

1
12

Januar

Seiten 1–28
PVSt 60623

Der +Berater.Modul Erb-schaftsteuer Erb-schaft- Steuer- Berater

Steueroptimierung bei
Vermögensaufbau
Altersvorsorge
Vermögensnachfolge
Erbfallgestaltung

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

- ▶ Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen

Steuerrechtliche Urteile

- ▶ Verfassungsmäßigkeit des ErbStG
- ▶ Kinderfreibetrag und Kindergeld: Kein schädlicher Erwerb von Todes wegen
- ▶ In häuslicher Gemeinschaft lebende Geschwister: Benachteiligung durch Steuerklassen
- ▶ Schenkung einer atypisch stillen Unterbeteiligung

Zivilrechtliche Urteile

- ▶ Zahlungsklage nach fehlgeschlagener Vergütungserwartung

Verwaltungsanweisungen

- ▶ Vererbbarkeit von Verlusten

Literaturempfehlungen

Beiträge für die Beratungspraxis

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

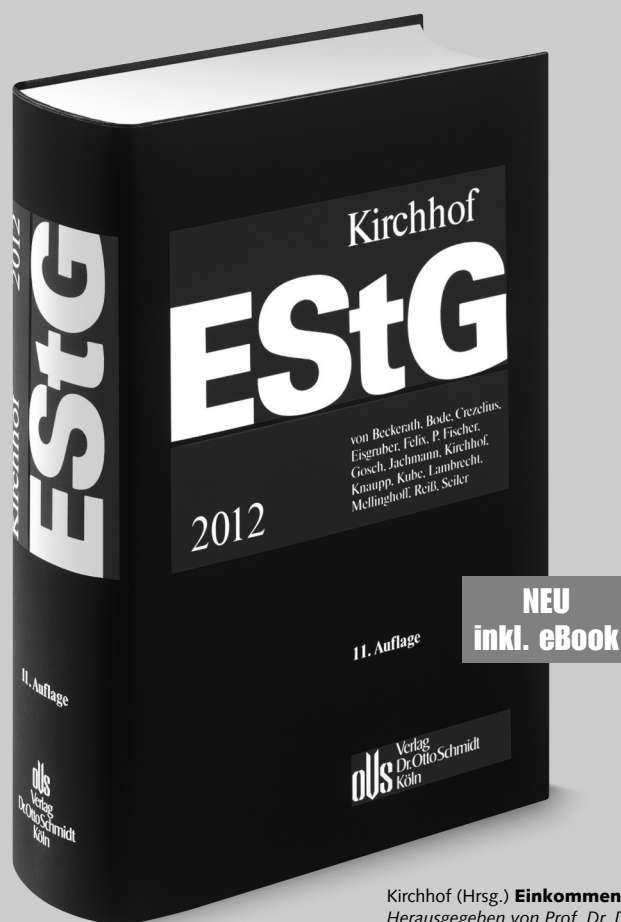
- Die Unterbeteiligung – Grundsätze, Formen, Bestellung *Carlé*
- Tod eines Einzelunternehmers – Steuerfolgen nicht nur i.R.d. Erbschaftsteuer, Teil 1 *Esskandari/Steffen*
- Die Haftung des Gewahrsamsinhabers für die Erbschaftsteuer *Bruschke*

www.erbstb.de

ols Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Mit Sonderheft
zum **BERATER-**
TAG 2011

Kirchhof kommt.



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar.
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.
Bearbeitet von 15 exzellenten Experten aus Wissenschaft
und Spruchpraxis. 11., überarbeitete Auflage 2012, rd.
2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. eBook ca. 150,- €.
Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23092-0

Pünktlich zur Münchner Steuerfachtagung im März erscheint die Neuauflage dieses großen lesefreundlichen Standardwerkes zur Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum.

Ein Kommentar erstklassiger Autoren, aus einem Guss, auf der Basis höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Kompakt, präzise, auf dem Stand 1.1.2012.

Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen. Für eine sichere Beratung und kreative Steuergestaltung.

Kirchhof, EStG. Nur bei Ihrer Buchhandlung oder direkt von www.otto-schmidt.de

Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln **ols**

In diesem Heft

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

- BERATER-TAG 2011 3
- Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen 3
- Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern 3

Die Entscheidungen im Steuerrecht, die Sie kennen müssen!

- Verfassungsmäßigkeit des ErbStG BFH v. 5.10.2011 – II R 9/11 4
- Kinderfreibetrag und Kindergeld: Kein schädlicher Erwerb von Todes wegen BFH v. 4.8.2011 – III R 22/10 4
- In häuslicher Gemeinschaft lebende Geschwister: Benachteiligung durch Steuerklassen und Steuersatz? FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3197/10 5
- Schenkung einer atypisch stillen Unterbeteiligung FG Niedersachsen v. 29.9.2011 – 10 K 269/08 6
- Erbschaftsteuer auf selbstfinanzierte Versicherungsleistung FG Düsseldorf v. 23.3.2011 – 4 K 2354/08 Erb 8
- Kein Ausgleichs- und Abzugsverbot bei Index-Zertifikaten FG Köln v. 3.8.2011 – 7 K 4682/07 8

Die Entscheidungen im Zivilrecht, die Sie kennen müssen!

- Zahlungsklage nach fehlgeschlagener Vergütungserwartung LAG Rheinland-Pfalz v. 27.7.2011 – 11 Ta 145/11 10

Die Verwaltungsanweisungen, die Sie kennen müssen!

- Vererbbarkeit von Verlusten Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.11.2011 – S 2225.2.1-7/7 St32 11
- Renten- und Lebensversicherungen gegen Einmalbetrag OFD Münster v. 28.11.2011 – S 2214 - 40 - St 22-31 12

Die Literatur,

die Sie kennen müssen!

- Schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen zwischen GmbH und Gesellschaftern 13
- Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an nahestehende Personen 13
- Grundstücksüberlassung i.R. eines Wohnungsunternehmens 13
- Vermögenszurechnung bei Liechtensteiner Stiftung 14

Beiträge für die Beratungspraxis

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

Thomas Carlé, RA/FASt, M.B.L.-HSG

- **Die Unterbeteiligung** – Grundsätze, Formen, Bestellung 14

Dr. Manzur Esskandari, RA/FASt/FAStrafR/FAArbR und Dipl.-Finw. (FH) Wilhelm Steffen, StB

- **Tod eines Einzelunternehmers** – Steuerfolgen nicht nur i.R.d. Erbschaftsteuer, Teil 1 17

Dipl.-Finw. Gerhard Brusckhe

- **Die Haftung des Gewahrsamsinhabers für die Erbschaftsteuer** 22

Der Erbschaft-Steuer-Berater

+ Berater.Modul Erbschaftsteuer

Zeitschriften-Archiv + Gesetzeskommentare +
Steuer-Handbuch + Verwaltungsanweisungen +
Gerichtsentscheidungen + Gesetze

www.erbstb.de

Nutzen Sie das Berater.Modul! Ihren Zugangs-
Code finden Sie im Editorial in Heft 10/11

Bearbeiter

Redaktion: RA Iris [Theves-Telyakar](#) (verantw. Redakteurin) · RA FAST Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette [Stuhldreier](#) (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738- 151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen: Dipl.-Finw. Karl-Heinz [Günther](#) · MR Raymond [Halaczinsky](#) · RD Winfried [Hartmann](#) · RA FAST StB Dipl.-Finw. Stefan [Heinrichshofen](#) · WP StB RA FAST Friedemann [Kirschstein](#) · RiFG Ulrike [Wefers](#)

Beiträge für die Beratungspraxis: Prof. Joseph [Ammerwerth](#) · RA FAST Thomas [Carlé](#), M.B.L.-HSG · RA FAST Hans Dieter [Eich](#) · Prof. Dr. Michael [Fischer](#) · RA FAST StB Dr. Claas [Fuhrmann](#), LL.M. · RA FAST Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger [Gluth](#) · VRiFG Dr. Friedrich E. [Harenberg](#) · RAin Dr. Sabine [Hellwege](#) · RA StB Dr. Heinrich [Hübner](#) · RA FAST Dr. Heinz-Willi [Kamps](#) · RA WP Dr. Christian [Kimberger](#) · RA FAST Dr. Thomas [Koblenzer](#) · Dipl.-Finw. Peter [Maier](#) · RA FAST Gunter [Mühlhaus](#) · RA Dipl.-Finw. Thorsten [Müller](#), LL.M. Taxation · RA FAST Dr. Christian [von Oertzen](#) · StB Prof. Dr. Andreas [Söffing](#) · RA FAST Dr. Matthias [Söffing](#) · Notar Dr. [Sebastian Spiegelberger](#) · RA Dr. Klaus [Stein](#) · RA Dr. Anton [Steiner](#) · RA Dr. Katrin [Thoma](#), LL.M. · RA/FAST Susanne [Thonemann-Micker](#), LL.M. · Prof. Dr. Gerhard [Vorwold](#) · Notar Thomas [Wachter](#) · StB Prof. Dr. Christoph [Watrin](#) · RA StB Dr. Ralf Stefan [Wertz](#)

Beilagenhinweis:

Dieser Ausgabe liegen folgende Prospekte bei: „Erbschaftsteuer 2012 – Beratungsbrennpunkte für Unternehmens- und Privatvermögen“, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, und „Sack-Mediengruppe: Empfehlung“, Sack-Mediengruppe, Köln. Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Vorschau auf die nächste Ausgabe

Beiträge zu folgenden Themen sind geplant

- ➔ Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011
- ➔ Eintritt der Verfolgungsverjährung bei der Schenkungsteuer

Jetzt abonnieren!

Der Erbschaft-Steuer-Berater

Sie wollen regelmäßig vom Know-how des ErbStB profitieren? Dann bestellen Sie jetzt Ihr Probe-Abo und Sie erhalten die nächsten **drei Hefte kostenlos!**

Weitere Infos und Bestellung unter Telefon 02 21 / 9 37 38-499
oder www.otto-schmidt.de/zeitschriften

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aktuelle Kurzinformationen

BERATER-TAG 2011

Am 29.11.2011 fand zum zweiten Mal der BERATER-TAG statt, unser Seminar zu den steuerlichen Berater-Zeitschriften des Verlages Dr. Otto Schmidt. In diesem Jahr stand er unter dem Thema:

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

Wo im Einzelnen welche steuer-, haftungs-, zivil- (und auch berufs-)rechtlichen Gefahren für den steuerlichen Berater lauern – das zeigten die beiden erfahrenen Referenten (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) dem überaus interessierten und aktiven Publikum in einer sehr dynamischen und lebhaften Veranstaltung.

Extrem beratungsorientiert und intensiv auf die Belange der Zuhörerschaft eingehend navigierten RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* und RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* flexibel durch die einzelnen – mitunter miteinander verzahnten – Sachgebiete. Bereits die eingangs von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* vorgestellten

- Probleme um die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus dem Mandatsvertrag (u.a. Schadensersatz, Verjährungsfragen),
- ergänzt um Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerberatungspraxen und
- anschließend erläuterte Haftungsfragen im Zusammenhang mit Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!)

führten zu einer regen Diskussion des interessierten Publikums. Der Weg über spezielle Problemfelder bei „Krisenmandaten“, die den steuerlichen Berater oftmals auch in eine Zwickmühle zwischen Mandant und Dritten (wie Banken) bringen, führte sodann zu den von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* jeweils anhand von Praxisfällen angesprochenen Themenbereichen wie z.B.:

- Wie lässt sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen mit/ohne Versorgungsleistungen – unter Beachtung von Sperrfristen, Differenzen zwischen Gesetztext und Auffassung der Finanzverwaltung – die Realisierung stiller Reserven vermeiden?
- Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast
- Welche GrEST-Befreiungen stellen sich bei verschiedenen Rechtsformen?

Sowohl die anregende Form der fachlich exzellenten Präsentation, die rege Beteiligung der Teilnehmer als auch die intensiven fachlichen Gespräche in den Seminarpausen lassen den BERATER-TAG 2012 mit Spannung erwarten!

Wir danken allen Teilnehmern und freuen uns, wenn Sie auch im nächsten Jahr wieder dabei sind! Genaue Veranstaltungsdaten werden rechtzeitig bekannt gegeben.

Redaktion

Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen

Zur Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen von Aktien oder Investmentanteilen über den Dividendenstichtag sind bislang diverse BMF-Schreiben ergangen (BMF v. 5.5.2009 – IV C 1 - S 2252/09/10003 – DOK 2009/0288260, BStBl. I 2009, 631 = ErbStB 2009, 213 m. Komm. *Mühlhaus*; BMF v. 21.9.2010 – IV C 1 - S 2252/09/10003:004 – DOK 2010/0730678, BStBl. I 2010, 752 und BMF v. 3.3.2011 – IV C 1 - S 2252/09/10003:005 – DOK 2011/0010699, ErbStB 2011, 129 m. Komm. *Krämer*). Nachdem zwischenzeitlich dieser Bereich der Kapitalertragsteuererhebung bzw. -erstattung i.R.d. OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes (BGBl. I 2011, 1126) mit Wirkung ab 1.1.2012 umfassend neu geregelt wurde, hat das BMF nach Abstimmung auf Länderebene die vorgenannten BMF-Schreiben aufgehoben (BMF v. 29.11.2011 – IV C 1 - S 2252/09/10003:006). Für Vorgänge vor dem 1.1.2012 sind die o.g. BMF-Schreiben jedoch weiterhin anzuwenden.

Dipl.-Finw. *Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg*

Mehr zum Thema: *Maier*, Auswirkungen des OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes – Umstellung des Kapitalertragsteuersystems/Anpassung des InvG, ErbStG 2011, 82.

Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern

Die bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2010 geltende Rechtslage, dass Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nicht wie Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten von der Grunderwerbsteuer befreit sind, ist verfassungswidrig (FG Münster v. 24.3.2011 – 8 K 2430/09). Das FG hat das Verfahren ausgesetzt und den Streitfall dem BVerfG vorgelegt (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG), da es der Auffassung ist, § 3 Abs. 4 GrESTG in der Gesetzesfassung 1997 sei insoweit mit dem Grundgesetz unvereinbar, als die Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nicht wie die Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

Die Vorlage ist von Bedeutung für Erwerbsvorgänge, die bis zum 13.12.2010 verwirklicht wurden. Danach greifen

die Neuregelungen des JStG 2010, die eingetragene Lebenspartnerschaften mit Ehegatten gleichstellen.

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Mehr zum Thema: *Halaczinsky*, Komm. zu FG Schleswig v. 28.6.2011 – 3 K 217/08, ErbStB 2011, 277; *Günther*, Kurzbeitrag zu FG Niedersachsen 6.1.2011 – 7 V 66/10, ErbStB 2011, 123.

Die Entscheidungen im Steuerrecht,

die Sie kennen müssen!

Verfassungsmäßigkeit des ErbStG

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren über die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG i.d.F. des ErbStRG und des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes beizutreten.

BFH v. 5.10.2011 – II R 9/11

GG Art. 3 Abs. 1; ErbStG § 12 Abs. 5, § 13a, § 13b, § 19 Abs. 1

Das Problem: Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. Er macht geltend, die Senkung der Steuersätze in der Steuerklasse II von 30 % bzw. 50 % auf 15 % bis 43 % durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hätte nicht mit Wirkung ab 2010, sondern rückwirkend auf das Jahr 2009 erfolgen müssen.

Der Kläger erwarb von seinem im Januar 2009 verstorbenen Onkel 50.000 €. Nach Abzug des persönlichen Freibetrags von 20.000 € verblieb ein steuerpflichtiger Erwerb von 30.000 €, den das FA mit 30 % besteuerte.

Der Kläger machte im Einspruchs- und Klageverfahren erfolglos geltend, dass auch für einen Erwerb in 2009 der ab 2010 geltende Steuersatz von 15 % Anwendung finden müsse. Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 sei die vom Gesetzgeber für verfassungswidrig erkannte Gleichbehandlung der Steuersätze in der Steuerklasse II und III zugunsten der Steuerklasse II abgeändert worden. Diese Änderung hätte allerdings auch rückwirkend auf Erwerbe ab 2009 Anwendung finden müssen und nicht erst für Erwerbe ab 2010.

Die Lösung des Gerichts: Das ErbStRG auf dem Prüfstand: Der BFH beschränkt sich in der Beitrittsaufforderung nicht auf die verfassungsmäßige Überprüfung hinsichtlich der auf Steuerentstehungszeitpunkte im Jahr 2009 beschränkten Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III. Er stellt vielmehr die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG insgesamt in Frage.

Konsequenzen für die Praxis: Bedenkliche Gestaltungsmöglichkeiten: Der BFH meldet generell verfassungsrechtliche Bedenken gegen das ErbStRG an, weil es nach wie vor möglich ist, durch steuerliche Gestaltungen wesentliches Vermögen steuerfrei von einer Generation auf die nächste zu übertragen, ohne dass es auf eine Ge-

meinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankommt.

Diese Gestaltungsmöglichkeiten sieht der BFH in den Fällen

- der gewerblich geprägten Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG,
- der Übertragung von Verwaltungsvermögen mit Hilfe zweier GmbHs,
- der Umgehung der Arbeitsplatzklausel durch Übertragung des wesentlichen Betriebsvermögens auf eine Besitzgesellschaft mit nicht mehr als 20 Beschäftigten und einer nahezu vermögenslosen Betriebsgesellschaft,
- der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens.

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Insbesondere den letzten Punkt hatte bereits das BVerfG in seinem Beschluss vom 7.11.2006 (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = ErbStB 2007, 64 m. Komm. *Heinrichshofen*) gerügt. Die verfassungsrechtliche Problematik des gewillkürten Betriebsvermögens hat sich nach Auffassung des BFH durch das ErbStRG *noch weiter verschärft*, denn während nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. das nach Abzug des Freibetrags von 225.000 € verbleibende begünstigte Betriebsvermögen mit 65 % anzusetzen war, beträgt der Verschonungsabschlag nunmehr entweder 85 % oder sogar 100 % des begünstigten Vermögens.

Beraterhinweis: Solange Erbschaftsteuerbescheide nicht nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig ergehen, müssen Sie mit dem Einspruch angefochten werden. Das gilt nicht nur für die Frage der Anwendbarkeit der Steuersätze in der Steuerklasse II für Erwerbe in 2009, sondern *generell* für die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer. ◀

WP/StB/RA/FASt Friedemann Kirschstein, Lübeck

Kinderfreibetrag und Kindergeld: Kein schädlicher Erwerb von Todes wegen

Die Beteiligung am Nachlass nach einem verstorbenen Elternteil führt nicht zu einem Bezug des Kindes i.S.v. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.

BFH v. 4.8.2011 – III R 22/10

EStG § 32 Abs. 4 Satz 2, § 32 Abs. 6, § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1

Das Problem: Ein Vater hatte nach dem Tod seiner früheren Ehefrau Kindergeld für seine beiden Kinder beantragt. Die Ehefrau war gestorben und hatte den Kindern Vermögen von mehr als 100.000 € vererbt. Das FA hatte daraufhin die Gewährung von Kindergeld wegen eigener Bezüge i.H.v. über 7.680 € (Jahresgrenzbetrag in 2006 nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) abgelehnt.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH bestätigte die Auffassung des FG Niedersachsen (FG Nds. v. 4.3.2010 – 10 K 128/08, EFG 2010, 1136). Ein Zufluss von Vermögenswerten, der bei einem Kind dadurch eintritt, dass er

einen Elternteil beerbt, sei für Zwecke der Freibetragsgewährung (Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) und des Kindergeldes nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 EStG außer Betracht zu lassen. Im Erbfall nach einem Elternteil liege kein Zufluss von dritter Seite vor.

Konsequenzen für die Praxis: Hiermit ist höchstrichterlich geklärt, dass Erwerbe aus Erbschaften nach einem Elternteil grundsätzlich keine schädlichen Bezüge i.S.d. § 32 Abs. 4 Sätze 2 bis 10 sowie des Abs. 6 EStG sind.

Beraterhinweis: Zu den Bezügen gehören alle Zuflüsse in Geld oder Naturalleistungen, die nicht i.R.d. der Einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung erfasst werden (vgl. z.B. BFH v. 29.5.2008 – III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664; BFH v. 28.5.2009 – III R 8/06, BStBl. II 2010, 346). Anzusetzen sind allein Zuflüsse „von außen“, sofern sie zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung geeignet oder bestimmt sind.

Nicht einzubeziehen sind u.a.:

- Unterhaltsleistungen der Eltern an ihre Kinder;
- freiwillige, über die gesetzliche Unterhaltspflicht hinausgehende Leistungen eines Elternteils;
- Übertragung langfristiger Kapitalanlagen von Eltern auf ihre Kinder (BFH v. 28.1.2004 – VIII R 21/02, HFR 2004, 665);
- Schenkungen seitens der Eltern zu deren Lebzeiten;
- Zufluss von Vermögenswerten durch Erbanfall nach einem Elternteil;
- vGA von nahestehenden Personen (= Schenkung).

Diese „Befreiungen“ betreffen Bezüge von Personen, bei denen das Kind berücksichtigt werden kann. Näheres s. Katalog in R 32.10 EStR und H 32.10 EStH und insb. 63.4 ff. der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs v. 30.9.2009, BStBl. I 2009, 1030 unter Berücksichtigung der Anweisungen des BZSt v. 21.12.2010, BStBl. I 2011, 21 (25) und v. 12.7.2011, BStBl. I 2011, 716.

Erbschaftsteuerlich gelten keine Besonderheiten; soweit der steuerpflichtige Erwerb die persönlichen Freibeträge und sonstigen Freistellungen übersteigt, unterliegt der Erwerb der Erbschaftsteuer. ◀

Ministerialrat Raymond Halaczinsky, Bonn

■ In häuslicher Gemeinschaft lebende Geschwister: Benachteiligung durch Steuerklassen und Steuersatz?

Es ist verfassungsrechtlich nicht geboten, in Haushalts- und Versorgungsgemeinschaft zusammen lebende Geschwister den Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern in Bezug auf die Steuerklasseneinteilung sowie die daran anknüpfenden erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen gleichzustellen.

FG Köln v. 16.11.2011 – 9 K 3197/10, Revision zugelassen

ErbStG (i.d.F. des ErbStRG) § 13 Abs. 1 Nr. 4b, § 15, § 16, § 19 Abs. 1, § 27; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 6, Art. 14, Art. 100 Abs. 1 Satz 1

Das Problem: Die Kläger sind zwei von ursprünglich fünf Geschwistern, die sich erbvertraglich mit der Maßgabe gegenseitig zu Erben eingesetzt hatten, dass der Erstversterbende die übrigen vier Geschwister zu gleichen Teilen, der Zweitversterbende die übrigen drei Geschwister zu gleichen Teilen, der Drittversterbende die restlichen beiden Geschwister zu gleichen Teilen und der Viertversterbende den Längstlebenden zum alleinigen Erben einsetzt. Dieser wiederum sollte von einem wohlthätigen Verein beerbt werden. Nachdem in 1993 bereits eine Schwester des Erblassers vorverstorben war, verstarb dieser im Februar 2009. Sein den drei hinterbliebenen Geschwistern anfallender Nachlass bestand im Wesentlichen aus Grundvermögen, dessen Erwerb durch die Kläger das zuständige FA unter Anwendung des für Steuerklasse II geltenden persönlichen Freibetrags i.H.v. 20.000 € und des dieser Steuerklasse entspr. Tarifs von 30 % der ErbSt unterwarf.

Mit Einspruch und Klage begehrten die (ursprünglich) drei Kläger, von denen einer während des Klageverfahrens verstorben ist, die Anwendung des *für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner* geltenden persönlichen Freibetrags und Tarifs sowie die *Steuerbefreiung des Familienheims* nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG und machten geltend, die erbschaftsteuerliche Schlechterstellung von in Haushalts- und Versorgungsgemeinschaft zusammen lebenden Geschwistern ggü. Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern verstoße gegen

- den verfassungsrechtlich gewährleisteten Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG),
- den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und
- die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG).

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat die Klage sowohl mit dem Hauptbegehren als auch mit dem hilfsweise gestellten Antrag abgewiesen, die (ebenfalls) nur für Personen der Steuerklasse I geltende Steuerermäßigung bei *mehrfachem Erwerb desselben Vermögens* (§ 27 ErbStG) zu berücksichtigen.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Im zweiten Teil seiner Entscheidungsgründe hat es zudem ein verfassungsrechtlich zwingendes Gebot verneint, die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (BGBl. I 2009, 3950) für Stichtage ab dem 1.1.2010 in Kraft gesetzte Absenkung der Steuersätze in der Steuerklasse II bereits auf Erwerbszeitpunkte im Jahr 2009 vorzuziehen.

Da das FG nicht von der Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Regelungen überzeugt war, hat es auch davon abgesehen, das vorliegende Klageverfahren auszusetzen und das BVerfG i.R. eines Normenkontrollverfahrens anzurufen. Wegen des beim BFH anhängigen Verfahrens (Az. d. BFH: II R 9/11), das (u.a.) die Rechtsfrage betrifft, ob die auf Steuerentstehungszeitpunkte in 2009 beschränkte Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III verfassungsgemäß ist, hat das FG jedoch die Revision zugelassen.

Konsequenzen für die Praxis: Vergleichbare Nähebeziehung?: Die Kläger haben ihr Begehren, erbschaftsteuerlich wie eingetragene Lebenspartner behandelt zu werden, im Wesentlichen unter Hinweis auf die nach ihrer Ansicht vergleichbare Lebenssituation (Haushalts- und Versorgungsgemeinschaft, gemeinsamer Vermögensaufbau, aufeinander abgestimmte Altersversorgung, etc.) begründet. Dabei haben sie auch und vor allem auf ihre enge persönliche und emotionale Nähebeziehung sowie auf eine wechselseitige Verantwortungsübernahme abgestellt.

Beide Aspekte sind als gesetzliche Anknüpfungspunkte jedoch ungeeignet: Das auf Klarheit bedachte Gesetz verlangt im Interesse der Justiziabilität zu Recht eindeutig feststellbare Tatsachen wie etwa die Eheschließung oder die Begründung einer amtlich registrierten, d.h. eingetragenen Lebenspartnerschaft. Weder das FA noch die Gerichte können i.R. ihrer Sachaufklärungspflichten zuverlässig ermitteln, wie innig das persönliche Verhältnis zwischen Geschwistern ist und inwieweit diese möglicherweise *freiwillig* wechselseitige Einstandspflichten begründet haben. M.a.W.: Maßgeblich ist allein der formell und damit nachprüfbar begründete und rechtlich verfestigte Status (z.B. als Ehe- oder eingetragener Lebenspartner) mit den daran *von Gesetzes wegen* anknüpfenden Unterhalts- und Fürsorgepflichten.

Einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG hat das FG unter Berücksichtigung der einschlägigen BVerfG-Rspr. schon deswegen verneint, weil Geschwister nicht in den auf die klassische bürgerliche Klein- bzw. Kernfamilie beschränkten Schutzbereich dieser Norm fallen.

Eigentums- und Erbrechtsgarantie: Der Auffassung der Kläger, die Besteuerung ihrer Erwerbe nach Maßgabe der Steuerklasse II stelle einen verfassungswidrigen Eingriff in die Eigentums- und Erbrechtsgarantie (Art. 14 GG) dar, vermochte sich das FG ebenfalls nicht anzuschließen, da den Klägern nach dem Steuerzugriff ein Anteil von immerhin rund 75 % des Erwerbswerts verblieb.

Zu beachten ist, dass das FG nur über die ErbSt-Belastung zu befinden hatte, die der Tod des dortigen Erblassers auslöste.

Aufzehrung des Nachlasses: Nicht von der Hand zu weisen ist jedoch die Überlegung, dass bei einer erbfallübergreifenden Gesamtbetrachtung die von den Geschwistern gewählte erbvertragliche Gestaltung die Gefahr einer völligen Aufzehrung des Nachlasses insoweit birgt, als der dem Längstlebenden Geschwisteranteil anfallende Nachlass möglicherweise nicht mehr ausreicht, um die ErbSt vollständig abzudecken. Da es sich bei den Erbvertragsparteien indes um Personen der Steuerklasse II handelt, konnte das FG ihnen auch nicht die hilfsweise beantragte Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG gewähren.

Diese Vorschrift dient zwar dem Zweck, eine völlige Aufzehrung der Vermögenssubstanz durch ErbSt-Zugriffe zu verhindern, die einträte, wenn ein und dasselbe Vermögen innerhalb kurzer Zeit infolge Erbfalls seinen Inhaber wechselt (vgl. hierzu BT-Drucks. 13/4839, 71, BFH v. 14.7.2011 – II B 27/11, BFH/NV 2011, 1881, und *Meincke*, ErbStG, 15. Aufl., § 27 ErbStG Rz. 1). Das Gesetz beschränkt den persönlichen Anwendungsbereich dieser

Steuerermäßigung jedoch bewusst dahin, dass der Letzterwerb im Verhältnis zum Erblasser *in die Steuerklasse I fallen muss* (BFH v. 14.7.2011 – II B 27/11, BFH/NV 2011, 1881). Obwohl die Gefahr der erbschaftsteuerlichen Überbelastung durch Mehrfacherwerb desselben Vermögens wegen der geringeren Freibeträge und höheren Tarife bei Erwerbern der Steuerklassen II und III ungleich größer ist (vgl. hierzu kritisch *Meincke*, ErbStG, 15. Aufl., § 27 ErbStG Rz. 3 m.w.N.), hält der BFH eine erweiternde Anwendung des § 27 Abs. 1 ErbStG verfassungsrechtlich nicht für geboten (BFH v. 14.7.2011 – II B 27/11, BFH/NV 2011, 1881).

Beraterhinweis: Das FG hat die Revision gegen seine Entscheidung zugelassen; dies zwar nicht wegen der im Besprechungsfall von den Klägern allein angestrebten und problematisierten Gleichstellung von in Haushalts- und Versorgungsgemeinschaft lebenden Geschwistern mit eingetragenen Lebenspartnern (also Personen der Steuerklasse I), sondern ausschließlich wegen der in Literatur und Rspr. lebhaft diskutierten Frage, ob *die auf das Jahr 2009 beschränkte Gleichschaltung* der Steuerklassen II und III verfassungswidrig ist.

Diese Rechtsfrage ist bereits Gegenstand der beim BFH anhängigen, gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 12.1.2011 (FG Düsseldorf v. 12.1.2011 – 4 K 2574/10 Erb, ErbStB 2011, 125 m. Komm. *Kirschstein*) unter dem Az. II R 9/11 eingelegten Revision. In diesem Verfahren hat der BFH das BMF mit Beschluss vom 5.10.2011 zum Beitritt aufgefordert (BFH v. 5.10.2011 – II R 9/11, ErbStB 2012, 4 m. Komm. *Kirschstein* [in diesem Heft]). Das legt die Vermutung nahe, dass der II. Senat des BFH – wie bereits in dem (erledigten) Verfahren II R 61/99 – mit dem Gedanken spielt, dem BVerfG das im Anschluss an dessen Beschluss vom 7.11.2006 (BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 = ErbStB 2007, 64 m. Komm. *Heinrichshofen*) „nachgebesserte“ (?) ErbStG erneut vorzulegen.

Soweit ErbSt-Festsetzungen für im Jahre 2009 vollzogene Erwerbe der Steuerklasse II keinen entspr. Vorläufigkeitsvermerk enthalten, sollte der Steuerpflichtige Einspruch einlegen und unter Hinweis auf die unter dem Az. II R 9/11 anhängige Revision das Ruhen des Rechtsbehelfsverfahrens beantragen. ◀

RiFG Ulrike Wefers, Köln

Mehr zum Thema: *Kirschstein*, Komm. zu BGH v. 5.10.2011 – II R 9/11, ErbStB 2012, 4 (in diesem Heft).

▶ Schenkung einer atypisch stillen Unterbeteiligung

Bei der Zuwendung einer atypisch stillen Unterbeteiligung ist die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages, jedoch spätestens mit Einbuchung der atypisch stillen (Unter-)Beteiligung vollzogen.

FG Niedersachsen v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, Revision eingelegt, Az. d. BFH: IV R 52/11
EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BGB § 518

Das Problem: Streitig ist die steuerliche Anerkennung einer schenkweise begründeten atypisch stillen Unterbeteiligung.

Die Klägerin, eine GmbH, begehrt die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für den Veranlagungszeitraum 2005. Alleingesellschafter der Klägerin war A, der ggü. der Klägerin gleichzeitig Gläubiger einer *Darlehensforderung* i.H.v. 5.894 € war. Mit privatschriftlichem Vertrag vom 2.1.2005 versprach A seiner wohl volljährigen Tochter T, ihr von seiner Darlehensforderung einen Teilbetrag i.H.v. 5.000 € unentgeltlich zuzuwenden. Mit diesem Betrag sollte T entspr. dem Schenkungsvertrag (§ 1 Abs. 2) ihre *Einlageverpflichtung* aus dem Vertrag über die stille Gesellschaft vom 5.1.2005 erfüllen. Mit Erklärung vom 5.1.2005 trat T der Klägerin als atypisch stille Gesellschafterin bei. Die Klägerin stimmte dem Beitritt zu.

Verrechnung: Laut Beitrittserklärung wird die Einlageverpflichtung mit dem Darlehensanspruch, den T ggü. der Klägerin besaß, verrechnet. In der Buchführung der Klägerin wurde das Darlehen des A auf ein Kapitalkonto „atypisch stille Beteiligung T“ umgebucht. Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 5.1.2005 ist T am Gewinn und Verlust im Verhältnis ihrer jeweiligen Beteiligung zum Gesellschaftskapital beteiligt. T war auch an den stillen Reserven beteiligt. Entsprechend ihrer Beteiligung hatte T auch ein Stimmrecht.

Das beklagte FA lehnte die Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung mit der Begründung ab, dass die stille Beteiligung nicht zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sei. Eine Heilung i.S.v. § 518 Abs. 2 BGB sei nicht eingetreten, da nach der Rechtsprechung des BGH die Umbuchung einer Darlehensforderung keine entspr. Erfüllung darstelle, da ein derartiger Buchungsvorgang nur die schuldrechtliche Verpflichtung durch eine andere schuldrechtliche Verpflichtung ersetze. Diese Rechtsprechung sei auch anwendbar, wenn nicht die stille Beteiligung, sondern der Geldbetrag zum Erwerb der Beteiligung geschenkt werde und die Zuwendung auf Grund eines von den Beteiligten verfolgten Gesamtplans erfolge.

Die Lösung des Gerichts: Die hiergegen eingereichte Klage war erfolgreich.

Beurkundungspflicht: Das FG gelangt in einem ersten Schritt zu dem Ergebnis, dass der Schenkungsvertrag und der Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft der notariellen Beurkundung bedürften.

Gesamtplan: Das FG würdigt sodann allerdings in einem zweiten Schritt, und zwar i.R. eines Gesamtplans, den Schenkungs- und den Gesellschaftsvertrag als eine Einheit mit der Folge, dass Zuwendungsgegenstand nicht etwa die isolierte Darlehensforderung als solche, sondern die atypisch stille Beteiligung an der Klägerin sei. Da bei der *Zuwendung einer atypisch stillen (Unter-)Beteiligung* die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages, jedoch spätestens mit Einbuchung der atypisch stillen (Unter-)Beteiligung vollzogen sei, seien auch die getroffenen Vereinbarungen *wirksam*. Da auch die übrigen Wirksamkeitsvoraussetzungen vorlagen, war das Klagebegehren erfolgreich.

Konsequenzen für die Praxis: Rechtsprechung des BFH: Das FG verweist auf die (ältere) Rechtsprechung des BFH, wonach Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, insb. zwischen Eltern und Kindern aufgrund des zwischen solchen Personen i.d.R. fehlenden natürlichen Interessengegensatzes nur steuerlich anerkannt werden, wenn

- sie zivilrechtlich wirksam sind,
- klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind,
- dem entsprechen, was sonst unter gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können und
- die tatsächliche Durchführung des Vertrages wie unter fremden Dritten erfolgt ist.

Die Finanzverwaltung hat ihre diesbzgl. Grundsätze zu Personengesellschaften in H 15.9 dargelegt.

Vorliegend stand die zivilrechtliche Wirksamkeit in Streit: Das beklagte FA berief sich augenscheinlich auf die ältere Rechtsprechung des BFH. M.E. musste der BFH im Anschluss an die Oder-Konto-Entscheidung des BVerfG (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34) seine in der Vergangenheit verfehlte Rechtsprechung deutlich lockern (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. 2000, 386). Nach m.E. zutreffender Auffassung ist die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrages *keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung* einer Familienpersonengesellschaft, so dass § 41 Abs. 1 Satz 1 AO vollumfänglich anwendbar ist (vgl. hierzu auch *Buge* in H/H/R, EStG/KStG, § 15 EStG Rz. 852 ff. [853] m.w.N.).

Beraterhinweis: Gestaltungsberatung: Sofern die Finanzverwaltung ihre fiskalische Argumentation nicht aufgibt, sollten Sie Ihre Mandantschaft in der Gestaltungsberatung dazu drängen, die zivilrechtlichen Formwirksamkeitsvoraussetzungen zu erfüllen. Die damit einhergehenden Kosten ersparen spätere Rechtsverfolgungskosten und vermeiden Stress.

Unter schenkungsteuerrechtlichen Gesichtspunkten führt der Sachverhalt zur Übertragung begünstigten Vermögens.

Wird hingegen nur eine typische stille Unterbeteiligung geschenkt, hat diese den Charakter eines bloßen Schenkungsversprechens, so dass die Schenkungsteuer erst mit tatsächlicher Vereinnahmung der jeweiligen entsteht und insoweit kein begünstigtes Vermögen vorliegt (BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, ErbStB 2008, 133 m. Komm. *Hartmann*). Das FA hat Revision eingelegt (Az. d. BFH: IV R 52/11).◀

RA/FAS/StB Dipl.-Finw. Stefan Heinrichshofen, Dürnbach

Mehr zum Thema: *Carlé*, Die Unterbeteiligung – Grundsätze, Formen, Bestellung, ErbStB 2012, 14 (in diesem Heft); *Röhrig/Demant*, Aktueller Überblick zur Gesamtplanrechtsprechung, EStB 2011, 33 und 77; *Paus*, Anerkennung von Darlehensverträgen unter Angehörigen, EStB 2011, 262.

Erbschaftsteuer auf selbstfinanzierte Versicherungsleistung

Der Erbschaftsteuer unterliegt die an einen wider-ruflich bezugsberechtigten Erben ausgezahlte Versicherungsleistung auch dann, wenn diese auf einem Einmalbetrag beruht, die der Erbe der Erblasserin zu Lebzeiten zugewendet hat.

FG Düsseldorf v. 23.3.2011 – 4 K 2354/08 Erb, Rev. eingelegt, Az. d. BFH: II R 29/11
ErbStG § 3 Abs. 1 Nr. 4

Das Problem: Der Kläger war Alleinerbe seiner 2006 verstorbenen Ehefrau. Die Ehefrau hatte drei Jahre zuvor gegen eine Einmalzahlung von 150.000 € eine Rentenversicherung zu ihren Gunsten abgeschlossen. Der vereinbarte Einmalbetrag wurde durch den Kläger von seinem ihm allein gehörenden Konto an den Versicherer überwiesen. Im Fall des Todes der Ehefrau war der Kläger aus der Versicherung – widerruflich – bezugsberechtigt und sollte den eingezahlten Betrag abzgl. der bereits geleisteten Renten zurückgezahlt bekommen. Dementsprechend zahlte die Versicherung nach dem Tod der Ehefrau rund 126.000 € an den Kläger aus.

Das FA berücksichtigte den zugeflossenen Betrag als steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Gegen die Erbschaftsteuerfestsetzung legte der Kläger Einspruch ein und vertrat die Auffassung, dass die Versicherungsleistung nicht anzusetzen sei, da die Einmalzahlung an die Versicherungsgesellschaft aus seinem eigenen Vermögen erbracht worden sei. Das beklagte FA wies den Einspruch als unbegründet zurück, da der Kläger hinsichtlich der Versicherungsleistung nicht unwiderruflich bezugsberechtigt gewesen sei. Sein Anspruch auf Auskehrung der Versicherungsleistung sei davon abhängig gewesen, dass die Erblasserin die Bezugsberechtigung zu Lebzeiten nicht änderte, den Vertrag nicht kündigte und der Kläger die Erblasserin überlebte.

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat die Klage abgewiesen, die Revision jedoch zugelassen. Nach Auffassung des FG hat das beklagte FA die Versicherungsleistung zu Recht als Erwerb von Todes wegen i.S.v. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG berücksichtigt.

Objektive Bereicherung: Bei der Bestimmung eines Erwerbs von Todes wegen sei allein auf eine objektive Bereicherung des Dritten abzustellen und nicht auf die Vermögensminderung des Erblassers. Das Erbschaftsteuerrecht unterscheidet beim Vermögensanfall von Todes wegen nicht danach, ob das Vermögen durch frühere Zuwendungen des Erben an den Erblasser gebildet worden sei.

Ein durch den Erbfall ausgelöster Vermögensrückfall an den früheren Eigentümer sei grundsätzlich ohne Einfluss auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs. Der Gesetzgeber habe durch § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG deutlich gemacht, dass er das Problem eines Rückfalls von Vermögenswerten an den Erben erkannt habe. Der Umstand, dass er keinen allgemeinen steuerfreien Rückfalltatbestand geschaffen habe, spreche gegen das Vorliegen einer unbewussten Gesetzeslücke.

„Wirtschaftlicher“ Versicherungsnehmer: Ob etwas anderes gelten würde, wenn nicht wie vorliegend die Erblasserin, sondern der Erbe wirtschaftlich als Versicherungsnehmer anzusehen wäre, hat das FG ausdrücklich offen gelassen. Dies sei nur dann relevant, wenn die *Bezugsberechtigung unwiderruflich* dem Prämienzahler, also dem Erben zugestanden hätte, was im Streitfall jedoch nicht der Fall gewesen sei.

Konsequenzen für die Praxis: Divergierende finanzgerichtliche Rechtsprechung:

- Während einige FG (u.a. FG Nds. v. 16.11.2005 – 3 K 47/04, EFG 2006, 910; ebenso wie die Finanzverwaltung in R 10 Abs. 2 ErbStR 2003) darauf abstellen, wer „wirtschaftlich“ als Versicherungsnehmer anzusehen ist,
- vertreten andere FG die Auffassung, dass es unabhängig von einer Unwiderruflichkeit der Bezugsberechtigung schon am *Merkmal der Entreichung* des Versicherungsnehmers mangle (u.a. FG München v. 26.7.2006 – 4 K 4359/03, EFG 2006, 1921).

Beraterhinweis: Das FG Düsseldorf hat, der letztgenannten Auffassung ausdrücklich widersprechend, wegen divergierender Rechtsprechung die Revision zugelassen, die der Kläger zwischenzeitlich auch eingelegt hat (Az. d. BFH: II R 29/11). Nachdem es in 2008 bei der Revision gegen das o.a. Urteil des FG München nicht zu einer Entscheidung in der Hauptsache kam (Hauptsacheerledigung durch Beschl. v. 5.12.2008 – II R 56/06), zeichnet sich nun endlich eine höchstrichterliche Klärung der lange umstrittenen Rechtsfrage ab.

Es bleibt abzuwarten, welcher Auffassung der BFH folgen wird. Solange die Entscheidung des BFH noch aussteht, ist bei der erbschaftsteuerlich *optimalen Gestaltung* von Versicherungsverträgen weiterhin Vorsicht geboten. ◀

Dr. Elke Böing, Düsseldorf

Mehr zum Thema: Günther, Komm. zu OFD Münster v. 28.11.2011, ErbStB 2012, 12 (in diesem Heft); Werz, Lebensversicherung im Betriebsvermögen, ErbStB 2011, 100; Koblenzer, Die fondsgebundene Kapitallebensversicherung, ErbStB 2010, 173; Worgulla, Die Übertragung von Lebensversicherungen, ErbStB 2008, 234.

Kein Ausgleichs- und Abzugsverbot bei Index-Zertifikaten

Index-Zertifikate sind keine Termingeschäfte, sondern Schuldverschreibungen, so dass Verluste hieraus (insb. aus Teilwertabschreibungen) nicht dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG unterfallen.

FG Köln v. 3.8.2011 – 7 K 4682/07, Rev. eingelegt, Az. d. BFH: IV R 53/11

EStG a.F. § 15 Abs. 4 Satz 3, § 23 Abs. 1 Nr. 4

Das Problem: Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das beklagte FA Teilwertabschreibungen auf Index-Zertifikate zu Recht gem. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht gewinnmindernd berücksichtigt hat. Klägerin war eine ori-

ginär gewerblich tätige GmbH & Co. KG, die in erheblichem Umfang Kapitalanlagen im Anlage- und Umlaufvermögen gehalten hatte.

Im Jahr 2000 erwarb die Klägerin u.a. sog. „Index-Partizipationszertifikate“, die sie in den Folgejahren handelsrechtlich im Umlaufvermögen, steuerlich im gewillkürten Betriebsvermögen hielt. Nach den Emissionsbedingungen verbrieften die Zertifikate ein Recht auf Zahlung eines Rückzahlungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde gelegten Index am Fälligkeitstag abhängig war. In den Jahren 2001 und 2002 (Streitjahre) nahm die Klägerin auf die Index-Zertifikate Teilwertabschreibungen vor, deren steuerliche Voraussetzungen unstreitig vorlagen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Nachdem die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis war, dass es sich bei den Zertifikaten um Termingeschäfte gehandelt habe und die Teilwertabschreibungen demzufolge dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 EStG unterlegen hätten, änderte das FA die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Klägerin für die Streitjahre entsprechend.

Im erfolglosen Einspruchsverfahren verwies das FA im Wesentlichen darauf, dass der Begriff des Termingeschäfts gem. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG so zu verstehen sei, wie der des Termingeschäfts in § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG (a.F.), nach dessen Satz 2 auch Zertifikate, die Aktien vertreten als Termingeschäfte i.S. dieser Regelung gelten würden.

Demgegenüber begründete die Klägerin ihre Klage gegen das FA insb. damit, dass sich der Gesetzgeber ausdrücklich nur für den privaten – gerade aber nicht für den betrieblichen – Vermögensbereich zu einer Fiktion entschieden hätte; § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG kenne eine Fiktion entspr. dem § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG (a.F.) gerade nicht.

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat der Klage stattgegeben, die zwischenzeitlich eingelegte Revision (Az. d. BFH: IV R 53/11) jedoch zugelassen. Nach Auffassung des FG sei das Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht einschlägig, da es sich bei den Index-Zertifikaten nicht um Termingeschäfte handele.

Dies ergebe sich bereits aus dem Zivilrecht, dessen Begriffsbestimmungen auch für das Steuerrecht zu gelten hätten. Nach der Rechtsprechung des BGH seien Termingeschäfte standardisierte Verträge, die von beiden Seiten erst zu einem späteren Zeitpunkt, dem Laufzeitende, zu erfüllen seien und einen Bezug zu einem Terminmarkt haben (BGH v. 13.7.2004 – XI ZR 178/03, BGHZ 160, 58 m.w.N.). Die besondere Gefährlichkeit dieser Geschäfte bestehe lt. BGH darin, dass sie durch den hinausgeschobenen Erfüllungszeitpunkt zur Spekulation auf eine günstige, aber ungewisse Entwicklung des Marktpreises in der Zukunft verleiten. Typischerweise seien mit Börsentermingeschäften die Risiken der Hebelwirkung und des Totalverlustes des angelegten Kapitals sowie die Gefahr, planwidrig zusätzliche Mittel einsetzen zu müssen, verbunden.

Schuldverschreibungen: Indexzertifikate seien lt. BGH demnach keine Börsentermingeschäfte, sondern Schuldverschreibungen, die den Anspruch des Inhabers gegen

den Emittenten auf Zahlung eines Geldbetrages verbrieften, dessen Höhe vom Stand des zugrunde gelegten Index am Ende der Laufzeit abhängt (vgl. BGH v. 13.7.2004 – XI ZR 178/03, BGHZ 160, 58). Der Leistungsaustausch durch Übertragung der Schuldverschreibung mit der darin wertpapiermäßig verbrieften Forderung erfolge Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises (binnen der für Kassageschäfte üblichen Frist von zwei Tagen); Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft fielen also gerade nicht – wie typischerweise beim Termingeschäft – auseinander. Mangels hinausgeschobenen Erfüllungszeitpunkts fehle dem Indexzertifikat die für das Termingeschäft spezifische Gefährlichkeit. Das Verlustrisiko des Wertpapierinhabers sei auf den Kaufpreis für die Schuldverschreibung begrenzt, den er sofort bei Vertragsschluss in voller Höhe bezahlen müsse. Die Gefahr, planwidrig zusätzliche Mittel einsetzen zu müssen, bestehe nicht.

Steuergesetzliche Betrachtung: Neben dieser rein zivilrechtlich geprägten Begründung argumentiert das FG aber auch mit dem Wortlaut und der Gesetzeshistorie des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG einerseits und des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. bzw. deren Nachfolgeregelungen des § 20 Abs. 2 Nr. 3 und 7 EStG andererseits.

- **Durch die i.R.d. UntStRefG 2008** eingeführten § 20 Abs. 2 Nr. 3 und 7 EStG und die dazugehörige Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 220/07, 89) habe der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass steuerlich in Anknüpfung an das Zivilrecht zwischen Termingeschäften und Geschäften mit (Index-)Zertifikaten zu unterscheiden sei.
- **Keine Geltung für Index-Zertifikate:** Dadurch, dass der Gesetzgeber im Zuge dessen den § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht geändert hat, habe er zum Ausdruck gebracht, dass sich diese Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung bei gewerblichen Einkünften nie auf Index-Zertifikate beziehen sollen.
- **Fehlendes Beschränkungsbedürfnis:** Auch im Hinblick auf das ggü. der Anlage in Aktien noch stärker begrenzte wirtschaftliche Risiko, das mit dem Erwerb von Index-Zertifikaten verbunden sei, scheide ein besonderes Bedürfnis nach einer Verlustausgleichs- bzw. Verlustabzugsbeschränkung aus. Dies sei auch vor dem Hintergrund folgerichtig, dass auch Gewinne aus dem Verkauf von *im Betriebsvermögen gehaltenen Zertifikaten* grundsätzlich dem steuerlichen Zugriff unterliegen.
- Selbst wenn man der Fiktion des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Satz 2 EStG auch Geltung für § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zusprechen wollte, ließen sich nach Auffassung des FG Index-Zertifikate nicht unter diese Regelung subsumieren. Denn es handele sich bei diesen nämlich gerade nicht um Zertifikate, die Aktien, sondern *ganze Wertpapierindizes als synthetische Produkte* verträten.

Konsequenzen für die Praxis: In weiten Teilen befasst sich das FG mit der zivilrechtlichen Unterscheidung zwischen Termingeschäften und Schuldverschreibungen und überträgt diese auf das Steuerrecht.

Das FG Köln widerspricht damit ausdrücklich dem im Vorjahr zu derselben Frage ergangenen Beschluss des

Hessischen FG (FG Hess. v. 22.10.2010 – 8 V 1268/10, EFG 2011, 448 ff.), das sich für eine autonom steuerrechtliche Interpretation des Begriffes „Termingeschäft“ ausgesprochen und § 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F. lediglich klarstellende Bedeutung beigemessen hat. **Beachten Sie:** Es überrascht, dass beide Urteile, obwohl sie sich eingehend mit der Gesetzesbegründung und dem Regelungszweck der Normen befassen, zu divergierenden Ergebnissen gelangen. Welche Ansicht zutreffend ist, wird der BFH im Revisionsverfahren zu entscheiden haben.

Verlustschwelle: Das FG Köln brauchte sich im Besprechungsfall wegen des signifikanten Wertverlusts nicht mit der Frage auseinander zu setzen, ob eine Teilwertabschreibung aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Bilanzstetigkeit erst ab der Überschreitung einer gewissen Verlustschwelle anzunehmen ist. Auch diese Frage wird in Bezug auf verschiedene Arten von Wertpapieren in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung derzeit unterschiedlich beantwortet (FG Münster v. 31.8.2010 – 9 K 3466/09 K, G, EFG 2011, 124; Wertveränderung > 20 %; FG Rh.-Pf. v. 15.12.2010 – 1 K 2237/07, EFG 2011, 953; Wertveränderung > 10 %).

Beraterhinweis: Die ertragsteuerliche Behandlung von Finanz- und Anlageprodukten erweist sich regelmäßig als problembehaftet. Für die Beratungspraxis ist es deshalb unabdingbar, die recht kasuistische finanzgerichtliche Rechtsprechung im Auge zu behalten. ◀

RA/StB Dr. Christian Böing, Düsseldorf

Die Entscheidungen im Zivilrecht,

die Sie kennen müssen!

▶ Zahlungsklage nach fehlgeschlagener Vergütungserwartung

Wer in Erwartung künftiger Gegenleistungen Arbeitsleistungen erbringt, hat ggf. Anspruch auf eine angemessene Vergütung, wenn die erhoffte Gegenleistung ausbleibt.

LAG Rheinland-Pfalz v. 27.7.2011 – 11 Ta 145/11
ArbGG § 2 Abs. 1 Nr. 3a; BGB § 611, § 612 Abs. 2;
ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 12 Abs. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 9;
BewG § 9 Abs. 2
ZEV 2011, 549

Das Problem: Die Parteien streiten vorab um die Zulässigkeit der Klage vor der Arbeitsgerichtsbarkeit. Der 1937 geborene Beklagte war gesundheitsbedingt nicht mehr in der Lage, sich und seinen Haushalt selbst zu versorgen. Die 1954 geborene Klägerin übernahm die notwendigen Aufgaben (insb. Reinigung, Zubereitung der Mahlzeiten, Waschen und hygienische Pflege sowie Begleitung des Bekl. zu Ärzten, Behörden etc.). Sie hielt sich hierzu seit Ende 2005 mehrere Tage in der Woche in seinem Haus auf und unterwarf sich seinen Weisungen, ohne über ihre eigene Zeit frei verfügen zu können. Im Februar 2006 setzten sich beide in einem notariellen Erb-

vertrag gegenseitig zu Alleinerben ein. Im Juli 2008 adoptierte der Beklagte die Klägerin und im November desselben Jahres erwarben sie gemeinsam ein Haus, das der Beklagte selbst bezahlte bzw. finanzierte und vermietete.

Später kam es zum Zerwürfnis. Die Klägerin beendete ihre Tätigkeit im April 2010 nach angeblichen körperlichen Angriffen des Beklagten, der seinerseits im Mai 2010 vom Erbvertrag zurücktrat. Mit ihrer vor dem ArbG Mainz zu Az. 9 Ca 2581/10 erhobenen Klage verlangt sie Zahlung einer Vergütung für das Jahr 2007. Sie behauptet, von Anfang an sei eine entgeltliche Tätigkeit vorgesehen gewesen; seinem damaligen Versprechen, sie werde für ihre Pflegeleistungen zwei Häuser erhalten, habe sie im Hinblick auf seine geringe Rente nicht widersprochen. Der Beklagte verneint arbeitsrechtliche Beziehungen der Parteien insb. unter Hinweis auf den frühzeitig geschlossenen Erbvertrag, der belege, dass eine gesonderte Vergütung der Klägerin einvernehmlich nicht erfolgen sollte.

Die Lösung des Gerichts: Das LAG Rh.-Pf. hat die **erstinstanzliche Entscheidung bestätigt**. Der Rechtsweg zu den ArbG ist gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3a ArbGG eröffnet, da das streitige Rechtsverhältnis der Parteien als Arbeitsverhältnis einzuordnen sei.

Konsequenzen für die Praxis: Das **Arbeitsverhältnis** ist ein privatvertragliches, auf den Austausch von Arbeitsleistung gegen Vergütung gerichtetes *Dauerschuldverhältnis* (§ 611 BGB; BAG v. 25.5.2005 – 5 AZR 347/04, juris; weiterführend *Edenfeld* in Erman, BGB, 13. Aufl., § 611 BGB):

- **Die Arbeitsleistung** ist regelmäßig weisungsgebunden, fremdbestimmt und in persönlicher Abhängigkeit zu erbringen.
- **Die Vergütungspflicht** muss nicht konkretisiert sein (§ 612 BGB); sie entsteht bereits dann, wenn der Arbeitgeber die Arbeitsleistung in Kenntnis der ihm erkennbaren Erwartung des Arbeitnehmers nur gegen Entgelt tätig zu sein entgegennimmt.

Tatsächliche Durchführung: Das LAG Rh.-Pf. qualifiziert das streitige Rechtsverhältnis nicht nach dem Willen der Beteiligten, sondern danach, wie sie ihre Rechtsbeziehungen *tatsächlich gelebt* haben; „der jeweilige Vertragstypus ergibt sich aus dem wirklichen Geschäftsinhalt, widersprechen sich Vereinbarung und tatsächliche Durchführung, ist ausschließlich letzteres maßgebend.“ Der Beklagte habe gerade keine Lebenspartnerin in der Klägerin gefunden, die er unstreitig als Pflegekraft und Haushaltshilfe beschäftigte. Dass er sie schon innerhalb kurzer Zeit erbvertraglich zur Alleinerbin bestimmte, lasse *zwanglos* auf eine von Anfang an beabsichtigte *entgeltliche Tätigkeit* in Gestalt eines Arbeitsverhältnisses schließen. Die spätere Adoption der Klägerin sei insoweit irrelevant.

Beraterhinweis: Im Streitfall bestand kein normales Arbeitsverhältnis zwischen den Parteien, in dem die Arbeitsleistungen fortlaufend vergütet werden. Leistung und Gegenleistung waren nicht wechselseitig (synallagmatisch), sondern allenfalls *konditional* oder *kausal* miteinander verknüpft:

- **Konditionale Verknüpfung:** Die Tätigkeit der Klägerin sollte *Bedingung* ihrer später widerrufenen Erb-

Verwaltungsanweisungen

einsetzung bzw. des behaupteten, nur teilweise verwirklichten Hauserwerbs sein.

- **Kausale Verknüpfung:** Die dem Beklagten insoweit erkennbare Erwartung der Klägerin wurde zur *Geschäftsgrundlage* ihrer bereitwillig akzeptierten Arbeitsleistungen.

Die Besonderheit derartiger Leistungsbeziehungen – die erhoffte Gegenleistung wurde während der oft über viele Jahre einvernehmlich erfolgten Leistungserbringung nie konkretisiert und muss notfalls ggü. dem Leistungsempfänger klageweise durchgesetzt werden, wobei anstelle der fehlgeschlagenen Vergütungserwartung grundsätzlich Vergütungsansprüche in üblicher Höhe treten (§ 612 Abs. 2 BGB; LAG Hess. v. 7.9.2010 – 12 Sa 1817/08, ZEV 2011, 434 und 551; *Edenfeld* in Erman, BGB, 13. Aufl., § 612 BGB Rz. 5 ff.) – ist auch für Zwecke der **Schenkungsteuer** bedeutsam (vgl. BFH v. 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366):

Synallagmatisch verknüpfte Gegen-/Leistungen werden von vornherein entgeltlich erbracht. Erst wenn und soweit der Leistungsempfänger die ihm obliegende Gegenleistung – final: das Entgelt (s. § 10 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 UStG) – nicht erbringt, wird er unentgeltlich bereichert. Grundsätzlich soll es hierbei stets auf das Innenverhältnis der Beteiligten ankommen (kritisch insb. bei Schuldübernahme und drittbegünstigenden Gegenleistungsversprechen; *Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 124 m.w.N.).

Bei konditional/kausaler Verknüpfung wird der Leistungsempfänger zunächst unentgeltlich begünstigt. Seine Bereicherung vermindert sich durch die spätere Erbringung der Gegenleistung, die erst jetzt den Entgeltlichkeitszusammenhang zur Vorleistung herstellen kann (*Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 130 ff. m.w.N.; *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 147).

Schenkungsteuerpflicht der Vorleistungen: Wer seine Leistungen ohne Vereinbarung konkreter, sondern nur in Erwartung oder bloßer Hoffnung künftiger Gegenleistungen erbringt, bereichert den Leistungsempfänger *freigebig* i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. BFH v. 25.1.2001 – II R 22/98, BStBl. II 2001, 456 = EStB 2001, 136 m. Anm. *Hartmann*; BFH v. 17.10.2007 – II R 53/05, BStBl. II 2008, 256 = ErbStB 2008, 102 m. Anm. *Kirschstein*; a.A. zu Gesellschafterzuwendungen an Kapitalgesellschaften BGH v. 8.5.2006 – II ZR 94/05, ZIP 2006, 199).

Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer ist regelmäßig der Wert der *ersparten Aufwendungen*, die bei Dienst- und Arbeitsleistungen grundsätzlich nach den ortsüblichen Verhältnissen zu berechnen sind (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 Abs. 2 BewG i.V.m. § 612 Abs. 2 BGB; *Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 41 m.w.N.; zum Wert von Pflegeleistungen s. FG Rh.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2892/04, EFG 2007, 1095; a.A. H 17 ErbStH, BStBl. I 2011, 562). **Beachten Sie:** Im Streitfall sind daher der Beklagte als Erwerber und die Klägerin als Schenkerin anzeige- und gesamtschuldnerisch schenkungsteuerpflichtig (§§ 30 Abs. 1 und Abs. 2, 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Wegfall der Schenkungsteuerpflicht bei Vergütung?

Ob ihre Steuerpflicht entfällt, wenn und soweit der Beklagte die ortsübliche Vergütung – freiwillig oder nach entspr. Verurteilung – tatsächlich zahlt, ist noch nicht geklärt. Dass § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tatbestandlich nicht greift, lässt sich wohl überwinden (*Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 7 ErbStG Rz. 136 m.w.N.). Denkbar ist aber auch die Annahme einer *belohnenden Schenkung*, gerade weil kein Arbeitsvertrag geschlossen wurde (so BFH v. 15.6.1988 – II R 165/85, BStBl. II 1988, 1006 zu späteren Zahlungen einer Erbin unter Verneinung abziehbarer Nachlassverbindlichkeiten des Erblassers; zur Anwendbarkeit des § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG s. *Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 13 ErbStG Rz. 52 ff.).

Beachten Sie: Für die Klägerin sind vereinnahmte Zahlungen des Beklagten grundsätzlich *einkommensteuerpflichtig* – wenn nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), so jedenfalls als Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG; BFH v. 8.5.2008 – VI R 50/05, BStBl. II 2008, 868).

Sollte sie als adoptiertes Kind des Beklagten irgendwann durch Erbanfall oder per Pflichtteil bereichert werden (s. §§ 1754 Abs. 2, 1759, 1922, 1924, 2303 BGB), könnte sie in die Verlegenheit kommen den *Veranlassungszusammenhang* der Adoption mit ihren Arbeitsleistungen widerlegen zu müssen. ◀

Regierungsdirektor Winfried Hartmann, Mainz

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

 **Vererbbarkeit von Verlusten**

Nach dem Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007 ist die Vererbbarkeit eines Verlustes ausgeschlossen. Das Bayerische Landesamt für Steuern beschäftigt sich mit den Auswirkungen im Einzelnen sowie den Rechtsfolgen für andere Verrechnungskreise.

Bayerisches Landesamt für Steuern v. 18.11.2011 – S 2225.2.1-7/7 St32
EStG § 10d

Die Anweisung der Verwaltung: Mit Beschluss vom 17.12.2007 (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = ErbStB 2008, 131 m. Komm. *Rothenberger*) hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug (Verlustvortrag nach § 10d EStG) nicht bei seiner eigenen Einkommensteueranmeldung geltend machen kann. Denn die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungsobjekt der von ihr erzielten Einkünfte, so dass die persönliche Steuerpflicht auf die Lebenszeit einer Person beschränkt ist und mit dem Tod endet.

Bei Ehegatten gilt Folgendes:

- **Zusammenveranlagung:** Ehegatten können entspr. im Todeszeitpunkt noch nicht ausgeglichene Verluste des Erblassers bei der Veranlagung für das *Todesjahr* i.R.d. Zusammenveranlagung mit positiven Einkünften des überlebenden Ehegatten ausgleichen.

Ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlustes des Erblassers in das Vorjahr ist möglich, sofern dort ebenfalls eine Zusammenveranlagung stattgefunden hat.

- **Getrennte Veranlagung:** Wurde für das Vorjahr eine getrennte Veranlagung durchgeführt, ist ein Rücktrag des noch nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers nur bei der getrennten Veranlagung des Erblassers zu berücksichtigen.

Bei einer getrennten Veranlagung im *Todesjahr* ist ein Rücktrag in das Vorjahr möglich, sofern dort eine Zusammenveranlagung stattgefunden hat; bei einer getrennten Veranlagung im Vorjahr ist ein Verlustrücktrag nur beim Erblasser zu berücksichtigen.

- **Verbleibender Verlustvortrag:** Da eine Übertragung des auch nach Rücktrag verbleibenden, auf den Erblasser entfallenden Verlustes nicht möglich ist, sind für den überlebenden Ehegatten bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den Schluss des Todesjahres allein die auf ihn entfallenden und nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte maßgeblich.

Konsequenzen für die Praxis: Die vorstehenden Regelungen hinsichtlich der Nichtvererbbarkeit von Verlusten gelten in allen offenen Fällen, soweit der Erbfall nach dem 18.8.2008 eingetreten ist.

Sie haben teilweise auch Auswirkungen auf die gesonderten Verrechnungskreise des EStG: So finden die Grundsätze des BFH-Beschlusses Anwendung bei § 2a Abs. 1 EStG, bei § 15 Abs. 4 Satz 3 bis 5 EStG, bei § 20 Abs. 6 EStG, bei § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG sowie bei § 22 Nr. 3 Satz 4 bis 6 EStG.

Dagegen ist eine Anwendung insb. bei § 15a EStG und § 15b EStG ausgeschlossen.

Beraterhinweis: Spendenvortrag: Vom Vererbungsverbot ist auch der Spendenvortrag (§ 10b Abs. 1 Satz 9 und 10 EStG) betroffen, d.h. ein im Todesfall des Spenders nicht ausgenutztes Spendenvolumen kann nicht auf den Erben übergehen.

Hinzuweisen ist ferner auf den Beschluss des BFH vom 26.8.2010 (BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = EStB 2010, 446), wonach es ernstlich zweifelhaft ist, ob die sog. *Mindestbesteuerung* nach § 10d Abs. 2 EStG auch dann noch verfassungsgemäß ist, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (z.B. § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen ist. Die Finanzverwaltung gewährt in diesen Fällen unter bestimmten Voraussetzungen Aussetzung der Vollziehung (s. hierzu BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 – S 2741/10/10002 – DOK 2010/1012683, BStBl. I 2011, 974 = EStB 2011, 401).◀

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Mehr zum Thema: *Esskandari/Steffen*, Tod eines Einzelunternehmers – Steuerfolgen nicht nur i.R.d. Erbschaftsteuer, ErbStB 2012, 17 (in diesem Heft).

Renten- und Lebensversicherungen gegen Einmalbetrag

Mit Verfügung vom 28.11.2011 hat die OFD Münster umfassend zur steuerrechtlichen Behandlung von Rentenversicherungen und Lebensversicherungen gegen finanzierten Einmalbetrag Stellung genommen.

OFD Münster v. 28.11.2011 – S 2214 - 40 - St 22-31 EStG § 22

Die Anweisung der Verwaltung: Seit über 20 Jahren sind Versicherungsmodelle auf dem Markt, bei denen dem Anleger eine zusätzliche private Altersversorgung in Aussicht gestellt wird, die er durch Bankkredit und Steuerersparnisse finanziert. Der Anleger schließt hierfür eine Renten- oder Kapitallebensversicherung gegen Einmalbetrag ab, aus der er eine lebenslange Altersversorgung bezieht. Häufig wird diese noch ergänzt um eine umfangreiche Hinterbliebenenversorgung. Der Einmalbetrag wird durch ein Bankdarlehen finanziert.

Während der Finanzierungsphase (10–15 Jahre) entstehen dem Anleger erhebliche Verluste. Werden diese steuerlich geltend gemacht, prüft die Finanzverwaltung, ob der Vertragsabschluss mit *Totalüberschusserzielungsabsicht* erfolgt ist.

Getrennte Betrachtung: Die am Markt angebotenen Modelle umfassen i.d.R. mehrere Kapitalanlagen (Rentenversicherung, Lebensversicherung und/oder Investmentplan), die jeweils getrennt dahingehend zu überprüfen sind, ob sie voraussichtlich einen Totalüberschuss erzielen werden.

Bei der Überschussprognose sind strikt die Nennbeträge der Einnahmen und Kosten ungeachtet der jährlichen Geldentwertung zugrunde zu legen. Dabei reicht für die Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bereits ein bescheidener Ertrag (z.B. i.H.v. nur 200 € pro Jahr) aus.

Konsequenzen für die Praxis: Die Verwaltungsanweisung setzt sich ausführlich mit den bei den einzelnen Modellen anzusetzenden Einnahmen sowie insb. mit den in Betracht kommenden Werbungskosten auseinander. Wer eine derartige Altersversorgung plant, sollte daher unbedingt die Anweisung bereits im Planungsstadium mit einbeziehen, um abzuklären, welche Rechtsauffassung die Finanzverwaltung zu welchen Modellgestaltungen vertritt.

Wird eine Versicherung bereits vor Fälligkeit verkauft, hat dies bis zu dem Zeitpunkt, in dem der Versicherungsnehmer sich zur Veräußerung entschlossen hat, keine Auswirkungen auf die Überschusserzielungsabsicht. Die bisherige Überschussprognose ist also nicht rückwirkend neu zu betrachten.

Beraterhinweis: Abgeltungsteuer: Im Zusammenhang mit derartigen Versicherungsverträgen spielt die ab 2009 maßgebende Abgeltungsteuer bei Kapitalerträgen eine

wichtige Rolle. Denn nach § 20 Abs. 9 EStG besteht nun ein *grundsätzliches Abzugsverbot* von Werbungskosten. Dies hat insb. bei Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit Finanzierungen von Einmalzahlungen bei Lebensversicherungen zur Folge, dass bei Erträgen aus Lebensversicherungsverträgen die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich erfüllt ist.

Eine Überschussprognose ist daher ab 2009 i.d.R. nur noch für *Rentenversicherungsverträge* zu erstellen.◀

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Die Literatur,

die Sie kennen müssen!

► **Schenkungssteuerpflichtige Zuwendungen zwischen GmbH und Gesellschaftern**

Vermögenszuwendungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern sind hinsichtlich ihrer schenkungssteuerlichen Auswirkungen seit Jahren in der Diskussion. Die Finanzverwaltung hat hierzu – reagierend auf die Rechtsprechung der letzten Jahre – im koordinierten Ländereinsatz v. 20.10.2010 – 3 - S 3806/75, BStBl. I 2010, 1207, Position bezogen. Im Rahmen des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) soll ein *neuer fiktiver Schenkungssteuerbestand* geschaffen werden, der bei verdeckten Einlagen eine Bereicherung der Mitgesellschafter der Schenkungssteuer unterwerfen will.

Dies soll bei Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften nur gelten, wenn sie mit der Absicht der Bereicherung der Gesellschafter veranlasst sind und nur soweit die gleichen Personen unmittelbar oder mittelbar an den Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

Wälzholz, GmbH-StB 2011, 340, gibt einen Überblick über den derzeitigen Meinungsstand sowie insb. die Haltung der Finanzverwaltung bei disquotalen Einlagen, bei Kapitalmaßnahmen, bei Zuwendungen durch nahestehende Personen von Gesellschaftern, bei Verschmelzungen sowie bei verdeckten Gewinnausschüttungen verbunden mit einem Ausblick auf mögliche gesetzliche Änderungen.

► **Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an nahestehende Personen**

Verdeckte Gewinnausschüttungen durch eine Kapitalgesellschaft an eine dem Gesellschafter nahestehende Person führen nach Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zu einer *Schenkung der Kapitalgesellschaft* an die nahestehende Person. Nach den Neuregelungen durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) richtet sich die Steuerklasse nach dem

Verhältnis des Beschenkten zu der natürlichen Person, die die Schenkung veranlasst hat.

Gesellschafter als Schenker: *Daragan*, DStR 2011, 2079, kommt dagegen zu dem Ergebnis, dass Schenker nicht die Kapitalgesellschaft, sondern der Gesellschafter ist. Denn der Gesellschafter kann nach der Gewinnfeststellung den Geschäftsführer der GmbH anweisen, Zahlung an eine ihm nahestehende Person zu leisten. Dafür bekommt die GmbH eine Gegenleistung vom Gesellschafter (§§ 362 Abs. 2, 185 Abs. 1 BGB), so dass die Zahlung der GmbH an die nahestehende Person de facto eine Leistung des Gesellschafters ist, die aus seinem Vermögen und auf seine Kosten erfolgt. Daher beschenkt er und nicht die GmbH die nahestehende Person.

Entsprechendes gilt bei disquotalen Entnahmen: Auch in diesem Fall wird der Gesellschafter nicht von der GmbH beschenkt, sondern von den Mitgesellschaftern, die ihn ermächtigen, von der GmbH die Erfüllung ihrer Entnahmeansprüche durch Leistung an sich zu verlangen.

Beraterhinweis: Auch bei **Vorteilzuwendungen** an nahestehende Personen außerhalb einer Gewinnausschüttung durch eine AG bzw. GmbH aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen, erfolgt die Leistung an die nahestehende Person aus dem Vermögen des Gesellschafters. Denn dieser schuldet (aufgrund ausgelöster Rückgewähr- bzw. Erstattungsansprüche, § 62 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 31 Abs. 1 GmbHG) der Gesellschaft eine vollwertige Gegenleistung für den zugewendeten Vorteil.◀

► **Grundstücksüberlassung i.R. eines Wohnungsunternehmens**

Privilegierung: Von der erbschaftsteuerlichen Begünstigung ist Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 ErbStG ausgenommen, wenn es zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Hierzu zählen insb. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten.

Allerdings ist eine schädliche Nutzungsüberlassung dann nicht anzunehmen, wenn der Grundbesitz zum

- zum Betriebsvermögen,
- zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehört und
- ein Wohnungsunternehmen vorliegt.

Erstmals im Entwurf der ErbStR 2011 ist nun definiert, was unter einem „Wohnungsunternehmen“ zu verstehen ist. *Klose* (NWB 2011, 3682) setzt sich kritisch mit den Regelungen des Richtlinienentwurfs auseinander. Danach ist der erforderliche *wirtschaftliche Geschäftsbetrieb* regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen *mehr als 300 eigene Wohnungen* hält.

Wird diese Größenordnung deutlich unterschritten, kann davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung die erbschaftsteuerliche Begünstigung versagen wird. Insoweit dürfte die Gesetzesauslegung durch den Richtlinienentwurf nach Auffassung des Verfassers nur

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

für einen zahlenmäßig sehr kleinen Kreis von Immobilieneigentümern den Weg eröffnen, die Begünstigungen als Wohnungsunternehmen in Anspruch zu nehmen.

Beraterhinweis: Der Verfasser empfiehlt, ggf. mit anderen Immobilienbesitzern eine gemeinsame Gesellschaft zu gründen oder sich an einem Fonds, der ein Wohnungsunternehmen betreibt, zu beteiligen.◀

Mehr zum Thema: Müller/Fröhlich, Erbschaftsteuerliche Nachfolgeplanung für Immobilienunternehmen, ErbStB 2010, 14.

■ Vermögenszurechnung bei Liechtensteiner Stiftung

Wer als Deutscher eine kontrollierte Liechtensteiner Stiftung gründet, gerät leicht in Verdacht, mit steuerhinterzieherischer Absicht zu handeln. Dies ist jedoch häufig unzutreffend, worauf *Daragan*, DB 2011, 2223, hinweist. Auch kommt eine Zurechnung von Vermögen und Erträgen über § 42 AO (*Gestaltungsmisbrauch*) häufig nicht

in Betracht. Denn die Entscheidung, ob dem deutschen Gründer einer kontrollierten Liechtensteiner Stiftung Vermögen und Erträge der Stiftung zuzurechnen sind und er damit in Deutschland steuerpflichtig ist, kann nach Auffassung des Verfassers nur nach den steuerlichen Kriterien getroffen werden, die für vergleichbare vermögensverwaltende Rechtsträger in Deutschland (GmbH oder Familienstiftung) gelten.

Dem in Deutschland ansässigen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Stifter können daher das Vermögen und die Erträge seiner kontrollierten Liechtensteiner Stiftung nur zugerechnet werden, wenn

- sich der Verwaltungssitz der Stiftung und
- der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden.

Befinden sich diese dagegen in Liechtenstein, ist der Stifter nur mit den Erträgen steuerpflichtig, die er tatsächlich entnommen hat.

Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg

Beiträge für die Beratungspraxis

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

■ Die Unterbeteiligung

Grundsätze, Formen, Bestellung

von *Thomas Carlé, RA/FASt, M.B.L.-HSG**

1. Grundlegendes und Praxis

Nachfolgend werden zunächst die Grundsätze der Unterbeteiligung, welche bei der Bestellung beachtet werden müssen erläutert. In einem Folgebeitrag werden Aspekte der Vertragsgestaltung thematisiert.

Die Unterbeteiligung als solche ist gesetzlich nicht geregelt. Rechtlich betrachtet handelt es sich um eine *Innengesellschaft*, die nach außen nicht auftritt und auch nicht über Gesamthandsvermögen verfügt, *Ulmer* in Münch-Komm/BGB, § 705 BGB Rz. 279 ff.

Unabdingbare Voraussetzung für eine Unterbeteiligung ist eine Hauptbeteiligung, an der die Unterbeteiligung begründet wird. In der Praxis handelt es sich bei der Hauptbeteiligung in aller Regel um eine Beteiligung an einer Personengesellschaft (GbR, OHG, [GmbH & Co.] KG). Seltener sind Unterbeteiligungen an einem GmbH-Geschäftsanteil. Die Gewährung einer Unterbeteiligung ist im mittelständischen Bereich weit verbreitet.

Einsatzmöglichkeiten:

- Einerseits wird durch die Bestellung einer Unterbeteiligung vermieden, dass *Splitterbeteiligungen* entstehen.
- Andererseits können Abkömmlinge, die zur *Unternehmensnachfolge* vorgesehen sind, frühzeitig – mittelbar – an die Gesellschaft gebunden und es ihnen ermöglicht werden, Kapital anzusammeln.
- Des Weiteren kann eine Unterbeteiligung dazu dienen, *weichende Erben* abzufinden und diese zu hindern, Pflichtteilsansprüche geltend zu machen, die den Bestand des Unternehmens der Gesellschaft gefährden.
- Auch hat sich die Unterbeteiligung als Gestaltungselement bei *Fusionen von Gesellschaften* bewährt. Bei Bestellung einer Unterbeteiligung genügt es, wenn ein Gesellschafter der zu fusionierenden Gesellschaften Gesellschafter der Fusionsgesellschaft wird und deren Mitgesellschafter in die Rechtsstel-

* Der Autor ist Partner der Carlé_Korn_Stahl_Strahl Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater, Köln.

lung von Unterbeteiligten wechseln, s. bereits *Felix*, KÖSDI 1985, 5791.

- Die Unterbeteiligung kann auch dazu dienen, *Abtretungsverbote* zu umgehen oder für Zwecke der *Kapitalbeschaffung* durch den Hauptbeteiligten eingesetzt werden, wenn dieser die Mittel zur Teilnahme an einer Kapitalerhöhung nicht selbst aufbringen kann.

2. Rechtsform der Unterbeteiligungsgesellschaft

Auf die Unterbeteiligungsgesellschaft finden die §§ 705 ff. BGB und/oder die §§ 230 ff. HGB Anwendung.

Beraterhinweis: Treffen die Vertragspartner der Unterbeteiligung keine detaillierte vertragliche Vereinbarung, sollte durch Verweisung auf die §§ 705 ff. BGB oder die §§ 230 ff. HGB sichergestellt werden, welche Rechtsnormen anwendbar sind.◀

Rechtsstellung der Beteiligten: Die Unterbeteiligung ist wie die handelsrechtlich geregelte stille Gesellschaft von Natur aus eine *zweigliedrige Gesellschaft*, bestehend aus dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten.

- **Der Hauptbeteiligte** ist als Person Gesellschafter der Personengesellschaft oder der GmbH (= Hauptgesellschaft), der dem Unterbeteiligten gegen Leistung einer Einlage oder schenkweise eine Unterbeteiligung an seiner Beteiligung an der Hauptgesellschaft einräumt. Folglich entstehen Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten. Zwischen dem Unterbeteiligten und den Mitgesellschaftern des Hauptbeteiligten besteht keine rechtliche Verbindung. Die Rechte und Pflichten in der Hauptgesellschaft stehen allein dem Hauptbeteiligten zu.
- **Der Unterbeteiligte:** Da die Unterbeteiligung an die Hauptbeteiligung anknüpft, können die dem Unterbeteiligten durch den Hauptbeteiligten eingeräumten Rechte nicht über die Rechte hinausgehen, über die der Hauptbeteiligte nach dem Gesellschaftsvertrag der Hauptgesellschaft verfügt. Wird gegen diesen Grundsatz verstoßen, macht sich der Hauptbeteiligte ggü. dem Unterbeteiligten schadensersatzpflichtig.
- **Für den Hauptbeteiligten bestehen hingegen zwei Rechtsverhältnisse:** Einerseits die vertragliche Bindung aus dem Gesellschaftsvertrag der Hauptgesellschaft und andererseits aus dem davon strikt zu unterscheidenden Rechtsverhältnis zum Unterbeteiligten.
- **Einlage des Unterbeteiligten:** Als Innengesellschaft verfügt die Unterbeteiligungsgesellschaft regelmäßig nicht über Gesamthandsvermögen; der Unterbeteiligte hat lediglich schuldrechtliche Ansprüche gegen den Hauptbeteiligten und nicht gegen dessen Mitgesellschafter in der Hauptgesellschaft. Die Bestimmung eines Festkapitals der Unterbeteiligungsgesellschaft führt ebenso wenig zu einem Gesamthandsvermögen wie die Einlage des Unterbeteiligten, denn die Einlage des Unterbeteiligten geht in das Vermögen des Hauptbeteiligten über. Die Höhe der Einlage des Unterbeteiligten ist nur für das (Unter-)Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter an der nur schuldrecht-

lich wirkenden Unterbeteiligungsgesellschaft maßgeblich.

Keine Zustimmung: Die Bestellung einer Unterbeteiligung hat keine Teilabtretung der Hauptbeteiligung zur Folge und bedarf daher auch nicht der Zustimmung der Mitgesellschafter der Hauptgesellschaft.

Beraterhinweis: Soll generell verhindert werden, dass der Gesellschafter einer Hauptgesellschaft Unterbeteiligungen bestellt – z.B. zugunsten eines Wettbewerbers –, reicht es nicht aus, im Gesellschaftsvertrag der Hauptgesellschaft die Einräumung von Unterbeteiligungen zu untersagen. Selbst wenn aus einem Verstoß gegen diese Regelung sich das Recht ergibt, den betroffenen Gesellschafter aus der Gesellschaft auszuschließen, stellt dies keinen wirksamen Schutz dar: Erfahren die Mitgesellschafter des Hauptbeteiligten nichts von der Einräumung der Unterbeteiligung, ist die Sanktion ein stumpfes Schwert. Es ist daher, eine wechselseitige Befreiung sämtlicher Gesellschafter der Hauptgesellschaft vom *Steuergeheimnis* erforderlich.◀

3. Formen der Unterbeteiligungsgesellschaft

a) Typische und atypische Unterbeteiligung

Vergleichbar der Gesetzeslage bei der stillen Gesellschaft kann die Unterbeteiligung typisch (steuerrechtlich auch: kapitalistisch) oder atypisch (steuerrechtlich auch: mitunternehmerisch) ausgestaltet sein.

Atypische Beteiligung: Zivilrechtlich und steuerrechtlich steht ein atypisch Unterbeteiligter dem Hauptbeteiligten gleich. Durch den Unterbeteiligungsvertrag wird dem Unterbeteiligten eine Rechtsstellung vermittelt, „als ob“ er Gesellschafter der Hauptgesellschaft wäre. Das bedeutet, dass er entspr. den Regelungen des Gesellschaftsvertrages der Hauptgesellschaft an deren stillen Reserven beteiligt ist und wie der Hauptgesellschafter am Gewinn und Verlust der Hauptgesellschaft teilnimmt.

b) Zweigliedrige und mehrgliedrige Unterbeteiligungen

Ferner ist zwischen der zweigliedrigen und der mehrgliedrigen Unterbeteiligungsgesellschaft zu differenzieren.

Bei einer zweigliedrigen Unterbeteiligungsgesellschaft bestehen nur Rechtsverhältnisse zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten. Der Hauptbeteiligte kann mit mehreren Unterbeteiligten getrennte Unterbeteiligungsgesellschaften begründen. Der Vorteil einer solchen Gestaltung liegt darin, dass der Hauptbeteiligte, wenn die Summe der Unterbeteiligungen mehr als 50 % der Hauptbeteiligung beträgt, in jeder Unterbeteiligungsgesellschaft bei der Vereinbarung von Mehrheitsbeschlüssen entspr. der Kapitalbeteiligung seinen Willen – mit Ausnahme von Grundlagengeschäften – durchsetzen kann.

Bei einer mehrgliedrigen Unterbeteiligungsgesellschaft sind zwei Gestaltungen möglich: Zum einen kann der Hauptbeteiligte mit mehreren Unterbeteiligten einen einheitlichen Unterbeteiligungsvertrag abschließen, zum anderen kann er einen Vertrag mit einer GbR abschließen,

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

zu der sich die Unterbeteiligten zusammengeschlossen haben (= Unterbeteiligten-GbR).

Beraterhinweis: Beide Gestaltungen haben Vor- und Nachteile: In einer einheitlichen Unterbeteiligungsgesellschaft hat der Hauptbeteiligte ohne abweichende Regelung neben den Unterbeteiligten nur eine Stimme – da es nach Köpfen geht – oder beim Abstellen auf die vermögensmäßige Beteiligung nicht mehr die Mehrheit in der Gesellschafterversammlung, wenn die Unterbeteiligten über die kapitalmäßige Mehrheit verfügen. Vorteil der Variante einer Unterbeteiligten-GbR ist, dass im Fall der Kündigung der Unterbeteiligten-GbR durch einen ihrer Gesellschafter – eines Unterbeteiligten – der Hauptbeteiligte nicht – zumindest nicht unmittelbar – durch Abfindungszahlungen belastet wird. ◀

4. Bestellung einer Unterbeteiligung

a) Einlageleistung

Anders als bei der stillen Gesellschaft, die gem. § 230 HGB grundsätzlich eine vermögensmäßige Einlage des stillen Gesellschafters voraussetzt, ist es zivilrechtlich möglich, die Einlage des Unterbeteiligten durch *Stehenlassen künftiger Gewinne* zu erbringen. Steuerrechtlich ist hingegen davon auszugehen, dass die Rechtsprechung die Gesellschafterstellung des Unterbeteiligten erst nach dem Stehenlassen des ersten Gewinnanteils und mithin erst nach *Leistung des ersten Teils* der Einlage anerkennt (BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221).

b) Formvorgaben

Die Begründung einer Unterbeteiligung bedarf keiner Form.

Ausnahmen gelten nur, wenn die Unterbeteiligung *schenkweise* erfolgt oder der Unterbeteiligte sich verpflichtet – was nur ein Ausnahmefall sein dürfte –, der Hauptgesellschaft ein *Grundstück* im Namen des Hauptgesellschafters als Einlage zu übereignen (§ 311b BGB).

Formmangel: Die schenkweise Einräumung einer Unterbeteiligung bedarf nach h.M. gem. § 518 Abs. 1 BGB der notariellen Form. Der Formmangel wird nach der Rechtsprechung des BGH weder dadurch geheilt, dass der Gesellschaftsvertrag der Unterbeteiligungsgesellschaft abgeschlossen wird, noch dadurch, dass die Unterbeteiligung in die Abrechnung der Unterbeteiligungsgesellschaft „eingebucht“ wird. Beide Fälle sollen keine gem. § 518 Abs. 2 BGB zur Heilung des Formmangels geeignete Bewirkung der Schenkung darstellen (BGH v. 6.3.1967 – II ZR 180/65, WM 1967, 685; BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54). Ein Ausweis der Unterbeteiligung in den Büchern der Hauptgesellschaft erfolgt nicht, BFH v. 1.3.1963 – VI 332/61 U, BStBl. III 1963, 211. Durch die Unterbeteiligung werden eben keine Rechtsbeziehungen zwischen dem Unterbeteiligten und der Hauptgesellschaft sowie deren Gesellschaftern begründet, so dass auch darauf auch *keine Bewirkung der Schenkung* gestützt werden kann.

Beraterhinweis: Das Niedersächsische FG ist in dieser Frage möglicherweise a.A. Gemäß Urt. v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, BB 2011, 2773, widerspricht es der Rechtspre-

chung des BGH unter Verweis auf die zivilrechtliche Kommentarliteratur; dennoch soll die Einbuchung ausreichen. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig; die Revision ist unter Az. IV R 52/11 beim BFH anhängig, vgl. auch *Heinrichshofen*, ErbStB 2012, 6 (in diesem Heft). ◀

c) Minderjährige

Minderjährige Abkömmlinge, die eine Unterbeteiligung an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft erhalten sollen, müssen bei Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags von einem Ergänzungspfleger (§ 1909 BGB) vertreten werden. Hintergrund ist, dass der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags auch bei einer Unterbeteiligung nicht nur rechtlich vorteilhaft ist, so dass die Eltern den minderjährigen Abkömmling nicht vertreten können, §§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 2, 181 BGB. § 1629 Abs. 2 Satz 1 BGB führt nicht nur zum Ausschluss des Elternteils, der konkret betroffen ist, sondern zum Ausschluss der Eltern schlechthin (BGH v. 14.6.1972 – IV ZR 53/71, NJW 1972, 1708).

Schenkung der Einlage: Nichts anderes gilt, wenn die zu leistende Einlage dem Minderjährigen zuvor von den Eltern geschenkt wurde (BFH v. 28.11.1973 – I R 101/72, BStBl. II 1974, 289 – zur stillen Gesellschaft).

Für die Bestellung des Ergänzungspflegers ist das örtliche Vormundschaftsgericht zuständig, in dem der/die Abkömmling(e) seinen/ihren Wohnsitz hat/haben, § 152 Abs. 2 FamFG. Das Vormundschaftsgericht entscheidet durch Beschluss über die Pflegschaft, in dem der Umfang der Pflegschaft genau zu bestimmen ist.

Keine Dauerpflegschaft: Die Eltern des minderjährigen Abkömmlings sind nach §§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 2, 181 BGB indes nicht daran gehindert, bei Beschlüssen einer Personengesellschaft einerseits kraft ihrer eigenen Gesellschafterstellung und andererseits als Vertreter ihres/ihrer minderjährigen Abkömmlings/Abkömmlinge mitzuwirken (BGH v. 18.9.1975 – II ZB 6/74, BGHZ 65, 93). Konsequenterweise bedarf es keiner Bestellung eines Dauerpflegers zur Wahrnehmung der Rechte eines Minderjährigen als Gesellschafter einer Personengesellschaft. Diese Auffassung teilt der BFH inzwischen unter Aufgabe seiner früheren – gegenteiligen – Ansicht (BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328). Diese Grundsätze gelten auch für die Gesellschafterstellung eines Minderjährigen in einer Unterbeteiligungsgesellschaft.

Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung: Vergleichbar der Rechtslage bei Begründung einer stillen Gesellschaft unter Beteiligung eines minderjährigen Abkömmlings als stillem Gesellschafter bedarf auch der Abschluss eines Unterbeteiligungsvertrags durch einen minderjährigen Abkömmling, erforderlichenfalls vertreten durch einen Ergänzungspfleger, *nicht* der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung, wenn der Minderjährige als Unterbeteiligter *nicht am Verlust teilnimmt*, BFH v. 28.11.1973 – I R 101/72, BStBl. II 1974, 289.

Die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung des Unterbeteiligungsvertrages ist dagegen *erforderlich*, wenn der Minderjährige an einem Verlust der Unterbeteiligungsgesellschaft

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

sellschaft teilnimmt, selbst wenn die Verlustübernahme auf den Betrag der – zuvor vom Hauptbeteiligten geschenkt – Einlage begrenzt ist (BFH v. 4.7.1968 – IV 136/63, BStBl. II 1968, 671).

Sind mehrere minderjährige Abkömmlinge am Vertragsabschluss beteiligt, muss wegen § 181 BGB für jedes Kind ein Ergänzungspfleger bestellt werden, wenn der Hauptgesellschafter mit mehreren Abkömmlingen eine einheitliche Unterbeteiligungsgesellschaft eingeht. Schließt der Hauptgesellschafter dagegen mit jedem Abkömmling einen gesonderten Vertrag über die Gründung einer Unterbeteiligungsgesellschaft, kann ein und dieselbe Person als Ergänzungspfleger für die Abkömmlinge handeln. Eine dritte Möglichkeit besteht darin, dass sich mehrere Personen zu einer GbR zusammenschließen und sich als solche an einer Hauptbeteiligung unterbeteiligen. Für den Abschluss des Gesellschaftsvertrags der GbR unter Beteiligung von Minderjährigen gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend.

d) Umfang der Unterbeteiligung

Im Zuge der Einräumung der Unterbeteiligung ist zwingend zu regeln, *auf welche Konten* sich die Unterbeteiligung insgesamt bezieht. Die Unterbeteiligung bezieht

sich stets auf das Kapitalkonto und alle gesamthänderisch gebundenen Konten. Geregelt werden muss deshalb, ob der Unterbeteiligte entspr. seiner prozentualen Unterbeteiligung ebenfalls an den Verrechnungs-, Darlehens-, Privat- oder Kapitalkonten II pp. des Hauptbeteiligten beteiligt sein soll.

5. Fazit

Die Unterbeteiligung ist ein attraktives Gestaltungsinstrument insb. zur Beteiligung von Familienangehörigen an Personengesellschaften.

Vergleichbar der stillen Gesellschaft kann sie typisch oder atypisch ausgestaltet werden und dazu dienen, Abkömmlinge frühzeitig an das Unternehmen heranzuführen.

Beraterhinweis: Der Vorteil ggü. der stillen Beteiligung liegt in der Möglichkeit, die Unterbeteiligung durch Stehenlassen der Einlage zu begründen.

Beachten Sie: Bei *schenkweise* eingeräumten Unterbeteiligungen sind die nach h.M. erforderlichen Formvorgaben – auch zum Zwecke der steuerlichen Anerkennung – zu beachten.◀

Mehr zum Thema: *Heinrichshofen* zu FG Niedersachsen v. 29.9.2011 – 10 K 269/08, ErbStB 2012, 6 (in diesem Heft).

■ Tod eines Einzelunternehmers

Steuerfolgen nicht nur i.R.d. Erbschaftsteuer, Teil 1

von Dr. Manzur Esskandari, RA/FASt/FAStrafR/FAArbR und Dipl.-Finw. (FH) Wilhelm Steffen, StB*

I. Einleitung

Das Steuerrecht durchzieht die meisten Lebenssachverhalte. Dass das ErbStG beim Tode eines Einzelunternehmers eine Rolle spielt, liegt auf der Hand. Aber auch die Ertragsteuern, die Umsatz- und die Grunderwerbsteuer können für die Hinterbliebenen von Bedeutung sein. Nachfolgend werden die Auswirkungen i.R.d. Einkommensbesteuerung mit ihren Problempunkten dargestellt; der Beitrag wird im Hinblick auf die Folgen bei weiteren Steuerarten in einem 2. Teil fortgesetzt.

II. Einkommensteuer

1. Erblasser

Die Einkommensteuerpflicht des Erblassers erlischt mit seinem Tod. Bis zu diesem Zeitpunkt sind ihm angefallene Einkünfte zuzurechnen. Sein Tod löst für seine persönliche Besteuerung keinerlei Besonderheiten aus.

2. Ehegatten

Zusammenveranlagung: Sofern im Zeitpunkt des Todes die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach § 26 EStG vorliegen kann der überlebende Ehegatte zwi-

schen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung wählen. Ist der überlebende Ehegatte auch im Jahr nach dem Tod seines Partners noch verwitwet, so ist er für dieses Jahr zwar einzeln zu veranlagern; es wird ihm aber noch der Splittingtarif gewährt, sog. *Witwensplitting*, § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG.

3. Erbe

a) Gesamtrechtsnachfolge

Der Erbfall als solcher löst keine Einkommensteuer aus. Das Vermögen des Erblassers geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 1922 BGB auf den oder die Erben über. Mit dem Tod des Unternehmers wird sein Gewerbebetrieb Teil seines Nachlasses (so die h.M., vgl. nur *Littmann/Bitz/Pust*, EStG, § 6 EStG Rz. 201 f.; *Korn*, EStG, § 16 EStG Rz. 337). Wird er von einem Alleinerben beerbt, wird dieser mit dem Erbfall erbrechtlich Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und steuerrechtlich Unternehmer des Gewerbebetriebs.

Maßnahmen des Erben: Der Erbfall führt weder zu einer Betriebsveräußerung noch zu einer Betriebsaufgabe (*Kauffmann* in *Frotscher*, EStG, § 16 EStG Rz. 158). Somit kann es grundsätzlich nur durch das Verhalten der Erben zu einer *Gewinnrealisierung* kommen. Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn entsteht dann in der Person des Erben.

* Dr. Manzur Esskandari, Dr. Esskandari + Kollegen, Rechtsanwälte, Osnabrück; Wilhelm Steffen, Steffen & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, Melle.

b) Buchwertfortführung

Keine Anschaffungskosten: Die Unentgeltlichkeit des Erwerbs führt in jedem Fall dazu, dass die Erben keine Anschaffungskosten leisten und verpflichtet sind, die Buchwerte des Erblassers gem. § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG fortzuführen (ganz h.M., vgl. nur *Wacker* in Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 590; a.A. z.B. *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 EStG Rz. 80, der sich für ein Wahlrecht ausspricht, das schon in § 20 Abs. 2 REStG 1925 bestanden hat. Ferner handele es sich bei dem Zwang, die Buchwerte fortzuführen, um eine Verschonungssubvention, zu deren Aufdrängung durch den Gesetzgeber kein Anlass bestehe).

Nach § 6 Abs. 3 EStG gilt: Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmer) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter: Dies gilt auch dann, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. Der Rechtsnachfolger ist an die für seinen Rechtsvorgänger geltenden Werte gebunden, § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG.

Beraterhinweis: Im Bereich des Privatvermögens findet die Gesamtrechtsnachfolge ihren Ausdruck insb. in der Bindung des Erben an die AfA-Bemessungsgrundlagen (§ 11d EStDV) und an die Anschaffungskosten des Erblassers (z.B. bei §§ 17, 23 EStG).◀

c) Betriebsvermögenszugehörigkeit

Stille Reserven: Der unentgeltliche Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG führt dazu, dass die stillen Reserven auf den/die Erben übergehen. Gleichzeitig entsteht bei den Erwerbern natürlich auch *kein neues Abschreibungsvolumen*.

Beraterhinweis: Auch ohne einen Willensakt des Erben kann der Erbfall ausnahmsweise dann zu einkommensteuerlichen Folgen führen, wenn – durch die Umsetzung einer letztwilligen Verfügung – die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum steuerlichen Betriebsvermögen erst begründet oder gar aufgehoben wird.◀

Zum Betriebsvermögen rechnen – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – alle Wirtschaftsgüter, die betrieblich veranlasst angeschafft oder hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424).

Durch folgende Maßnahmen kann Betriebsvermögen begründet werden:

- Betriebseröffnung und -erwerb,
- entgeltlicher und unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus betrieblicher Veranlassung,
- Herstellung im betrieblichen Bereich,
- Einlage aus dem eigenen Privatvermögen in den betrieblichen Bereich (vgl. *Wied* in Blümich, EStG, § 4 EStG Rz. 349).

Beraterhinweis: Privatvermögen des Erwerbers: Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen wird durch die Ausführung einer letztwilligen Verfügung insb. dann erst begründet, wenn im Privatvermögen des Erwerbers befindliche Wirtschaftsgüter durch den Erwerb von Betriebsvermögen – zwangsweise – notwendiges Betriebsvermögen werden.◀

Beispiel

Die Ehefrau erbt den Betrieb des Ehemannes, der von seiner Ehefrau für Zwecke seines Betriebs ein in deren Privatvermögen befindliches Grundstück gemietet hatte.

Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb in dem Sinne unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind (BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829; zu Einzelheiten s. *Winnefeld*, Bilanzhandbuch, 4. Aufl. 2006, Rz. 375 ff.).

Beraterhinweis: Die Ausführung der letztwilligen Verfügung sollte also grundsätzlich nicht dazu führen, dass im Privatvermögen des Erwerbers befindliche Wirtschaftsgüter durch den Erwerb zu notwendigem Betriebsvermögen des erworbenen Betriebes werden.◀

Ein Wirtschaftsgut verliert seine Eigenschaft als Betriebsvermögen beim wirtschaftlichen Eigentümer durch:

- Betriebsveräußerung,
- Betriebsaufgabe,
- Einzelveräußerung,
- Entnahme.

Beraterhinweis: Entnahme aufgrund letztwilliger Verfügung: Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen wird durch die Ausführung einer letztwilligen Verfügung insb. aufgehoben, wenn ein dem Betriebsvermögen zugehöriges Wirtschaftsgut auf einen Erwerber übergeht, der nicht an dem im Nachlass befindlichen Einzelunternehmen beteiligt ist. Es liegt ein Entnahmetatbestand vor.◀

Beispiel

Das Betriebsgrundstück wird dem Vermächtnisnehmer zugewiesen, der nicht als Erbe Erwerber des Betriebes ist.

Nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

Beraterhinweis: Durch die letztwillige Verfügung ist mithin sicherzustellen, dass all das, was zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers Betriebsvermögen i.S.d. Steuerrechts war, auch Betriebsvermögen in diesem Sinne bei dem Erwerber bzw. den Erwerbern bleibt.◀

d) Verlustabzug

Mit dem Erbfall tritt der Erbe ertragsteuerlich zwar an sich in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Im Gegensatz zum Verlustvortrag nach § 10a GewStG galt dies bislang auch hinsichtlich des Rechts zum Verlustabzug nach § 10d EStG, soweit der Erblasser den Verlust noch hätte geltend machen können und der Erbe den Verlust des Erblassers auch tatsächlich getragen hat (BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. III 1962, 386; BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653 = ErbStB 1999, 152 m. Komm. *Wischmann*; BMF v. 26.7.2002 – IV A 5 - S 2225 - 2/02, BStBl. I 2002, 667).

Änderung der bisherigen Rechtsprechung: Auf Vorlage des XI. Senats des BFH entschied der Große Senat – unter Abänderung der bisherigen Rechtsprechung –, dass der Erbe einen vom Erblasser *nicht ausgenutzten Verlustabzug* nach § 10d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen könne. Jedoch sei die bisherige gegenteilige Rechtsprechung des BFH aus Gründen des *Vertrauensschutzes* weiterhin in allen Erbfällen anzuwenden, die bis zum Ablauf des Tages der Veröffentlichung dieses Beschlusses eingetreten seien (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 = ErbStB 2008, 131 m. Komm. *Rothenberger*). Damit trifft diese Rechtsprechung Todesfälle nach dem 13.8.2008. Das BMF hat diese Grenze bis zum 18.8.2008 hinausgeschoben (BMF v. 24.7.2008 – IV C 4 - 2225/07/0006, BStBl. I 2008, 809).

Der RFH knüpfte den Verlustabzug an die Person desjenigen, *der den Verlust erlitten hatte* (vgl. insb. RFH v. 7.11.1934 – VI A 875/34, StuW 1935, Teil II, Sp. 47). Begründet wurde dies damit, dass „der Verlustvortrag ... grundsätzlich eine Vorschrift zur Berechnung des persönlichen Einkommens desjenigen Steuerpflichtigen (sei), der in früheren Jahren einen Verlust gehabt (habe). Die öffentlich-rechtliche Befugnis zum Verlustausgleich (können) nicht bürgerlich-rechtlich auf andere übertragen werden. Das Recht auf den Verlustausgleich (sei) ... ein Recht, das an die Persönlichkeit desjenigen geknüpft (sei), der den Verlust erlitten (habe), und weder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, noch von Todes wegen auf einen anderen übergehen (können)“ (RFH v. 7.11.1934 – VI A 875/34, StuW 1935, Teil II, Sp. 47).

In grundlegenden Urteilen rückte der BFH von der Rechtsprechung des RFH ab und ging fortan von der *Vererblichkeit des Verlustvortrages* aus (BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. III 1962, 386). Zur Begründung dieser Ansicht führte er im Wesentlichen aus: „der Erbe (trete) bürgerlich-rechtlich (§ 1922 BGB) in vollem Umfange in die Rechtsstellung des Erblassers. Dies (gelte) grundsätzlich auch steuerrechtlich ... Dieser Stellung des Erben (entspreche) es, auch das Recht des Verlustabzugs auf ihn übergehen zu lassen“, da sich in dessen Person die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fortsetzen (BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. III 1962, 386; BFH v. 15.3.1962 – IV 177/60, HFR 1963, 8).

An dieser Rechtsprechung hat der BFH in der Folgezeit festgehalten (vgl. z.B. BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621; BFH v. 10.4.1973 – VIII R 132/70, BStBl. II 1973, 679; BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77,

BStBl. II 1980, 188; BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487; BFH v. 22.10.2003 – I ER - S - 1/03, BStBl. II 2004, 414.).

Ein Teil der Literatur pflichtete der bisherigen Rechtsprechung des BFH bei. Der überwiegende Teil des Schrifttums stand ihr indessen kritisch und ablehnend ggü. (zur Übersicht vgl. zuletzt *Nickel/Hilgers*, FR 2004, 457).

Versagung des Verlustabzugs: Auf Vorlage des XI. Senats (BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262 = ErbStB 2005, 32 m. Komm. *Hartmann*) erkannte der Große Senat nun darauf, dass – entgegen der bisherigen ständigen Rechtsprechung des BFH – der Übergang des vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustvortrages nach § 10d EStG auf den Erben weder auf zivilrechtliche noch auf steuerrechtliche Vorschriften und Prinzipien gestützt werden könne (vgl. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFH/NV 2008, 651 = ErbStB 2008, 131 m. Komm. *Rothenberger*).

Beraterhinweis: Für die Praxis ist dies eine klare – wenn auch äußerst unerfreuliche – neue Rechtslage. Es gilt also künftig: *Mit Verlustvorträgen stirbt man nicht!*

In allen Fällen der Gestaltung letztwilliger Verfügungen wie auch bei der Beratung i.R.d. vorweggenommenen Erbfolge sind deshalb die Mandanten auf diese Rechtsprechungsänderung *hinzuweisen* (hierzu im Einzelnen *Wälzholz*, DStR 2008, 1769 ff.; *Piltz*, ZEV 2008, 376 ff.; *Paus*, FR 2008, 452 [455]; *Moog*, DStR 2010, 1122 ff.; *IDW-Handbuch*, 4. Aufl. 2009, Rz. 327 ff.). ◀

Besteht bereits ein Verlustvortrag oder soll erst gar keiner entstehen, dann hat der künftige Erblasser *verlustbringenden Aufwand* tunlichst zu vermeiden.

Beispiel

Steht bspw. die Übertragung einer sanierungsbedürftigen Immobilie an, sollte der künftige Erblasser eher die Immobilie in ihrem bestehenden Zustand übertragen und die Sanierung durch den künftigen Erben durchführen lassen.

Soweit erforderlich können etwa fehlende Eigenmittel – geschenkt oder als Darlehen ausgereicht werden.

Sind beim künftigen Erblasser bereits Verlustvorträge entstanden, dann dürfte es ratsam sein, noch zu Lebzeiten des künftigen Erblassers einen steuerlich wirksamen Ertrag zu generieren. Es müssen also *bewusst stille Reserven aufgedeckt werden*. Der Gewinn entsteht dann noch in der Person des Erblassers. Diesen kann er aber mit seinem Verlustvortrag verrechnen.

Gegenleistung: Werden die stillen Reserven durch den Verkauf von Betriebsvermögen oder von steuerverhaftetem Privatvermögen realisiert, befindet sich natürlich nunmehr die Gegenleistung, also das Geld, im Nachlass.

Dies ist in all den Fällen steuerlich nachteilig, in denen die verkauften Wirtschaftsgüter mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert in Ansatz gebracht worden wären. Denn in diesen Fällen geht nun der Nennwert der Gegenleistung – also der Kaufpreis – als Bemessungsgrundlage in die Erbschaftsteuer ein.

Beraterhinweis: Alternativ könnte deshalb, statt der Aufdeckung stiller Reserven durch Veräußerung, an eine

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

Entnahme von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen gedacht werden. Eine Gegenleistung, die in die Berechnung der künftigen Erbschaftsteuer eingehen könnte, liegt in diesen Fällen nicht vor.◀

Weitere nicht vererbliche Verluste: Vom Erblasser erzielte, aber nicht mehr verwertete

- ausländische Verluste i.S.d. § 2a EStG,
- Verluste aus gewerblicher Tierzucht (§ 15 Abs. 4 EStG),
- im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG) und
- aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG)

sind ebenfalls nicht vererblich (*Dötsch*, DStR 2008, 641; a.A. zu § 15b EStG noch BMF v. 17.7.2007 – IV B 2 - S 2241 - b 07/0001, BStBl. I 2007, 542 – Rz. 25).

Dies gilt nicht für verrechenbare Verluste i.S.d. § 15a EStG. Wird z.B. ein Kommanditanteil von Todes wegen oder voll unentgeltlich unter Lebenden übertragen, tritt der Übernehmer, sofern er Mitunternehmer wird, nicht nur in die bilanzrechtliche Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein, sondern auch in das Recht zur Verlustverrechnung nach § 15a EStG. Er muss daher die ihm zukünftig zuzurechnenden Gewinnanteile bis zur Höhe des verrechenbaren Verlustes nicht versteuern (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; *Wacker* in Schmidt, EStG, § 15a EStG Rz. 234; *Dötsch*, DStR 2008, 641).

e) Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer

Obwohl Erwerber von Todes wegen und Erwerber durch Schenkung unter Lebenden unter keine der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fallen, ist eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer grundsätzlich nicht ausgeschlossen (BFH v. 22.12.1976 – II R 58/67, BStBl. II 1977, 420; BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175).

Beispiel

Ein Rechtsanwalt vererbt Honorarforderungen, die dem Erben zufließen. Die Honorarforderungen unterliegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer.

Gemäß § 24 Nr. 2 EStG unterliegen die Einnahmen, die aus den offenen vererbten Honorarforderungen beim Erben eingehen, als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG der Einkommensbesteuerung beim Erben.

Daneben können der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer unterliegen:

- Mieten, Stückzinsen usw.,
- insb. auch Nachveräußerungsgewinne des Erben i.S.d. §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 EStG (vgl. BFH v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227; *Elser/Neininger*, DStR 2000, 1718);
- für den Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen bestimmte Erbschaften – aufgrund der Versteuerung als Betriebseinnahme (vgl. BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 = ErbStB 2006, 248 m. Komm. *Schimmele*).

Rechtsentwicklung: Der Gesetzgeber hat die Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer einschl. der damit verbundenen Härten in Kauf genommen. Vom Veranlagungszeitraum 1925 bis einschl. 1974 beseitigten § 31 Satz 1 EStG 1925 und später § 16 Abs. 5 EStG 1934 die Doppelbelastung bei der Einkommensteuer „aus Billigkeit“ (RT-Drucks. III. Wahlperiode 1924/25, Nr. 795, S. 57) lediglich für den Fall, dass der Erbe innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb durch Veräußerung des Betriebs vom Erblasser geschaffene stille Reserven bei den Wirtschaftsgütern aufdeckte (vgl. BFH v. 9.9.1988 – III R 191/84, BStBl. II 1989, 9).

Für geerbte, bei Zufluss der Einkommensteuer unterliegende Forderungen berücksichtigte § 35 EStG a.F. die Doppelbelastung durch eine *Anrechnungsregelung* bei der Einkommensteuer „zur Milderung besonderer Härten“ (BT-Drucks. 7/2180, 21) erst ab dem Veranlagungszeitraum 1975. Die Vorschrift wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) zum Veranlagungszeitraum 1999 „aus Vereinfachungsgründen“ (BT-Drucks. 14/23, 183) wieder aufgehoben und ab dem Veranlagungszeitraum 2009 mit § 35b EStG durch das ErbStRG vom 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) nahezu wortgleich wieder eingeführt.

Aktuelle Rechtslage: Durch die erhöhten Bemessungsgrundlagen des steuerpflichtigen Erwerbs in Folge der Reform des Bewertungsgesetzes zum 1.1.2009 wird es bei allen steuerverhafteten Vermögensgegenständen zu einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer kommen, bei denen die ertragsteuerlichen Werte unter den für die Zwecke der Erbschaftsteuer anzusetzenden gemeinen Werte liegen. Denn in diesen Fällen wird der gemeine Wert eines solchen Vermögensgegenstandes zunächst in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer eingehen. Kommt es dann ertragsteuerlich zu einer *Realisierung stiller Reserven* – z.B. durch Betriebsaufgabe, Veräußerung oder Entnahme –, lässt sich eine Doppelbelastung nicht vermeiden.

Die mit dem Vermögen erworbene latente Ertragsteuerlast mindert auf Grund des Stichtagsprinzips der Erbschaftsteuer (§ 11 ErbStG) nicht als Nachlassverbindlichkeit den erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb. Dadurch unterstellt das ErbStG beim Erwerber eine Bereicherung, die faktisch in dieser Höhe gar nicht eintritt (*Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584).

Beachten Sie: § 35b EStG setzt einen *Antrag* des Steuerpflichtigen voraus. Dieser ist grundsätzlich nicht fristgebunden und kann auch noch im Einspruchs- oder finanzgerichtlichen Verfahren bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgeholt werden (*Schallmoser* in Blümich, EStG, § 35b EStG Rz. 9). Eine Nachholung im Revisionsverfahren ist mit Blick auf § 118 Abs. 2 FGO nicht möglich.

§ 35b EStG knüpft an die Einkommensteuer an, von der bei Vorliegen der entspr. Voraussetzungen ein Ermäßigungsbetrag abgezogen werden kann. § 35b EStG ist nicht als Tarifvorschrift, sondern als *echte Steuerermäßigungsnorm* konzipiert (vgl. *Bron/Seidel*, ErbStB 2010, 48 [49]). Die Ermäßigung erfolgt nachrangig sonstiger im

EStG oder anderen Steuergesetzen normierter Steuerermäßigungen.

Die Ermittlung der Steuerermäßigung vollzieht sich in vier Schritten (vgl. *Bron/Seidel*, ErbStB 2010, 48 [49]):

- Zunächst ist der steuerpflichtige Erwerb gem. § 10 Abs. 1 ErbStG um die **Freibeträge** nach §§ 16, 17 ErbStG und den **Zugewinnausgleich** nach § 5 ErbStG zu erhöhen.
- Sodann wird die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem so ermittelten erhöhten erbschaftsteuerlichen Erwerb ins Verhältnis gesetzt und der erbschaftsteuerliche **Durchschnittsatz** ermittelt.
- Schließlich wird die anteilige **Einkommensteuerlast** ermittelt, die auf die Einkünfte entfällt, die bereits der Erbschaftsteuer unterlegen haben.
- Auf diese anteilige Einkommensteuerlast wird der erbschaftsteuerliche **Durchschnittssteuersatz** angewandt. Der sich danach ergebende Entlastungsbetrag ermäßigt sodann die Einkommensteuer.

Die Doppelbelastung wird nur gemildert, nicht jedoch vollständig beseitigt (v. *Sothen* in MünchAHB ErbR, 3. Aufl. 2009, Rz. 235). Dies hat seine Ursache darin, dass sich der Ermäßigungsprozentsatz nach der durchschnittlichen Erbschaftsteuerbelastung und nicht nach der Erbschaftsteuergrenzbelastung richtet, er darüber hinaus auf die anteilige Einkommensteuer und nicht auf die Einkommensteuergrenzbelastung angewandt wird und Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer nicht in die Anrechnung mit einbezogen sind (*Seifried*, ZEV 2009, 285; zu zahlreichen weiteren Problemen im Anwendungsbereich s. v. *Sothen* in MünchAHB ErbR, 3. Aufl. 2009, Rz. 235; *Klumpen-Neusel*, ErbBstg 2010, 97; *Keß*, FR 2010, 954; *Geck*, DStR 2010, 1977).

Zahlreiche Anwendungsfragen: Der Gesetzgeber hat den durch das Steuerentlastungsgesetz abgeschafften damaligen § 35 EStG wortgleich als § 35b EStG wieder eingeführt, dabei allerdings nicht berücksichtigt, dass er in der Zwischenzeit das Steuerrecht erheblich umgestaltet hat. Dies führt zu zahlreichen offenen Fragestellungen (vgl. im Einzelnen: v. *Sothen* in MünchAHB ErbR, 3. Aufl. 2009, Rz. 235; *Klumpen-Neusel*, ErbBstg 2010, 97; *Keß*, FR 2010, 954; *Geck*, DStR 2010, 1977).

Zeitliche Begrenzung: Die vom Gesetzgeber getroffene Regelung zur Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer in § 35b EStG ist in jedem Fall dahingehend zu kritisieren, dass diese Anrechnungsmöglichkeit zeitlich begrenzt ist und sich ausschließlich auf Vorbelastungen durch Erwerbe von Todes wegen bezieht.

Weiterhin ist die Regelung in § 35b EStG nicht eindeutig, da nicht klar ist, ob nur auf Veräußerungsgewinne festgesetzte Steuern oder auch *laufende Gewinne* erfasst werden. Vom Wortlaut des § 35b EStG könnten auch laufende Gewinne erfasst sein, da in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage etwa bei Anteilen an Kapitalgesellschaften auch zukünftige Erträge über das Ertragswertverfahren einfließen.

Beraterhinweis: Prüfung erforderlich: In jedem Fall ist bei den Rechtsvorgängen, die der Erbschaftsteuer unterliegen, stets zu prüfen, ob

- der Vermögensübergang Betriebsvermögen einschließt,
- das Betriebsvermögen im Zuge des Übergangs Privatvermögen wird,
- ob und in welchem Umfang sich dadurch der ertragsteuerliche Wertansatz ändert sowie,
- ob Privatvermögen i.R.d. Übergangs zu Betriebsvermögen wird. ◀

4. Erbengemeinschaft

Geht ein Einzelunternehmen auf mehrere Miterben über, erben diese zur gesamten Hand. Es entsteht eine Erbengemeinschaft. Die steuerlichen Folgen unterscheiden sich zunächst einmal nicht von denen beim Erwerb durch einen alleinigen Erben. Die Erbengemeinschaft betreibt den Betrieb als sog. „geborene Mitunternehmerschaft“ bis zur Auseinandersetzung (*Wacker* in Schmidt, EStG, § 16 EStG Rz. 606).

Sowohl Gewinn- als auch Überschusseinkünfte werden den Erben grundsätzlich entspr. ihren Erbteilen zugerechnet (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 6 = ErbStB 2006, 120 m. Komm. *Krömker*). Die Erbengemeinschaft wird steuerlich damit bis zu ihrer Auseinandersetzung bei den Gewinneinkünften als Mitunternehmerschaft und bei den Überschusseinkünften wie eine Bruchteilsgemeinschaft behandelt.

Einkunftsarten: Gehört zum Nachlass neben einem Gewerbebetrieb auch ein freiberuflicher oder land- und forwirtschaftlicher Betrieb oder steuerlich relevantes Privatvermögen, erzielt die Erbengemeinschaft Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten. Die *Abfärberegelung* nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, wonach die Tätigkeit einer nur teilweise gewerblich tätigen Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, ist nur auf Personengesellschaften im zivilrechtlichen Sinne, nicht dagegen auf Erbengemeinschaften anzuwenden (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 4 = ErbStB 2006, 120 m. Komm. *Krömker*).

Beraterhinweis: Abwicklungsstadium: Es liegen nach wie vor nicht gewerbliche, sondern freiberufliche Einkünfte vor, wenn die Praxis des verstorbenen Freiberuflers von den – berufs fremden – Erben nicht fortgeführt, sondern lediglich abgewickelt wird (vgl. u.a. BFH v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105). ◀

Rückwirkende Zurechnung: Ausnahmsweise erkennt die Finanzverwaltung an, dass die laufenden Einkünfte rückwirkend ab dem Erbfall nur einem oder mehreren Erben zugerechnet werden, wenn die Erbauseinandersetzung bzw. Teilauseinandersetzung *innerhalb von sechs Monaten* nach dem Erbfall erfolgt. Unter diesen Voraussetzungen wird die Auseinandersetzung so behandelt, als ob sich die Erbengemeinschaft unmittelbar nach dem Erbfall auseinandergesetzt hätte (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 8, 9 = ErbStB 2006, 120 m. Komm. *Krömker*).

Sofern eine klare und rechtlich bindende Vereinbarung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall geschlossen wird, erkennt die Finanzverwaltung die Rückwirkung auch noch dann an, wenn der *Vollzug der Ausein-*

nandersetzung teilweise außerhalb der Sechs-Monats-Frist stattfindet (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 9).

Teilungsanordnung: Mit Rücksicht auf die Rechtsprechung des BFH (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850) erkennt die Finanzverwaltung eine Ausnahme von dieser Frist für den Fall an, dass eine Teilungsanordnung des Erblassers vorliegt und die Miterben sich hieran grundsätzlich halten, es ihnen jedoch nicht gelingt, die Auseinandersetzung innerhalb des Sechs-Monats-Zeitraums zu vereinbaren (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253 – Rz. 67 = ErbStB 2006,

120 m. Komm. *Krömker*). Die Rückbeziehung ist hier so lange möglich, wie sich die Miterben bereits vor der Auseinandersetzung entspr. der Teilungsanordnung verhalten und die tatsächliche Auseinandersetzung innerhalb einer sich an den Umständen des Einzelfalls orientierten Frist vorgenommen wird (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 – S 2242 – 7/06, BStBl. I 2006, 253 Rz. 67 = ErbStB 2006, 120 m. Komm. *Krömker*).

Mehr zum Thema: *Günther*, Vererbbarkeit von Verlusten, Komm. zu BayLSt v. 18.11.2011, ErbStB 2012, 11 (in diesem Heft).

■ Die Haftung des Gewahrsamsinhabers für die Erbschaftsteuer

von Dipl.-Finw. Gerhard Bruschke*

1. Vorbemerkungen

Der Staat legt großen Wert auf die Realisierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dies gilt insb. in den Fällen, in denen der aus einer Erbschaft Berechtigte keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und dadurch die Vollstreckung erheblich erschwert oder sogar vereitelt wird. Für diese Fälle enthält § 20 Abs. 6 ErbStG eine gesonderte Haftungsvorschrift, die den Rückgriff des Fiskus auf Versicherungsunternehmen und sonstige Gewahrsamsinhaber ermöglicht. Satz 1 der Vorschrift bezieht sich dabei ausdrücklich nur auf Versicherungsunternehmen, während Satz 2 auch sonstige Personen umfasst, sofern sich Vermögen des Erblassers in ihrem Gewahrsam befindet.

Beraterhinweis: „Vermögen des Erblassers“: Da ein Verstorbener kein Vermögen haben kann, ist unter Vermögen des Erblassers das Vermögen zu verstehen, das ihm bei seinem Tod gehörte oder über das ihm zum Zeitpunkt seines Todes die Verfügungsmacht zustand (vgl. § 33 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Das Tatbestandsmerkmal „Vermögen des Erblassers“ dient dabei der Abgrenzung zu Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG), die der Schenkungsteuer unterliegen und bei denen die Haftungsvorschrift des § 20 Abs. 6 ErbStG nicht eingreift. ◀

2. Die Haftung der Versicherungsunternehmen

Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Steuer die von ihnen zu zahlende Versicherungssumme oder Leibrente in ein Gebiet außerhalb des Geltungsbereiches des ErbStG zahlen oder einer Person, die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, zur Verfügung stellen, haften i.H.d. ausgezahlten Betrages für die Steuer (§ 20 Abs. 6 Satz 1 ErbStG).

Verwendung der Leistung: Unter Zahlung ist dabei jeder Vorgang zu verstehen, der bewirkt, dass der Berechtigte im Ausland ohne weitere Mitwirkung der Versicherung die Versicherungssumme erhalten kann. In der Regel handelt es sich um Überweisungen auf ein ausländisches Konto oder Übersendungen von Verrechnungsschecks ins Ausland. Haftungsbegründend ist auch das „zur Verfü-

gung stellen“ an einen ausländischen Berechtigten. **Beachten Sie:** Als ausländischer Berechtigter gelten unabhängig von der Staatsangehörigkeit Personen, die zum Zeitpunkt der Auszahlung im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, aber einen Anspruch gegen die Versicherung haben.

Gefahrenpotential: Diese Vorschrift birgt erhebliche Gefahren für die Unternehmen, da nicht nur die Zahlung ins Ausland, sondern *auch die Zahlung im Inland* die Haftungsmöglichkeiten eröffnet, sofern der Berechtigte selbst keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Hierbei ist die Tatsache des fehlenden inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes entscheidend, während es auf die Kenntnisse des Versicherungsunternehmens nicht ankommt (BFH v. 5.3.1981 – II R 80/77, BStBl. II 1981, 471). Allerdings kann die fehlende Kenntnis i.R.d. Ermessenausübung durch die Finanzbehörde von Bedeutung sein.

Berechtigter der Versicherungsleistung oder Leibrente ist jeder, an den das Versicherungsunternehmen aufgrund des Versicherungsvertrages Zahlungen leisten kann. Ausreichend ist dabei die Zurverfügungstellung der Leistung. Dieser Sachverhalt ist bereits dann erfüllt, wenn die Beiträge an einen inländischen *Empfangsbevollmächtigten* fließen (FG Berlin v. 23.5.1989 – V 95/86, EFG 1990, 28).

Haftungssumme: Die Haftung des Versicherungsunternehmens beschränkt sich auf die Höhe des ausgezahlten Betrages. Allerdings beschränkt sich der Anspruch nicht auf die Höhe der Steuer, die durch die Auszahlung der Versicherungsleistung ausgelöst wird, sondern erstreckt sich bis zur Höhe des ausgezahlten Betrags auf die Erbschaftsteuer für den gesamten dem Erben zugefallenen Erwerb von Todes wegen einschl. eines Erwerbs aufgrund eines *Vertrags zugunsten Dritter* auf den Todesfall (BFH v. 12.3.2009 – II R 51/07, BStBl. II 2009, 783 = ErbStB

* Der Autor ist stellvertretender Vorsteher eines westfälischen FA und Sachgebietsleiter, zu dessen Bereich u.a. die Rechtsbehelfsstelle gehört. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

2009, 266 m. Komm. *Günther*). Das Gesetz sieht insoweit keine Einschränkung der Haftung auf bestimmte Erwerbsgründe vor. Eine Begrenzung tritt nur insoweit ein, als die Haftung auf den ausgezahlten Betrag beschränkt und keine darüber hinausgehende Inanspruchnahme möglich ist.

Eine derartige umfassende Haftung entspricht dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die eine Vereitelung des zunächst durchsetzbaren Steueranspruchs vermeiden soll. Demgemäß ist in der Vorschrift auch vom „Vermögen des Erblassers“ und nicht etwa vom Nachlassvermögen die Rede. Keine Rolle spielt dabei, dass z.B. Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall zivilrechtlich nicht dem Erbrecht, sondern dem Schuldrecht zugeordnet werden (BGH v. 26.11.2003 – IV ZR 438/02, NJW 2004, 767; s.a. BGH v. 21.5.2008 – IV ZR 238/06, NJW 2008, 2702 = ErbStB 2008, 327 mit Komm. *Hartmann*). Entscheidend ist ausschließlich die erbschaftsteuerrechtliche Beurteilung.

Fahrlässigkeit: Die Versicherungsgesellschaft muss sich daher vor der Ausführung der Verfügung über die Versicherungsleistung vergewissern, dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 6 Satz 1 ErbStG nicht vorliegen, somit kein ausländischer Berechtigter vorliegt. Unterlässt sie diese Überprüfung, so handelt sie i.d.R. fahrlässig. Fahrlässig handelt der Gewahrsamsinhaber, wenn er die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt (BFH v. 18.7.2007 – II R 18/06, BStBl. II 2007, 788 = ErbStB 2007, 329 m. Komm. *Kirchstein*).

Beraterhinweis: Unbedenklichkeitsbescheinigung: Aus Sicherheitsgründen sollte sich eine Versicherungsgesellschaft, die beabsichtigt, eine Auszahlung ins Ausland vorzunehmen oder die Zahlungsanweisung einer im Ausland lebenden Person auszuführen, eine Bescheinigung des zuständigen FA vorlegen lassen, wonach gegen die Auszahlung keine Bedenken bestehen.◀

Haftung nur für Steuern: Die Haftung beschränkt sich nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nur auf die eigentliche Steuer. Steuerliche Nebenleistungen wie z.B. Säumniszuschläge werden davon nicht erfasst (FG Münster v. 13.12.1990 – 3 K 2585/88 Erb, EFG 1991, 547).

3. Die Haftung sonstiger Gewahrsamsinhaber

Kreditinstitute: Über § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG wird die Haftung der Versicherungsunternehmen auch auf sonstige Gewahrsamsinhaber ausgedehnt. Als Gewahrsamsinhaber gilt dabei jede Person, die im Besitz von Sachen des Erblassers ist. Hierunter sind wohl in erster Linie die Kreditinstitute zu verstehen.

Sonstige Personen: Allerdings können auch andere Personen als Gewahrsamsinhaber in Betracht kommen. Hierzu gehören neben Anwälten und Notaren auch Steuerberater und Treuhänder. Dennoch darf der von § 20 Abs. 6 ErbStG erfasste Personenkreis nicht übermäßig erweitert werden. Bei der Auswahl der betroffenen Personen ist daher eine eher restriktive Auslegung angebracht (FG Münster v. 13.12.1990 – 3 K 2585/88 Erb, EFG 1991, 547).

Beraterhinweis: Es ist nicht erforderlich, dass der Gewahrsamsinhaber eine rechtliche Verwertungsbefugnis

über diese Sachen hat. Hier reicht die *tatsächliche Einwirkungsmöglichkeit* aus (BFH v. 12.8.1964 – II 125/62 U, BStBl. III 1964, 647).

Zu beachten ist aber, dass die Haftung eines *Abwesenheitspflegers* als gesetzlichem Vertreter für Steuerschulden des Vertretenen sich nach dem Umfang der in der Bestallungsurkunde eingeräumten Vertretungsmacht bestimmt. Ein Abwesenheitspfleger, der ausländische Erben nur im Erbscheinsverfahren vertritt, haftet folglich nicht für die Steuerschulden.◀

Sicherstellung des Steueranspruches: Die Vorschrift des § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG soll verhindern, dass ein zunächst realisierbarer Steueranspruch vereitelt wird. Zu diesem Zweck mutet das Gesetz dem inländischen Gewahrsamsinhaber eine Art Garantenstellung zu, die bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Verletzung zur Haftungsfolge führt. Zur Vermeidung der Haftungsfolge ist der Gewahrsamsinhaber daher gehalten, vor einer Aushändigung der Vermögensgegenstände an den Erben zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG vorliegen, und ggf. die Herausgabe an den Erben zu verweigern (BFH v. 11.8.1993 – II R 14/90, BStBl. II 1994, 116).

Die Haftungsvorschrift greift, wenn ein Kreditinstitut Guthaben auf einem bei ihm bestehenden Konto des Erblassers einem nicht im Inland wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellt (BFH v. 18.7.2007 – II R 18/06, BStBl. II 2007, 788 = ErbStB 2007, 329 m. Komm. *Kirchstein*).

Rechtliche Verwertungsbefugnis: Wie bereits ausgeführt, setzt Gewahrsam i.S.d. ErbStG nicht die rechtliche Verwertungsbefugnis, sondern lediglich die Möglichkeit der tatsächlichen Einwirkung voraus. Als Gewahrsamsinhaber kommt daher nicht nur derjenige in Betracht, gegen den sich eine Forderung richtet, sondern auch das Kreditinstitut, das den Gegenwert des Guthabens verwahrt. **Beachten Sie:** Ein beim Tode des Erblassers zu seinen Gunsten bestehendes *Notaranderkonto* ist nicht dem Notar, sondern dem Erblasser zuzurechnen, obwohl bankmäßig nur der Notar Zugriff auf dieses Konto hat. Die Auskehrung des Guthabens kann daher unter den weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs. 6 ErbStG zur Haftung des Kreditinstitutes führen (BFH v. 12.8.1964 – II 125/62 U, BStBl. III 1964, 647).

Beraterhinweis: Die Haftung eines Kreditinstitutes nach § 20 Abs. 6 ErbStG ist ausgeschlossen, wenn der Berechtigte zwar Steuerausländer ist, aber auch im Inland einen Wohnsitz unterhält oder seinen inländischen Wohnsitz erst nach der Auszahlung des Guthabens auflöst (FG Rh.-Pf. v. 7.10.2010 – 4 K 1663/07, EFG 2011, 814 = ErbStB 2011, 96 m. Komm. *Kirchstein*). Hierdurch sind bei gesplitteten Auszahlungen unterschiedliche rechtliche Ergebnisse möglich.◀

Beispiel 1

A ist Alleinerbe eines inländischen Vermögens. Die darauf am 15.11.2011 festgesetzte Erbschaftsteuer beläuft sich auf 35.000 € und wurde von A nicht gezahlt. Bis Ende 2011 hatte A seinen Wohnsitz im Inland. Diesen löste er am 10.12.2011 auf und wanderte in die USA aus. Das Guthaben auf einem inländischen Konto überwies die entspr. Bank in zwei Teilraten auf ein Konto in den

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

USA. Die erste Überweisung von 150.000 € erfolgte am 30.11.2011; der Restbetrag von 20.000 € wurde am 5.1.2012 auf das angegebene Konto transferiert.

Folge: Die erste Teilzahlung ist einer Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG nicht zugänglich, da der Berechtigte zu diesem Zeitpunkt noch einen inländischen Wohnsitz innehatte. Die Zahlung am 5.1.2012 löst hingegen die Haftungsfolgen aus, da A zu diesem Zeitpunkt weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte.

Vertrag zugunsten Dritter: Soweit die Haftung des Gewahrsamsinhabers auch dann eingreift, wenn der nicht im Inland wohnhafte Berechtigte nicht Erbe ist, sondern Vermögen ausschließlich aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter auf den Todesfall erworben hat, ist das für die Haftung erforderliche Verschulden nur anzunehmen, wenn das Kreditinstitut dem Berechtigten das Vermögen nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 12.3.2009 (BFH v. 12.3.2009 – II R 51/07, BStBl. II 2009, 783 = ErbStB 2009, 266 m. Komm. *Günther*) zur Verfügung stellt.

In dieser Entscheidung hatte der BFH nämlich erstmals ausgeführt, dass der Haftungstatbestand des § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG auch dann erfüllt sein kann, wenn der Erblasser über das einzige bei einem Kreditinstitut unterhaltene Konto durch einen Vertrag zugunsten Dritter verfügt hat und das Kreditinstitut das Kontoguthaben dem nicht im Geltungsbereich des ErbStG wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellt, obwohl die gegen diesen festzusetzende Steuer noch nicht entrichtet oder sichergestellt ist. Dies ergibt sich bereits aus dem Sinn und Zweck der Haftungsnorm, durch die auch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in umfassender Weise erreicht werden soll, dass der Steueranspruch, dessen zunächst aufgrund des im Inland vorhandenen Vermögens mögliche Durchsetzung durch die in § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG genannten Maßnahmen vereitelt oder sehr erschwert wurde, durch die Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers als Haftungsschuldner realisiert werden kann (BFH v. 12.8.1964 – II 125/62 U, BStBl. III 1964, 647). Dieses Ziel besteht unabhängig davon, auf welcher Rechtsgrundlage der der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb beruht.

Beraterhinweis: Veräußerung eines Erbteils: Dennoch haftet nur derjenige, welcher Vermögen des Erblassers im Zeitpunkt des Todes in Gewahrsam hat. Der Erlös aus der Veräußerung eines Erbteils unterliegt nicht der Haftungsvorschrift des § 20 Abs. 6 ErbStG, da es sich bei dem Erbteil eben nicht mehr um Vermögen des Erblassers handelt (BFH v. 11.12.1991 – II B 47/91, BStBl. II 1992, 348).◀

Oder-Konto: Besondere Vorsicht ist bei sog. Oder-Konten angebracht. Bei diesen Konten wird gesetzlich vermutet (§ 430 BGB), dass im Innenverhältnis eine Gesamtschuldnerschaft besteht. Das bedeutet, dass die Kontoinhaber zu gleichen Teilen an einem bestehenden Kontoguthaben beteiligt sind und damit folglich in Bezug auf den Anteil des Erblassers grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG gegeben sind. Dies gilt sowohl für die Oder-Konten von Eheleuten (BGH v. 29.11.1989 – IVb ZR 4/89, NJW 1990, 705) und eingetragenen Lebenspartnerschaften nach dem LPartG v. 16.2.2001 als auch für

Oder-Konten von Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (vgl. OLG Celle v. 22.10.1981 – 12 UF 9/81, FamRZ 1982, 63).

Beraterhinweis: Anderslautende Vereinbarung: Von der anteiligen Aufteilung des Guthabens eines Oder-Kontos kann nur dann abgewichen werden, wenn eine andere Vereinbarung zwischen den Kontoinhabern getroffen wurde. Dies setzt jedoch eine im Vorfeld geschlossene und eindeutige Regelung voraus, die aus Beweisgründen auch schriftlich fixiert sein sollte (vgl. dazu FG Nürnberg v. 25.3.2010 – 4 K 654/08, EFG 2011, 347 = ErbStB 2010, 330 mit Komm. *Esskandari/Bick*).◀

Schließfächer: Eine Haftung der Geldinstitute nach § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG kommt auch dann in Betracht, wenn diese das in ihren Schließfächern befindliche Vermögen eines Erblassers vorsätzlich oder fahrlässig vor Entrichtung oder Sicherstellung der Steuern in ein Gebiet außerhalb des Geltungsbereiches des ErbStG bringen lassen oder außerhalb des Geltungsbereiches des ErbStG wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellen.

Beraterhinweis: Auch in diesen Fällen sollte das Geldinstitut vor Aushändigung des Schließfachinhaltes auf einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des zuständigen FA bestehen.

Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung: Diese wird im Regelfall erteilt, wenn dem FA mit der Erbschaftsteuererklärung eine Bestätigung des Geldinstituts oder eines Notars über den bei der erstmaligen Öffnung des Schließfaches nach dem Tode des Erblassers festgestellten Schließfachinhalt vorgelegt oder zur erstmaligen Öffnung (Sichtung des Inhalts) des Erblasser-Schließfaches ein vom zuständigen FA beauftragter Beamter beigezogen worden ist (OFD München v. 23.11.1990 – S 3830 – 1/17 St 334 [2], DStR 1991, 153).◀

Übertragung des Vermögens: Der haftungsbegründende Gewahrsam am Vermögen des Erblassers endet mit der Übertragung des Vermögens auf den berechtigten Erben. Dies gilt auch dann, wenn der Gewahrsam auf eine vom Erben bevollmächtigte Person übertragen wird. Überträgt folglich ein Kreditinstitut für einen im Inland wohnhaften Berechtigten das Vermögen auf ein Konto bei einem anderen Kreditinstitut und transferiert dieses das Vermögen auf Anweisung des inzwischen im Ausland lebenden Kontoinhabers auf ein ausländisches Kreditinstitut, so kommt eine Haftung nicht in Betracht (BFH v. 11.8.1993 – II R 14/90, BStBl. II 1994, 117).

Beispiel 2

Der im Inland wohnende B ist Erbe des verstorbenen A. Das Vermögen besteht ausschließlich aus inländischem Geldvermögen. B löst das bei der Bank C bestehende Konto des Erblassers am 10.10.2011 auf und lässt sich das Geld auf sein Konto bei der ebenfalls inländischen Bank D überweisen. Nach Festsetzung der Erbschaftsteuer i.H.v. 150.000 € gibt B seinen Wohnsitz im Inland auf und wandert am 10.12.2011 nach Brasilien aus. Auf seine Anweisung hin überweist die Bank D sein Vermögen am 2.1.2012 auf eine brasilianische Bank. Die Erbschaftsteuer wird nicht gezahlt.

Folge: Es besteht keine Möglichkeit die Banken C und D in Haftung zu nehmen. Die Auszahlung der Bank C fällt in einen Zeitraum, in dem B seinen Wohnsitz im Inland hatte; die Voraussetzungen des § 20 Abs. 6 ErbStG sind somit nicht erfüllt. Die Weiterleitung des Geldes durch die Bank D ist nicht haftungsrelevant, da es sich dabei

Vermögensnachfolge und Erbfallgestaltung

nicht mehr um das Vermögen des Erblassers, sondern um das Vermögen des B gehandelt hat.

4. Haftungsfreigrenze

Die Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG ist nicht geltend zu machen, wenn der in einem Steuerfall ausgezahlte Betrag die Bagatellgrenze von 600 € nicht überschreitet. Bei diesem Betrag handelt es sich um die tatsächlich ins Ausland bzw. im Auftrag eines im Ausland lebenden Berechtigten auf ein Konto im Inland überwiesene Summe. § 20 Abs. 7 ErbStG beinhaltet somit eine gesetzliche Haftungsfreistellung, die letztlich auch der Verwaltungsvereinfachung dient.

Beraterhinweis: Zu beachten ist, dass es sich bei dem Betrag von 600 € um eine Freigrenze handelt. Dies bedeutet, dass bei der Auszahlung eines höheren Betrages der gesamte Auszahlungsbetrag für die Inanspruchnahme im Wege der Haftung zur Verfügung steht. Die Freigrenze kommt auch dann nicht zur Anwendung, wenn die Haftung nach den Vorschriften der AO erfolgt. Insbesondere bei Testamentsvollstreckern und Nachlassverwaltern kann hier auch § 69 AO i.V.m. §§ 34, 35 AO einschlägig sein.◀

5. Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers

Die Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers erfolgt durch Haftungsbescheid (§ 191 Abs. 1 Satz 1 AO). Dabei sind die allgemeinen Ermessenerwägungen des FA im Einzelnen darzustellen. Dies bezieht sich sowohl auf das Auswahlermessen, als auch auf die Höhe der Inanspruchnahme.

Fahrlässige Handlung: Hierbei ist zu unterstellen, dass bei Nichtzahlung der Erbschaftsteuer durch den Schuldner die Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers dann ermessengerecht ist, wenn das dem Erblasser gehörende Vermögen an einen im Ausland lebenden Berechtigten ausgekehrt wird oder aufgrund der Anweisung eines im Ausland lebenden Berechtigten ausgezahlt wird. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass der Gewahrsamsinhaber zumindest fahrlässig gehandelt und die notwendige Sorgfalt des allgemeinen Geschäftsverkehrs nicht beachtet hat.

Die Haftungsanspruchnahme stellt sich allerdings dann als ermessensfehlerhaft dar, wenn die Aushändigung des Vermögens zur Tilgung von Schulden des Erblassers oder zur Begleichung unaufschiebbarer Erbfallverbindlichkeiten, zu denen z.B. die Kosten der Wohnungsräumung und der Beerdigung gehören, erfolgt ist (FG München v. 21.12.1994 – 4 K 1296/93, UVR 1995, 153).

Mehrere Gewahrsamsinhaber: Eine ebenfalls nach ermessenrechtlichen Grundsätzen zu treffende Auswahlentscheidung zwischen mehreren möglichen Haftungsschuldern ist dann zu treffen, wenn mehr als ein Gewahrsamsinhaber die Voraussetzungen der Haftung nach § 20 Abs. 6 ErbStG erfüllt. Dieser Sachverhalt wird sich allerdings in der Praxis nicht sehr häufig ergeben.

Beispiel 3

Die Sparkasse hat wenige Tage nach dem Tode des Kontoinhabers den Guthabenbetrag i.H.v. 150.000 € an den Berechtigten A, der seinen Wohnsitz in Frankreich hat, überwiesen. Neben dem Kontoguthaben sind auch mehrere inländische Grundstücke auf A übergegangen, die dieser unmittelbar nach dem Erbfall veräußert hat. Die Veräußerungserlöse wurden auf sein Konto in Frankreich überwiesen. Die aus dem Erbfall resultierende Erbschaftsteuer beläuft sich auf insgesamt 120.000 € und wurde erst nach der Veräußerung der Grundstücke festgesetzt. B zahlt nicht.

Folge: Die Sparkasse haftet in voller Höhe für die angefallene Erbschaftsteuer. Eine ermessenrechtliche Besonderheit ergibt sich nicht, da die Inanspruchnahme der gesetzlichen Intention folgt und keine weiteren Gewahrsamsinhaber vorhanden sind.

Beraterhinweis: Zu beachten ist, dass die Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers für nicht gezahlte Erbschaftsteuer insgesamt eine Ermessenentscheidung ist, die nur einer *eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung* i.R.d. § 102 FGO unterliegt.◀

6. Fazit

Mit der speziell für die Erbschaftsteuer geltenden Haftungsnorm des § 20 Abs. 6 ErbStG hat der Gesetzgeber sichergestellt, dass der Steueranspruch, dessen zunächst aufgrund des im Inland vorhandenen Vermögens mögliche Durchsetzung durch die in der Vorschrift genannten Maßnahmen vereitelt oder sehr erschwert wurde, durch die Inanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers als Haftungsschuldner realisiert werden kann.

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners unterliegt dabei den allgemeinen Regeln zum Haftungsverfahren, wobei die *ermessenrechtlichen Hürden* für die Finanzverwaltung *relativ gering* sind. Soweit die Umstände des § 20 Abs. 6 Satz 1 ErbStG erfüllt sind, dürfte eine Haftungsanspruchnahme grundsätzlich ermessengerecht sein, da sie dem erklärten Willen des Gesetzgebers entspricht.

Täuschung des Gewahrsamsinhabers: Eine Haftungsanspruchnahme des Gewahrsamsinhabers scheidet i.E. nur dann aus, wenn er nachweisbar über die in der Person des Berechtigten liegenden Umstände getäuscht wurde und für ihn trotz hinreichender Sorgfalt nicht ersichtlich war, dass der Berechtigte bei der Auskehrung des Vermögens keinen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

Mehr zum Thema: *Bruschke*, Die „Haftung“ des Schenkers für die Schenkungsteuer des Beschenkten, ErbStB 2011, 257; *Müller*, Anzeigepflichten für Berufsträger in Erbfällen und bei Schenkungen, ErbStB 2011, 29; *Steiner*, Die Steuerhaftung des Testamentsvollstreckers, ErbStB 2010, 201 und 235; *Halaczinsky*, Haftung in Erbschaftsteuerangelegenheiten, ErbStB 2007, 208; *Geck* in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 20 ErbStG Rz. 32 ff.; *Hartmann* in Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 20 ErbStG, Rz. 40 ff.

Scheibchenweise war gestern

Das am 3.5.2011 in Kraft getretene Schwarzgeldbekämpfungsgesetz legt dem Prozedere der Selbstanzeige deutlich strengere Maßstäbe an.

Als steuerlicher Berater haben Sie sich neuen Herausforderungen zu stellen, riskiert doch Ihr Mandant bei einer unvollständigen Selbstanzeige seine Straffreiheit, während gleichzeitig Ihr Haftungsrisiko steigt.

In dieser Neuerscheinung werden Ihnen Inhalt und Auswirkungen dieser äußerst beratungsintensiven Materie dargestellt und erläutert. Alle relevanten Aspekte werden mit



zahlreichen Hinweisen, Beispielen und Musterschriften veranschaulicht. Besondere Aufmerksamkeit wurde dabei auch auf die korre Anfertigung von Selbstanzeigen gelegt.

Nutzen Sie das Praxis-Know-how des Autors, dem langjährigen Verteidiger in Steuer- und Wirtschaftsstrafsachen, und reservieren Sie sich bereits jetzt Ihr Exemplar. Mehr Info unter www.otto-schmidt.de

J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren** Beratung Gestaltung. Von RA, FASt Jürgen R. Müller 396 Seiten Lexikonformat, brosch., 49,80 €. ISBN 978-3-504-16563-5.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 -----

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren**, 396 Seiten Lexikonformat, brosch., 49,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-16563-5.

Name _____ Straße _____ PLZ _____ Ort _____

Telefon _____ Fax _____ Datum _____ Unterschrift _____

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 5094

Impressum

Redaktion: RA Iris [Theves-Telyakar](#) (verantw. Redakteurin) · RA FASt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette [Stuhldreier](#) (gesamtverantwortl.), Anschrift des Verlags, Tel. 0221/93738-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/93738-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 511026, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigenleitung: Thorsten Deuse, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/93738-421, Fax 0221/93738-942, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 9 vom 1.1.2012.

Satz und Druck: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wissenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de, PEFC/ 04-31-0829. Förderung nachhaltiger Waldbewirtschaftung und Recycling – nähere Informationen unter www.pefc.org. Dieses Produkt wurde auf PEFC-zertifizierten Papieren produziert.

Erscheinungsweise: Jeweils zum 5. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement 169,- €, Einzelheft 16,90 €, Jahresabonnement in Kombination mit dem „Ertrag-Steuerberater“ 279,- €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

Bestellungen bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresabschluss.

ISSN 1610-4072

Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Steuerrecht im Rechtsstaat.

Mit dieser Festschrift ehren namhafte Autoren, Richter und Wissenschaftler Wolfgang Spindler zu seinem 65. Geburtstag mit Beiträgen, die nahezu alle Bereiche des Steuerrechts widerspiegeln und zugleich der Vielfalt des Wirkens Spindlers Rechnung tragen.

Steuern, Verfassung und Staat

Dieter Birk Steuermoral, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetzen • **Klaus-Dieter Drüen** Systembildung und Systembindung im Steuerrecht • **Iris Ebling/Klaus Ebling** Die Quadratur des Gordischen Knotens im Steuerrecht • **Michael Eichberger** Die Spielgerätesteuern und das Verfassungsrecht • **Bernd Heuermann** Geltung der IFRS als Verfassungsproblem? • **Johanna Hey** Evidenz von Verfassungsverstößen, Budgetschutz und Unvereinbarkeitsaussprüche • **Monika Jachmann** Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Ausübung der dritten Staatsgewalt • **Joachim Lang** Über die Unfähigkeit deutscher Politik zur Steuervereinfachung • **Rudolf Mellinghoff** Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers • **Heide Schaumburg/Harald Schaumburg** Legislativer Gehorsam im Steuerrecht • **Wolfgang Schön** Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit • **Hartmut Schwab/Claudia Ende** Verfassungsrechtliche Prinzipien im Steuerrecht • **Roman Seer** Finanzrichterlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen • **Heinrich Weber-Grellet** Recht und Staat im Wandel

Steuern und Finanzen in Europa

Clemens Jabloner Rechtsschutz im österreichischen Abgabenrecht • **Hans-Joachim Kanzler** Rechtsprechungskontinuität und -wandel • **Juliane Kokott/Thomas Henze** Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands • **Michael Lang** 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten? • **Moris Lehner** Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren • **Wilfried Wagner** Wie gehen EuGH und BFH mit Rückwirkung und Rückwirkungsverboten bei Änderungen im Umsatzsteuerrecht um? • **Franz-Christoph**

Zeitler Europäische Rechtsharmonisierung in der Praxis: Möglichkeiten und Grenzen einer europäischen Finanzaufsicht nach den Europäischen Verträgen und der Lissabon-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

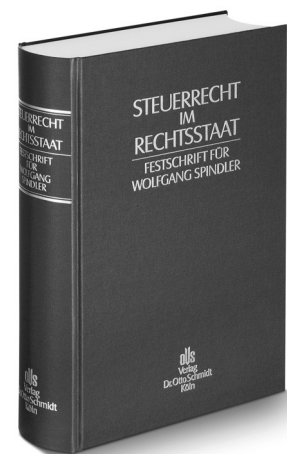
Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit

Dietmar Gosch Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH • **Monika Harms/Sonja Heine** Causa finita? – Steuerrecht im Spannungsfeld der Gerichtsbarkeiten • **Christian Herden** Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs • **Ferdinand Kirchhof** Die Methoden zur Sicherung zukünftigen Verwaltungsverhaltens • **Claus Lambrecht** Justiz in den neuen Ländern – am Beispiel des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg • **Friedrich G. Nagelmann** Führungsinstrumente in einem obersten Bundesgericht • **Ekkehart Reimer** Der ungeliebte Präsident – Herbert Dorn an der Spitze des Reichsfinanzhofs (1931-1934) • **Eckehard Schmidt/Michael Schmitt** Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung? • **Horst Vinken** Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht • **Werner Widmann** Die Kooperationsstrategie als Mittel zum gleichmäßigen Vollzug des Steuerrechts im Rahmen der Tax Compliance

Materielles Steuerrecht

Wolfgang Ballwieser Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz • **Franz Dötsch** Der Begriff des Kapitalkontos im Sinne von § 15a EStG • **Lothar Fischer** Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verkauf und Wiederkauf von Wertpapieren • **Rainer Hüttemann** Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot • **Paul Kirchhof** Recht verstehen und Recht sprechen – Zur Auslegung des Steuerrechts nach seinem Belastungsgrund • **Kurt-Dieter Koschmieder/Nico Herrmann** Die Bewertung von Betriebsvermögen im reformierten Erbschaftsteuerrecht • **Klaus Offerhaus** Der „Gesamtplan“ – eine zulässige Rechtsfigur im Steuerrecht? • **Detlev J. Piltz** Zum Irrtum über Steuerfolgen • **Helmut**

Plücker Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des Fremdvergleichs • **Hartmut Pust** Anmerkungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur „verbotswidrigen“ Privatnutzung des Dienst-Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer • **Ulrich Schallmoser** Ein paar Gedanken zu nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung • **Silvia Schuster** Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen • **Hans-Christoph Seewald** Der Verlust als Gegenstand der Steuerpolitik aus Sicht der steuerberatenden Berufe • **Hartmut Söhn** Aufteilbarkeit gemischt veranlasseter Aufwendungen • **Sebastian Spiegelberger** Rechtsmissbräuchlicher Gesamtplan bei der Kettenschenkung • **Manuel R. Theisen/Martin Raßhofer** Die Erzielung nichtsteuerbarer Einnahmen – systematisiert am Beispiel von Preis- und Fördergeldern • **Bernd Thürmer** Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Ferienwohnungen • **Christian Waldhoff** Struktur und Funktion des Steuerstatbestands • **Michael Wendt** Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Erste Erfahrungen mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG • **Johannes Wolff-Diepenbrock** Einnahmen und Schneeballsystem

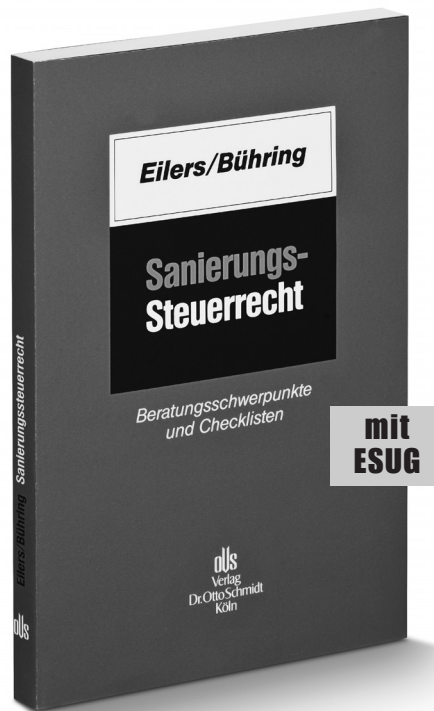


Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, Hrgs. von Rudolf Mellinghoff/Wolfgang Schön/Hermann-Ulrich Viskorf. 2011, 953 Seiten Lexikonformat, 199,- €. ISBN 978-3-504-06045-9

Sanierung trotz Steuerrecht?

Trotz steigender Zahlen von Unternehmenssanierungen, Restrukturierungen und Insolvenzen in Deutschland gibt es kein eigenes „Sanierungssteuerrecht“. Vielmehr steht das reguläre Steuerrecht, mit ein paar Ausnahmen, einer Unternehmensrettung oftmals im Wege. Zudem greifen die steuerrechtlichen Kriseninstrumente zu spät in Unternehmenskrisen, erst in der Nähe der Insolvenz sind steuerrechtliche Sanierungsinstrumente erreichbar.

Dieses Spannungsfeld hat die alltägliche Praxis in den Sanierungsfällen geprägt. Daher kann ein Unternehmen ohne steuerliche Beratung wahrscheinlich gar nicht wirksam gerettet werden. Die steuerlich nachteiligen Folgen für das marode Unternehmen, aber auch für die Gläubiger sind vielfach sogar eine Rettungsbremse.



Eilers/Bühning **Sanierungssteuerrecht**
Beratungsschwerpunkte und Checklisten
Von RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers LL.M. (Tax) und
RAin/StBin Dr. Franziska Bühning. 2012, 208 Seiten,
brosch. 34,80 €. ISBN 978-3-504-25076-8

Sanierungstransaktionen – insb. ein Debt-Equity-Swap, den das ESUG unterstützt – müssen auch steuerlich erfolgreich geplant werden. Die Autoren, ausgewiesene Kenner der Materie aus der renommierten Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, geben für Steuerberater, aber auch für die Geschäftsleitungen von Unternehmen, insbesondere GmbH-Geschäftsführer, Hinweise auf die Steuerfolgen von Sanierungen. Ganz auf die Belange der Praxis abgestellt finden Sie eine Checkliste zu den Pflichten des GmbH-Geschäftsführers in Krisensituationen sowie einen Musterantrag für eine verbindliche Auskunft der Finanzbehörden zur Beurteilung einer Schuldübernahme.

Trotzen Sie dem Steuerrecht. Probieren Sie unter www.otto-schmidt.de oder gleich bestellen.

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Eilers/Bühning **Sanierungssteuerrecht**
2012, 208 Seiten Lexikonformat, brosch. 34,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-25076-8

Name _____ Straße _____ PLZ _____ Ort _____

Telefon _____ Fax _____ Datum _____ Unterschrift _____ 12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Hier holen Sie sich den letzten Schliff.

Von den jährlich rund 25 Millionen erteilten Steuerbescheiden sind circa 40% falsch; zulasten der Steuerpflichtigen, die oftmals vorschnell resignieren. Ihre Aufgabe als Berater ist es, den Mandanten deutlich zu machen, dass ein Steuerstreit in vielen Fällen sinnvoll und notwendig ist.

Dieses Praxisbuch zeigt auf, wie Sie für Ihre Mandanten eine Steuereinigung mit dem Finanzamt erreichen können und bei nichteinvernehmlichen Streitbeilegung den Steuerprozess vor dem Finanzgericht effektiv führen. Die Autoren wissen genau, was sie Ihnen an die Hand geben müssen: taktische Ratschläge, Warnungen vor Stolperfallen und professionelle Praxistipps. Wichtige Spielregeln und Techniken im Umgang mit der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten geben den letzten Schliff.




Streck/Mack/Kamps **Der Steuerstreit**
 Von RA, FAStR Dr. Michael Streck, RAin, FAinStR
 Alexandra Mack und RA, FAStR Dr. Heinz-Willi
 Kamps. 3. überarbeitete und erweiterte Auflage
 2012, 408 Seiten, DIN A5, flex. gbd, 59,80 €.

Das Buch gliedert sich in drei Teile:

- ▶ Zunächst werden die Notwendigkeit und Grundregeln des Steuerstreits aufgezeigt mit den unterschiedlichen Ebenen von Finanzverwaltung und Finanzgericht und in ihren Besonderheiten gekennzeichnet.
- ▶ Es folgen die Abläufe sowie Probleme der Steuerstreitverfahren: Einspruch, Beschwerde, Klage, Nichtzulassungsbeschwerde, Revision, etc.
- ▶ Der dritte Teil ist praxisrelevanten Einzelthemen im Zusammenhang gewidmet, die besonders detailliert erörtert werden.
- ▶ Muster der wichtigsten Anträge vervollständigen die Darstellung.

Überzeugen Sie sich selbst mit einer Leseprobe unter www.otto-schmidt.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- 

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Streck/Mack/Kamps **Der Steuerstreit**
 3. Auflage, gbd. 59,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-62316-6

Name _____ Straße _____ PLZ _____ Ort _____

Telefon _____ Fax _____ Datum _____ Unterschrift _____ 12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Einer muss in Führung gehen



**Mit
UmwSt-Erlass 2011**

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung.
7., neu bearbeitete Auflage 2012, rd. 500 Seiten DIN A5,
flex. gbd., inkl. Datenbank 89,80 €. ISBN 978-3-504-62314-2

Nur 6 Wochen nach Veröffentlichung des neuen UmwSt-Erlasses im Bundessteuerblatt erscheint die aktuelle Auflage des beliebten Standardwerks zur Unternehmensumwandlung.

Komplett eingearbeitet sind neben dem Erlass auch alle anderen Gesetzesänderungen seit der Voraufgabe, wie beispielsweise das 3. UmwG-ÄndG.

Dargestellt werden alle denkbaren Fälle der Umwandlung aus einer Rechtsform in die andere,

mit sämtlichen zivil- und steuerrechtlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Und durch den einzigartigen, übersichtlichen Aufbau nach dem ABC der Rechtsformen sind Sie stets auf einen Blick im Bilde.

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung. Jetzt auch mit komfortabler Online-Datenbank. Kann ab sofort bestellt werden. Bei Ihrem Buchhändler. Oder direkt bei www.otto-schmidt.de