

Treuhandverhältnisse im Steuerrecht

Von Richter am FG
Dr. Hans-Hermann Heidner



Verlag Neue Wirtschafts-Briefe
Herne/Berlin

Inhaltsverzeichnis

Seite Rdnr.

Vorwort	5
Literaturverzeichnis	19
Abkürzungsverzeichnis	29

Erster Teil: Einführung

I. Ausgangspunkte	35	1
II. Erscheinungsformen der Treuhandschaft	36	4
III. Vereinbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	41	17

Zweiter Teil: Die Behandlung der Treuhand in der Abgabenordnung

I. Die Regelung des § 39 AO	45	
1. Der Eigentumsbegriff des § 39 AO.....	45	24
2. Die Zurechnungsnorm des § 39 Abs. 2 AO.....	45	25
II. Die steuerrechtliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen.....	47	
1. Grundsätzliches.....	47	28
2. Die unterschiedlichen Entstehungsformen von Treuhandverhältnissen	48	31
3. Formerfordernisse bei Treuhandverhältnissen	51	37
a) Formerfordernisse bei Grundstücken	51	38
b) Formerfordernisse bei GmbH-Anteilen.....	53	43
c) Formerfordernisse bei gegenwärtigem Vermögen	53	46
d) Steuerrechtliche Folgen eines Formverstoßes	54	47
4. Die Nachweispflicht des § 159 AO	54	49

	Seite	Rdnr.
5. Die indizielle Wirkung der Behandlung in der Buchführung	57	54
III. Die in der AO geregelten steuerrechtlichen Folgen der Anerkennung eines Treuhandverhältnisses	57	
1. Die Zuweisung der steuerlichen Pflichten gemäß § 34 Abs. 1, 3 AO bei rechtsgeschäftlich vereinbarter Vermögensverwaltung	57	55
2. Die Zuweisung der steuerlichen Pflichten durch § 34 Abs. 1, 3 AO bei einer auf gesetzlicher Vorschrift, behördlicher oder gerichtlicher Anordnung sowie auf letzwilliger Verfügung beruhenden Vermögensverwaltung (Amtstreuhänder)	59	60
a) Konkursverwalter	59	61
b) Sequester	61	66
c) Zwangsverwalter	63	70
d) Testamentsvollstrecker	63	72
e) Nachlaßverwalter	66	80
3. Die steuerlichen Pflichten des Verfügungsberechtigten (§ 35 AO)	66	82
4. Der Inhalt der durch §§ 35, 34 Abs. 3 AO zugewiesenen steuerlichen Pflichten	68	88
5. Die Haftung des Treuhänders gemäß § 69 AO	70	92
IV. Verfahrensrechtliche Fragen	70	
1. Allgemeines	70	93
2. Gesonderte Gewinnfeststellung bei Beteiligung von Treuhandkommanditisten	71	
a) Bei einem Zurechnungssubjekt	71	98
b) Bei mehreren Zurechnungssubjekten	72	99
ba) Verdeckte Treuhandverhältnisse	72	100
bb) Offene Treuhandverhältnisse	74	107
3. Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 180 Abs. 2 AO	75	110
4. Bekanntgabe eines einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheides	76	114
5. Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis	76	
a) Bei zwei gesonderten Feststellungsverfahren	76	117
b) Bei einheitlichem Gewinnfeststellungsbescheid	77	118

Dritter Teil:**Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von
Treuhandverhältnissen**

<i>I. Einführung</i>	78	122
<i>II. Die persönliche Zurechnung von Einkünften</i>	79	127
<i>III. Die Bedeutung des § 39 Abs. 2 AO für die Zurechnung von Einkünften</i>	82	136
<i>IV. Die persönliche Zurechnung bei Treuhandverhältnissen</i>	83	
1. Allgemeine Grundsätze	83	141
2. Veruntreuung von Treugut und Erträgen durch den Treuhänder	85	147
3. Mehrere Treugeber	85	149
4. Die Sicherungstreuhand	86	150
<i>V. Die sachliche Qualifikation</i>	86	151
<i>VI. Die zeitliche Zurechnung</i>	88	155
1. Die zeitliche Zurechnung nach Gewinnermittlungsgrundsätzen	88	156
2. Die zeitliche Zurechnung nach dem Zu-/Abflußprinzip ..	88	157
a) Zufluß	88	158
b) Abfluß	90	164
<i>VII. Die Treuhand bei den einzelnen Einkunftsarten</i>	91	
1. Treuguteinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	91	166
2. Treuguteinkünfte aus Gewerbebetrieb	93	
a) Treuguteinkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen	93	171
b) Treuguteinkünfte aus Kapitalgesellschaftsanteilen im Betriebsvermögen	96	181
c) Gewerbliche Treuguteinkünfte bei Mitunternehmerschaften	96	183
ca) Treuhand an einer Kommanditbeteiligung	98	188
cb) Treuhand bei der Publikums-KG	100	195
cc) Ausschluß des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs beim Treugeber	101	199
cd) Treuhand an einer GbR-, OHG- oder Komplementärbeteiligung	103	206

	Seite	Rdnr.
ce) Treuhänderische Verwaltung von Freiberufler-Praxen	104	209
cea) Treuhänderische Verwaltung für den Erben	104	211
ceb) Treuhänderische Verwaltung eines Sozietätsanteils für den Erben des verstorbenen Gesellschafters	105	216
cf) Verfahrensrechtliche Fragen bei Treuhänderverhältnissen an Personengesellschaftsbeteiligungen	107	225
3. Treuguteinkünfte aus selbstständiger Arbeit	108	231
4. Treuguteinkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	109	235
5. Treuguteinkünfte aus Kapitalvermögen	110	237
6. Treuguteinkünfte aus Vermietung und Verpachtung	113	246
a) Bauherrenmodelle	115	255
b) Geschlossene Immobilienfonds	117	261
ba) Der geschlossene Immobilienfonds in der Rechtsform der GbR	117	263
bb) Der geschlossene Immobilienfonds in der Rechtsform der KG	119	267
c) Die Treuhändervergütung bei Bauherrengemeinschaften	121	273
d) Zu- und Abfluß bei Treuhändereinkünften aus Vermietung und Verpachtung	122	277
7. Sonstige Treuguteinkünfte	122	278
VIII. Treuguteinkünfte bei Auslandskontakt	123	279
IX. Die Behandlung des Treugutes in der Steuerbilanz ..	124	284
1. Grundlagen der Bilanzierungspflicht	124	285
2. Ausweis von Treugut beim Treugeber	125	288
3. Ausweis von Treugut beim Treuhänder	127	292
4. Treuhänderverbindlichkeiten	128	296
X. Die ertragsteuerlichen Folgen bei Begründung und Beendigung von Treuhänderverhältnissen	128	298
1. Begründung eines echten Treuhänderverhältnisses	129	299
2. Begründung eines unechten Treuhänderverhältnisses	129	301
3. Beendigung eines Treuhänderverhältnisses	130	302
a) Beendigung des Treuhänderverhältnisses durch Rückübertragung des Treugutes vom Treuhänder an den Treugeber	130	303

	Seite Rdnr.
b) Beendigung des Treuhandverhältnisses durch Verzicht des Treugebers auf die Rückübertragung des Treuwares	130 304
c) Beendigung des Treuhandverhältnisses durch Übertragung der Rechtsposition des Treugebers von diesem auf einen anderen Treugeber	131 305
4. Einkommensteuerliche Folgen des Zuordnungswechsels	131 308
a) Treugut im Privatvermögen des Treugebers	131 309
b) Treugut im Betriebsvermögen des Treugebers	132 311
XI. Die Behandlung der Einnahmen des Treuhänders aus seiner Tätigkeit (Treuhändervergütung)	133 316

Vierter Teil:**Die körperschaftsteuerliche Behandlung von
Treuhandverhältnissen**

I. Einführung	136 325
II. Die Körperschaft als Treugeber	137 328
III. Die Körperschaft als Treuhänder	137 330
1. Der Gesellschafter als Treugeber der Kapitalgesellschaft ..	137 331
2. Kapitalanlagegesellschaften	138 334
IV. Voraussetzungen der Anerkennung von Treuhandverhältnissen	139 339
V. Die Steuergutschrift (§§ 44, 45 KStG).	140 345

Fünfter Teil:**Die gewerbesteuerliche Behandlung der Treuhand**

I. Einführung	143 350
II. Der Steuergegenstand	144 353
III. Der Steuerschuldner	145 357
1. Der treuhänderisch geführte Gewerbebetrieb	146 358
a) Die natürliche Person als Treugeber	146 359
b) Der Treuhandsbetrieb als selbständiger Betrieb und als unselbständiger Betriebsteil des Treugebers	148 366

	Seite	Rdnr.
c) Die juristische Person als Treugeber	149	370
d) Die Personengesellschaft als Treugeber	150	372
e) Kapitalanlagegesellschaften	151	377
2. Treuhandbeteiligung an einer Gesellschaft	151	378
IV. Begründung und Beendigung eines Treuhandverhältnisses an einem Gewerbebetrieb	153	383
1. Voraussetzungen eines Unternehmerwechsels	153	384
2. Gewerbesteuerrechtliche Folgen eines Unternehmerwechsels	154	388
V. Die Behandlung der Treuhandvergütung	154	390
VI. Die Fortführung einer Freiberufler-Praxis durch einen Treuhänder.....	154	391
 Sechster Teil:		
Die vermögensteuerliche Behandlung der Treuhand		
I. Einführung	156	392
II. Zurechnung zum Treugeber	157	
1. Voraussetzungen der Zurechnung bei der echten Vollrechtstreuhand	157	395
2. Die Zurechnung bei der unechten Vollrechtstreuhand ...	158	400
3. Die Zurechnung bei Ermächtigungs- und Vollmachtstreuhand	159	403
4. Maßgeblichkeit der persönlichen Verhältnisse des Treugebers	160	405
5. Zurechnung beim „ungetreuen“ Treuhänder	160	407
6. Durchführung der Zurechnung	161	408
III. Zurechnung zum Sicherungsgeber	161	410
IV. Das Treuhandverhältnis bei Auslandskontakt	162	
1. Treugeber im Inland	162	414
a) Durch DBA vom Gesamtvermögen ausgenommenes Treuhandvermögen	163	415
aa) Unbewegliches Vermögen	164	418
ab) Bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung	165	421
ac) Seeschiffe und Luftfahrzeuge	165	422
ad) Andere Vermögensgegenstände	166	426

	Seite	Rdnr.
b) Anrechnung ausländischer Steuern	167	428
c) Bewertung des Auslandsvermögen	167	430
2. Treugeber im Ausland, Treuhänder im Inland	168	
a) Die beschränkte Steuerpflicht	168	432
b) Die Regelungen des OECD-Musterabkommens	169	437
ba) Unbewegliches Vermögen	169	438
bb) Bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung	170	440
bc) Seeschiffe, Luftfahrzeuge und Binnenschiffe	170	441
bd) Sonstige Vermögensteile.....	171	442

Siebter Teil:**Die grundsteuerliche Behandlung der Treuhand**

172 443

Achter Teil:**Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung
der Treuhand**

I. Einführung	174	449
II. Übertragung und Rückübertragung des Treugutes bei der echten Vollrechtstreuhand	175	452
III. Erbfälle zwischen Treuhänder und Treugeber	176	456
1. Tod des Treuhänders	176	457
2. Tod des Treugebers	177	459
IV. Erbschaften und Schenkungen unter Einschaltung von Treuhändern	177	461
V. Die Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG	178	464

Neunter Teil:**Die Treuhandschaft bei den Kapitalverkehrsteuern**

I. Die Treuhandschaft bei der Gesellschaftsteuer	179	466
1. Einführung	179	467
2. Die gesellschaftsteuerrechtliche Bedeutung der Gesellschafterstellung	180	472
a) Die Gesellschafterstellung des Treuhänders im Sinne des § 6 Abs. 2 KVStG	181	475

	Seite	Rdnr.
b) Erster Erwerber im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 KVStG	182	480
c) Leistungen des Gesellschafters im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 2-4 KVStG	183	485
II. Die Treuhandschaft bei der Börsenumsatzsteuer	184	
1. Einführung	184	488
2. Begründung und Beendigung von Treuhandverhältnissen	185	491
Zehnter Teil:		
Die grunderwerbsteuerliche Behandlung der Treuhand		
I. Einführung	188	
1. Allgemeines	188	499
2. Die Treuhanderlasse	192	511
3. Die Bedeutung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO für die Grunderwerbsteuer	193	513
II. Die echte Treuhand bei Grundstücken	193	
1. Begründung des echten Treuhandverhältnisses	193	515
a) Schuldrechtlicher Übereignungsanspruch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG)	194	516
aa) „Sicherungstreuhand“ bei Grundstücken	195	519
ab) Sicherungstreuhand bei Gebäuden auf fremdem Boden	196	524
b) Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG)	200	535
c) Der Rückübertragungsanspruch (§ 667 BGB)	201	539
d) § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG	202	543
e) § 1 Abs. 2 GrEStG	203	547
2. Beendigung des echten Treuhandverhältnisses bei Grundstücken	204	
a) Beendigung durch Rückübertragung des Grundstücks an den Treugeber	204	
aa) Der Rückübertragungsanspruch	204	548
ab) Die (Rück-)Auflassung	206	555
ac) § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG	206	557
ad) § 3 Nr. 8 GrEStG	210	567
b) Die Beendigung durch Verzicht des Treugebers auf die Rückübereignung (Verschaffen der Verwertungsmöglichkeit)	210	569

	Seite Rdnr.
c) Die Beendigung durch Übertragung des Treuguts durch den Treuhänder an einen Dritten auf eigene Rechnung	212 571
d) Die Beendigung durch Übertragung des Treugutes vom Treuhänder an einen Dritten auf Weisung und für Rechnung des Treugebers	212 573
e) Die Beendigung durch Übertragung der Rechtsposition des Treugebers von diesem auf einen anderen Treugeber	214 579
3. Auswirkungen eines bestehenden Treuhandverhältnisses	215 583
III. Die unechte Treuhand bei Grundstücken	216
1. Einführung	216 584
2. Die Begründung unechter Treuhandverhältnisse	218
a) Die Erwerbstreuhand bei Grundstücken	218 588
aa) Formerfordernisse	218 589
ab) Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Verkehrsvorgänge	219 593
b) Die Vereinbarungstreuhand bei Grundstücken	223 601
3. Die Beendigung unechter Treuhandverhältnisse	224
a) Beendigung durch Übertragung des Treugutgrundstückes vom Treuhänder an den Treugeber	224 603
b) Beendigung durch Verzicht des Treugebers auf die Übereignung des Grundstückes	224 605
c) Sonstige Beendigung	225 608
IV. Die Treuhand bei Gesellschaftsanteilen (§ 1 Abs. 3 GrESTG; Anteilsvereinigung/-übertragung)	226
1. Einführung	226 609
a) Anteile an einer Gesellschaft	227 613
b) Anteilsvereinigung	229 619
c) Subjektives Element	232 629
2. Die Begründung des echten Treuhandverhältnisses bei Gesellschaftsanteilen	233
a) Die eigenbürtige (Sicherungs-)Treuhand	233 630
b) Die uneigenbürtige Treuhand	234 635
c) Die Bemessungsgrundlage	236 639
3. Die Beendigung des echten Treuhandverhältnisses	236
a) Beendigung durch Rückabtretung von Gesellschaftsanteilen	236

	Seite	Rdnr.
aa) Sicherungstreuhand	236	640
ab) Uneigennützige Treuhand	236	642
b) Beendigung des Treuhandverhältnisses durch Verzicht des Treugebers auf seinen Übertragungsanspruch	238	645
c) Beendigung durch Übertragung aller Anteile an der Gesellschaft durch den Treuhänder an einen Dritten .	238	646
d) Beendigung durch Übertragung der Rechtsposition des Treugebers durch diesen an einen anderen Treugeber	239	647
e) Beendigung durch den unmittelbaren Erwerb der bislang über einen Treuhänder gehaltenen Gesellschaftsanteile	240	649
4. Auswirkungen eines bestehenden Treuhandverhältnisses	240	650
V. Die unechte Treuhand bei Gesellschaftsanteilen	241	
1. Die Begründung des unechten Treuhandverhältnisses . . .	241	
a) Die Erwerbstreuhand bei Anteilsvereinigung/-übertragung	241	
aa) Allgemeines	241	651
ab) Die Gründungstreuhand	242	653
b) Die Vereinbarungstreuhand bei Anteilsvereinigung/-erwerb	243	655
2. Die Beendigung des unechten Treuhandverhältnisses bei Gesellschaftsanteilen	243	657
a) Beendigung durch Übertragung der Anteile vom Treuhänder an den Treugeber	244	658
b) Beendigung des Treuhandverhältnisses in sonstigen Fällen	244	661

Elfter Teil:

Die Treuhandschaft im Umsatzsteuerrecht

I. <i>Einführung</i>	245	
1. Allgemeines	245	662
2. Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht	246	665
II. <i>Die echte Verwaltungstreuhand</i>	249	670
1. Die Begründung des echten Treuhandverhältnisses	250	675
2. Die Ausführung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen an Dritte bei Beendigung des echten Treuhandverhältnisses	253	684

	Seite	Rdnr.
a) Die Beendigung durch Rückübertragung des Treugutes vom Treuhänder an den Treugeber	253	685
b) Die Beendigung durch auftragsgemäße Übertragung des Treugutes vom Treuhänder an einen Dritten	253	686
ba) Die Unternehmereigenschaft des Treuhänders	254	688
baa) Die Selbständigkeit des Treuhänders	254	689
bab) Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit	257	697
bac) Die Einnahmeerzielungsabsicht	258	698
bb) Die Leistungsbeziehungen	258	699
c) Die Beendigung durch abredewidrige Veräußerung des Treugutes durch den Treuhänder an einen Dritten	263	717
III. Unechte Treuhandverhältnisse	264	718
a) Die Erwerbstreuhand	264	719
aa) Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Treuhänders	264	720
ab) Der Vorsteuerabzug des Treugebers	266	725
b) Der Treuhandkommanditist	267	727
c) Die Vereinbarungstreuhand	268	730
IV. Die Behandlung der Geschäftsbesorgungsleistung	269	731
V. Die Sicherungstreuhand	269	733
1. Umsatzsteuerliche Folgen der Sicherungsübereignung	270	736
2. Umsatzsteuerliche Folgen der Verwertung	271	738
3. Die Verwertung im Konkurs des Sicherungsgebers	272	741
a) Die Verwertung durch den Konkursverwalter kraft eigener Verwertungsbefugnis	272	742
b) Die Verwertung durch den Sicherungsnehmer	273	745
c) Die Freigabe an den Gemeinschuldner	274	748
d) Die Umsatzsteuerforderung als Masseforderung	275	751
VI. Die Amtstreuhänder	276	
1. Der Konkursverwalter	276	754
2. Der Vergleichsverwalter	277	756
3. Der Sequester	277	757
4. Der Zwangsverwalter	278	760
5. Der Testamentsvollstrecker	279	764
Stichwortverzeichnis	283	

