiben – allerdings erstmalig: im Benehmen mit Bundeswirtschaftsministerium und Auswärtigem Amt – erstellt werden soll, ist ebenfalls verfassungsrechtlich bedenklich. Denn damit ist das Gesetz aus sich selbst heraus für den Steuerpflichtigen nicht anwendbar. Es ist für ihn nicht einmal auslegungsfähig, da er den jeweiligen Stand der DBA-Verhandlungen schlicht nicht kennen kann. Der Verordnungsgeber kann aber keine Kenntnisse voraussetzen, die der Verwaltung vorbehalten sind. Somit stellt sich das verfassungsrechtliche Problem der mangelnden Bestimmtheit. Das noch zu erlassende BMF-Schreiben kann keine Abhilfe schaffen, da es nur einseitig an die Verwaltung gerichtet ist.

Bemerkenswert ist auch ein fundamentaler Dissens in den Begründungen zum Gesetz einerseits und zur Verordnung andererseits. Dabei überschreitet letztere den durch die Gesetzesbegründung gesteckten Rahmen. Laut der Begründung zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz ist die Zielsetzung, „Steuermindereinnahmen, die durch die Nutzung von Gebieten entstehen, die zu einem effektiven Auskunftsaustausch für Besteuerungszwecke nicht bereit sind, zu

vermeiden“. Wegen des Arbeitstitels des „Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes“ konnte hierbei nur an illegale Verhaltensweisen gedacht werden. In der Begründung zur Verordnung wird der beabsichtigte Anwendungsbereich nun drastisch erweitert, indem „Steuermindereinnahmen, die durch legale und illegale Nutzung der Möglichkeiten von Steueroasen verursacht werden“, beseitigt werden sollen. Es sollen mithin entgegen dem Arbeitstitel und der Begründung des „Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes“ nun auch legale Verhaltensweisen mit Sanktionen belegt werden können. Damit setzt sich der Verordnungsgeber – die Bundesregierung – über den klar geäußerten Willen der Legislative hinweg und verstößt gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung sowie der Normenhierarchie, wonach eine unterrangige Norm mit der höherrangigen Norm vereinbar sein muss.

RA Georg Geberth, Siemens AG

„Cash Pool II“

– Das neue BGH-Urteil zur Kapitalaufbringung im Cash Pool –

Kürzlich traten die Reformen des Aktien- und GmbH-Rechts (MoMiG und ARUG) in Kraft. Erklärtes Ziel der Reformen war u.a., das „ökonomisch sinnvolle Cash Pooling“ zu sichern und die Kapitalaufbringung und -erhaltung auf eine verlässliche Rechtsgrundlage zu stellen. Im Urteil „Cash Pool II“ konnte sich der BGH erstmals mit den Fragen der Kapitalaufbringung im Cash Pool auf Basis des neuen GmbH-Rechts auseinandersetzen.

Cash Pool: Wann liegt eine verdeckte Sacheinlage vor?

Eine verdeckte Sacheinlage im Sinne des § 19 IV GmbHG liegt laut BGH vor, wenn das Verrechnungskonto, das ein Gesellschafter für eine GmbH führt, einen Negativ-Saldo zu dem Zeitpunkt ausweist, in dem die Einlageleistung aufgrund der Cash Pool-Vereinbarung an den Gesellschafter zurückfließt, der die unmittelbare oder mittelbare Verfügungsgewalt über das Zentralkonto des Cash Pools hat. In diesem Fall leistet dieser Gesellschafter nämlich keine Bareinlage, sondern befreit die GmbH von ihrer Rückzahlungspflicht in Höhe des Negativ-Saldos (BGH, DB 2009 S. 1755, Rz. 9 f.). Der „verdeckte“ Einlegende kann jedoch von der neuen „Anrechnungslösung“ gem. § 19 IV 2 GmbHG profitieren. Auf die fortbestehende Bareinlagepflicht wird der Wert des Verzichts auf die Cash Pool-Verbindlichkeit angerechnet. Entscheidend dürfte hierfür sein, ob die GmbH zum Zeitpunkt der Verrechnung des Einlagebetrags mit der Cash Pool-Verbindlichkeit zahlungsfähig war. Die Anrechnungslösung hilft aber nur dem Gesellschafter; dem Geschäftsführer droht bei unterlassener Offenlegung eine mit einem 5-jährigen Berufsverbot kombinierte Strafbarkeit.

Wann liegt Hin- und Herzahlen vor?

Ein Hin- und Herzahlen i.S.d. § 19 V GmbHG nimmt der BGH an, wenn der Einlagebetrag durch Einstellung in einen Cash Pool an den Gesellschafter als Betreiber des Cash Pool zurückgeführt wird und das Verrechnungskonto der GmbH einen Positiv-Saldo ausweist. Übersteigt die Einlagezahlung den Sollsaldo, ist der Vorgang teilweise als verdeckte Sacheinlage, teilweise als Hin- und Herzahlen zu beurteilen (BGH, a.a.O., Rz. 11, 15). Gemäß dem neuen § 19 V 1 GmbHG gilt der Inferent jedoch als befreit (sog. „Erfüllungslösung“), wenn die Leistung durch einen vollwertigen Rückzahlungsanspruch gedeckt

ist, der jederzeit fällig ist oder durch fristlose Kündigung fällig gestellt werden kann. Wie der BGH bereits im Urteil „Ovive“ entschied (DB 2009 S. 780, Rz. 16), ist für die Annahme der Erfüllungswirkung weitere Voraussetzung, dass das Hin- und Herzahlen durch die Gesellschaft bei der Handelsregisteranmeldung gem. § 19 V 2 GmbHG offengelegt wird. Diese Annahme ist nicht selbstverständlich, da die Offenlegungspflicht im Lichte des Ziels, das „ökonomisch sinnvolle Cash Pool“ zu ermöglichen, nicht zwingend als Voraussetzung für die Erfüllungswirkung interpretiert werden muss. Die Erfüllung der Bareinlagepflicht wird bei der Einbeziehung einer GmbH oder AG in einen Cash Pool somit nur erreicht, wenn in den Fällen der Gründung oder der Kapitalerhöhung bei positivem Saldenstand die besonderen Voraussetzungen des § 19 V GmbHG (i.V.m. § 56a GmbHG), § 27 IV AktG (i.V.m. §§ 183 II, 194 II, 205 III AktG) erfüllt sind, also (a) eine die Einlagepflicht substituierende Vereinbarung getroffen wird, (b) die auf ihrer Grundlage erbrachte Leistung durch einen vollwertigen, jederzeit fälligen oder durch fristlose Kündigung fällig werdenden Rückzahlungsanspruch gegen den Inferenten gedeckt ist und (c) der Geschäftsführer/Vorstand diese Umstände bei der ordnungsgemäßen Anmeldung nach § 8 GmbHG, § 37 AktG angibt.

Die Neuregelung zum Hin- und Herzahlen wirft weitere Fragen auf, die hier nicht erörtert werden können: (a) Genügt für die Annahme einer (Cash Pool-)„Vereinbarung“ auch eine vorvertragliche „Absprache“? (bejahend *Bayer*, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl. 2009, § 19 Rdn. 91), (b) Wenn eine „Vereinbarung“ erst nach der Anmeldung oder nach der Eintragung getroffen wird, sind solche Vorgänge ausschließlich an den Vorgaben der Kapitalerhaltungsvorschriften zu messen (hier ist z.B. die sofortige Fälligkeit keine Tatbestandsvoraussetzung; s. hierzu BGH, DB 2009 S. 106 „MPS“, m. Besprechung *Altmeyers*, S. 49) und wie sind die Beweisregeln? (dazu *Bayer*, a.a.O., § 19 Rdn. 92), (c) Ist das Unterlassen der ordnungsgemäßen Anmeldung gem. § 19 V 2 GmbHG, § 27 IV 2 AktG strafbewehrt? (ablehnend *Altmeyers*, ZIP 2009 S. 1545, 1550 f.; dafür statt vieler *Bayer*, a.a.O., § 19 Rdn. 99), (d) Steht das Hin- und Herzahlen bei einer AG im Einklang mit § 71a I 1 AktG und dem Gemeinschaftsrecht? (dazu *Habersack*, AG 2009 S. 557; *Bayer/Schmidt*, ZGR 2009, Heft 6, III. 3 e).

Folgen in der Konzernpraxis

Der Gang in den Cash Pool ist sorgfältig zu prüfen, insb. mit Blick auf die beim Hin- und Herzahlen erforderliche jederzeitige Kün-

digungsmöglichkeit der Gesellschaft. Dies ist unüblich und unangemessen, kann die Gesellschaft während der Teilnahme am Cash Pool doch jederzeit auf ihr Guthaben zugreifen. Zudem wäre nach Maßstab der neuen Kapitalerhaltungsregeln des GmbHG und AktG eine sofortige Kündigung nicht erforderlich. Alternativ kommt in Betracht, die Einlagemittel auf ein gesondertes externes Bankkonto einzuzahlen. Dieser Betrag sollte zur Begleichung konzernexterner Verbindlichkeiten genutzt werden, um nicht aus anderen Gründen Gefahr zu laufen, den Tatbestand der verdeckten Sacheinlage zu erfüllen (Ausnahmen sind hier wiederum auf Basis der Vorgaben des BGH im Urteil „Ovive“ bei Dienstleistungen möglich, BGH, DB 2009 S. 780, Rz. 22). Diese Sonderkontenlösung kommt auch in Betracht, wenn ein Sollsaldo besteht und sich das Problem der unzulässigen verdeckten Sacheinlage stellt.

In Konzernsachverhalten besteht grundsätzlich das Problem, dass Umsatzgeschäfte und dem Aufbau der Infrastruktur dienende Hilfsgeschäfte mit der Konzernmutter als verdeckte Sacheinlage behandelt werden können. Für die Geschäftsleitungen besteht dabei das zivil- und strafrechtliche (!) Risiko, eine falsche Handelsregisteranmeldung abzugeben, da sie zumindest abstrakt davon Kenntnis haben, dass solche Geschäfte folgen, während sie Art und Umfang dieser Geschäfte noch nicht genau kennen und offenlegen können. Um Unternehmen in Fällen der Gründung von z.B. Vertriebstöchtern wegen der beachtlichen Risiken einer falschen Versicherung nicht in alternative Rechtsformen (etwa eine KG) zu zwingen, sollte der Gesetzgeber tätig werden. Die Lösung lag bereits mit der im Reg-E zum MoMiG propagierten „Erfüllungswirkung“ der verdeckten Sacheinlage auf dem Tisch. Diese hätte auch zum Wegfall der Strafbarkeit des Geschäftsführers nach § 82 GmbHG geführt, da die verdeckte Sacheinlage nicht mehr offenlegungspflichtig gewesen wäre (vgl. *K. Schmidt*, GmbHR 2008 S. 449, 452; *Royla*, S:R 2008 S. 344 f.). Alternativ böte sich eine an § 52 IX AktG orientierte Ausnahmeregelung im GmbHG und AktG für Umsatz- und Infrastrukturhilfsgeschäfte mit dem Gesellschafter an.

Festzuhalten bleibt, dass das Ziel der Legalisierung des Cash Pool mit den „übereilten“ Neuregelungen zur Kapitalaufbringung nicht vollständig erreicht wird. Nach wie vor birgt das Institut der verdeckten Sacheinlage für die redliche Praxis nicht akzeptable Risiken.

RA Dr. Pascal Royla (Siemens AG, München)

BGH-Urteil vom 20.07.2009 – II ZR 273/07 – Cash-Pool II, DB 2009 S. 1755

Ende der Rechtsunsicherheit bei Wandelanleihen

– BGH erleichtert flexible Ausgabe –

Wandelanleihen sind ein klassisches Instrument der Finanzierung börsennotierter Unternehmen. Wann und in welcher Form der Wandlungspreis festgelegt werden muss, ist dabei erfolgsentscheidend – bislang allerdings höchst umstritten. Der Bundesgerichtshof hat mit Urteilen vom 18.05.2009 zu den Fällen Continental AG und Arcandor AG nun Klarheit geschaffen.

Die Aussicht für den Anleihegläubiger, an Stelle der Rückzahlung der hingegebenen Mittel den Bezug von Aktien der Emittentin zu einem ggf. günstigen Kurs wählen zu können, gestattet es dieser, niedrigere Zinsen zu zahlen und damit die Finanzierungskosten zu senken. Auf dem nach wie vor von der Finanz- und Wirtschaftskrise gekennzeichneten Kapitalmarkt kann dadurch ferner ein Anreiz geschaffen werden, die Anleihe überhaupt zu zeichnen. Wird von dem Wandlungsrecht Gebrauch gemacht, so vermindert sich der Verschuldungsgrad und erhöht sich das Eigenkapital. Wandelanleihen sind damit fast eine „Allzweckwaffe“ der externen Unternehmensfinanzierung. Ein archimedischer Punkt für den Erfolg der Platzierung einer Wandelanleihe ist, zu welchem Preis gewandelt werden kann und wann dieser Preis festgelegt werden muss. Hierüber herrschte seit einigen Jahren Streit im juristischen Schrifttum und vor allem in der Rechtsprechung der Instanzgerichte. Das hier besprochene, für die amtliche Entscheidungssammlung bestimmte (Grundlagen-)Urteil des Bundesgerichtshofs legt den Streit im Sinne der Unternehmenspraxis bei.

Der Fall „Continental“

Ein Verein, der „satzungsgemäß“ die Interessen von Minderheitsaktionären vertritt, klagte gegen den Beschluss der Hauptversammlung 2006 der Beklagten (Continental AG). Der Beschluss ermächtigte den Vorstand zur Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen im Gesamtnennbetrag von bis zu 6 Mrd. € und über Regelungen für das dazu erforderliche bedingte Kapital. Die Klägerin beanstandete, der Beschluss über die bedingte Kapitalerhöhung genüge nicht den Anforderungen des § 193 Abs. 2 Nr. 3 AktG. Danach muss in dem Beschluss (u.a.) der Ausgabebetrag der Aktien oder die Grundlagen seiner Berechnung angegeben werden. Der angegriffene Beschluss enthielt jedoch keinen Absolutbetrag (oder dessen Berechnungsgrundlage), sondern

einen abstrakt definierten Mindestbetrag („... mindestens 80% des Durchschnitts ...“). Land- und Oberlandesgericht hielten das nicht für ausreichend und gaben der Klage statt. Nicht so der Bundesgerichtshof: Auf die Revision der Beklagten hob er das Berufungsurteil auf und wies die Klage ab.

Vorabbestimmung des Ausgabebetrags entspricht nicht gesetzgeberischem Willen

Der Bundesgerichtshof legte dar, dass die „maßgeblich am Wortlaut des § 193 Abs. 2 Nr. 3 AktG haftende“ Argumentation des Berufungsgerichts zu kurz greife. Vor allem sei die Vorschrift im Zusammenhang mit der später (1978) in das AktG eingefügten Vorschrift des § 221 Abs. 2 Satz 1 AktG zu würdigen. Danach könne die Hauptversammlung den Vorstand für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren zur Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen ermächtigen, um auf diese Weise der Gesellschaft eine rasche und flexible Reaktion auf sich bietende Finanzierungsmöglichkeiten zu eröffnen. Der Gesetzgeber habe – inzwischen eingestandenermaßen – bei der Einfügung des § 221 Abs. 2 AktG übersehen, dass der Wortlaut des § 193 Abs. 2 Nr. 3 AktG dem mit der Neuregelung verfolgten Gesetzeszweck nicht entspreche. Im Fall der konkreten Vorabbestimmung des Ausgabebetrags durch die Hauptversammlung bestünde der von § 221 Abs. 2 AktG bezweckte Spielraum des Vorstands in einem zentralen Punkt nicht. Er könne, so der Bundesgerichtshof zu Recht, unmöglich über bis zu fünf Jahre hinweg „flexibel“ auf aktuelle Marktverhältnisse reagieren, wenn ihm die Hauptversammlung bei Erteilung der Ermächtigung einen Ausgabebetrag vorgeben müsse. Es liege vielmehr gerade in der Natur der Ermächtigung gem. § 221 Abs. 2 AktG, dass der Wandlungspreis noch nicht festgelegt werden könne und der Verwaltung insoweit ein Ermessensspielraum zu geben sei. Die Wandelschuldverschreibung könne nur dann unter optimaler Preisgestaltung effizient platziert werden, wenn der Wandlungspreis zeitnah vor der Ausgabe unter Berücksichtigung der dann gegebenen Marktverhältnisse festgelegt werde.

Mindestausgabebetrag reicht zum Aktionärsschutz

Auch der Vergleich mit dem genehmigten Kapital, das vergleichbare Zwecke verfolge, ergebe die Richtigkeit dieser Auslegung. Dort müsse der Hauptversammlungsbeschluss überhaupt keine Angaben zum Ausgabebetrag enthalten. Hierüber entscheide der dazu er-

mächtigte Vorstand. Ferner diene § 193 Abs. 2 Nr. 3 AktG dem (Verwässerungs-)Schutz der Aktionäre. Der Mindestausgabebetrag reiche dafür hin. Ein schützenswertes Interesse, auch eine Höchstgrenze des Ausgabebetrages zwingend durch die Hauptversammlung zu bestimmen, bestehe nicht. Darüber hinaus legte der Bundesgerichtshof dar, dass in einem (bedingten) Kapitalerhöhungsbeschluss Angaben über die Art und die Zahl der auszugebenden Aktien entbehrlich seien, wenn die Satzung nur einen Aktientyp vorsehe und sich die Zahl der neuen Aktien anhand der bisherigen Einteilung des Grundkapitals durch Rückrechnung aus dem Erhöhungsbetrag bestimmen lasse. Zudem könne der Vorstand auch im Rahmen einer Ermächtigung nach § 221 Abs. 2 AktG zu einem Ausschluss des Bezugsrechts der Aktionäre ermächtigt werden.

Was bedeutet das Urteil für die Praxis?

Es ist für die externe Unternehmensfinanzierung börsennotierter Aktiengesellschaften (bzw. KGaA und SE) von eminenter Bedeutung. Hätte der Bundesgerichtshof wie die Vorinstanzen entschieden, so hätte das den praktischen Nutzen von Wandelanleihen stark beschränkt. Schon die in den letzten Jahren zunehmende Zahl von Prozessen gegen entsprechende Hauptversammlungsbeschlüsse und die überwiegend restriktiven Entscheidungen der Instanzgerichte hatten für erhebliche Verunsicherung gesorgt. Der Gesetzgeber hat vor diesem Hintergrund nicht auf den Spruch des Bundesgerichtshofs gewartet. Er ist jüngst selbst aktiv geworden: Durch das am 01.09.2009 in Kraft tretende ARUG hat er in § 193 Abs. 2 Nr. 3 AktG ergänzt, es genüge bei einer bedingten Kapitalerhöhung für die Zwecke der Gewährung von Umtausch- oder Bezugsrechten an Gläubiger von Wandelschuldverschreibungen, wenn in dem Beschluss oder in dem damit verbundenen Beschluss nach § 221 AktG der Mindestausgabebetrag oder die Grundlagen für die Festlegung des Ausgabebetrages bestimmt würden. Damit ist der Kern des hier referierten Urteils und des Parallelfalles in Gesetzesform gegossen worden. Das schmälert seinen Wert nicht. Es hat für die zahlreichen Altfälle und als dogmatisches Fundament für die Gesetzesänderung fortwirkende Bedeutung.

RA(BGH) und StB Dr. Erich Waclawik,
Karlsruhe

BGH-Urteil v. 18.05.2009 – II ZR 262/07, DB 2000 S. 1806 – „Mindestausgabebetrag“ sowie II ZR 124/08, ZIP 2009 S. 1624

Zahlen oder nicht zahlen? Das ist hier die Frage!

– Zu den Haftungsrisiken eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern in der Krise –

Die GmbH ist zur Abführung von fälligen Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern verpflichtet. Da die GmbH nicht selbst dieser Pflicht nachkommen kann, ist gem. § 34 AO der Geschäftsführer als Vertreter der GmbH zur Erfüllung von deren steuerlichen Pflichten verpflichtet. Kommt er diesen Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht nach, so haftet er persönlich gem. § 69 AO. Eine entsprechende persönliche Haftung trifft ihn auch für vorsätzlich nicht abgeführte Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung gem. § 266a, § 14 StGB i.V.m. § 823 Abs. 2 BGB. Was ist bei Zahlung dieser Beiträge in der Krise zu beachten, wo lauern Risiken? Ein Update.

Ein Geschäftsführer muss dafür Sorge tragen, dass er stets über hinreichend Mittel verfügt, um die fälligen Sozialversicherungsbeiträge und Steuern zahlen zu können. Zu beachten ist, dass die Sozialversicherungsbeitragspflicht bereits durch die versicherungspflichtige Beschäftigung gegen zugesagtes Entgelt entsteht. Auf die tatsächliche Auszahlung des Lohnes kommt es hier nicht an. Anders ist dies bei der Lohnsteuer, bei der es auf den Umfang der tatsächlichen Lohnzahlung ankommt. Für die Körperschaft- und Umsatzsteuer gilt hingegen – vorbehaltlich der Vorsorgepflicht bei absehbaren Liquiditätsengpässen – das Gebot der anteiligen Tilgung: Der Geschäftsführer hat die Steuerschulden lediglich in gleicher Weise zu tilgen wie durchschnittlich die Forderungen der anderen Gläubiger im entsprechenden Zeitraum.

Daumenregel für Zahlungen in Krisensituationen

Im Falle des Eintritts der Insolvenzreife verkompliziert sich für den Geschäftsführer die Lage deutlich; es stellt sich für ihn die Frage, welche Zahlungen er noch ohne persönliche Haftung und/oder Strafbarkeit vornehmen kann bzw. sollte:

Einerseits ist hierbei § 64 GmbHG zu beachten, der alle Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bzw. der Feststellung der Überschuldung der GmbH verbietet, es sei denn, diese sind auch nach diesem Zeitpunkt noch mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vereinbar. Diese Sorgfalt wird angenommen, wenn durch die Zahlung ein

größerer Nachteil für die Masse verhindert wird. Als Daumenregel gilt, dass nur noch solche Zahlungen zulässig sind, die auch der vorläufige Insolvenzverwalter nach Insolvenzantragstellung tätigen würde. Verstöße gegen dieses Zahlungsverbot begründen eine Ersatzpflicht des Geschäftsführers. Andererseits bestehen jedoch die oben genannten Steuer- und Sozialversicherungsbeitragspflichten und die drohende persönliche Haftung und Strafbarkeit.

Der Geschäftsführer zwischen Ersatzpflicht und Strafbarkeit

Früher ergab sich aus diesem Pflichtenkanon ein unauflösliches Dilemma für den Geschäftsführer: Denn während der V. Strafrechtssenat des BGH und der VI. Zivilrechtssenat einen Vorrang der Abführung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung annahm und der BFH auch in dieser Situation die anteilige Abführung von Steuern forderte, hielt der II. Zivilsenat des BGH das Zahlungsverbot gem. § 64 GmbHG für vorrangig anwendbar. Diese Rechtsprechung hat der II. Zivilsenat jedoch mit Urteil vom 14.05.2007 (II ZR 48/06) aufgegeben und klargestellt, dass ein organschaftlicher Vertreter, der bei Insolvenzreife der Gesellschaft den sozial- oder steuerrechtlichen Normbefehlen folgend Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung oder Lohnsteuer abführt, um eine persönliche Haftung oder Strafbarkeit abzuwehren, in Übereinstimmung mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters handle und somit nicht nach § 64 GmbHG haftbar sei.

Keine Ersatzpflicht (nur) für Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung

Durch ein neues Urteil vom 08.06.2009 hat der II. Zivilsenat des BGH inzwischen klargestellt, dass die vorgezeichnete Privilegierung für Sozialversicherungsbeiträge sich nur auf die *Arbeitnehmeranteile* beziehe, für die eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB und die persönliche Haftung gem. § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266a, § 14 StGB begründet ist. Die Zahlung von *Arbeitgeberbeiträgen* zur Sozialversicherung sei vielmehr nach Eintritt der Insolvenzreife nicht mehr mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vereinbar. Für den Geschäftsführer bedeutet dies in der Praxis, dass er im Zusammenhang mit der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen nach Eintritt der Insolvenzreife stets ausdrücklich nur auf die Ar-

beitnehmeranteile zahlen sollte. Hierfür hat er eine entsprechende Tilgungsbestimmung zu treffen, um Auslegungsunsicherheiten zu vermeiden.

Widerruf von Einzugsermächtigungen durch vorläufigen Insolvenzverwalter: Muss Geschäftsführer aktiv werden?

Häufig erfolgen Zahlungen von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen auf Basis von Einzugsermächtigungen, welche jedoch nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Sparkassen und Banken binnen einer Frist von sechs Wochen widerrufen werden können. Dieses Recht steht, wenn ein Insolvenzantrag gestellt wurde, auch dem vorläufigen Insolvenzverwalter zu. Dies gilt selbst dann, wenn dem vorläufigen Insolvenzverwalter – wie regelmäßig – keine Verfügungs-, sondern nur eine Zustimmungsbefugnis eingeräumt wurde.

In der Praxis widerruft der vorläufige Insolvenzverwalter immer die Zustimmung zum Vollzug von Einzugsermächtigungen, um ein Eintreten der Genehmigungsfiktion zu verhindern. Das Finanzgericht Münster entschied durch Urteil vom 02.07.2009 in einem solchen Fall, dass mit dem Widerruf der Einzugsermächtigung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter grundsätzlich die Steuerzahlungsverpflichtung der Gesellschaft und damit auch die Pflichtenstellung des Geschäftsführers wieder auflebe. Entsprechend habe der Geschäftsführer darauf hinzuwirken, dass der vorläufige Insolvenzverwalter seine Zustimmung zur Zahlung der Steuern erteile. Eine Haftung für ein Unterlassen dieser Einwirkung komme nach Maßgabe des relevanten Kausalitätsmaßstabes aber nur in Betracht, wenn die unterbliebene Handlung nicht hinzugedacht werden kann, ohne dass der Schaden entfiere. An einer solchen Kausalität dürfte es aber regelmäßig fehlen, da der vorläufige Insolvenzverwalter nach der Rechtsprechung des BGH sogar verpflichtet ist, die Genehmigung von Belastungsbuchungen im Einzugsermächtigungsverfahren zu verhindern und entsprechend auf eine Einwirkung nicht eingegangen wird.

Fazit

Bei Insolvenzreife der GmbH sollte der GmbH-Geschäftsführer im Zweifel jegliche Zahlungen unterlassen, die nicht erforderlich sind, um größeren Schaden für die GmbH und ihre Gläubiger abzuwenden, da sonst eine Haftung gegenüber der Gesellschaft gem.

§ 64 GmbHG droht. Dies gilt jedoch nicht für die Abführung von *Arbeitnehmeranteilen* zur Sozialversicherung, die immer vollständig mit entsprechender Tilgungsbestimmung befriedigt werden sollten. Dies gilt ferner nicht für die Abführung von Steuern: Die Lohnsteuer ist vielmehr immer vollständig entsprechend der tatsächlichen Lohnzahlung abzuführen.

Bei den sonstigen Steuern sind hingegen die Gebote der Liquiditätsvorsorge und der anteiligen Tilgung zu beachten. Um durch diese Untiefen zu manövrieren, sollte sich ein Geschäftsführer rechtzeitig insolvenzrechtlich informieren.

RA Dr. Uwe Goetker
(McDermott Will & Emery)

BGH-Urteil vom 08.06.2009 – II ZR 147/08

FG Münster, Urteil vom 02.07.2009 – 10 K 1549/08 L

Ist Barbara eine Becker?

– Markenschutz von Personennamen –

Marken kennzeichnen nicht nur die Herkunft eines Produktes. Sie transportieren auch Qualitäts- und Garantieverprechen. Besteht die Marke aus dem Namen einer prominenten Person, wirkt sie darüber hinaus als werbekräftiges Testimonial. Für die Werbewirtschaft ist daher von Bedeutung zu wissen, wie die Gerichte mit Namensmarken umgehen: Es herrscht – kurz gesagt – Chaos!

Aktuellen Anlass, sich den Schutz von Namensmarken zu vergegenwärtigen, bietet ein jüngst veröffentlichtes Urteil des Europäischen Gerichts erster Instanz (EuG in GRUR Int. 2009 S. 603). Der Fall betrifft „Barbara Becker“, Ex-Ehefrau eines berühmten, zuletzt mehr als frisch-vermählter Pokerspieler in Erscheinung getretenen deutschen Ballspielers. Ihr Name war u.a. für Unterhaltungselektronik und Computer als EU-Gemeinschaftsmarke angemeldet worden. Hiergegen legte die Inhaberin einer älteren Marke „Becker“ Widerspruch beim zuständigen Harmonisierungsamt für Marken, Muster, Modelle (HABM) ein. Es bestehe die Gefahr von Verwechslungen, weil das Publikum die Marke „Becker“ als einen Familiennamen wahrnehme und sich auch bei der Kombination „Barbara Becker“ allein am Familiennamen orientiere. Im nachfolgenden Rechtsstreit folgte schließlich auch das EuG dieser Auffassung. Schon in dem Fall „Antonio Fusco/Enzo Fusco“ aus dem Jahr 2005 hatte das EuG eine Verwechslungsgefahr aufgrund übereinstimmender Familiennamen angenommen, damals allerdings mit dem Hinweis, dass „Fusco“ selbst in Italien ein eher seltener Nachnamen sei. Im „Barbara Becker“-Urteil hat ein solcher Vorbehalt keine Rolle mehr gespielt.

Zählt allein der Familienname?

Die Sicht des EuG entspricht einer zwar jahrzehntelangen, inzwischen aber aufgegebenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs

(BGH). So hatte dieser noch im Jahre 1991 der nicht unbekanntenen Modedesignerin „Caren Pfleger“ den Markenschutz ihres Namens für Kosmetika wegen einer älteren Marke „Pfleger“ verwehrt. Erst im Jahre 1999 – also nach Inkrafttreten des infolge einer EU-Richtlinie harmonisierten Markengesetzes – nahm der BGH Abstand von dem bewährten Grundsatz, nach dem vorrangig auf den Familiennamen abzustellen ist. Im Fall „Rausch/Elfi Rauch“ postulierte er nun, dass es stets auf den Gesamteindruck einer Marke ankomme, sodass auch der Vorname nicht außer Betracht bleiben könne. Zwar stellte der BGH in jener Entscheidung noch darauf ab, dass „Rausch“ auch eine – zudem von „Rauch“ abweichende – Bedeutung habe und zudem als Familienname verbreitet, mithin kennzeichnungsschwach sei. Spätestens mit dem Urteil „Mey/Ella May“ aus dem Jahre 2005 stellte der BGH dann aber nicht mehr auf solche Einzelfallbetrachtungen ab und gab den Grundsatz vom Vorrang des Familiennamens endgültig auf.

Uneinheitliches Europa

Es ist nicht ohne Ironie, dass der EuG jetzt eine Rechtsprechung etabliert, von der sich der BGH wohl gerade mit Blick auf die europäische Harmonisierung verabschiedet hatte, und das auch noch in einem Fall, in dem es wiederum um einen Namen geht, der nicht ohne Bedeutungsanklänge ist (Becker/Bäcker) und sogar zu den am meisten verbreiteten deutschen Familiennamen zählt. Wird der BGH nun auf seiner geänderten Rechtsprechung beharren können? Ein Schlupfloch hierfür hat das EuG ihm immerhin gelassen. Denn schon im „Fusco“-Urteil hatte das Gericht betont, dass die Frage in den verschiedenen Ländern der EU durchaus unterschiedlich beantwortet werden könne.

Auch bei „Barbara Becker“ hat sich das EuG wiederum allein auf die Wahrnehmungsgewohnheiten der Verbraucher in Italien be-

Risiken für jüngere Namensmarken

Bleibt der BGH bei seiner – übrigens auch von der Rechtsprechung in Ländern wie Frankreich und Spanien abweichenden – Linie, dann müssten deutsche Gerichte zukünftig zu einer gespaltenen Rechtsprechung übergehen und immer dann gegen die Überzeugungen ihres höchsten nationalen Gerichts entscheiden, wenn es um den Schutz einer EU-Gemeinschaftsmarke geht. Das „Barbara Becker“-Urteil liegt nun dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) als letzter Instanz vor (Az.: C-51/09-P). Ob und wann und mit welchem Ergebnis es dort zu einem EU-weit einheitlichen Schutz von Namensmarken kommt, ist jedoch ungewiss. Bis dahin werden die Inhaber von eingetragenen Namensmarken die Möglichkeit nutzen wollen, ihre Rechte auch gegen jüngere Namensmarken durchzusetzen, welche – mit oder ohne Vornamen – im Familiennamen übereinstimmen oder ähnlich sind. Solche Angriffe drohen selbst den Inhabern von bereits eingetragenen jüngeren Namensmarken.

Ausna(h)men gibt es immer...

Barbara's früheren Gatten muss all das nicht weiter beunruhigen. Schon 1998 war es ihm vor dem Bundespatentgericht (BPatG) gelungen, seine Namensmarke „Boris Becker“ gegen eine Marke „Boris“ durchzusetzen, also auch ohne eine Übereinstimmung beim Familiennamen. Und das, obwohl sich alle Gerichte damals wie heute zumindest darin einig sind, dass von einem gemeinsamen Vornamen grundsätzlich keine Verwechslungsgefahr ausgeht. Boris ist eben eine Ausnahmerecheinung. Auch markenrechtlich.

Stephan von Petersdorff-Campen (rospatt-osten-pross – Intellectual Property Rechtsanwälte, Düsseldorf/Mannheim)

EuG-Urteil vom 02.12.2008 – T 212/07, Barbara Becker

Organschaft bei Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter: BFH verschärft die Spielregeln

Die Organschaft ermöglicht die steuerliche Konsolidierung der Ergebnisse inländischer Kapitalgesellschaften. Neben der finanziellen Eingliederung der beherrschten Kapitalgesellschaft setzt die ertragsteuerliche Organschaft insb. den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages voraus, durch den sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren *ganzen* Gewinn an den Organträger abzuführen (§§ 14, 17 KStG). Das Erfordernis der Abführung des *ganzen Gewinns* der Organgesellschaft ist grundsätzlich auch dann gewahrt, wenn Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter geleistet werden. Hinsichtlich der Höhe besteht nach neuerer BFH-Rechtsprechung jedoch ggf. Anpassungsbedarf in den Verträgen.

Sind an einer Organgesellschaft konzernfremde Minderheitsgesellschafter beteiligt, steht diesen ein Anspruch auf angemessenen Ausgleich in Form wiederkehrender Geldleistungen zu (vgl. § 304 Abs. 2 AktG). Ein Ergebnisabführungsvertrag, der keine Ausgleichszahlungen vorsieht, ist nichtig (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG) und führt damit auch zur Unwirksamkeit der steuerlichen Organschaft (BFH v. 04.03.2009; zur – im Urteilsfall offen gebliebenen – Frage, ob dies auch gilt, wenn die Organgesellschaft eine GmbH ist, vgl. etwa *Walter* in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 KStG Rz. 589 und 728 f.).

Gewinnabhängige Ausgleichszahlung kann Organschaft gefährden

Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter gefährden allerdings die Anerkennung der Organschaft, wenn sich ihre Höhe – abweichend von § 304 Abs. 2 AktG – nach dem laufenden Ergebnis der Organgesellschaft richtet. Denn diese ist damit nicht mehr in der Lage, ihren *gesamten Gewinn* an

den Organträger abzuführen. Unschädlich ist es, wenn als Ausgleichszahlung ein fester Betrag vereinbart wird, der sich an der bisherigen Ertragslage der Organgesellschaft und ihren künftigen Ertragsaussichten orientiert (vgl. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG). Ist eine feste Ausgleichszahlung garantiert, war es nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung auch möglich, den Festbetrag in Abhängigkeit von den tatsächlichen Gewinnen der Organgesellschaft zu erhöhen (variabler Betrag – vgl. BMF v. 13.09.1991, DB 1991 S. 2110). Der BFH hat dieser Rechtspraxis mit seinem Urteil vom 04.03.2009 nun allerdings eine klare Absage erteilt. Die Voraussetzungen der Organschaft sind danach nicht erfüllt, wenn die Vereinbarung über die Ausgleichszahlung neben einem Festbetrag einen zusätzlichen variablen Betrag vorsieht, der sich nach dem anteiligen Gewinn der Organgesellschaft bestimmt.

Folgen für die Praxis

Viele Ergebnisabführungsverträge, die Ausgleichszahlungen vorsehen, erfüllen nicht die verschärften Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft. Sofern die Finanzverwaltung die neue Rechtsprechung anwendet, dürfte aus Gründen des Vertrauensschutzes allerdings eine Übergangsregelung zu erwarten sein. Für *Altfälle* besteht damit kein sofortiger Handlungsbedarf. Beim *Neuabschluss* eines Ergebnisabführungsvertrags muss die verschärfte Rechtsprechung schon heute berücksichtigt werden. Die Vereinbarung einer variablen Komponente, die sich am Ergebnis der Organgesellschaft orientiert, ist nicht mehr möglich. Anstelle einer festen Ausgleichszahlung kann allerdings ein variabler Ausgleich vereinbart werden, der sich an den ausgeschütteten Gewinnen des Organträgers orientiert (vgl. § 304 Abs. 2 Satz 2 und 3 AktG).

Besonderheiten bei Veräußerungsfällen

Wurde eine Organgesellschaft zwischenzeitlich an Dritte veräußert, können sich im

Einzelfall auch brisante zivilrechtliche Fragestellungen zwischen Veräußerer und Erwerber ergeben. Denn u.U. ist es etwa für den Erwerber steuerlich von Vorteil, wenn die steuerliche Organschaft zum früheren Organträger auf Grundlage der neuen BFH-Rechtsprechung nachträglich nicht mehr anerkannt wird.

Erwirtschaftete etwa die vermeintliche Organgesellschaft vor ihrer Veräußerung Verluste, verfügt sie bei nachträglicher Nichtanerkennung der Organschaft auf einmal über einen eigenen Verlustvortrag. Dieser Verlustvortrag bleibt auch erhalten, wenn der Erwerb vor dem 01.01.2008 (d.h. vor Einführung des § 8c KStG) erfolgte (wobei allerdings die alte Mantelkaufregelung zu beachten ist, § 8 Abs. 4 KStG a.F., § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG). Hatte die vermeintliche Organgesellschaft zudem inländische Dividenden oder der Zinsabschlagssteuer unterliegende Zinserträge vereinnahmt, ergibt sich aus anrechenbaren Steuern unmittelbar ein Zahlungsanspruch gegen das Finanzamt. Der vermeintliche frühere Organträger wird hingegen in entsprechenden Fallgestaltungen mit Nachforderungen des Finanzamtes konfrontiert.

Die Regelungen im Anteilskaufvertrag sehen für derartige Fallkonstellationen häufig keinen eindeutigen Ausgleichsmechanismus zwischen Erwerber und Veräußerer vor.

Sofern in Zukunft Organgesellschaften veräußert werden, bei denen die Anerkennung der Organschaft aufgrund der neuen Rechtsprechung des BFH fraglich ist, ist den aufgezeigten Problemen im Rahmen des Anteilskaufvertrags Rechnung zu tragen. Hierbei sind auch Regelungen für den Fall zu treffen, dass der Erwerber seinerseits die erworbene Gesellschaft weiterveräußert.

RA/StB Dr. Tillmann Pyszka (Ernst & Young, Düsseldorf)

BFH-Urteil vom 04.03.2009 – I R 1/08, DB 2009 S. 1904

Vorsteuerabzug nach Organträgerwechsel

Der Fall

Eine Organgesellschaft hatte u.a. im Kalenderjahr 1997 Leistungen bezogen, die erst in den Monaten März bis August 1998 abgerechnet wurden. Mit Wirkung zum 01.02.1998 veräußerte der Organträger (OT 1) Geschäftsanteile an der Organgesellschaft an die Klägerin (OT 2), die die Organgesellschaft in ihr Unternehmen eingliederte. Durch den Wechsel des Organträgers wurde die bisherige Or-

ganschaft beendet. Fraglich war nun, wem der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen zustand, dem alten Organträger (OT 1) oder dem neuen (OT 2, Klägerin).

Vorsteuerabzug bei einer Organschaft

Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für

Mit Urteil vom 13.05.2009 hat sich der BFH zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung bei einem Organträgerwechsel geäußert, der zeitlich nach Bezug einer Leistung, aber vor Erhalt der Rechnung stattfand. Für eine reibungslose Abwicklung sollten bei Veräußerungen von Organgesellschaften entspr. vertragliche Vereinbarungen getroffen werden.

sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG).

Der Organgesellschaft selbst, die zivilrechtlich aus den Verträgen berechtigt und verpflichtet war, stand der Vorsteuerabzug in keinem Fall zu. Denn umsatzsteuerrechtlich ist sie nicht (selbstständige) Unternehmerin, sondern Teil des Unternehmens des Organträgers (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Ihre Leistungsbezüge werden während des Bestehens der Organschaft dem Organträger zugerechnet, und nur diesem steht das Recht auf Vorsteuerabzug zu.

Die Frage, wann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, hatte der EuGH (vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004 – C-152/02, Rs. Terra Baubedarf, UR 2004 S. 323) bereits entschieden. Zu unterscheiden ist hier zwischen der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und dessen Ausübung. Auch wenn das Recht auf Vorsteuerabzug bereits mit Bewirken der Lieferung oder sonstigen Leistung entsteht, ist Voraussetzung für die Ausübung dieses Rechts der Besitz der Originalrechnung. Fallen Empfang der Leistung und Empfang der Rechnung zeitlich auseinander,

ist der Vorsteuerabzug erst in dem Besteuerungszeitraum zulässig, in dem beide Voraussetzungen vorliegen (vgl. Abschn. 192 Abs. 2 Satz 4 UStR 2008). Vorliegend stellte sich die Frage des Vorsteuerabzugs somit erst nach dem Organträgerwechsel, da zeitlich erst zu diesem Zeitpunkt eine Rechnung vorlag.

Noch nicht höchstrichterlich entschieden war bislang die Frage, wer den Vorsteuerabzug geltend machen darf, wenn der Organträger vor Erteilung der Rechnung für eine Leistung an die Organgesellschaft wechselt. Der BFH hat nun entschieden, dass hierfür auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs abzustellen ist. Die Verhältnisse im Zeitpunkt der Rechnungserteilung sind unerheblich. Im Streitfall hatte die Organgesellschaft die Leistungen bezogen, als das Organschaftsverhältnis noch zu dem alten Organträger (OT 1) bestand. Damit stand für den BFH fest: Nicht der neue (OT 2), sondern der alte Organträger (OT 1) ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Vertragliche Vereinbarungen bei Organ-gesellschaftsverkauf sind anzupassen

Zu beachten ist hinsichtlich der Rechnung Folgendes: Zwar hat die Erteilung der Rechnung keinen Einfluss auf die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Der Besitz dieses

Dokuments, das alle Anforderungen der §§ 14, 14a UStG erfüllen muss, ist aber materiellrechtliche Voraussetzung, damit der Leistungsempfänger den – bereits entstandenen – Vorsteuerabzug ausüben kann.

In der Praxis stellt sich nun die Frage der Zuordnung der Rechnung zum richtigen Organträger. Dieses Problem lässt sich jedoch schnell mit einem Blick in die Rechnung lösen: Denn in dieser ist zwingend – nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen zum Rechnungsinhalt – der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG).

Abschließend bleibt zu empfehlen, bei derartigen Veräußerungsvorgängen im Rahmen der vertraglichen Vereinbarungen (Ausgleichs-)Regelungen für empfangene, aber noch nicht berechnete Leistungen zu treffen bzw. die entsprechenden (Umsatzsteuer-)Beträge im Rahmen der Kaufpreisfindung zu berücksichtigen. Auch bei Umstrukturierungen ist die skizzierte Klarstellung durch den BFH möglicherweise entsprechend nachzuvollziehen.

RAin/FAfStR/StBin Pia Hamm
(Flick Gocke Schaumburg)

BFH-Urteil vom 13.5.2009 – XI R 84/07, DB 2009 S. 1628

BFH versus Finanzverwaltung und BGH

– Unternehmensfreundliche Klarstellungen bezüglich Zweifelsfragen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen –

Mit drei zeitgleich am 05.08.2009 veröffentlichten Urteilen hat der BFH zu praxisrelevanten Fragen zum Nachweis der Steuerfreiheit bei Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG) umfassend Stellung genommen. Das Bemerkenswerte und Überraschende dabei ist, dass der BFH sehr deutlich dem erst kürzlich ergangenen BMF-Schreiben widerspricht. Während sich der V. Senat vehement gegen die Auffassung der Finanzverwaltung wendet, grenzt sich der XI. Senat mit einem am 12.08.2009 veröffentlichten Beschluss von der Rechtsauffassung des BGH ab. Entgegen dem BGH hat der BFH ernsthafte Zweifel, ob die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen wegen missbräuchlichen Verhaltens zu versagen ist.

In seinen Urteilen vom 23.04.2009, 12.05.2009 und 28.05.2009 äußert sich der

BFH detailliert zu den bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehenden Nachweispflichten. Innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen sind grundsätzlich nur dann steuerfrei, wenn die Voraussetzungen buch- und belegmäßig im Sinne von §§ 17a und 17c UStDV bzw. §§ 8 bis 13 UStDV nachgewiesen werden können. Der BFH stellt fest, dass die dort geregelten Nachweispflichten gemeinschaftsrechtskonform sind.

BFH weist Finanzverwaltung in die Schranken

Allerdings betont der BFH in seiner Entscheidung vom 12.05.2009, dass der Steuerpflichtige zunächst nur dem Grunde nach nachweisen muss, dass der Liefergegenstand das Land verlassen hat. Der BFH widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein objektiver Nachweis des Grenzübertritts zu erfolgen hat (s. unten [1]). Zudem stellt er klar, dass sich die den Unternehmer treffenden Verpflichtungen abschließend aus der UStDV ergeben. Der Finanzverwaltung ist

es nicht erlaubt, die vorhandenen Bestimmungen zu ergänzen oder zu verschärfen (s. unten [2] und [3]). Darüber hinaus klärt der BFH weitere Einzelfragen zum Zeitpunkt des Buch- und Belegnachweises (s. unten [4]) und zur Bestimmung des Abnehmers (s. unten [5]).

(1) Gestufte Nachweispflichten

Der BFH legt erstmals genau dar, wie sich die Beweislast zwischen den Beteiligten bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung und bei Ausfuhrlieferungen verteilt. Da der liefernde Unternehmer keinen objektiven Nachweis des Grenzübertritts zu erbringen hat, ist zunächst zu unterstellen, dass die vorgelegten Beweise den Grenzübertritt dokumentieren. Das Finanzamt darf die Belege aber überprüfen. Nur wenn sich bei der Überprüfung der Nachweisangaben die Unrichtigkeit oder zumindest begründete Zweifel ergeben, muss der Unternehmer tatsächlich nachweisen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Ausfuhrlieferung erfüllt sind. Kann er dies nicht, ist der Umsatz steuerpflichtig. Ausnahmsweise kann die Lie-

ferung aber aus Gründen des Vertrauensschutzes steuerfrei sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Unrichtigkeit auf Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Beim Unternehmer verbleibt daher das Risiko eines nicht geglückten Nachweises nur dann, wenn

- die Nachweise falsch sind oder sich berechnete Zweifel ergeben,
- der Unternehmer mit allen zur Verfügung stehenden Beweismitteln nicht die objektiven Tatsachen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung beweisen kann und
- er auch nicht die Voraussetzung für den Gutglaubensschutz erfüllt.

(2) Keine Unterschrift auf CMR-Frachtbrief notwendig

Wird ein Gegenstand ins Ausland versendet, kann der Grenzübergang mit einem Versendungsbeleg nachgewiesen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1, § 17a Abs. 4 Nr. 2 UStDV). Nach Auffassung der Finanzverwaltung und des FG Bremen erfüllt der CMR-Frachtbrief nur dann die Anforderungen an einen Versendungsbeleg, wenn er in Feld 24 eine Empfangsbestätigung des Warenempfängers enthält. Der BFH widerspricht jedoch hier der Auffassung der Finanzverwaltung, die dies erst in ihrem lange erwarteten BMF-Schreiben vom 06.01.2009 als zwingende Voraussetzung genannt hat (Rz. 37). Mit seinem Urteil vom 12.05.2009 stellt der BFH klar, dass ein CMR-Frachtbrief nicht zwingend in Feld 24 unterschrieben sein muss, um als ordnungsgemäßer Belegnachweis zu gelten.

(3) Keine Vollmachten bei Abholfällen

Außerdem stellt der BFH klar, dass es im Fall einer Abhollieferung nicht notwendig ist, dass der Abholer eine schriftliche Vollmacht vorlegt, die der Lieferer als Belegnachweis aufzubewahren hat (Urteile vom 23.04.2009 und 12.05.2009). Auch in diesem Punkt wendet sich der BFH gegen die Finanzverwaltung. Zur Begründung führt das Gericht an, dass in § 10 UStDV und § 17a UStDV nirgends die Verpflichtung zum Nachweis einer Vollmacht kodifiziert ist.

Damit hat der BFH eine wichtige Frage zugunsten der Unternehmer geklärt. Gerade die geforderte Abholvollmacht hat bei den Unternehmen zu erheblichem administrativem Mehraufwand geführt. Im Prinzip waren Abholfälle nicht mehr zu empfehlen.

(4) Buchnachweis kann ergänzt werden

In seiner Entscheidung vom 28.05.2009

nimmt der BFH zur Frage des Buchnachweises Stellung. Der Buchnachweis ist demnach grundsätzlich schon im Zeitpunkt der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung zu führen. Danach kann er lediglich ergänzt oder berichtigt werden und zwar bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht. Ein vollständig fehlender Buchnachweis kann nachträglich nicht mehr nachgeholt werden. In diesem Fall kann die Steuerfreiheit nur noch dann gewährt werden, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für steuerfreie Lieferungen erfüllt sind.

(5) Abnehmer bestimmt sich nach Zivilrecht

In seinem Urteil vom 23.04.2009 betont der BFH, dass bei Ausfuhrlieferungen (und wohl auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen) die Person des Abnehmers auf Basis der der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse zu beurteilen ist. Auch in dieser Entscheidung stellt der BFH klar, dass die in der UStDV niedergelegten Buch- und Belegnachweise nicht über ihren Wortlaut hinaus von der Finanzverwaltung ergänzt werden dürfen.

BFH widerspricht BGH

Der 1. Strafsenat des BGH war in der Vergangenheit extrem restriktiv und hat Verurteilungen wegen Steuerhinterziehung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen bestätigt (Beschluss vom 20.11.2008). Zur Begründung stützt er sich darauf, dass die jeweiligen Unternehmer mit den Abnehmern kollusiv zusammengewirkt hätten, um dem Abnehmer die Hinterziehung von Steuern zu ermöglichen, und es daher rechtsmissbräuchlich wäre, die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu gewähren.

Mit dem Beschluss vom 29.07.2009 grenzt sich der BFH von der vom BGH vertretenen Rechtsauffassung ab. Der BFH erachtet es für ernstlich zweifelhaft, ob die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen wegen Rechtsmissbrauchs zu versagen ist. Während es für den BGH nicht von Belang ist, ob durch den Missbrauch das inländische Steueraufkommen oder das Steueraufkommen eines anderen Mitgliedstaates gefährdet sein könnte, betont der BFH gerade den Grundsatz der steuerlichen Territorialität. Danach steht bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung an Unternehmer das Besteuerungsrecht dem Empfangsmitgliedstaat zu. Der BFH scheint dazu zu tendieren, dass es nur im Empfangsmitgliedstaat zu einer Steuerhinterziehung kommen kann. Dies hätte weitreichende Folgen, da eine Hinterziehung ausländischer Umsatzsteuer aufgrund der nicht verbürgten Ge-

genseitigkeit i.S.v. § 370 Abs. 6 Satz 3 AO in Deutschland nicht strafrechtlich geahndet werden kann.

Ausblick

Die mit Spannung erwarteten Entscheidungen des BFH zeigen sehr deutlich, wie unterschiedlich die Finanzverwaltung und die Straferichte die Voraussetzungen für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen interpretieren können. Mittlerweile sind auch den Straferichten Zweifel gekommen, ob die bisher praktizierte Auslegung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Der sich abzeichnende Konflikt zwischen der Finanz- und Strafrichterbarkeit soll nun zumindest teilweise durch den EuGH (C-285/09) entschieden werden: Der BGH hat dem EuGH mit Beschluss vom 07.07.2009 verschiedene Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Das Ergebnis dieses Vorabentscheidungsverfahrens dürfte auch für den Ausgang des Hauptsacheverfahrens zum AdV-Beschluss des BFH vom 29.07.2009 vorgeflich sein.

RAin/StBin Eveline Beer
(küffner maunz langer zugmaier, München)

BFH-Urteil vom 23.04.2009 – V R 84/07, DB 2009 1851.

BFH-Urteil vom 12.05.2009 – V R 65/06, DB 2009 1740.

BFH-Urteil vom 28.05.2009 – V R 23/08, DB 2009 1856

BFH-Beschluss vom 29.07.2009 – XI B 24/09, DB 2009 S. 1852.

BGH-Beschluss vom 20.11.2008 – 1 StR 354/08, BGHSt 53 S.45

BGH-Beschluss vom 07.07.2009 – 1 StR 41/09, DStR 2009 S. 1688

BMF-Schreiben vom 06.01.2009 – IV B 9 – S 7141/08/10001, DB 2009 S. 87

FG Bremen, Beschluss vom 01.12.2004 – 2 V 64/04, EFG 2005 S. 646

Quellensteuereinbehalt bei Dividenden und EG-Recht

Der BFH hatte jüngst den Fall einer Schweizer Kapitalgesellschaft zu entscheiden, die mit etwas mehr als 10% an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt war. Bei Ausschüttung der Dividende behielt die deutsche Gesellschaft Kapitalertragsteuer ein. Die Schweizer Gesellschaft verlangte Erstattung mit der Begründung, der Kapitalertragsteuereinbehalt verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrags. Hätte ein vergleichbarer Inlandsfall vorgelegen, wäre die Dividende von der Besteuerung freigestellt und eine etwa einbehaltene Kapitalertragsteuer erstattet bzw. angerechnet worden. Der BFH wies die Klage der Schweizer Kapitalgesellschaft ab. Nun „hängt“ die Rechtssache beim EuGH.

Für die Praxis bedeutsam ist verfahrensrechtlich, dass die Kapitalertragsteueranmeldung des unbeschränkt steuerpflichtigen Inländers vom BFH als formaler Rechtsgrund für einen fehlenden Erstattungsanspruch des beschränkt steuerpflichtigen Ausländers angesehen wird. Aus der AO ergibt sich bloß, dass die Steueranmeldung einem Steuerbescheid gleichsteht (§ 167, § 168 AO). Aus dem Gesetz ergibt sich nicht eindeutig, dass der Steueranmeldung auch eine Drittwirkung – hier: gegenüber der Schweizer Kapitalgesellschaft – zukommt. Der BFH bejaht diese mit Urteil vom 22.04.2009. Der Ausländer kann und muss daher als Voraussetzung für eine Erstattung entweder eine Aufhebung oder Änderung der Steueranmeldung herbeiführen oder den Erlass eines Freistellungsbescheids erreichen (grundlegend BFH v. 27.07.1988 – I R 28/87, BStBl. 1989 II S. 449). Für Erstattungen nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG) oder von Abzugssteuern, die nach DBA ermäßigte, im Inland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte betreffen, ist das (frühere) Bf und (nunmehrige) BZSt zuständig. Das ergibt sich aus dem Wortlaut von § 50d Abs. 1

EStG. Im entschiedenen Fall ging es jedoch um möglicherweise nach Gemeinschaftsrecht nicht steuerbare Einkünfte und nicht um eine DBA-Ermäßigung bzw. Befreiung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie. In analoger Anwendung von § 50d Abs. 1 EStG soll dann eine Erstattung durch das für die Besteuerung des Inländers zuständige Finanzamt erfolgen. Der BFH versteht die materiell-rechtliche Regelung des § 50d Abs. 1 EStG also weit, die Zuständigkeitszuweisung zum (nunmehrigen) BZSt hingegen eng (zu Einzelheiten vgl. Tz. II.3. des Urteils und BFH v. 28.06.2005 – I R 33/04, DB 2006 S. 1087).

BFH verneint Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit – contra EuGH?

Materiellrechtlich ist bedeutsam, dass der BFH eine Verletzung der gemeinschaftsrechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit offenbar schon tatbestandlich ablehnt und dadurch die dann zwingende Gleichbehandlung mit einem Inlandssachverhalt verneint. Demgegenüber meint der EuGH in seiner bisherigen Rechtsprechung, dass ein Staat keine Kapitalertrags- bzw. vergleichbare Quellensteuer zu Lasten eines ausländischen Anteilseigners dauerhaft einbehalten darf, wenn diese bei einem Inlandssachverhalt nicht erhoben bzw. erstattet wird (EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004, Rs. E-1/04, Fokus-Bank; EuGH-Urteil vom 14.12.2006, Rs. C-170/05, Denkavit; vom 08.11.2007, Rs. C-379/05, Amurta; vom 11.06.2009, C-521/07, Kommission ./.. Niederlande; vom 18.06.2009, Rs. C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha). Deshalb hat die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet (IP/09/435, dazu *Schwenke*, IStR 2008 S. 473 ff.). Nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH erfassen diese Grundsätze auch den vom BFH beurteilten Fall einer 10%igen Beteiligung eines im Drittland ansässigen Anteilseigners (zur denkbaren tendenziellen Änderung bei Drittlandssachverhalten vgl. GA in *Kokott* im Schlussantrag vom 16. Juli 2009 zu

Rs. C-540/07). Diese Rechtsprechungslinie verkennt der BFH. Völlig zu Recht weist *Schön* in seiner Urteilsanmerkung darauf hin, dass der BFH offensichtlich die EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer mit denjenigen zur anrechenbaren Körperschaftsteuer verwechselt hat (IStR 2009 S. 555 f.; ebenso von *Brocke/Hackemann*, IWB 2009 Fach 3A Gruppe 1 S. 1127 ff.). Bei Letzterer erfolgt allenfalls eine Anrechnung im Sitzstaat des Aktionärs (s. dazu insbes. Fall „Meilicke“, zuletzt FG Köln, Beschluss vom 14.05.2009 – 2 K 2241/02, IStR 2009 S. 2).

Wie geht es weiter?

Die Verknennung der Rechtsprechung des EuGH und die mangelnde Vorlage an diesen sollen den Kläger des hier besprochenen Urteils veranlassen, Verfassungsbeschwerde zu erheben (Az.: II BvR 1807/09). Die Rüge der unterlassenen Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens und der damit verfassungsrechtlich verbundene Entzug des gesetzlichen Richters hat nach der Rechtsprechung des BVerfG nur Erfolg, wenn die Durchführung des Vorabentscheidungsverfahrens offensichtlich willkürlich unterblieben ist (kritisch zur Rechtsprechung des BVerfG zuletzt *de Weerth*, DStRE 2009 S. 61). Aufgrund der Offensichtlichkeit der Verwechslung von Quellensteuer mit anrechenbarer Körperschaftsteuer und der Ablehnung der Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens trotz anhängigem und vom BFH erkannt entscheidungserheblichem Vertragsverletzungsverfahren ist der Erfolg einer Verfassungsbeschwerde wohl zu erwarten. Im Ergebnis ist es allerdings wegen der seit einiger Zeit schwankenden Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern alles andere als sicher, dass der EuGH den konkreten Fall im Sinne des Klägers entscheiden wird.

RA/FAStR Dr. Jan de Weerth, Frankfurt/Main

BFH-Urteil vom 22.4.2009 – I R 53/07, DB 2009 S 1685

Noch kein Ende für „Emmely“

– Kündigung nach Diebstahl: Wert unbeachtlich –

Der Fall hat hohe Wellen geschlagen und ist deutschlandweit bekannt geworden: Bei Kaisers in Berlin hatte die Kassiererin *Barbara Emme* („Emmely“) zwei Bons im Gesamtwert von € 1,30 unterschlagen. Ihr Arbeitgeber hatte sie daraufhin außerordentlich, hilfsweise ordentlich gekündigt. In den sich anschließenden Gerichtsverfahren leugnete Frau *Emme* die Unterschlagung und belastete Kolleginnen

mit Vorwürfen und Anschuldigungen – jedoch ohne Erfolg. Der Fall liegt nun beim Bundesgerichtshof.

Vertrauensverlust des Arbeitgebers steht bei Kündigung im Vordergrund

Immer wieder wird über die Beendigung von Arbeitsverhältnissen nach der Entwendung geringwertiger Gegenstände entschie-

den. Dabei zeigen sich die Gerichte regelmäßig aus gutem Grund für den Wert des entwendeten Gegenstands uninteressiert. Allein entscheidend ist für sie vielmehr der Umstand, dass durch Diebstahl, Unterschlagung und Betrug das Vertrauen des Arbeitgebers in den betreffenden Arbeitnehmer zerstört wird und deshalb seine zukünftige Beschäftigung – insbesondere in Bereichen mit hoher finan-

zieller Sensibilität wie etwa an der Kasse oder in der Verwaltung – nicht zumutbar ist.

Vor diesem Hintergrund ist es daher schwer erklärbar, warum der Fall „Emmely“ solche öffentliche Aufmerksamkeit erfährt. Diese gipfelte in der peinlichen Aussage des Bundestagsvizepräsidenten *Thierse*, das Urteil sei „barbarisch“ und „von asozialer Qualität“. Zwar ruderte *Thierse* später wieder zurück und bedauerte seine Äußerung. Den Schaden, den er damit als hoher Repräsentant der Legislative dem Vertrauen der Bürger in unseren Rechtsstaat zugefügt hatte, konnte er freilich nicht mehr gutmachen.

Das LAG hatte in seinem Urteil die Revision nicht zugelassen. Diese Entscheidung beruhte auf dem Umstand, dass der Kündigungsgrund „Verdacht der Entwendung einer geringfügigen Sache“ in ständiger Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts anerkannt und eine Änderung dieser Rechtsprechung schlechterdings auch nicht zu erwarten ist. Insofern konnte man die Hoffnung haben, dass dieses insbesondere für die meisten Kommentatoren der veröffentlichten Meinung recht informative Verfahren mit der zweitinstanzlichen Entscheidung sein Ende gefunden habe.

Fall „Emmely“ geht in die zweite Runde

Nun hat das BAG am 28.07.2009 (3 AZN 224/09) über die Nichtzulassungsbeschwerde von Frau *Emme* entschieden und diese überraschenderweise zugelassen. Das Verfahren geht also in die nächste Runde. Was zunächst

nach Teilnahmedrang in einer ideologisierten Debatte riecht, entpuppt sich allerdings beim Nachlesen des Zulassungsbeschlusses als gut nachvollziehbar. Von den durch die Klägerin der Revision vorgelegten Kritikpunkten hat der hier entscheidungsbefugte dritte Senat des BAG nur einen als revisionswürdig anerkannt. Die Richter sahen es als bisher obergerichtlich noch nicht abschließend geklärt an, ob das spätere prozessuale Verhalten eines verhaltensbedingt gekündigten Arbeitnehmers bei der erforderlichen Interessenabwägung im Hinblick auf die Wirksamkeit seiner Kündigung als mitentscheidend berücksichtigt werden könne.

Absage an Einführung einer Bagatellgrenze

Aus der Zulassungsentscheidung können zwei wesentliche Schlüsse gezogen werden. Erstens wird sich das BAG in seiner Entscheidung nicht mit der Frage befassen, ob der Diebstahl geringwertiger Sachen auch in Zukunft eine Kündigung rechtfertigen kann. Damit ist allen Fürsprechern einer „Bagatellgrenze“ oder anderer Abgrenzungsversuche zwischen „ein bisschen mehr Straftat und ein bisschen weniger Straftat“ für die weitere Diskussion in dieser Sache der Boden entzogen. Zweitens lenkt das BAG mit dieser Entscheidung den Fokus auf den von ihm in ständiger Rechtsprechung vertretenen Grundsatz der Interessenabwägung, die die Beendigung des Anstellungsverhältnisses als *ultima ratio* erscheinen lassen muss.

Ist auch das Prozessverhalten eines gekündigten Arbeitnehmers für die Frage des Vertrauensverlusts zu berücksichtigen?

Auf Entscheidung und Begründung der Revision darf man gespannt sein. Denn es liegt auf der Hand, dass falsche Aussagen im Kündigungsschutzprozess das Vertrauen in den Arbeitnehmer weiter signifikant zerstören können. Der Verlust des Vertrauens ist aber der Grund für die Kündigung. Allerdings sprechen manche Gründe dafür, den kündigungsrelevanten Sachverhalt und damit auch den Sachverhalt, der für die Interessenabwägung zugrunde zu legen ist, in einen zeitlichen Kontext zu stellen. Einen solchen Grundsatz gab es freilich nie und das BAG hat in der Vergangenheit mehr als einmal die einer Kündigung folgenden einschlägigen Vertragsverletzungen im Prozess zu Ungunsten des betreffenden Arbeitnehmers gewertet. Vielleicht kann man eine kleine Tendenz des Senats darin erkennen, dass er Frau *Emmes* Verteidigung in den Vorinstanzen als „unseriös“ brandmarkt. Ein unseriöser Vortrag, der – wie hier – den Kündigungsgrund zu vertuschen und verleugnen sucht, vertieft diesen und steht somit in direktem Verhältnis zu ihm. Die Analogie zum wiederholten einschlägigen Verhalten liegt auf der Hand.

RA/FAfArbR Dr. Paul Melot de Beauregard,
LL.M. (McDermott Will & Emery)

BAG-Beschluss v. 28.07.2009 – 3 AZN 224/09, DB 2009 S. 1824

OrganisationsEntwicklung

Zeitschrift für Unternehmensentwicklung und Change Management

Wandel erkennen.
Veränderung gestalten.
Zukunft gewinnen.
Online finden.

OrganisationsEntwicklung –
Ihr qualifizierter Partner in allen Veränderungsprozessen.
Jetzt mit neuem Online-Archiv!

Ihr Zugang zu einem umfangreichen Online-Archiv mit allen Ausgaben der OrganisationsEntwicklung von über 15 Jahren.
Recherchieren Sie komfortabel, umfassend und schnell – zu jeder Zeit und überall.



Bestellen Sie jetzt:
www.zoe.ch
E-Mail: zoe.leserservice@fachverlag.de
Tel.: 0800/000 16 37
Fax: 0800/000 29 59

FACHVERLAG
Verlagsgruppe Handelsblatt

Winfried Schauer, Ministerialrat (München)

Blickpunkte: Die Ländererlasse zur Erbschaftsteuerreform

Einen schnellen Überblick über das neue Erbschaftsteuerrecht bieten die fünf Erlasse der Länder zur Umsetzung der Erbschaftsteuerreform nicht. Gut 140 Seiten des Bundessteuerblatts wurden – wenn auch mit einigen Verzögerungen – gefüllt. Wer allerdings schon bisher mit den Regelungen der Finanzverwaltung zur Erbschaftsteuer vertraut war, wird viel Bekanntes wiederfinden. Das Bewertungsgesetz, einst mit dem Anspruch angetreten, für alle Steuerarten einheitliche Bewertungsregelungen zu schaffen, enthält inzwischen allein für das Grundvermögen und das land- und forstwirtschaftliche Vermögen vier unterschiedliche Bewertungsverfahren. Da aber nicht jeder Begriff und nicht jedes Verfahren im Rahmen der Erbschaftsteuerreform neu erfunden wurde, erkennen Kundige viele Textpassagen wieder, die schon bis 1995 die Vermögensteuerrichtlinien und später die Erbschaftsteuerrichtlinien gefüllt haben. Die Verfasser der Verwaltungsregelungen haben fleißig bei sich selbst abgeschrieben und auch beim Gesetzestext kräftig Anleihen genommen. Damit sind Verweise auf andere Vorschriften überflüssig geworden, was sicher die Arbeit erleichtert. Große Teile der Kritik an den neuen Verwaltungserlassen betreffen aber nicht deren Regelungen, sondern sind im Gesetz angelegt.

Die Bedeutung fehlender Regelungen in den Erlassen

Selbst der Umfang der nun niedergelegten Verwaltungsregelungen ist für viele Anwender nicht ausreichend, denn oft hat das, was nicht in den Erlassen steht, die größere Bedeutung als das, was in der Endfassung im Einzelnen geregelt wurde. Vor allem dort, wo aus früheren Entwürfen der Erlasse Passagen bekannt geworden waren, die in der finalen Version nun aber fehlen, taucht die Frage auf, was aus der fehlenden Erwähnung geschlossen werden muss.

So sah eine frühere Entwurfsfassung von Abschn. 20 Abs. 3 des Erlasses zur Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG bspw. vor, dass in Treuhand gehaltenes Betriebsvermögen sowie atypische stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen für den Treugeber bzw. Beteiligten kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen darstellen. Schon der RFH hatte entschieden, dass die Erbschaftsteuer als Rechtsverkehrssteuer tat-

bestandlich an einen zivilrechtlich wirksamen Vorgang anknüpft. Der BFH hat diese Auffassung dahingehend ausgeweitet, dass das Erbschaftsteuerrecht grundsätzlich von einer zivilistischen Betrachtungsweise beherrscht wird und diese über den Erwerbsvorgang hinaus etwa auch auf die Qualifizierung des Erwerbsgegenstands auszuweiten sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 39 Abs. 2 AO sei, wenn auch für alle Steuerarten grundsätzlich verbindlich geregelt, jedenfalls bei erbschaftsteuerlichen Vorgängen unbeachtlich. Treugut wurde im Erbfall daher bspw. den Erben des Treuhänders und nicht denen des Treugebers zugerechnet. Eine etwas lebensfremde Ansichtsweise, die letztlich durch ein Machtwort der Finanzministerkonferenz aufgegeben wurde, allerdings bislang nur dadurch kenntlich, dass die von § 39 Abs. 2 AO abweichende Regelung nun nicht mehr im Erlass enthalten ist.

Aus Beratersicht

Verwaltungserlasse dienen dazu, eine einheitliche Festsetzung der Erbschaftsteuer und deren Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten. Die Bestimmungen setzen eine abgeschlossene und in tatsächlicher Hinsicht nicht mehr änderbare Ausgangssituation voraus. Wer Hinweise erwartet, wie die tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall optimiert werden können, wird hier nicht fündig, denn das ist für das Zielpublikum von Verwaltungserlassen kein Kriterium. Diese Erkenntnis lässt sich zwar auf alle Verwaltungsregelungen anwenden, in Anbetracht des Umstands, wie viel Spielraum für gestalterische Phantasie die neuen gesetzlichen Vorschriften eröffnen, wirkt das Werk notgedrungen jedoch wenig inspirierend.

Für den Berater ist es sicher die am wenigsten wünschenswerte Situation, erst dann mit einem Fall konfrontiert zu sein, wenn der Erbfall bereits eingetreten oder die Schenkung vollzogen ist. Dennoch sind ihm die Erlasse auch in einem solchen Fall von Nutzen, da sie ihm Hinweise auf die erwartbaren Entscheidungen der Finanzverwaltung geben – und auch, wo er ggf. korrigierend eingreifen kann. Denn wo die Finanzverwaltung „grundsätzlich“ oder „regelmäßig“ bestimmte Rechtsfolgen anordnet, wird sie diese im Regelfall auch zugrunde legen. Für die Betroffenen und ihre

Berater eröffnen derartige Relativierungen aber die Möglichkeit darzulegen, weshalb die Regel im Einzelfall nicht zutrifft. Immerhin 76 derartiger Einstiegsmöglichkeiten zur Widerlegung vorgenommener Annahmen finden sich quer durch die Erlasse:

Erlass	„regelmäßig“	„grundsätzlich“
zum Erbschaftsteuergesetz	5	12
zur Bewertung von Anteilen /des Betriebsvermögens	7	6
zum Grundvermögen	18	6
zur Land- und Forstwirtschaft	9	9
zum Feststellungsverfahren	1	3

Im Folgenden soll auf einzelne kontrovers diskutierte Fragen mit Schwerpunkt auf der erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens eingegangen werden

Der Erlass den geänderten Vorschriften des ErbStG

Die sog. Poolklausel und ihr Verlust: In den Genuss der Verschonungsvorschriften sollen nach dem Willen des Gesetzgebers nur Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften gelangen, die mehr als 25% des Grund- oder Stammkapitals halten (maßgeblich ist der Anteil des Erblassers oder Schenkers, nicht der Anteil, der auf einen von ggf. mehreren Erwerbern übergeht). Der Gesetzgeber wollte Minderheitsaktionäre nicht in die Begünstigung einbeziehen, daher setzte er für alle Kapitalgesellschaften (nicht aber für Personengesellschaften) eine pauschalierende Grenze, unterhalb derer angenommen wird, dass ein Einfluss der Anteilseigner auf die Geschicke des Unternehmens praktisch nicht möglich sei. Es gibt jedoch eine Reihe von z.T. namhaften Unternehmen in Deutschland, bei denen die Anteile über Generationen hinweg auf eine Vielzahl von Familienmitgliedern verteilt ist und der Einfluss der Familie aber dennoch insgesamt spürbar bleibt. Dies wird durch vertragliche Bindungen erreicht, die einerseits darauf abzielen, dass die Familie oder der Fa-

milienstamm in der Gesellschafterversammlung mit einer Stimme spricht, und andererseits verhindern, dass die Gesellschaftsanteile an fremde Anteilseigner übergehen, die nicht den Restriktionen unterliegen, die oft schon von der Gründergeneration festgelegt wurden.

Eine solche Poolklausel – ein dem kaum vergleichbaren aktienrechtlichen Cash Pooling nachgebildeter und vom Gesetz nicht verwendeter Begriff – hat bereits die Phantasie angeregt, welche Mindestbedingungen die Finanzverwaltung für die Annahme einer derartigen Bindung anerkennen würde. Dabei wird verkannt, dass der Gesetzgeber hier kein neues Rechtskonstrukt schaffen wollte, sondern bereits lange bestehende rechtliche Bindungen in Familiengesellschaften berücksichtigen wollte, die die Familienmitglieder häufig in einem Maße binden, dass – wäre diese Bindung vom Gesetzgeber bestimmt worden – sie als überzogen gewertet würde. Um die Fülle bestehender Bindungen solcher Art hinreichend beschreiben zu können, mussten allgemein beschriebene Kriterien verwendet werden, die naturgemäß nun die Frage aufwerfen, bis zu welchem Grad der Verbindlichkeit der Vereinbarungen die Finanzverwaltung derartige Klauseln anerkennt. In Abschn. 21 Abs. 4 des Erlasses sind umfangreiche Ausführungen zur Stimmrechtsausübung vorhanden, während zur Vermögensbindung kaum Aussagen getroffen sind.

Indes bietet es sich weiterhin an, die Anteile der Kapitalgesellschaft wie schon nach geltendem Recht in eine Personengesellschaft zu „legen“ und die Erben hieran zu beteiligen. Dies dürfte dann, wenn bisher noch keine entsprechenden Vereinbarungen bestanden haben, i.d.R. die einfacher handhabbare Konstruktion sein. Den Mitgliedern einer bestehenden Poolgemeinschaft bleibt diese Möglichkeit aufgrund der vertraglichen Bindung jedoch i.d.R. verschlossen; daher konnte der Gesetzgeber nicht darauf verweisen.

Das Ausscheiden eines Poolmitglieds – nicht bereits aber seine Kündigung – stellt für seinen ggf. von der Verschonung betroffenen Anteil ein schädliches Ereignis dar. Erwerben die übrigen Poolmitglieder seine Anteile (und damit Stimmrechte) zu den Bedingungen der Poolklausel, kann es für die verbleibenden Mitglieder ohnehin nicht zu einem Verlust der Verschonung kommen. Aber auch, wenn das ausscheidende Poolmitglied seinen Anteil auf eine dritte Person überträgt, sollen die verbleibenden Poolmitglieder ihre Begünstigung nicht nachträglich verlieren, auch wenn der Gesamtanteil des Pools an der Gesellschaft auf 25% oder weniger sinkt (Abschn. 14 Abs. 2). Allerdings können hier Erben nach dessen

Ausscheiden nicht mehr von der Poolklausel Gebrauch machen.

Die Verschonungsoption: Der Umfang der Verschonung unternehmerischen Vermögens war sicher eine der umstrittensten Fragen des Gesetzgebungsverfahrens. Das führte letztlich dazu, dass den Betroffenen nun zwei Möglichkeiten zur Verfügung stehen:

- die 100%ige Verschonung bei einem max. Anteil Verwaltungsvermögen von 10% und 10 Jahren Behaltensfrist und Lohnsummenbetrachtung sowie
- die 85%ige Verschonung mit geringeren Anforderungen an die Behaltensfrist (7 Jahre) und – wenn das Unterschreiten der Referenzlohnsumme erst in den letzten Jahren der Behaltensfrist zu befürchten ist – günstigeren Bedingungen bei der Lohnsumme.

Im Hinblick auf die kontroverse Diskussion im Gesetzgebungsverfahren ist eine Auslegung, die nach dem mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers fragt, praktisch nicht möglich. Dem Wortlaut des Gesetzes ist hier deshalb trotz mancher Widersprüche der Vorrang zu geben.

Gehen auf den Erwerber unterschiedliche Arten von begünstigtem Vermögen über (z.B. Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften), kann die Option nur einheitlich ausgeübt werden (Abschn. 17 Abs. 1). Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen für die Option zur 100%igen Verschonung nicht vorgelegen haben, ist ein Rückfall zur 85%igen Regelverschonung möglich, wenn die Voraussetzungen hierfür von Anfang an vorgelegen haben (Abschn. 17 Abs. 3 Satz 3). Nach Satz 2 dieser Regelung soll für die Bemessung der 10%-Grenze das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten herangezogen werden, d.h. die Summe des Verwaltungsvermögens aller Einheiten wird zum Steuerwert der einzelnen Einheiten ins Verhältnis gesetzt. Dies widerspricht zwar dem Wortlaut des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, der die Aufzählung der begünstigten Vermögensarten durch ein „oder“ und nicht durch ein „und“ verbindet. Im Hinblick auf die einheitliche Ausübung des Wahlrechts ist die Zusammenfassung aber konsequent.

Die Zusammenfassung der unterschiedlichen Vermögensarten für die Verschonung geschieht allerdings nur, wenn diese nicht in einer Einheit zusammengefasst sind. Hält der Erwerber etwa in einem Einzelunternehmen Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, genügt es auch für die 100%ige Verschonung, dass in

diesen die 50%-Grenze beim Verwaltungsvermögen nicht überschritten wird, die 10%-Grenze ist insoweit unbeachtlich. Das ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 13a Abs. 8 Nr. 3, nach der statt 50% in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG 10% zu setzen sind. Anteile und Beteiligungen gehören aber zum Vermögen nach Satz 2 dieser Vorschrift, die 50% in Nr. 3 sind daher nicht durch 10% zu ersetzen. Zumindest ein Teil der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten dürften einer solchen Folge durchaus Sympathie entgegenbringen können.

Zusammentreffen eines Verstoßes gegen Behaltensregelung und Lohnsummenklausel:

Veräußert der Erwerber den erworbenen Betrieb oder Teile hiervon und reinvestiert den Erlös nicht (verschonungserhaltend) wieder, wird er in der Regel damit auch die Ursache schaffen, dass die Lohnsummenregelung nicht eingehalten werden kann. Die hieraus folgende Nachversteuerung ist bei den beiden verschonungsschädlichen Tatbeständen unterschiedlich. Die Nachversteuerung aus der Summe der jeweilig berechneten Nachversteuerung zu bilden, würde der Sachlage nicht gerecht. Abschn. 16 Abs. 3 sieht daher vor, dass die Berechnung für beide Tatbestände vorzunehmen ist und der höhere Nachversteuerungsbetrag anzusetzen ist.

Grundstücksüberlassungen i.R. eines Gewerbes:

Die Abgrenzungskriterien für das Verwaltungsvermögen waren ursprünglich für das Fehlen eindeutiger Unterscheidungsmerkmale des notwendigen und des gewillkürten Betriebsvermögens vorgesehen. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde diese Unterscheidung ein zweites Mal und nunmehr in Form einer Generalnorm versucht (§ 200 Abs. 2 BewG), wobei die Begriffe zwangsläufig nicht deckungsgleich sind. Das „Verwaltungsvermögen“ hat seinen Namen erhalten, weil es außerhalb der gewerblichen Betätigung in Form der Vermögensverwaltung gehalten wird und dann einkommensteuerlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen auslöst. Nun gibt es allerdings auch Formen eines mit einer Grundstücksüberlassung verbundenen Leistungsaustausches, bei denen trotz der Nutzungsmöglichkeit durch Dritte stets eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden muss, wobei die entspr. Vertragsbeziehungen über miet- oder pachtähnliche Elemente i.d.R. auch weitere vertragliche Pflichten begründen (wie bspw. bei einem Beherbergungsvertrag). Liegen derartige originär gewerbliche Tätigkeiten vor, wie sie z.B. in R 15.7 Abs. 2 der Einkommensteuerrichtlinien beschrieben sind, sind die hierfür genutzten Grundstücke nicht dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen.

Wertpapiere und vergleichbare Forderungen: Hier gab es erhebliche Unsicherheiten, vor allem, was als Wertpapieren vergleichbare Forderungen zu gelten hat. Abschn. 32 stellt klar, dass es sich sowohl bei Wertpapieren als auch bei vergleichbaren Forderungen um solche handelt, die in § 2 Abs. 1 WpHG genannt sind. Handelswertpapiere (Wechsel, Schecks) und Warenwertpapiere sind damit ebenso wenig dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen wie Schuldverschreibungen, die nicht im Sinne dieser Vorschrift handelbar sind. Verbrieft ein Wertpapier die Teilhabe an Vermögenswerten, die als solche nicht dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen wären (z.B. Geldmarktfonds), handelt es sich entsprechend der Begrifflichkeit des Wertpapierhandelsgesetzes dennoch um Verwaltungsvermögen. In einer früheren Entwurfsversion waren sogar Rückdeckungsversicherungen Wertpapieren vergleichbaren Forderungen zugerechnet worden. Mit einem Wertpapier – gar einem handelbaren i.S.d. WpHG – haben sie jedoch nichts zu tun. Was sie vergleichbar machen sollte, war allein, dass solche Versicherungen an Stelle von Wertpapieren zur Absicherung von Pensionszusagen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer verwendet werden und damit für diesen Zweck in Konkurrenz zu Wertpapieren treten, die unter erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten ein erhebliches Risiko darstellen.

Der Bewertungserlass

Das offensichtlich unzutreffende Ergebnis: Der Gesetzgeber bietet dem Erwerber ein definiertes Standardverfahren zur Bewertung des Betriebsvermögens an: das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 199 BewG). Dieses Verfahren ist bereits frühzeitig wegen seiner starren Vorgaben insb. beim Risikozuschlag auf den Kapitalisierungszinssatz in die Kritik geraten. Diesem Problem kann der Betroffene entgehen, indem er ein anderes geeignetes Verfahren anwendet, er hat dann aber i.d.R. mit erheblich höheren Kosten zu rechnen. Ist das Erreichen einer 100%igen Verschonung wahrscheinlich, ist der ermittelte Wert ohnehin ohne Belang, selbst bei einer 85%igen Verschonung wiegen die Mehrkosten für die Bewertung häufig die so erreichbare Steuerminderung auf. U.U. bewirkt der höhere Wert des Gesamtvermögens des Betriebs, dass der Anteil des Verwaltungsvermögens jedoch unter der Verschonungsgrenze bleibt, sodass der höhere Wert im vereinfachten Verfahren sogar als willkommen erscheint.

Einer der zentralen Punkte bei der Erörterung der Ländererlasse war daher nicht die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens, sondern in welchen Fällen es nicht angewendet werden kann. § 199 BewG

erklärt das vereinfachte Verfahren für nicht anwendbar, wenn es zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ führt. Nun setzt dies begrifflich voraus, dass der mit dieser Methode ermittelte Wert für jeden hinreichend Fachkundigen ohne weitere Nachforschungen erkennbar von einer Größe abweicht, die als zutreffend empfunden wird. Gäbe es jedoch allgemein ein solch zutreffendes Ergebnis, wären sämtliche Bewertungsprobleme gelöst. Punktuell sehen das auch die gesetzlichen Bewertungsvorschriften vor: Lässt sich der Wert aus tatsächlichen Verkäufen im Jahr vor dem Übergangszeitpunkt ableiten, ist dieser Wert anzusetzen. (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Ableitung aus Verkäufen länger als ein Jahr vor oder nach dem Stichtag: Auch länger vor diesem oder nach diesem Zeitpunkt liegende Verkäufe gelten als Kriterium, dass ein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis vorliegt (Abschn. 19 Abs. 4 Nr. 1 und 2). Jedoch ist in diesen Fällen nicht der aus solchen Verkäufen abgeleitete Wert anzusetzen, sondern lediglich das im vereinfachten Ertragswertverfahren gefundene Ergebnis zu verwerfen. Es muss also ein anderes geeignetes Bewertungsverfahren angewendet werden. Vielfach wird auch dies ein Ertragswertverfahren sein, das nicht das tatsächliche Marktgeschehen berücksichtigt, sondern die Kaufpreisfindung eines rational ökonomisch denkenden Investors simuliert. Ein wesentlicher Unsicherheitsfaktor ist hierbei die Einschätzung der Zukunftsaussichten des Unternehmens. Wurde die Investitionsentscheidung bspw. nicht von einem prophetisch eher wenig begabten Kaufmann, sondern von einem visionär denkenden Ingenieur getroffen, der die technischen Möglichkeiten des gekauften Unternehmens mit hohen Zukunftserwartungen verbindet, wird jede der anerkannten Simulationsmethoden zu einem Wert führen, der stark von dem vormalig tatsächlich gezahlten Preis abweichen wird. Doch für andere übliche Ertragswertverfahren gilt die Ausstiegsklausel nicht, auch wenn der so ermittelte Wert weiter von dem zum Vergleich herangezogenen Verkaufspreis abweicht als derjenige des vereinfachten Verfahrens. Allerdings wird dies vermutlich nicht so heiß gegessen, wie es gekocht wurde. Die Vermutung eines unzutreffenden Ergebnisses kehrt zwar die Beweislast für die Eignung des vereinfachten Verfahrens um, allerdings nicht für die Ermittlung des zutreffenden Werts (Abschn. 19 Abs. 6).

Vereinfachtes Ertragswertverfahren für Konzerne? Auch bei „komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen“ kann regel-

mäßig davon ausgegangen werden, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren zu unzutreffenden Ergebnissen führt (Abschn. 19 Abs. 5 Satz 1). Dies ist unmittelbar einsichtig, denn in einem arbeitsteiligen Konzern wird man Planzahlen über die künftigen Erträge vernünftigerweise nicht auf der Ebene jeder rechtlichen Einheit, sondern konsolidiert für den Gesamtkonzern vorfinden. Ganz so einfach macht es allerdings das neue Gesetz nicht, denn die Frage, ob überwiegend Verwaltungsvermögen vorliegt, muss auf jeder Beteiligungsstufe stattfinden. Hier stellt sich die Frage, ob man zu diesem Zweck, statt den konsolidierten Ertragswert auf jede Stufe herunterzubrechen, nicht mit dem vereinfachten Ertragswertverfahren mit geringerem Aufwand zu einem Ergebnis gelangt.

Vorrang der Faktormethode: In Branchen mit weitgehend homogenen Betätigungsformen und Betriebsstrukturen (z.B. kleinen Einzelhandelsgeschäften, freiberuflichen Praxen) wird statt eines Ertragswertverfahrens üblicherweise ein Faktorverfahren auf Basis des Umsatzes oder Gewinns, manchmal auch nach der Lage und Größe der Verkaufsfläche, angewendet. Auch wenn hier durchaus ertragsbezogene Elemente verwendet werden, stellt dies kein Ertragswertverfahren im Sinne des Bewertungsgesetzes dar, da dies mit der Anwendung einer Diskontierungsmethode gleichgesetzt wird. Ist ein Faktorverfahren in der Branche des zu bewertenden Betriebs üblich, kann das vereinfachte Verfahren nicht angewendet werden (§ 11 Abs. 3 Satz 1 BewG, Abschn. 19 Abs. 1 Satz 2). Allerdings sehen die Verlautbarungen vieler Branchenverbände vor, dass bei abweichenden Unternehmensstrukturen oder komplexeren Betätigungsformen die Wertermittlung abweichend durch ein Ertragswertverfahren erfolgen kann. In diesen Fällen kann auch das vereinfachte Ertragswertverfahren herangezogen werden.

Die Zukunft der Verwaltungsregelungen

Die Ländererlasse sind nach ihrer Form so konzipiert, dass sie mit wenig formalen Anpassungen in die Erbschaftsteuerrichtlinien übernommen werden können. Wie schnell dies geschehen wird, hängt auch davon ab, ob der Gesetzgeber in absehbarer Zeit Änderungen am Gesetz vornehmen wird. Da entsprechende Ankündigungen bereits gemacht wurden, könnte es noch eine Zeit dauern, bis Richtlinien, mit zwischenzeitlichen Erfahrungen bereichert, das neue Recht berücksichtigen.

Auslegung und Auslegungsgrenzen der Ländererlasse

Ländererlasse sind Innenrecht der Verwaltung. Eine „Drittwirkung“ kann solchen Regelungen grundsätzlich nicht zukommen.

Bedeutung und Rechtsnatur der Ländererlasse

Die Ländererlasse gelten (nur) verwaltungsintern aufgrund der beamtenrechtlichen Weisungsgebundenheit der Angehörigen der Finanzverwaltung, entfalten jedoch keine Außenwirkung; sie binden die Gerichte und die Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht. Zwei Ausnahmen gibt es: Der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung, der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten ist, gilt für solche Verwaltungsvorschriften, die die Ermessensausübung regeln. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung solchen Verwaltungsvorschriften eine begrenzte Bindungswirkung zuerkannt, die die immer wiederkehrende Schätzung bestimmter Besteuerungsgrundlagen der Höhe nach im Interesse der einheitlichen Gesetzesanwendung vereinheitlichen und vereinfachen (z.B. pauschale km-Sätze für Fahrtkosten). Diese beiden Arten von Verwaltungsvorschriften kommen in den Ländererlassen nicht vor. Ob die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang „regelmäßig“ oder „grundsätzlich“ Rechtsstandpunkte vertritt, hat daher für den Bürger keine unmittelbaren rechtlichen Konsequenzen. Vielmehr handelt es sich bei den Erlassen um sog. „norminterpretierende“ Verwaltungsvorschriften, wie sie für alle großen Steuergesetze sehr zahlreich in den Richtlinien und Hinweisen vorkommen: Die Finanzverwaltung dokumentiert ihre Sicht der Auslegung des Gesetzes.

Fraglich ist dann aber, ob und wie die Verwaltungsvorschriften ihrerseits auszulegen sind. Diese Frage stellt sich konkret, wenn bestimmte Tatbestandsmerkmale oder Rechtsfolgen in den Erlassen nicht angesprochen werden. Dies ist bspw. der Fall in Abschn. 20 Abs. 3 ErbStG-Erl, wo in der Aufzählung des begünstigten Betriebsvermögens die „atypisch stille Beteiligung“ fehlt. Der Leser der Erlasse muss sich fragen, ob dieses Schweigen „beredet“ ist, d.h., ob die Verfasser des Erlasses diese Beteiligungsform nicht zum begünstigen Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG rechnen wollten. Indessen ist ein solcher Rückschluss nicht zulässig; Verwaltungsvorschriften sind nicht wie Gesetze auszulegen, wie das Beispiel zeigt: Die Frage ist innerhalb der Finanzverwaltung offenbar schlicht umstritten (FinMin. Bayern vom 11.01.2008, DStR 2008 S. 508 Punkt 4.

– „nein“; FinMin. Bayern vom 23.03.2009, DStR 2009 S. 908 – „ja“). Die Rechtsprechung geht von der grundsätzlichen Möglichkeit einer Begünstigung aus (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008 S. 631), soweit der Unterbeteiligte Mitunternehmer ist.

Ebenso fehlt in Abschn. 28 ErbStG-Erl zur privilegierten Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 d) ErbStG die Umschreibung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als „in kaufmännischer Weise eingerichtet“. Hieraus kann jedoch keinesfalls abgeleitet werden, dass die Finanzverwaltung bei der Rechtsanwendung auf ein derartiges Kriterium verzichten möchte.

Fortentwicklung des Rechts durch Verwaltungsvorschriften? Als Grenze der Auslegung gilt allgemein der Wortlaut einer Vorschrift. Problematisch ist deshalb auch, ob norminterpretierende Verwaltungsvorschriften wie die vorliegenden Erlasse geeignet sein können, über den Wortlaut des Gesetzes hinaus zu gehen und rechtsverbindlich Lücken zu füllen. Diese Frage ist aus zwei Gründen zu verneinen: Zum einen fehlt es wie gezeigt an der Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften gegenüber dem Steuerpflichtigen. Zum anderen dürfte eine Lückenfüllung jedenfalls in weiten Bereichen der Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts grundsätzlich ausgeschlossen sein. Zwar sind Rechtsfolgen außerhalb des Wortsinns einer Norm im Steuerrecht nicht unmöglich, wenn es sich um die Ausfüllung einer planwidrigen Regelungslücke handelt. Das strenge Analogieverbot des Strafrechts aus Art. 103 Abs. 2 GG, wonach in keinem Falle im Wege der erweiternden Auslegung im Ergebnis ein neuer Eingriffstatbestand geschaffen werden darf, gilt im Steuerrecht nicht. Im Gegenteil soll nach Auffassung des BFH (vgl. bereits Urteil vom 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984 S. 221) das Gebot der Rechtssicherheit in Einzelfällen eine Lückenfüllung auch durch steuerveranschärfende Analogie nicht ausschließen: Ergebe sich einwandfrei, so das Gericht, dass eine Lücke im Gesetz vorliegt, und sei andererseits aus dem Gesetzeswortlaut oder aus den Gesetzesmaterialien eindeutig zu entnehmen, dass es Rechtsprinzipien gibt, nach denen diese Lücke zu schließen ist, so sei eine Lückenfüllung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen möglich (vgl. auch BFH-Urteil vom 14.12.2006 – III R 27/03, BStBl. II 2007 S. 332).

Diese Grundsätze machen indessen klar, warum eine Lückenschließung im neu geregelten Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wohl weitestgehend ausgeschlossen sein dürfte. Der gesamte Gesetzgebungsprozess war gekennzeichnet von politischen Auseinandersetzungen um den Fortbestand der Erbschaftsteuer insgesamt, um die Privilegierung bestimmter Erwerbsgegenstände („Oma ihr klein Häuschen“) mit bestimmter Belegenheit und insbesondere um die Privilegierung von Unternehmen. Das Gesetz stellt einen Kompromiss von im Kern widerstreitenden Zielsetzungen dar, denn einerseits sollten offenbar Unternehmen angesichts ihrer sozialen Verantwortung möglichst privilegiert werden, andererseits wurden diese Privilegien an sehr hohe Voraussetzungen geknüpft. Dementsprechend inkonsistent zeigt sich die gesetzliche Regelung. Es dürfte im Wege der Lückenausfüllung kaum auszumachen sein, ob die Vergünstigung von Betriebsvermögen im Zweifel eher auszudehnen oder einzuschränken ist.

Praktische Bedeutung der Erlasse: Der faktische Einfluss der Erlasse für die Beratungspraxis ist demgegenüber außerordentlich groß. Regelmäßig werden Berater davon ausgehen können, dass sich die Mitarbeiter der Finanzverwaltung an die Erlasslage halten. Gestaltungen, die auf der Norminterpretation der Verwaltungsvorschriften beruhen, dürften kaum Schwierigkeiten bei der steuerlichen Anerkennung bereiten.

Die neuen Erlasse ergänzen die geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 und die korrespondierenden Hinweise im Hinblick auf die Neuregelungen des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018). Bis zur Neufassung der Richtlinien und Hinweise müssen die Texte der Verwaltungsvorschriften parallel gelesen werden. Im Hinblick auf die vorstehenden Betrachtungen soll knapp auf Besonderheiten der Erlasse eingegangen werden.

Der Erlass zu den geänderten Vorschriften des ErbStG

Lohnsummenregelung/Holding: Die Voraussetzungen der Lohnsummenregelung, von deren Beachtung der Verschonungsabschlag durch § 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG abhängig gemacht wird, sind in § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG geregelt. Danach darf die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Unternehmens innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb insgesamt 650% der

Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Satz 4 des gleichen Absatzes bestimmt allerdings, dass die Vorschrift nicht anzuwenden ist, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb nicht mehr als zehn Beschäftigte hat. Ein Hinweis auf die Zurechnung von Arbeitnehmern aus Tochtergesellschaften – wie in § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG – fehlt im Gesetz an dieser Stelle. Dies hat zu Gestaltungshinweisen geführt, wonach die Einrichtung einer Holdinggesellschaft mit weniger als zehn Beschäftigten auch die entsprechenden Tochtergesellschaften von der Lohnsummenregelung „abschirmt“ (vgl. z.B. *Crezelius*, ZEV 2009 S. 1, 4). Nach Abschn. 8 Abs. 2 Satz 8 ErbStG-Erl sollen demgegenüber bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften mit einbezogen werden. Für diese Regelung gibt der Wortlaut des Gesetzes freilich keinen Anhaltspunkt; allenfalls wäre mit Sinn und Zweck der Lohnsummenregelung zu argumentieren. Nachdem eine Lückenfüllung im Wege der Analogie aber wie dargelegt kaum möglich sein dürfte, gibt es keine eindeutige Grundlage für die im Erlass vertretene Rechtsauffassung. Es steht zu vermuten, dass hier bei nächster Gelegenheit der Gesetzgeber tätig werden wird.

Reinvestitionsklausel: Trotz Verstoßes gegen die Behaltensregelung in § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG ist im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögensart verbleibt, § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG. Nach Abschn. 15 Satz 4 ErbStG-Erl muss die Reinvestition innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. Für diese strenge Regelung gibt der Wortlaut des § 13a Abs. 5 Satz 4 ErbStG nichts her: Danach besteht lediglich eine entsprechende Vermutung.

Der Bewertungserlass

Verkehrswert als Steuerwert: Nach der gesetzlichen Neuregelung gilt als Steuerwert für den Erwerb eines Einzelunternehmens, eines Anteils an einer Personengesellschaft und eines Anteils an einer nicht notierten Kapitalgesellschaft letztlich der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 BewG und damit der Verkehrswert. Diese Regelung beruht auf der Vorgabe des BVerfG (Beschluss vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02), dem zufolge die Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des gesamten Erwerbs mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war. Allerdings gibt es den einen zutreffenden Verkehrswert bzw. gemeinen Wert, der als Steuerwert herangezogen

werden könnte, offenbar nicht so ohne Weiteres. Dieser Befund folgt aus diversen gesetzlichen Regelungen (§ 5 Abs. 1 Satz 5, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG; § 198 BewG – unabhängig von typisierenden Verfahren wie in Abschn. 19 Abs. 3 Satz 1 BewBV-Erl) und der folgerichtigen und signifikanten Ansicht der Erlassverfasser, die Grundsätze der gemischten Schenkung – die ihre Existenzberechtigung nur aus Bewertungsdifferenzen ableitet – seien auch weiterhin anzuwenden, Abschn. 1 Abs. 1 Satz 1 ErbStG-Erl.

Fehlende materielle Hinweise auf anzuerkennende Bewertungsverfahren: Auch die Verfasser der Erlasse können das Problem des Fehlens eines allgemeinverbindlichen gemeinen Wertes nicht lösen, sodass sich die Verwaltungsvorschrift im BewBV-Erl mit materiell-rechtlichen Regelungen im Hinblick auf die Ertragswertverfahren oder andere übliche Methoden zur Bewertung von Betriebsvermögen in Abschn. 3 Abs. 2 BewBV-Erl deutlich zurückhalten. Hieraus dürften in der Praxis zahlreiche Probleme resultieren, die wohl zu einer deutlichen Zunahme von gutachterlichen Stellungnahmen führen werden. Aus Praktikersicht ist freilich stets zu überdenken, ob sich der finanzielle Aufwand für ein individuelles Wertgutachten angesichts der angestrebten steuerlichen Entlastung überhaupt lohnt, was allerdings an faktischen Rechtsverzicht grenzt (unbenommen bleibt der Weg über das vereinfachte Ertragswertverfahren).

Wahl des Bewertungsverfahrens: Die gesetzliche Neuregelung in § 11 Abs. 2 BewG stellt verschiedene Bewertungsmethoden zur Verfügung, die letztlich alle der Erfassung des gemeinen Wertes dienen sollen. Neben dem vorrangigen Kaufpreis aus zeitnahen Verkäufen (die weniger als ein Jahr vor dem Stichtag liegen) und dem individuellen oder vereinfachten Ertragswert erlaubt das Gesetz in Satz 2 auch „andere übliche Methoden“. Die Anwendung dieser Methoden dürfte auf bestimmte Branchen beschränkt sein. Ein mögliches Vorrangverhältnis der „anderen üblichen Methode“ gegenüber dem individuellen Ertragswertverfahren ist in Abschn. 3 Abs. 2 Satz 1 bis 3 BewBV-Erl nicht eindeutig geregelt. Unbeantwortet und wahrscheinlich streitanfällig ist daher die Frage, ob die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen die Anwendung eines (individuellen) Ertragswertverfahrens – mit potentiell höherem Steuerwert – verlangen kann.

Paketzuschlag: Nach § 11 Abs. 3 BewG ist ein Paketzuschlag vorzunehmen, wenn der gemeine Wert der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aufgrund besonderer Umstände höher ist als der Marktwert. Maß-

gebend ist hier i.d.R. eine Beteiligung von mehr als 25 v.H. Nach der Verwaltungsauffassung im neuen Erlass (Abschn. 7 Abs. 2 BewBV-Erl) ist ein Paketzuschlag erforderlich, wenn der gemeine Wert der Anteile in einem Ertragswertverfahren oder nach einer anderen anerkannten Methode ermittelt wurde und wenn die in § 11 Abs. 3 BewG genannten Umstände (z.B. Höhe der Beteiligung) bei der Wertermittlung gleichwohl nicht berücksichtigt wurden (eine Ausnahme gilt für das standardisierte vereinfachte Verfahren, vgl. Abschn. 7 Abs. 2 Satz 3 BewBV-Erl). Hier stellt sich die Frage, ob es eine Methode der Verkehrswertermittlung geben kann, die einerseits steuerlich anzuerkennen ist, andererseits dem Einfluss des Anteilseigners auf die Unternehmenspolitik – so sie sich auf den Wert des Vermögens auswirkt – keine Bedeutung schenkt.

Ausblick

Die Finanzverwaltung hat mit der Veröffentlichung der Erlasse schnell auf das neue Recht reagiert. Die Verwaltungsvorschriften machen die Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen berechenbarer. Materielle Unzulänglichkeiten hängen zuallererst mit dem Gesetz zusammen; nur an seltenen Stellen berühren die Verfasser der Erlasse die Grenzen des geltenden Rechts.

Es ist in diesem Zusammenhang aber die Frage zu stellen, wie lange die „Halbwertszeit“ dieses geltenden Rechts selbst dauern wird. Angesichts der sich gegenüberstehenden politischen Einschätzungen zum Erbschaftsteuerrecht ist die Materie einem ständigen Spannungsfeld ausgesetzt. Auch verfassungsrechtlich drohen Risiken: Eine erneute Grundgesetzwidrigkeit im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG könnte sich ergeben wegen ungerechtfertigter Bevorzugung von Unternehmen oder wegen des genauen Gegenteils, nämlich einer rechtswidrigen – weil bewertungs- und steuerrechtlich nicht eindeutigen – Belastung der Unternehmen. Auch könnte unter dem Gesichtspunkt des besonderen Schutzes der Familie in Art. 6 Abs. 1 GG fraglich sein, warum weiter entfernte Familienangehörige (Steuerklasse II) so besteuert werden wie nicht Verwandte (Steuerklasse III – vgl. §§ 15 Abs. 1 i.V.m. 19 Abs. 1 ErbStG). Schließlich könnte der Gesetzgeber alleine schon deshalb tätig werden, um handwerkliche Mängel des Rechts zu beseitigen. Neue Erbschaftsteuerrichtlinien und Hinweise dürften folglich in nächster Zeit noch nicht zu erwarten sein. Schon aus diesem Grund sind die Erlasse für die Praxis sehr hilfreich.

Vorsitzender Richter Dr. Horst-Dieter Fumi,
Köln

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus

Verlust- und Zinsvorträge als neuer „Gegenstand“ aktiver Steuerlatenzen – Zum Zusammenspiel von steuerlichem Verlustmanagement und Rechnungslegung nach BilMoG

Latente Steuern spielen vor allem bei Konzernen in der Internationalen Rechnungslegung seit Jahren eine bedeutende Rolle; der Bereich gilt als „hochkomplex“. Im handelsrechtlichen Einzelabschluss „deutscher Provenienz“ fristen latente Steuern derzeit dagegen nur ein „Schattendasein“. Dies wird sich in BilMoG-Zeiten spätestens ab 2010 grundlegend ändern. Auch der deutsche Mittelstand – strukturiert über Kapitalgesellschaften oder Personenhandelsgesellschaften – wird sich für Einzelabschlusszwecke mit Steuerlatenzen eingehend befassen müssen. Aktive und passive Steuerlatenzen als „Schnittstellen“ zwischen Rechnungslegung und Steuerrecht werden zu einem neuen Beratungs- und Gestaltungsfeld mit hoher Ergebnis-, ggf. auch Ausschüttungsrelevanz. Dafür bestehen mehrere Gründe:

- Zum Ersten ist § 274 HGB insgesamt neu gefasst und konzeptionell umgestellt worden. Es gilt nun – abweichend zum alten Recht – das international übliche bilanzorientierte Temporary-Konzept, das in der Zukunft umkehrbare Steuereffekte aufgrund von Bilanzpostenunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz im Interesse eines informationsverbesserten Jahresabschlusses erfassen will. Der Anwendungsbereich der Steuerlatenzen verbreitert sich dadurch (zu Details s. *Prinz/Ruberg*, *Der Konzern* 2009 S. 343). Konkret sieht § 274 HGB für den Überhang passiver latenter Steuern eine Passivierungspflicht, für den Überhang aktiver latenter Steuern ein Aktivierungswahlrecht mit ergänzender Ausschüttungs- und Abführungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 Satz 1 AktG) vor. Der Ausweis der Steuerlatenz kann saldiert oder in Form einer (unsaldierten) Bruttodarstellung erfolgen. Das BilMoG räumt daher im Ergebnis ein „doppeltes Wahlrecht“ ein. § 306 HGB ergänzt das Steuerlatenzkonzept für den handelsrechtlichen Konzernabschluss. Außerdem sind – unabhängig von einer Aktivierung – aufwendige zusätzliche Anhangangaben zu latenten Steuern erforderlich (§ 285 Nr. 29 HGB). Allerdings bestehen größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gem. § 274a Nr. 5, § 288 Abs. 1, 2 HGB. Wegen der steigen-

den Bedeutung handelsrechtlicher Steuerlatenzierungen hat sich das IDW kürzlich im Entwurf einer Stellungnahme zu auftretenden Einzelfragen geäußert (IDW ERS HFA 27, Stand: 29.05.2009, Fachnachrichten IDW 7/2009, 337; zu einer ersten, m.E. übermäßigen Kritik s. *Hoffmann*, *StuB* 2009 S. 555).

- Zweitens wurde die bislang geltende Umkehrmaßgeblichkeit mit Inkrafttreten des BilMoG am 29.05.2009 abgeschafft. Steuerliche Wahlrechte können nun autonom bei Beachtung bestimmter Aufzeichnungspflichten (§ 5 Abs. 1 EStG n.F.) ausgeübt werden. Handels- und Steuerbilanz werden sich dadurch trotz Beibehaltung der handelsrechtlichen GoB via materielle Maßgeblichkeit weiter voneinander entfernen; steuerlatenzbehaftete zeitliche Differenzen nehmen zu.

- Drittens schließlich – und das ist gerade in Krisenzeiten besonders wichtig – können steuerliche Verlustvorträge nach Maßgabe einer Fünf-Jahres-Grenze zu aktiven latenten Steuern führen. Das ohnehin schon äußerst komplexe steueroptimierte Verlustmanagement – von „allen Seiten“ drohen gesetzliche Restriktionen zur Verlustnutzung – erhält eine neue Rechnungslegungskomponente. Das alles gilt auch für Zinsvorträge nach Maßgabe der sog. Zinschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG). Der „ökonomische Wert“ zukünftigen Steuersparpotenzials ist einer Aktivierung in der Bilanz zugänglich. Dies ist in der Vor-BilMoG-Zeit noch anders, denn nach traditionellem Bilanzverständnis (Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip) stellen voraussichtliche zukünftige Steuerentlastungen aufgrund von Verlustabzügen keinen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand dar und können auch nicht als Bilanzierungshilfe in Ansatz gebracht werden. Erst in der Phase der Nutzung des Verlustvortrags wird ein reduzierter Steueraufwand ausgewiesen. Eine Aktivierung von Steuererstattungsansprüchen aus einem Verlustrücktrag ist dagegen stets zwingend vorgesehen und als „sonstiger Vermögensgegenstand“ im Umlaufvermögen auszuweisen. Aber dessen ungeachtet ist ein „vorsichtiger Umgang“ mit der neuen Steuerlatenz ratsam. Zwar ist das Aktivierungswahlrecht für latente Steueransprü-

che durch Nutzung von Verlust- und Zinsabzügen im Ergebnis ein beachtliches Instrument der Bilanzpolitik mit eigenkapitalverbessernder Wirkung im Entstehungsjahr, auch die Steuerquote wird verbessert; Liquiditätswirkungen entstehen aber nicht. Sofern allerdings in späteren Geschäftsjahren eine Verlustnutzung mangels wahrscheinlicher Gewinnentstehung unmöglich wird oder eine gesetzgeberische „Verlusterstörung“ – etwa wegen Eingreifens von § 8c KStG, § 10a GewStG – erfolgt, werden Abschreibungen auf die aktive Steuerlatenz erforderlich, die möglicherweise krisenbeschleunigend wirken. Umgekehrte Effekte können bei passiven Steuerlatenzen auftreten.

Schauen wir uns das Ganze „etwas detaillierter“ an:

Zur Gesetzessystematik

Bei der Berechnung aktiver latenter Steuern sind „steuerliche Verlustvorträge ... in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen“ (§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB). Der Begriff „steuerliche Verlustvorträge“ orientiert sich erkennbar an § 10d Abs. 2 EStG und meint im Verlustentstehungsjahr (also „unterjährig“) nicht mit positiven Einkünften ausgleichbare Verlustabzüge, die – zeitlich unbegrenzt – in zukünftige Perioden vorgetragen werden; zu Aktivierungszwecken müssen sie mit hinreichend sicherer Wahrscheinlichkeit realisierbar sein. Im Einzelfall wird es sich auch um ausländische Verluste handeln können, die etwa wegen der EuGH-Rechtsprechung „zur Letztverwertung“ ins Inland zu importieren sind. Der deutsche Gesetzgeber folgt damit internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, die verlustinduzierte zukünftige Steuerentlastungen als „deferred tax asset“ in einem gesonderten Aktivposten zulassen. Der Ausweis solcher Steuersparpotenziale aufgrund noch nicht genutzter steuerlicher Verlustabzüge soll den Informationsinteressen der Abschlussadressaten Rechnung tragen. Dem Vorsichtsprinzip soll durch die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB – ergänzt durch eine Abführungssperre in Organschaftsfällen – Genüge getan werden. Die Berücksichtigung zukünftigen Steuersparpotenzials ist verpflichtend, falls

das Unternehmen vom Aktivierungswahlrecht bei einem Überhang aktiver latenter Steuern Gebrauch macht; Entsprechendes gilt bei der „Überhangsbetrachtung“ passiver latenter Steuern. Allerdings bestehen im Hinblick auf die wahrscheinliche Nutzung der Verlustabzüge in der Zukunft Beurteilungsspielräume. Ein eigentliches Wahlrecht für die Berücksichtigung steuerlicher Verlustabzüge besteht nicht.

Wahrscheinlichkeit der Verlustnutzung und Fünf-Jahres-Grenze

Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur solche Verlustabzüge bei der Ermittlung der aktiven Steuerlatenz zu berücksichtigen, die „innerhalb der nächsten fünf Jahre“ verrechnet werden können. Damit will der Gesetzgeber ausweislich der Regierungsbegründung dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip Rechnung tragen, indem Wahrscheinlichkeitserwägungen für das Erzielen ausreichender nachhaltiger Gewinne zur Verlustverrechnung für Dritte nachvollziehbar bleiben. Wird also eine Verlustverrechnung von einem Unternehmen ganz oder in Teilen erst außerhalb der Fünf-Jahres-Periode erwartet, darf insoweit keine Einbeziehung in die Ermittlung der aktiven Steuerlatenz erfolgen (vgl. etwa *Ernst/Seidler*, BB 2009 S. 768). Das IDW allerdings will für bloße Saldierungszwecke mit passiven latenten Steuern eine Verrechnung auch über die Fünf-Jahres-Grenze hinaus zulassen; als begünstigende Regelung ist dies m.E. auch unter Vorsichtsaspekten vertretbar. Unabhängig davon sind aber gerade in langfristigen Verlustsituationen oder auch bei Nutzung von Steuergestaltungen (Sachverhaltsgestaltungen, Restrukturierungsmaßnahmen) an Dokumentation und Prognosegenauigkeit im Hinblick auf die Nutzung der Verlustabzüge hohe Anforderungen zu stellen. Notwendig ist eine dokumentierte Analyse der Verlusthistorie. Bei verlustführenden Unternehmen, die keinerlei Detailplanung für eine Fünf-Jahres-Periode haben, muss die Nutzung der Verlustabzüge durch eine sachgerechte und plausible Schätzung unterlegt werden. Soweit – etwa bei einer Drei-Jahres-Planung – eine Extrapolation der Werte erfolgt, unterliegt die Fortschreibung der Planungsgrundlagen unter Objektivierungsgesichtspunkten wohl dem Stetigkeitsgebot. Die gesetzlichen Verlustnutzungsrestriktionen (etwa § 10d Abs. 2 EStG zur Mindestbesteuerung, § 8c KStG) müssen bei der Ermittlung und Fortschreibung der aktiven Steuerlatenz zwingend berücksichtigt werden. Umstrukturierungs- und Veräußerungsszenarien sollten also Bestandteil der Planung sein.

Die gesetzlich geforderte Fünf-Jahres-Grenze ist m.E. insgesamt nicht sachgerecht, da Gläubigerschutz bereits ausreichend durch Berück-

sichtigung der Ausschüttungs- und Abführungssperre besteht und zudem der Überhang aktiver latenter Steuern einem Aktivierungswahlrecht zugänglich ist. Einer weiteren gesetzlichen Begrenzung hätte es nicht bedurft. Hinzu kommt, dass auch IAS 12, der eine gewisse Vorbildfunktion für § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB hat, – jedenfalls derzeit – keine zeitliche Begrenzung enthält. Ein „Blick“ auf IAS 12 dürfte ohnehin für Auslegungszwecke im Rahmen des Gesetzeswortlauts stets „anregend“ sein.

Die Bewertung der Steuerlatenz auf Verlustvorträge erfolgt unter Anwendung der zum Realisationszeitpunkt der Verlustnutzung erwarteten Steuersätze. Bei Personenhandelsgesellschaften begrenzt sich die Steuerlatenz auf die Gewerbesteuer, wobei für Ergänzungs- und Sonderbilanzen Besonderheiten zu berücksichtigen sind; bei Körperschaften sind kombinierte Steuersätze (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag) geboten. Im Übrigen können unterschiedliche Gewerbesteuerbesätze bei gemeindeübergreifenden Tätigkeiten und auch ausländische Steuern besondere Ermittlungsprobleme bereiten. Werden die steuerlichen Verlustabzüge in Folgejahren tatsächlich genutzt, erfolgt ein erfolgswirksamer Abbau aktiver latenter Steuern. Liegt allerdings eine dauerhafte Verlustsituation vor oder bestehen gesetzliche Verlustnutzungsverbote, scheidet eine Aktivierung latenter Steuererstattungsansprüche ganz oder teilweise aus.

Entsprechende Anwendung auf Zinsvorträge und Steuergutschriften

§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB spricht ausschließlich von „steuerlichen Verlustvorträgen“, die für eine aktive Steuerlatenz zu berücksichtigen sind. Vor allem im Zusammenhang mit der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführten sog. Zinsschranke, deren Freigrenze gerade rückwirkend, aber zeitlich befristet bis Ende 2009 durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009 von 1 auf 3 Mio. Euro erhöht wurde, bestehen Zinsabzugsverbote, die in ihrer technischen Ausgestaltung steuerlichen Verlustabzügen ähneln. Die Regierungsbegründung zum BilMoG sieht insoweit vor, dass die Regelung für steuerliche Verlustvorträge – auch ohne dass dies einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift bedarf –, entsprechend auf vergleichbare Sachverhalte anzuwenden ist; dies meint Zinsvorträge und anderweitige Steuergutschriften. Daraus folgt: Eine Berücksichtigung bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern kommt nur in Frage, wenn eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit der Nutzung der Zinsvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre besteht. Rechtsmetho-

disch dürfte es sich insoweit um eine begünstigende Analogie handeln, gegen die keine Rechtsbedenken bestehen. Der Wortlaut der Regelung selbst lässt eine direkte Anwendung auf Zinsvorträge nicht zu. Darüber hinaus ist eine Erstreckung des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB auf „Steuergutschriften“ möglich, sofern diese latente Steuererstattungsansprüche verkörpern (wohl ebenfalls im Wege analoger Anwendung). Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht meint dies vor allem das Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG, welches noch aus Zeiten des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens stammt (bis zum Systemwechsel 2001/2002) und – sofern überhaupt noch vorhanden – bis Ende 2017 in gleichen Jahresbeträgen auszahlbar ist (s. *Kirsch*, DStZ 2009 S. 510, 515). M.E. ist dies problematisch, denn in den IFRS, die mit IAS 12 Vorbildfunktion für die deutsche Steuerlatenzregelung haben, wird das Körperschaftsteuerguthaben nicht als latente, sondern als tatsächliche Steuer betrachtet. Bei dem Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG dürfte es sich somit um einen tatsächlichen Steuererstattungsanspruch handeln, der nicht in die Steuerlatenz gem. § 274 HGB Eingang finden kann. Dies ergibt sich weiterhin auch daraus, dass eine zeitliche Beschränkung auf fünf Jahre insoweit keinen Sinn machen würde. Konkrete Anwendungsfälle für latente Steuergutschriften gibt es in der deutschen Unternehmensbesteuerung derzeit wohl nicht.

Zum Schluss

Steuerliche Verlust- und Zinsvorträge verkörpern wegen ihres zukünftigen „Steuersparcharakters“ wirtschaftliche Werte. Nur bei einem „geschickten“ Verlust- und Zinsmanagement sind sie im Ergebnis tatsächlich nutzbar. Hier liegt die steuerliche Gestaltungsaufgabe. Durch das BilMoG kommt nun eine gestaltende Rechnungslegungsaufgabe hinzu. Denn derartige Steuerspareffekte sind als Steuerlatenz im Einzelabschluss aktivierungsfähig. Die Beurteilung dieses neuartigen Rechnungslegungsinstituts fällt zwiespältig aus: Verbesserung des Eigenkapitals und der bilanziellen Steuerquote (allerdings ohne Liquiditätswirkung) auf der einen Seite; Ausschüttungssperre, misstrauische Bilanzanalysten und Gefahr späterer krisenverschärfender Abwertungen auf der anderen Seite. Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts und Folgebewertungsfragen müssen gemeinsam in den Blick genommen werden. Der deutsche Mittelstand wird im Umgang mit verlustinduzierten aktiven Steuerlatenzen in den nächsten Jahren Übung und Erfahrungen sammeln müssen. Ganz unabhängig davon ist die neue Rechnungslegungsaufgabe bei verlustinduzierter Steuerlatenzierung aber sicherlich sehr reizvoll!

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz
(Flick Gocke Schaumburg, Bonn)

Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und steuerliche Bilanzierungswahlrechte

Durch das BilMoG hat der Gesetzgeber das deutsche Bilanzrecht tiefgreifend verändert, um es – insbesondere für den deutschen Mittelstand – als Alternative zu den IFRS zu etablieren.

Da die handelsrechtliche Bilanzierung in Deutschland traditionell wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die steuerliche Gewinnermittlung beeinflusst, muss eine Reform des Handelsbilanzrechts immer auch im Hinblick auf ihre steuerlichen Folgen bedacht werden. Der Gesetzgeber des BilMoG hat sich zum Ziel gesetzt, die Bilanzrechtsreform steuerneutral umzusetzen und den Unternehmen durch die Beibehaltung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die sog. „Einheitsbilanz“ zu erhalten. Andererseits ist durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG das Handelsbilanzrecht von rein steuerlich motivierten Bilanzansätzen befreit worden.

Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit

Durch diesen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit ergeben sich nunmehr für die Steuerbilanz eigenständig auszuübende Wahlrechte, über deren Umfang allerdings in der Fachdiskussion noch keine einheitliche Meinung besteht. Dies liegt in dem Umstand begründet, dass es der Gesetzgeber nicht dabei belassen hat, den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit schlicht durch den Wegfall des bisherigen § 5 Abs. 1 S. 2 EStG zu bewerkstelligen, der die Ausübung steuerlicher Bilanzierungswahlrechte von deren gleichlaufender Berücksichtigung in der Handelsbilanz abhängig machte. Durch das BilMoG wird zum einen die Ausübung steuerlicher Wahlrechte in Abweichung von den Ansätzen der Handelsbilanz davon abhängig gemacht, dass die abweichend angesetzten Wirtschaftsgüter in besondere Verzeichnisse aufgenommen werden – ansonsten bleibt der Ansatz in der Handelsbilanz maßgeblich. Darüber hinaus ist allerdings der Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nunmehr durch einen zweiten Halbsatz eingeschränkt, wonach der Handelsbilanzansatz nur noch dann maßgeblich ist, wenn nicht „im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts“ ein anderer Ansatz gewählt wird, der dann in die „gesonderten Verzeichnisse“ aufzunehmen ist.

Reichweite der materiellen Maßgeblichkeit

Gerade an diesem Wortlaut hat sich die Diskussion um die Reichweite der materiellen

Maßgeblichkeit nach BilMoG entzündet. Unstreitig ist, dass damit künftig steuerpolitisch motivierte Wahlrechte eigenständig in der Steuerbilanz ausgeübt werden können. Klassisches Beispiel ist die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut oder die Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 7g EStG für kleinere und mittlere Betriebe. Die Übertragung stiller Reserven und die abweichenden Abschreibungen in der Zukunft sind durch eine Fortschreibung der „besonderen Verzeichnisse“ nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren, sodass diese Verzeichnisse künftig die wesentliche „Brücke“ zwischen Handels- und Steuerbilanz darstellen.

Nimmt man allerdings den Wortlaut der Vorschrift genau, kommen eine beträchtliche Zahl weiterer Sachverhalte in Betracht, bei denen für die Steuerbilanz das EStG ein Wahlrecht hinsichtlich des Ansatzes einräumt. Dies sind zum einen zunächst Wahlrechte, die den GoB entsprechen. Dazu gehört bspw. die Wahl der Abschreibungsmethode in der Handelsbilanz oder der Steuerbilanz. Da § 7 Abs. 1 und Abs. 2 EStG dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen linearer und degressiver AfA lassen, kann aus § 5 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz linear und in der Steuerbilanz degressiv abschreiben kann. Denn § 7 EStG gewährt dem Steuerpflichtigen eindeutig ein Wahlrecht, sodass der Wortlaut des 2. Halbsatzes von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt ist (vgl. *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009 S. 935; *Fischer/Günkel/Neubeck/Pannen*, Die Bilanzrechtsreform 2009/10, Bonn 2009, Rz. 220).

Dagegen wird eingewendet, dass die abweichende Wahlrechtsausübung das Vorliegen eines nicht GoB-konformen steuerlichen Wahlrechts voraussetzt (*Hennrichs*, Ubg 2009 S. 533/537). Danach hat bei GoB-konformen Wahlrechten deren Ausübung immer in der Handelsbilanz zu erfolgen, weil insoweit der erste Halbsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG diesem zweiten Halbsatz vorgehen soll. Das erscheint nicht einleuchtend, weil § 7 EStG eine eigenständige steuerliche Regelung darstellt, die dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumt, welches er nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG gerade eigenständig ausüben darf.

Darüber hinaus ergeben sich aber aus dem Wortlaut von §§ 6, 6a EStG eine Reihe von weiteren steuerlichen Wahlrechten, die bisher wegen der strikten Maßgeblichkeit der

handelsrechtlichen GoB praktisch leer liefen bzw. nur von Bilanzierenden nach § 4 Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden konnten. Dazu gehört bspw. die Vornahme einer Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung – der niedrigere Teilwert „kann“ angesetzt werden, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG – oder die Bildung bzw. Aufstockung einer Pensionsrückstellung. Diese Wahlrechte entsprechen zwar nicht den handelsrechtlichen GoB, aber das gilt für § 6b EStG genauso. Der Wortlaut des neuen 2. Halbsatzes von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG eröffnet aber gerade auch für nicht GoB-konforme Wahlrechte eine eigenständige Wahlrechtsausübung in der Steuerbilanz (vgl. z.B. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009 S. 931; *Ortmann-Babel/Bolik/Gageur*, DStR 2009 S. 935).

Dagegen wird unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien eingewendet, dass der Gesetzgeber eine so weitgehende Möglichkeit zur Abkopplung von der Handelsbilanz nicht gewollt habe (*Hennrichs*, Ubg 2009 S. 533, 538). M.E. kann man aber schwerlich entgegen dem insoweit klaren Wortlaut eine Unterscheidung zwischen der Motivation für die einzelnen steuerlichen Wahlrechte vornehmen und mal eine eigenständige Ausübung zulassen, mal nicht. Dies gilt bei der Teilwertabschreibung schon deshalb, weil die Vorschriften zur Wertaufholung steuerlich anders als die handelsrechtlichen Vorschriften gefasst sind und so vom Gesetzgeber schon andere Bilanzansätze in Kauf genommen werden.

Deshalb ergibt sich m.E. unter dem BilMoG eine weitgehende Möglichkeit, eine eigenständige Steuerbilanzpolitik zu betreiben, um in Zeiten der Mindestbesteuerung und der partiellen Steuerpflicht von Wertaufholungen bei unter § 8b KStG fallenden Beteiligungen ungewünschte steuerliche Ergebnisse zu vermeiden.

WP/StB Manfred Günkel
(Deloitte, Düsseldorf)

Die Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG n.F. in der ertragsteuerlichen Organschaft

Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber zugelassen, dass noch nicht realisierte oder mit Bewertungsunsicherheiten behaftete Positionen erfolgswirksam aktiviert werden. Dies betrifft insb. (1.) die Ansatzwahlrechte für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Aktivvermögens (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.), (2.) für einen Überhang aktiver latenter Steuern (274 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.) und (3.) die Zeitwertbewertung von Pensionsdeckungsmitteln in einem Pensionsschema (§§ 246 Abs. 2 Satz 3, 253 Abs. 1 Satz 4 HGB n.F.).

Kapital- und Gläubigerschutz durch Zwangsthesaurierung

Um die damit verbundene Schwächung des Gläubigerschutzes zu kompensieren, hat der Gesetzgeber in § 268 Abs. 8 HGB n.F. eine Ausschüttungssperre vorgesehen, die eine außerbilanzielle Zwangsthesaurierung sicherstellt. Die aus der Aktivierung der genannten Aktivposten entstehenden GuV-wirksamen Erträge können dann nicht an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Ergänzend zur Ausschüttungssperre enthält § 301 Satz 1 AktG n.F. eine Abführungssperre, die den im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags maximal abführungsfähigen Gewinn begrenzt. Danach muss nunmehr auch ein nach § 268 Abs. 8 HGB n.F. ausschüttungsgesperrter Betrag in der abführungsverpflichteten Gesellschaft verbleiben.

Abführungssperre steht neben der Ausschüttungssperre

Von besonderer Bedeutung ist, ob die innerhalb der Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrags gebildeten Aktivposten i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB n.F. auch mit freiem Eigenkapital unterlegt werden können, das in der Zeit vor Wirksamwerden des Ergebnisabführungsvertrags gebildet worden sind. Sowohl konzernrechtlich als auch steuerrechtlich ist heute unstreitig, dass die §§ 301, 302 AktG einen Regelungsmechanismus enthalten, der die Vermögenssphären zwischen den Gesellschaftern aus vorvertraglicher Zeit einerseits und dem anderen Vertragsteil aus vertraglichen Zeiträumen andererseits gegeneinander abgrenzt. Da das BilMoG die Abführungssperre in die Höchstbetragsberechnung nach § 301 Satz 1 AktG n.F. eingefügt hat, muss auch die Abführungssperre in diesem systematischen Kontext gesehen werden. Daraus folgt, dass für die Berechnung des maximal abführungsfähigen Gewinns nicht das freie Eigenkapital der Gesell-

schaft herangezogen werden kann, das nicht zur Gewinnabführung an den anderen Vertragsteil zur Verfügung steht. Denn dieses aus vorvertraglicher Zeit stammende Eigenkapital kann nur an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Deshalb stellt die Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG n.F. ein eigenständiges konzernrechtliches Instrument dar, das in seinem Bestand und seiner Berechnung unabhängig von der Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB n.F. ist. Weil Abführungssperre und Ausschüttungssperre gesondert voneinander zu berechnen sind, sind auch jeweils eigene Anhangsangaben nach § 285 Nr. 28 HGB n.F. zu machen. In die Berechnung der Abführungssperre gehen nur die innerhalb der Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrags aktivierten und zugeschriebenen Beträge auf die in § 268 Abs. 8 HGB n.F. genannten Bilanzpositionen ein. Anzurechnen sind hierauf als freies Eigenkapital nur die während der Vertragslaufzeit gebildeten freien Eigenkapitalpositionen. In der praktischen Handhabung werden als solches freies Eigenkapital regelmäßig nur die während der Vertragslaufzeit gebildeten anderen Gewinnrücklagen in Betracht kommen, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet waren (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG).

Die von der Ausschüttungssperre geforderte außerbilanzielle Zwangsthesaurierung kann rechtstechnisch dadurch erfolgen, dass die entsprechenden Ergebnisanteile als Gewinn vorgetragen oder in andere Gewinnrücklagen eingestellt werden. Die Abführung des ganzen Gewinns und damit die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags werden damit nicht in Frage gestellt, weil die Zwangsthesaurierung gerade die Folge aus der Höchstbetragsberechnung nach § 301 Satz 1 AktG n.F. ist, die ihrerseits auch für organ-schaftliche Zwecke den relevanten Maßstab der Gewinnabführung darstellt.

Mit der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags kommt auch der Mechanismus der Höchstbetragsberechnung nach § 301 Satz 1 AktG nicht mehr zur Anwendung. Damit wird auch die Abführungssperre obsolet. Da aber die in § 268 Abs. 8 HGB n.F. genannten und während der Vertragslaufzeit gebildeten bzw. zugeschriebenen Aktivposten fortbestehen, müssen diese Beträge sodann aus der Abführungssperre in die Ausschüttungssperre überführt werden. Die potenziell ausschüttungsgesperrten Beträge erhöhen sich insoweit. Gleichzeitig ist das während der Vertragslaufzeit gebildete freie Eigenkapital, welches bisher im Rahmen der Abführungssperre

in Ansatz gebracht worden ist, nunmehr in das Berechnungsschema der Ausschüttungssperre zu überführen und kann dort als Eigenkapitalunterlegung herangezogen werden.

Keine Pflicht zur Anpassung bestehender Ergebnisabführungsverträge

Enthält der Ergebnisabführungsvertrag einen dynamischen Verweis auf die jeweils geltende Fassung des § 301 AktG, und sei es konkludent, so ergibt sich die Berechnung des abzuführenden Gewinns ohne Weiteres aus der Neufassung des § 301 AktG selbst. Eine Anpassung des Ergebnisabführungsvertrags erübrigt sich dann.

Enthält der Ergebnisabführungsvertrag hingegen keinen dynamischen Verweis und wiederholt er etwa, wie in der Praxis häufiger anzutreffen, den Gesetzeswortlaut des § 301 AktG a.F., ist gleichwohl der gesetzlich zulässige Höchstbetrag einer Gewinnabführung zwingendes Recht und in jedem Falle für die Parteien des Ergebnisabführungsvertrags bindend. Da gleichzeitig der Ergebnisabführungsvertrag in seinem Bestand nicht in Frage gestellt ist, ist die abhängige Gesellschaft nach wie vor verpflichtet, ihren ganzen Gewinn im Sinne des § 301 AktG, und zwar in seiner neuen Fassung, abzuführen. Damit ist konzernrechtlich sichergestellt, dass dem anderen Vertragsteil immer der maximal nach § 301 Satz 1 AktG n.F. abführungsfähige Gewinn auch vertraglich als Abführungsanspruch zusteht. Damit entfällt konzernrechtlich die Notwendigkeit, bestehende Ergebnisabführungsverträge an § 301 Satz 1 AktG n.F. anzupassen.

RA/StB Prof. Dr. Stefan Simon
(Flick Gocke Schaumburg)

Bröckelnde Gewaltenteilung?

– Zur Nichtanwendung von BFH-Urteilen –

S:R Welche aus Unternehmenssicht besonders wichtigen BFH-Urteile sind in den letzten beiden Jahren mit einem Nichtanwendungserlass belegt oder nicht im BStBl. II veröffentlicht worden? Kommt letzteres im Regelfall einer Nichtanwendung gleich?

Vinken Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung spielen im deutschen Steuerrecht eine zunehmend brisante Rolle. Immer mehr höchstrichterliche Urteile werden mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Welche davon für Unternehmen besonders relevant sind, ist immer eine Frage des Einzelfalls.

Generell beobachten wir, dass viele, wenn auch nicht alle Nichtanwendungserlasse BFH-Urteile betreffen, die eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsauffassung vertreten. Dafür ein Beispiel: Am 07.06.2006 hat der BFH bezüglich der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen entschieden, dass ein Vertrag nicht allein deshalb steuerlich nicht anzuerkennen ist, weil er zivilrechtlich unwirksam ist. Zwar ist es im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen. Die Beachtung der zivilrechtlichen Formerfordernisse bei Vertragsabschluss und die Kriterien des Fremdvergleiches könnten aber lediglich Indizien für die zu treffende Entscheidung darstellen. Laut BMF vom 02.04.2007 ist dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus jedoch nicht anzuwenden.

Oft ist jahrelange Unsicherheit für die betroffenen Steuerpflichtigen die Folge: So hat die Vorsteuerauswertung von Baukosten für gemischt genutzte Gebäude die Gerichte über Jahre hinweg beschäftigt, weil die Finanzverwaltung sich lange gesträubt hat, die BFH-Rechtsprechung umzusetzen. Nachdem bereits drei Urteile aus den Jahren 2003 und 2006 vorlagen und gegen das letzte vom 28.09.2006 noch 2007 ein Nichtanwendungserlass ergangen ist, ist die Lage nunmehr endlich i.S. der BFH-Rechtsprechung entschieden. Mit Urteil vom 13.08.2008 hatte



Dr. Horst Vinken ist Präsident der Bundessteuerberaterkammer.

der BFH erneut entschieden, dass die Vorsteuer nach dem sog. Umsatzschlüssel aufgeteilt werden kann, und die Finanzverwaltung hat ihren bisherigen Widerstand mit Schreiben vom 30.09.2008 aufgegeben und wendet die Grundsätze des BFH-Urteils in allen offenen Fällen an.

Neben diesen ausdrücklichen Anordnungen sind zudem Fälle zu beobachten, in denen Urteile des Bundesfinanzhofs nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden. Das kommt dann einem „stillschweigenden“ Nichtanwendungserlass gleich.

S:R Was ist zumeist Hintergrund und Ziel der Nichtanwendung? Führen Nichtanwendungserlasse zu mehr Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wie das Bundesfinanzministerium schreibt?

Vinken Nichtanwendungserlasse ergehen, um dem BFH Gelegenheit zu geben, in einer Rechtsfrage von allgemeiner Bedeutung seine Rechtsauffassung zu überprüfen. Dabei ist Folgendes zu beachten: Aus dem Gewaltenteilungsprinzip und der sich daraus ergebenden Loyalitätspflicht der Gewalten untereinander folgt das Verbot, in den Kernbereich einer anderen Gewalt einzugreifen, und die Bindung an die Akte der jeweils anderen Gewalt. Das bedeutet, dass die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH im Regelfall anzuwenden hat. Sie würde ihre Loyalitätspflicht gegenüber der Rechtsprechung verletzen, wenn sie regelmäßig Grundsätze der Rechtsprechung nicht anwendete. Zugleich ist die Finanzverwaltung an Recht und Gesetz gebunden. Dies verpflichtet sie in eigener Verantwortung zur richtigen Anwendung des Steuerrechts. Ist also die Finanzverwaltung im Einzelfall davon überzeugt, dass eine Entscheidung rechtsfehlerhaft ist, muss sie ausnahmsweise berechtigt sein, diese Entscheidung über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Dieser Fall muss aber die absolute Ausnahme bleiben. Die Finanzverwaltung darf nicht ihre abweichende Rechtsauffassung an die Stelle der Rechtsprechung setzen. Nichtanwendungserlasse aus rein fiskalischer Sicht sind deshalb generell nicht zulässig.

Man muss sich vergegenwärtigen, dass Nichtanwendungserlasse die Rechtssicherheit beeinträchtigen. Der einzelne Steuerpflichtige kann sich nicht darauf verlassen, dass die Rechtsprechung des BFH auch in seinem Fall zur Anwendung kommt. Je ausufernder der Gebrauch von Nichtanwendungserlassen, desto größer die Flut der Rechtsverfahren, in die die Steuerpflichtigen getrieben werden. Und diese verursachen nicht zuletzt hohe Kosten für Bürger und Staat.

S:R Welche aus Unternehmenssicht besonders wichtigen „Nichtanwendungsgesetze“ sind als Reaktion auf unliebsame Rechtsprechung in den letzten beiden Jahren verabschiedet worden?

Vinken Zunächst einmal ist die Gesetzgebung Sache des Gesetzgebers. Wenn er sich ent-

schließt, einen Sachverhalt neu zu regeln, so ist dies seine ureigenste Aufgabe und kann nicht kritisiert werden.

Nicht selten kommt es allerdings vor, dass die Finanzverwaltung von ihrer Auffassung abweichende Urteile des BFH zum Anlass nimmt, eine Änderung der Rechtslage durch den Gesetzgeber zu initiieren. Und diese Entwicklung ist im Hinblick auf das Gewaltenteilungsprinzip durchaus problematisch. In jüngster Zeit entsteht gerade beim Steuerrecht der Eindruck, dass die Grenzen zwischen dem Gesetzgeber und der Finanzverwaltung verschwimmen. Die Exekutive scheint nicht nur ihr Initiativrecht wahrzunehmen, sondern vielmehr scheint der Gesetzgeber in manchen Fällen Formulierungen und Vorschläge der Finanzverwaltung nahezu ungeprüft zu übernehmen. Unter dem Titel: „Die Finanzverwaltung – ein Ersatzgesetzgeber?“ hat das DWS-Institut zu dieser

„Die Finanzverwaltung darf nicht ihre abweichende Rechtsauffassung an die Stelle der Rechtsprechung setzen.“

Problematik im Jahr 2005 eine interessante Debatte geführt (DWS-Symposium 2005 „Die Finanzverwaltung – ein Ersatzgesetzgeber?“; Der Tagungsband ist zu beziehen beim DWS-Verlag [www.dws-verlag.de]). Dabei hat ein Mitglied des Finanzausschusses eingeräumt, dass Politiker mit der Komplexität des Steuerrechts überfordert und auf Hilfe angewiesen sind. Daraus können sich allerdings verfassungsrechtliche Probleme ergeben.

Beispiele für diese Vorgehensweise gibt es viele. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 ist etwa durch eine Änderung des § 15a EStG die Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen vom 14.10.2003 sowie vom 26.06.2007 konkretisiert worden. Der BFH hatte entschieden, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden, regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens führen. Verluste späterer Wirtschaftsjahre waren dann bis zum Verbrauch dieses Korrekturpostens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren, wenn hierdurch erneut ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte. Von seinem Ursprung her ist der § 15a EStG eine Norm, mit der Missbräuche im steuerlichen Umgang mit Verlusten verhindert werden sollen. Die Änderung vermindert jedoch den eigentlich erwünschten Anreiz zur verbesserten Eigenkapitalausstattung der mittelständischen Wirtschaft. Die nachträgliche Ausstattung einer Personengesellschaft mit

zusätzlichem Eigenkapital wird durch sie ungünstiger behandelt als die ursprüngliche Einlage.

Ferner ist etwa mit dem Jahressteuergesetz 2008 das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen stark eingeschränkt worden. Nur noch solche Versorgungsleistungen sind jetzt als Sonderausgaben abzugsfähig, die mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft zusammenhängen, deren Gesellschafter Gewinneinkünfte erzielen, sowie Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs. Eine Übertragung von GmbH-Anteilen fällt nur dann noch unter dieses Rechtsinstitut, wenn mindestens 50% der Anteile übertragen werden, der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Empfänger auch die Geschäftsführertätigkeit übernimmt.

Eine Übertragung von vermieteten Grundvermögen, etwa von mehreren Mietwohngrundstücken, mit denen steuerpflichtige Erträge nach § 21 EStG erzielt werden, ist dagegen gar nicht mehr möglich. Damit wurde der für die Steuerpflichtigen günstigen BFH-Rechtsprechung der Boden entzogen, nach der weitaus niedrigere Anforderungen an das übertragene Vermögen gestellt worden waren.

Ebenfalls im Jahressteuergesetz 2008 hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung darüber festschreiben lassen, wie der Ermäßigungshöchstbetrag für die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer in § 35 EStG zu ermitteln ist. Entgegen der BFH-Rechtsprechung sind Verluste aus anderen Einkunftsarten nicht mehr vorrangig mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen, sondern anteilig auch den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuschlagen. Dadurch ist das Anrechnungspotenzial für die Durchführung der Tarifermäßigung eingeschränkt worden.

S:R Was fordern Sie für die Zukunft?

Vinken Nichtanwendungserlasse beeinträchtigen die Rechtssicherheit. Ich wünsche mir, dass die Finanzminister des Bundes und der Länder dies endlich einsehen. Das Instrument darf nur äußerst restriktiv eingesetzt werden, das heißt im absoluten und konkret begründeten Ausnahmefall. Alles andere gefährdet die gleichmäßige Rechtsanwendung und die Gewaltenteilung.

Nichtanwendung von BFH-Gesetzen – ein paar „Schmankerl“	
<i>BFH-Urteil</i>	<i>Nichtanwendungserlass bzw. -gesetz</i>
BFH-Urt. v. 11.10.2007 – IV R 52/04: Abgrenzung zwischen Rückstellungen für Drohverluste und ungewisse Verbindlichkeiten, Verbindlichkeitsrückstellung aufgrund der Rückverkaufsoption	BMF-Schreiben vom 12.08.2009: „Keine detaillierte Auseinandersetzung mit bisheriger Rechtsprechung; Beurteilungsfehler.“
BFH-Urt. v. 17.07.2008 – I R 84/04: Abzug von EU-ausländischen Betriebsstättenverlusten, die im Ausland endgültig nicht geltend gemacht werden können – phasengleicher Verlustabzug (im Verlustentstehungsjahr) ist möglich.	BMF-Schreiben vom 13.07.2009: „Unbeachtlichkeit für die Beurteilung vergleichbarer Fälle wegen BFH-Rückverweisung an das FG.“
BFH-Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06: u.a. Aufgabe der finalen Entstrickungstheorie; keine Anwendung von § 24 UmwStG auf die Einbringung sämtlicher Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	BMF-Schreiben vom 20.05.2009: „Nichtanwendung als Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung zur Wiederherstellung der bisherigen Verwaltungsauffassung zum UmwStG 1995.“
BFH-Urteile vom 04.04.08 – VI R 85/04 und VI R 68/05; vom 28.08.2008 – VI R 52/07: Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte richtet sich nach tatsächlicher Nutzung des Dienstwagens	BMF-Schreiben vom 23.10.2008: „Andere Rechtsauffassung“ (Normzweck § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG)
BFH-Urt. v. 11.10.2007 – V R 22/04: Umsatzsteuerliche Befreiung der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung)	BMF-Schreiben vom 09.12.2008 (Außerachtlassung der EuGH-Rechtsprechung)
BFH-Urt. v. 17.10.2007 – I R 5/06: Grenzüberschreitende Sondervergütungen, keine Besteuerung der Sondervergütungen/Zinsen im Inland (Anwendung des DBA-Zinsartikels)	Jahressteuergesetz 2009: „DBA-Anwendungsgesetz“ – Sicherung des DBA-Besteuerungsrechts für Sondervergütungen im Inboundfall als Ziel (§ 50d Abs. 10 EStG)
BFH-Urteile vom 14.10.2003 – VIII R 32/01 und vom 26.06.2007 – IV R 28/06: Nachträgliche Einlagen zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos erweitern künftiges Verlustausgleichsvolumen	Jahressteuergesetz 2009: Einschränkung des Verlustausgleichs bei Kommanditisten bei nachträglichen Einlagen

Arbeit & Soziales

Noch kein Ende für „Emmely“ – Kündigung nach Diebstahl: Wert unbeachtlich 195

Finanzierung & Kapitalmarkt

„Cash Pool II“ – Das neue BGH-Urteil zur Kapitalaufbringung im Cash Pool 188

Ende der Rechtsunsicherheit bei Wandelanleihen – BGH erleichtert flexible Ausgabe 189

Gesellschaftsrecht & Corporate Governance

„Cash Pool II“ – Das neue BGH-Urteil zur Kapitalaufbringung im Cash Pool 188

Ende der Rechtsunsicherheit – BGH erleichtert flexible Ausgabe von Wandelanleihen 189

Zahlen oder nicht zahlen? Das ist hier die Frage! – Zu den Haftungsrisiken eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern in der Krise 190

Zahlreich, unterkapitalisiert, und jeder dritte Gründer „vorbelastet“: Die Unternehmungsgesellschaft führt eindrucksvoll im „Race to the Bottom“ 184

Gläubigerschutz? „UGs bewegen sich immer im Rahmen ihrer Liquidität!“ 185

Insolvenz

Zahlreich, unterkapitalisiert, und jeder dritte Gründer „vorbelastet“: Die Unternehmungsgesellschaft führt eindrucksvoll im „Race to the Bottom“ 184

Zahlen oder nicht zahlen? Das ist hier die Frage! – Zu den Haftungsrisiken eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern in der Krise 190

Markenschutz

Ist Barbara eine Becker? – Markenschutz von Personennamen 191

Steuern & Abgaben

Besteuerung von Funktionsverlagerungen – BMF veröffentlicht Entwurf der Verwaltungsgrundsätze 186

Bekämpfung der Nutzung von Steueroasen – Legal oder illegal – ganz egal? 187

Organschaft bei Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter: BFH verschärft die Spielregeln 192

Vorsteuerabzug nach Organträgerwechsel 192

BFH versus Finanzverwaltung und BGH – Unternehmensfreundliche Klarstellungen bezüglich Zweifelsfragen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen 193

Quellensteuereinbehalt bei Dividenden und EG-Recht 195

Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts 197

Zahlen oder nicht zahlen? Das ist hier die Frage! – Zu den Haftungsrisiken eines Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern in der Krise 190

BilMoG – Neue Diskussionsfelder im Fokus: Verlust- und Zinsvorträge als neuer „Gegenstand“ aktiver Steuerlatenzen – Zum Zusammenspiel von steuerlichem Verlustmanagement und Rechnungslegung nach BilMoG / Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und steuerliche Bilanzierungswahlrechte / Die Abführungssperre nach § 301 Satz 1 AktG n.F. in der ertragsteuerlichen Organschaft 202

Bröckelnde Gewaltenteilung? – Zur Nichtanwendung von BFH-Urteilen 206

Umstrukturierung

Besteuerung von Funktionsverlagerungen – BMF veröffentlicht Entwurf der Verwaltungsgrundsätze 186

Vorsteuerabzug nach Organträgerwechsel 192

Zählen Sie zu den Gewinnern!

Mit präzisen Analysen und handfesten Tipps verbessert die M&A REVIEW die Erfolgsquote engagierter Praktiker.

Jeden Monat zeigen namhafte Autoren die erfolgskritischen Faktoren auf, damit Sie beim Kaufen, Verkaufen, Fusionieren und Kooperieren den Überblick behalten und richtig entscheiden können. Für die gezielte Recherche steht Abonnenten zusätzlich die M&A REVIEW Online-Datenbank mit allen Heftinhalten seit 1990 zur Verfügung.

Die hohe fachliche Kompetenz sichert die M&A REVIEW durch die Schirmherrschaft des Instituts für Betriebswirtschaft der Universität St. Gallen.

Schnell & einfach bestellen

Telefon 08 00/000 1637

Telefax 08 00/000 2959

Internet www.mareview.de

FACHVERLAG
Verlagsgruppe Handelsblätt