

erträge, den Zwischengewinn und für Veräußerung oder Rückgabe der Investmentfondsanteile gilt als auszahlende Stelle die KAG, die den jeweiligen thesaurierenden inländischen Investmentfonds verwaltet. Deshalb ist der Antrag nach § 51a Abs. 2c EStG in diesem Fall an die KAG zu richten. Der inländische Investmentfonds führt dann, unter Berücksichtigung der Kirchensteuer als Sonderausgaben gemäß § 51a Abs. 2c Satz 2 EStG, diese mit abgeltender Wirkung ab. Ist hingegen auszahlende Stelle ein inländisches Kreditinstitut, so ist der Antrag beim Kreditinstitut zu stellen und dieses für den Einbehalt der Kirchensteuer zuständig.

V. Zusammenfassung

Die Änderungen, die sich im Rahmen der Besteuerung von Kapitaleinkünften im privaten Bereich durch die Einführung der Abgeltungsteuer ergeben⁴⁶, sind weitestgehend auch auf die Besteuerung von Investmentfondserträgen

übertragen worden. Eine Besonderheit bieten allerdings weiterhin thesaurierende Investmentfonds, da die Thesaurierungsbegünstigung für bestimmte Erträge bestehen bleibt. Ebenfalls vorteilhaft ist, daß auf Ebene der Investmentfonds anfallende Werbungskosten die Erträge größtenteils mindern und damit gegenüber dem Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9 EStG auf Privatanlegerebene ein Vorteil besteht. Zukünftig dürfte außerdem durch die differenzierten Regelungen der §§ 7 und 8 Abs. 6 InvStG in den meisten normalen Fällen eine Veranlagung der Erträge aus einem Investmentfonds unterbleiben können, wobei insbesondere bei der Verwahrung der Anteile an Investmentfonds in ausländischen Depots die Veranlagungspflicht genau zu prüfen ist.

⁴⁶ Siehe zur Abgeltungsteuer Worgulla, steueranwaltsmagazin 2008, 57 ff.

Gesellschaftsrecht und Steuerrecht – Zwillinge oder ungleiche Brüder?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Banken- und Kapitalmarktrecht, Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

Für den Steueranwalt ist der Blick auf die gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Dimension eines Sachverhalts eine Selbstverständlichkeit. Die aktuelle Diskussion zu § 15 a EStG sowie zu Treuhandverhältnissen zeigt jedoch, daß das scheinbar klar geregelte Verhältnis beider Rechtsbereiche zueinander nach wie vor zu Schwierigkeiten führt.

1. Einleitung

Der Steueranwalt hat im Rahmen der universitären Ausbildung meist zunächst das Handels- und Gesellschaftsrecht kennengelernt. Erkennt er seine Neigung zum Steuerrecht schon während des Studiums, lernt er zum Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht in etwa folgende Grundzüge: Soweit das Steuerrecht an zivilrechtliche Begriffe anknüpft, ist der Sachverhalt zunächst zivilrechtlich zu qualifizieren.¹ Ertragsteuerlich wird das Verhältnis durch den sogenannten Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 EStG ausgedrückt. Durchaus nachvollziehbar erscheinen dem jungen Steuerrechtler darüber hinaus die in der Abgabenordnung niedergelegten Abweichungen von diesen Grundregeln, jedenfalls in ihrem Kerngehalt. Wenn z. B. § 41 AO die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise dann heranzieht, wenn ein zivilrechtlich ggf. unwirksamer Tatbestand gleichwohl in seinen wirtschaftlichen Folgen in der Praxis umge-

setzt wird und § 42 AO – jedenfalls in seiner Urform – eine mit § 242 BGB durchaus vergleichbare Regelung ins Steuerrecht transponiert, werden diese Ausnahmen wohl eher als Bestätigung denn als Aufweichung der Anknüpfung an das Zivil- und damit auch das Gesellschaftsrechts akzeptiert. Mit zunehmender Praxis scheint es dem erfahrenen Steueranwalt jedoch mehr und mehr als Ärgernis, wenn – manchmal scheinbar beliebig – bei Beurteilung komplexer gesellschaftsrechtlicher Sachverhalte und ihrer steuerrechtlichen Folgen mal ein „Primat des Zivilrechts“ betont, mal geradezu außer Acht gelassen wird. Zusätzlich verkompliziert wird dieser uneinheitliche Befund durch eine manchmal festzustellende Tendenz sowohl in der Rechtsprechung wie auch in der Literatur, den Versuch einer eigenständigen „steuerrechtlichen Kommentierung zivilrechtlicher Probleme“ zu unternehmen. Auch der Gesetzgeber möchte dabei manchmal nicht fehlen und kommt zu systemwidrigen steuerrechtlichen (Ergänzungs-)Regelungen, die er dann auch noch als „Klarstellung“ verstanden wissen will. Zwei prominente Beispiele aus der jüngeren Rechtsprechung und steuerlichen Diskussion stehen hier pars pro toto.

¹ Allg. Meinung, so auch z.B. *Tipke/Kruse*, Steuerrecht 11. Auflage, S. 116 ff. auch m.w.N. zum Meinungsstand, obwohl *Tipke* selbst ein allgemeines „Primat des Zivilrechts“ durchaus kritisch sieht.

2. Der beschränkte Verlustausgleich nach § 15a EStG

§ 15a EStG stellt den gesetzgeberischen Versuch dar, die steuerliche Verlustverrechnung in Kongruenz mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung eines Kommanditisten zu bringen. Dabei soll der Umfang des (steuerlichen) Kapitalkontos die Grenze bestimmen, bis zu der die einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteile am Verlust der KG ausgleichsfähig (positives Kapitalkonto) oder aber nur verrechenbar (negatives Kapitalkonto) sind. Dieser im Kern durchaus nachvollziehbaren Vorschrift liegt ein – früherer – Ansatz zur Eindämmung sogenannter Steuersparmodelle zugrunde, bei denen im Extremfall Verluste weit oberhalb der Summe aus Einlage und ggf. darüber hinaus bestehender Haftungsbelastung zugewiesen werden konnten und dementsprechend allein durch die Verrechenbarkeit solcher Verluste mit anderen Einkünften aus steuerlichen Verlusten wirtschaftlich „Gewinne“ generiert werden konnten². Schon der Kerngehalt der Vorschrift selbst weist Schwierigkeiten im Spannungsfeld zwischen Zivilrecht und Steuerrecht auf, da eine eindeutige Definition „des Kapitalkontos“ im Gesellschafts- wie Steuerrecht fehlt. Meist behilft man sich damit, daß als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG die Summe derjenigen für den Kommanditisten geführten Gesellschafterkonten angesehen wird, die bei wertender Betrachtung Eigenkapital abbilden. Maßgeblich soll zwar die zivilrechtliche Rechtsnatur sein, die Höhe des steuerlichen Kapitalkontos ist aber nach den Regeln des Steuerbilanzrechts zu ermitteln und etwaige Ergänzungsbilanzen sind zu berücksichtigen.³ Daß dies allein schon nicht unbeträchtliche Schwierigkeiten bereitet, wird nicht nur in der Rechtsprechung⁴ und Literatur⁵ festgestellt, sondern auch von der Finanzverwaltung eingeräumt.⁶ Um so unverständlicher erscheint es, daß sich nicht zuletzt aufgrund der anfänglichen Verweigerungshaltung der Finanzverwaltung⁷ wegen befürchteter Mißbräuche nach einem BFH-Urteil, in dem dieser zutreffend entschieden hatte, daß auch spätere Zuführungen von Eigenkapital ebenso wie anfängliches Kapital als definitive wirtschaftliche Belastung das Verlustausgleichsvolumen erhöhen,⁸ der Gesetzgeber sich veranlaßt sah, eine nicht nur wiederum – vorsichtig formuliert – interpretationsbedürftige, sondern eigentlich systemwidrige Ergänzung von § 15a EStG nachzuschieben.⁹ Nach diesem zweiten „Sündenfall“ mißratener Abstimmung von Zivil- und Gesellschaftsrecht im Rahmen von § 15a EStG erschienen zwar aktuelle Entscheidungen des BFH¹⁰ wiederum geradezu erfrischend konsequent. Dort wurde in folgerichtiger Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Rechtslage und Gestaltungsfreiheit anerkannt, daß – soweit dies einer einverständlich zwischen Kommanditist und Gesellschaft getroffenen negativen Tilgungsbestimmung entspricht – Einlagen auch in der Weise geleistet werden können, daß sie nicht zugleich unter Anrechnung auf die Haftsumme des betreffenden Kommanditisten erfolgen

sollen. Dies führte in den beiden entschiedenen Fällen zivilrechtlich dazu, daß die bestehende Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB trotz der unzweifelhaft im Innenverhältnis werthaltig geleisteten Einlage nicht reduziert wurde. Die Summe aus dem der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Risikokapital einerseits und der weiterhin bestehenden Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB erhöhte sich jedoch entsprechend, da eben eine entsprechende Reduzierung der Außenhaftung nicht eintrat und auch nicht eintreten sollte. Der BFH urteilte in den genannten Entscheidungen dementsprechend konsequent, daß hierdurch neues Ausgleichspotenzial im Sinne des § 15a EStG entstand. Trotz dieser bemerkenswerten Klarheit melden sich nun jedoch wieder Stimmen aus der steuerrechtlich orientierten Literatur, die dieses Ergebnis hinsichtlich seiner zivilrechtlichen Ausgangssituation¹¹ oder jedenfalls wegen der Gefahr einer steuerrechtlich mißbräuchlichen willkürlichen Erhöhung des Haftungspotenzials zur Herbeiführung eines größeren Verlustausgleichsvolumens in Frage stellen wollen. Es fragt sich, wer nur aus steuerlicher Gestaltungs-(Mißbrauchs-)freude tatsächlich eine wirtschaftlich werthaltige Einlage als nicht anrechenbar auf die weiterhin bestehen bleibende Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB bestimmt? Würde die entsprechende Außenhaftung nicht ernsthaft drohen, läge ohnehin ein Fall von § 15a Absatz 1, Satz 3 EStG vor. Die inhaltliche Problematik kann hier nicht in vollem Umfang ausdiskutiert werden. Allein die vorstehend nur kurz dargestellten Problemkreise innerhalb einer Norm des EStG beweisen aber, welches unsichere Terrain beschritten – bzw. erst bereitet – wird, wenn sich Rechtsprechung oder Literatur, aber auch der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung vom Ausgangspunkt des Zivilrechts bei der Beurteilung gesellschaftlicher Sachverhalte nicht erst ihrer konkreten steuerlichen Rechtsfolgen lösen und versuchen, dort zum Teil ein steuerrechtliches „Paralleluniversum“ zu schaffen.

2 Dies wird vielfach bei der steuerlichen Diskussion heutiger sog. Verlustzuweisungsmodelle übersehen, die ungeachtet der späteren Bekämpfungsvorschriften derartige Effekte ohnehin nicht mehr hervorbringen können.

3 Vgl. zuletzt etwa *Hüttemann/Meyer*, DB 2009, Seite 1613.

4 Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 14.05.1991 – VIII R 31/88 zur Behandlung der Sonderbetriebsvermögens; BFH, Urteil vom 07.04.2005 – IV R 24/03 zur Behandlung von Finanzplandarlehen.

5 Vgl. Fn. 3

6 So z.B. OFD Hannover, Verfügung vom 07.02.2008 – S2241a-96-StO 222/221.

7 Vgl. BMF, BStB 2004, S. 463

8 BFH, Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01; vgl. zur Entwicklung auch *Schmidt-Wacker*, EStG, 28 A., § 15 a Rz 183 f.

9 So auch z.B. *Schmidt-Wacker*, a.a.O., Rz 184.

10 BFH, Urteil vom 11.10.2007 – IV R 39/05 und vom 16.10.2008 – IV R 98/06.

11 Vgl. etwa *Hüttemann/Meyer*, a.a.O.

3. Treuhandverhältnisse bei Gesellschaftsanteilen

Ein weiterer Fall von einer gefährlichen Irrfahrt im Grenzgebiet zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht wird am Beispiel einer jüngst veröffentlichten Entscheidung des FG Münster¹² deutlich. Es ging darum, daß einheitliche GmbH-Geschäftsanteile aufgrund privatschriftlicher Treuhandverträge zum Teil treuhänderisch für verschiedene weitere Beteiligte nach dem Vortrag der Steuerpflichtigen gehalten wurden, ohne daß die entsprechenden Geschäftsanteile auf der Ebene des Treuhänders im Verhältnis der wirtschaftlichen Berechtigung der Treuhänder in separate Geschäftsanteile aufgeteilt worden war. Liest man zwischen den Zeilen von Sachverhaltsdarstellung und Urteilsgründen, mag der Fall durchaus im Ergebnis zutreffend entschieden worden sein, da offensichtlich große Zweifel daran bestanden, ob die entsprechenden Treuhandverträge nicht nachträglich fingiert worden waren. Der denkbaren Anforderung, dem ggf. durch entsprechende gerichtliche Feststellungen nachzugehen, hätte man aber vielleicht nicht dadurch ausweichen sollen, mit allein rechtlicher Begründung die Klage abzuweisen. Das FG Münster meinte, die Treuhandverträge müßten schon – unabhängig von in der Tat zivilrechtlich diskussionsfähigen Problematik ihrer mangelnden notariellen Beurkundung – deshalb zivilrechtlich unwirksam sein, weil das Treugut nicht hinreichend individualisiert gewesen wäre.

Schon diese scheinbar zivilrechtliche Prämisse, daß mangels einer Bildung von Teil-Geschäftsanteilen zivilrechtlich überhaupt kein Treugut bestanden hätte, erscheint fraglich. Bei vielen Treuhandverhältnissen an Gesellschaftsanteilen wird es ebenfalls für ausreichend gehalten, daß das entsprechende Treugut erst nach einer entsprechenden Beendigung des Treuhandverhältnisses auch mit dinglicher Wirkung separiert werden kann. Ein Beispiel hierfür ist z. B. die bisher zivilrechtlich wie steuerrechtlich grundsätzlich kaum in Zweifel gezogene Anerkennung eines Treuhandkommanditisten für die Anlegergesellschaften bei Publikumskommanditgesellschaften im Rahmen sog. geschlossener Fonds.

Das FG Münster diskutiert daraufhin dann noch die Frage, ob trotz des – seiner Meinung nach bestehenden – negativen zivilrechtlichen Befundes die wirtschaftliche Be-

trachtungsweise gemäß § 41 AO zu einem anderen Ergebnis führen könne. Es weist dann aber darauf hin, daß § 159 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO Lex specialis zu § 41 Absatz 1 Satz 2 AO wäre. Dies ist steuerverfahrensrechtlich durchaus nachvollziehbar. Kaum nachvollziehbar erscheint aber dann die Begründung, mit der das FG die von ihm selbst eröffnete Fragestellung ablehnt. Da ja zivilrechtlich mangels Bildung von Teil-Geschäftsanteilen keine wirksame Bildung eines Treugutes vorgelegen habe, könnten die Kläger auch verfahrensrechtlich den nach § 159 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO erforderlichen Nachweis über das – wirtschaftliche – Bestehen eines Treuhandverhältnisses ohnehin nicht führen; deshalb wiederum sei auch eine Berücksichtigung aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen. Hier scheint nicht nur ein klassischer Zirkelschluß vorzuliegen, sondern es werden auch an diesem Beispiel die Gefahren unklarer Vorstellungen des Verhältnisses zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerlicher Betrachtung offenbar.

4. Fazit

Die gesetzgeberische Grundentscheidung, daß das Steuerrecht im Regelfall auf der Tatbestandseite der zivilrechtlichen Ausgangssituation folgen und daran anknüpfend seine steuerrechtlichen Rechtsfolgen statuieren sollte, ist sicher klug. Ebenso ist es sicher notwendig, hiervon Ausnahmen dann zuzulassen, wenn die tatsächliche Handhabung sich dauerhaft anders als nach dem Zivilrecht eigentlich geboten oder mit Blick auf erstrebte steuerliche Folgen mißbräuchlich darstellt. Gerade Steueranwälte, die im Regelfall „in beiden Welten“ zu Hause sind, sollten aber sowohl als Organe der Rechtspflege wie auch bei der Vertretung von Einzelinteressen im Rahmen der Mandatsbearbeitung darauf hinwirken, daß dieses recht klare Verhältnis nicht zu einer schwer verdaulichen Melange von zivil- und steuerrechtlichen Maßstäben mit zusätzlich noch kreuzweiser Interpretation des jeweiligen anderen Rechtsgebiets aus dem Vorstellungsbild des einen Rechtsgebietes wird. Auch dann bleibt es steuerrechtlich ggf. noch schwierig genug.

12 Urteil vom 08.02.2008 – 11 K 500/05 (Revision eingelegt, Aktenzeichen beim BFH: IX R 14/08).