

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2009

50. Ausgabe | 11. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen
Mack Streck Schwedhelm,
München

10 Jahre
Steueranwaltsmagazin
50. Ausgabe

www.steuerrecht.org

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 162 Sebastian Korts
165 Carsten René Beul
167 Folker Bittmann
169 Friedhelm Jacob
170 Andreas Jahn
171 Joachim Jahn
172 Jürgen Wagner
173 Marc Jülicher
175 Bert Kaminski
176 Max P. Oesch
178 Adrian Plüss
179 Gerhard Roth, Michael Walther,
Alexandra Born
180 Rolf Schwedhelm
182 Sabine Unkelbach-Tomczak
184 Olaf G. von Briel
185 Klaus von Brocke
187 Jürgen Wessing
188 Martin Wulf
189 Thomas Zacher
192 Stephan Dornbusch
193 Kirsten Bäuml
194 Jennifer Dikmen
197 **Termine**

Editorial

I.

Es war oder ist eine Zeit der Slogans, vor dem Wahlkampf und danach. Meist weniger witzig, meist unreflektiert. Einer der Höhepunkte gefällig? „Die Regierung zweifelt an der Sanierung von Opel durch GM“. Aha – die Regierung kann das beurteilen, dabei kann sie doch nicht einmal den Staatshaushalt sanieren. „Der Fiskus kontrolliert nicht jeden Rentner“ – wie beruhigend.

II.

Die 50. Ausgabe sieht anders aus, als die Leser dies gewöhnt sind. Wir haben darum gebeten, etwas über Steuern zu schreiben, was man schon immer über Steuern schreiben wollte. Und über 20 Fachleute haben dies auch getan. Und einem mußte in diesem Medium widersprochen werden. Wir wollen schließlich diskutieren.

III.

Schon seit einigen Ausgaben wird die Redaktion verstärkt durch Frau *Dr. Jennifer Dikmen*, geb. Fraedrich, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht in München, Partnerin der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm. Herzlich willkommen.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Kirsten Bäumel, Carsten Beul, Folker Bittmann, Alexandra Born, Olaf von Briel, Klaus von Brocke, Jennifer Dikmen, Stefan Dornbusch, Friedhelm Jacob, Andreas Jahn, Joachim Jahn, Marc Jülicher, Bert Kaminski, Sebastian Korts, Max P. Oesch, Adrian Plüss, Gerhard Roth, Rolf Schwedhelm, Sabine Unkelbach-Tomczak, Jürgen Wagner, Michael Walther, Jürgen Wessing, Martin Wulf, Thomas Zacher.*

Redaktion

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB), baeumel@sina-maassen.de

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, München (JD), jennifer.dikmen@streck.net

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW), wagner@wagner-joos.de

Die 51. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2009 in gewohnter Form.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FASr **Dr. Rolf Schwedhelm**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FASr **Dr. Matthias Söffing**, Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FASr **Dr. Jennifer Dikmen**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FASr **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

RA/FASr **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; **Prof. Dr. Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FASr **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **Dr. Klaus von Brocke**, Ernst & Young AG, München; RA/FASr **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0; Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen Anzeigenverwaltung: Verlag Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten. Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 89,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Allen Autoren dieser Jubiläumsausgabe herzlichen Dank für Ihre spontane Bereitschaft, einen Beitrag zu übersenden.

Zwischenstaatlicher Auskunftsverkehr am Beispiel neuerer Entscheidungen des FG Köln

Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, RA, FAStr, FAHuGR

Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr in steuerlichen Fragen fällt in den Zuständigkeitsbereich des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).¹ Durch § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz² und § 1a EGAHiG³ ist diese Zuständigkeit auf das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) mit Hauptdienstszitz in Bonn-Beul übertragen. Da Bonn-Beul im Gerichtsbezirk⁴ des Finanzgerichts (FG) Köln liegt, ist dieses vielfach⁵ mit dem zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr befaßt. Zwei seiner Entscheidungen betreffend die Türkei⁶ und China⁷ seien hier beispielhaft herausgegriffen.

A. Grundkonstellation

Die beim zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr⁸ anhängigen Verfahren lassen sich verfahrensrechtlich in zwei verschiedene Kategorien unterteilen: Einstweiliger Rechtsschutz (Einstweilige Anordnung) und Hauptsacheverfahren (vorbeugende Unterlassungsklage).⁹ In materieller Hinsicht lassen sich die Verfahren unterteilen in Verfahren betreffend Auskunftserteilung an ausländische Behörden (Spontanmitteilungen und Beantwortung von ausländischen Auskunftersuchen) und Auskunftersuchen an ausländische Behörden.

Der größte Teil der veröffentlichten Entscheidungen des FG Köln befaßt sich mit der Frage der Zulässigkeit der Auskunftserteilung an ausländische Behörden in Form von sogenannten Spontanmitteilungen. Hält ein Finanzamt einen Sachverhalt für mitteilenswert, so hat es dies auf dem Dienstweg an das BZSt zu übermitteln.¹⁰ Aufgrund § 117 Abs. 4 Satz 3 AO i.V.m. § 91 AO haben die zuständigen Behörden, z.B. die Betriebsprüfung, dem Steuerpflichtigen die Absicht der Spontanmitteilung ins Ausland oder der Beantwortung eines ausländischen Auskunftersuchens vorab mitzuteilen und ihn anzuhören.¹¹

B. Materielles Recht

§ 30 Abs. 1 AO schützt die Informationen (Verhältnisse¹² und fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse) des Steuerpflichtigen (Steuergeheimnis). Aus dem Steuergeheimnis folgt der Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüber dortigen Amtsträgern und den für den öffentlichen Dienst besonders verpflichteten Personen, dieses Geheimnis zu wahren (Abs. 1) bzw. die betreffenden Informationen und Kenntnisse nicht zu offenbaren oder zu verwerten (Abs. 2 und 4).¹³

Für den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr kann sich eine Rechtfertigung für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses aus § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 2 AO i.V.m. einer Auskunftsklausel aus einem Doppelbesteuer-

- 1 BFH, Urteil vom 23.07.1997, BStBl. II, S. 92.
- 2 In Verbindung mit BMF-Schreiben vom 29.11.2004, BStBl. I, S. 1144.
- 3 Gesetz zur Durchführung der EG-Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (EG-Amtshilfe-Gesetz – EGAHiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, S. 2436, 2441.
- 4 § 1 Abs. 2 AGFGO des Landes NRW.
- 5 Im Mittelpunkt stehen Spontanmitteilungen, von denen 2002 bundesweit 120.000 erteilt wurden.
- 6 Auskunft zulässig: FG Köln, Beschluß vom 09.05.2007, 2 V 1243/07; Auskunft unzulässig: FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, 2 V 1948/08.
- 7 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07; BFH, Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.
- 8 Bemerkenswert: Schweizerisches BVerwG zu „fishing expeditions“ nach Art. 26 des DBA USA-Schweiz, Urteil vom 05.03.2009, A-7342/2008 und A-7426/2008.
- 9 Bei Erledigung: Feststellungsklage; BFH, Beschluß vom 18.06.2008, I B 184/07; Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.
- 10 Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen, BMF-Schreiben vom 25.01.2006, BStBl. I, S. 26, Tz. 1.6.1.
- 11 BMF-Merkblatt zum Auskunftsaustausch, Tz. 2.1.3. und Tz. 5 a.a.O.
- 12 Dies sind alle Merkmale, die eine Person von ihrer Umwelt abheben und zum Individuum machen; unabhängig von ihrer steuerlichen Relevanz, *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar, § 30 Rn. 12.
- 13 BFH, Beschluß vom 15.02.2006, I B 87/05.

erungsabkommen oder dem EG-Amtshilfe-Gesetz ergeben. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Rechtfertigungsnormen nicht vor, ergibt sich spiegelbildlich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Unterlassung der Auskunft analog § 1004 Abs. 1 Satz 1 BGB i.V. m. § 30 AO.

I. Auskünfte nach Doppelbesteuerungsabkommen

1. China

In seiner „China-Entscheidung“¹⁴ vom 20.09.2007 hatte sich das FG Köln zuerst mit der Frage auseinanderzusetzen, ob das DBA mit der Volksrepublik China vom 10. 06 1985 eine Spontanmitteilung rechtfertigen kann, denn das Abkommen enthält nur eine sogenannte „kleine Auskunfts-klausel“.¹⁵ Eine kleine Auskunfts-klausel berechtigt bzw. verpflichtet nur zu solchen Auskünften, die für die Durchführung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens erforderlich sind. Sowohl das FG Köln als auch der BFH¹⁶ entschieden, daß auch im Falle einer kleinen Auskunfts-klausel Spontanmitteilungen zulässig sind, denn gemäß dem Wortlaut der Auskunfts-klausel komme es nicht auf die Art der Auskunftserteilung an, sondern nur darauf, ob die Mitteilung für die Durchführung des Abkommens erforderlich ist. Die Erforderlichkeit habe jedoch nichts mit der Art und Weise der Auskunftserteilung zu tun. Der BFH verweist zudem darauf, daß der Musterkommentar zum Musterdoppelbesteuerungsabkommen (MA) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECD) seit 1977 die im MA enthaltene, zum DBA-China wortgleiche kleine Auskunfts-klausel im vorstehenden Sinn kommentiert. Staaten, auch Nicht-OECD-Mitgliedstaaten, die solche (wortgleichen) Klauseln untereinander vereinbaren und keine ausdrückliche Einschränkung vornehmen, werden also die Kenntnis dieser Kommentierung und ein entsprechender Vertragswille unterstellt.

Von der Klägerin¹⁷ wurde die Erforderlichkeit bestritten, da die deutschen Steuerbehörden den chinesischen Steuerbehörden einen Sachverhalt mitgeteilt hatten, der im Grundsatz dem vor Ort befindlichen chinesischen Finanzamt bereits bekannt war. Die Spontanmitteilung enthielt auch kein „Mehr“ an Informationen für die chinesischen Steuerbehörden. Zudem war der betroffene Arbeitnehmer unabhängig von dem DBA-China mit seinem für die dortige Tätigkeit bezogenen Arbeitslohn dort steuerpflichtig, das DBA-China habe diesen Grundtatbestand nicht geändert. Wenn das DBA-China jedoch in diesem Fall überhaupt nicht eingreife, dann sei die Auskunft „zur Durchführung“ des Abkommens weder geeignet noch erforderlich.

Das FG Köln bejahte die Erforderlichkeit, auch wenn die örtlichen chinesischen Finanzbehörden den Sachverhalt kannten und (richtigerweise) von einer Steuerpflicht in China ausgingen. Nach Ansicht des FG Köln greift die Sichtweise der Klägerin zu kurz, wenn sie darauf abstellt, ob

sich das steuerliche Ergebnis aufgrund der Auskunft ändert oder nicht. Wäre kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden, so wäre der Arbeitnehmer sowohl in Deutschland, als auch in China mit seinem Arbeitslohn steuerpflichtig gewesen.¹⁸ Erst aufgrund des DBA-China wurde sein Arbeitslohn in Deutschland freigestellt und so eine Doppelbesteuerung vermieden. Auf der anderen Seite liegt es auch im Gesamtzweck eines DBA, das Entstehen von „weißen“ Einkünften zu verhindern.¹⁹ Eine Spontanmitteilung an den Abkommenspartner mit dem Zweck, sicherzustellen, daß es nicht zu weißen Einkünften kommt, dient diesem Gesamtzweck und ist in diesem (weiten) Sinne²⁰ erforderlich.

2. Türkei

Im Fokus der „Türkei-Entscheidungen“ des FG Köln vom 09.05.2007²¹ und 20.08.2008²² stand die Frage nach dem Schutz des Steuergeheimnisses durch den Empfängerstaat. In diesen Fällen war es unproblematisch, die Voraussetzungen für die Erteilung einer Spontanmitteilung an die türkischen Steuerbehörden gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 117 Abs. 2 AO i.V.m. Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-Türkei²³ zu bejahen, denn das DBA enthält eine sogenannte große Auskunfts-klausel.²⁴ Eine große Auskunfts-klausel berechtigt sowohl zu Auskünften betreffend die Durchführung des

14 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07: Ein Arbeitnehmer mit durchgehend deutschem Wohnsitz arbeitete für ca. 7 Monate in einer Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers in Shanghai. Der Arbeitslohn war von der deutschen Lohnsteuer freigestellt, die chinesische Lohnsteuer wurde einbehalten und an das örtliche chinesische Finanzamt abgeführt. Aufgrund der Mitteilung des BZSt kam es zur Involvierung übergeordneter chinesischer Finanzbehörden, die eine höhere Lohnsteuer-Veranlagung und Strafzuschläge verfügten.

15 „Art. 27 Informationsaustausch
(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens erforderlich sind. (...)“.

16 BFH, Urteil vom 29.04.2008, I R 79/07.

17 Klägerin war die Arbeitgeberin des betroffenen Arbeitnehmers. Anders als das FG Köln wies der BFH die Klage zum Großteil mangels Feststellungsinteresses der Arbeitgeberin als unzulässig ab, denn der Arbeitnehmer sei von der in China nachzuzahlenden Einkommensteuer betroffen gewesen und nicht die Arbeitgeberin – der Umstand der Abwicklung der Einkommensteuervorauszahlungen im Wege des Lohnsteuerabzugsverfahrens begründe keine hinreichende Berührung der Rechtssphäre der Arbeitgeberin.

18 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07, Rn. 117 f.

19 FG Köln, Urteil vom 20.09.2007, 2 K 938/07, Rn. 119.

20 Das FG Köln spricht in diesem Zusammenhang von Erteilung von „internationalen Informationen“ durch die Finanzverwaltung, a.a.O., Rn. 121 ff.

21 FG Köln, Beschluß vom 09.05.2007, 2 V 1243/07: Auskunft zulässig.

22 FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, 2 V 1948/08: Auskunft unzulässig.

23 DBA-Türkei vom 16.04.1985; gekündigt am 29. 07. 2009 mit Wirkung zum Ablauf des 31.12.2010, vgl. Pressemitteilung des BMF vom 24.08.2009.

24 „Art. 26 Informationsaustausch

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, (...)“

Abkommens als auch betreffend die Durchführung des innerstaatlichen (Steuer-)Rechts des Empfängerstaates.

Allerdings enthält Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-Türkei eine Bestimmung hinsichtlich der Geheimhaltung der ausgetauschten Informationen.²⁵ Dieser Passus begründet ein sogenanntes internationales Steuergeheimnis; es handelt sich dabei um ein eigenständiges Steuergeheimnis, das unabhängig von den nationalen Vorschriften des empfangenden Vertragsstaates existiert und nicht aufgrund nationaler Vorschriften dieses Staates durchbrochen werden darf.²⁶ Die Nichtverletzung des internationalen Steuergeheimnisses durch den empfangenden Vertragsstaat ist als negative Tatbestandsvoraussetzung für die Auskunftserteilung anzusehen.

In dem Verfahren im Jahre 2008 wegen des Erlasses einer einstweiligen Anordnung wurde von der Antragstellerin vorgetragen²⁷, daß zumindest in ihrem Fall die Gefahr bestehe, daß die türkischen Steuerbehörden die erhaltenen Informationen nicht geheimhalten werden. Da es sich um ein Verfahren im einstweiligen Rechtsschutz handelte, war es nach Ansicht des FG Köln ausreichend, daß die Antragstellerin diese negative Tatbestandsvoraussetzung nur glaubhaft gemacht hat. Für die Glaubhaftmachung sei es ausreichend, daß ein nicht geringes Maß an Wahrscheinlichkeit für die behauptete Tatsache spreche.²⁸ Dem BZSt als Antragsgegner gelang es nicht, diese Wahrscheinlichkeitsvermutung hinreichend zu erschüttern.²⁹ Zwar legte das BZSt ein Schreiben des türkischen Finanzministeriums vor, wonach die übermittelten Informationen geheim gehalten würden, jedoch war diese Mitteilung aus Sicht des FG Köln zu allgemein gehalten, um die durch die Antragstellerin „hervorgerufene“ Wahrscheinlichkeitsvermutung wieder hinreichend in Zweifel zu ziehen.

II. Auskünfte nach EG-Amtshilfe-Gesetz

§ 2 EGAHiG regelt die Befugnis zur Erteilung von Auskünften auf entsprechende ausländische Ersuchen und die Befugnis zur Erteilung von Spontanmitteilungen. Maßgebliche Entscheidungen des FG Köln führten dazu, daß der Gesetzeswortlaut des einschlägigen § 2 Abs. 2 EGAHiG betreffend die Befugnis zur Erteilung von Spontanmitteilungen zu Gunsten der Finanzverwaltung geändert wurde.³⁰ Sah der bis 2007 gültige Gesetzestext von § 2 Abs. 2 EGAHiG vor, daß Spontanauskünfte nur erteilt werden können, wenn tatsächliche Anhaltspunkte die Vermutung einer Steuerhinterziehung

etc. rechtfertigen,³¹ so reicht nach dem neuen Wortlaut³² die bloße Geeignetheit der Informationen für die Durchführung der zutreffenden Besteuerung im Empfängerstaat aus. Nach Überzeugung des Gesetzgebers schöpft er mit der Änderung den Spielraum des Art. 4 der zugrundeliegenden EG-Richtlinie in zulässiger Weise aus.

C. Fazit

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Entscheidungen des Finanzgerichts Köln verdeutlichen, daß die vom Gesetzgeber vorgesehenen Hürden den Steuerpflichtigen nur sehr begrenzt schützen.

Die eigentliche Fallfrage des realistischen und tatsächlichen Schutzes des Steuergeheimnisses im Ausland bleibt auf der Strecke, denn eine deutsche Überwachung der Daten im Ausland existiert nicht. Eine internationale Kontrolle (internationale Steuerbehörde) zum Schutze der übergebenen Daten ist nicht vorhanden, die Weitergabe an Drittländer unterliegt im Regelfall keiner Anhörung und damit keinem Rechtsschutz. Diese gegenwärtige Situation verdient eine (politische) Überprüfung dahingehend, ob die gegenwärtige deutsche Rechtslage das Steuergeheimnis überhaupt noch ernst nimmt.

25 „Alle so ausgetauschten Informationen sind geheimzuhalten und dürfen nicht der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden; sie dürfen nur den Personen oder Behörden, die mit der Veranlagung oder Erhebung der unter das Abkommen fallenden Steuern und den diesbezüglichen Rechtsbehelfen befaßt sind, sowie den Justizbehörden und Gerichten für Strafverfahren zugänglich gemacht werden, die sich auf die obengenannten Steuern beziehen.“

26 FG Köln, Beschluß vom 20.08.2008, V 1948/08, Rn. 41.

27 Unter Vorlage eines ausführlichen Privatgutachtens.

28 FG Köln, a.a.O. Rn. 42 ff.

29 In dem Verfahren 2 V 1243/07 war dies nicht nötig, da der dortige Antragsteller schon keinen entsprechenden Sachvortrag lieferte.

30 Änderung von § 2 Abs. 2 EGAHiG durch Jahressteuergesetz 2008; zur problematischen alten Fassung: FG Köln, Beschluß vom 27.04.2005, 2 V 1095/05 - nachfolgend: BFH, Beschluß vom 15.02.2006, I B 87/05; FG Köln, Urteil vom 22.02.2007, 2 K 2861/05 - nachfolgend: BFH, Beschluß vom 20.12.2007, I B 68/07.

31 „(2) Die Finanzbehörden können (...) Auskünfte erteilen, wenn tatsächliche Anhaltspunkte die Vermutung rechtfertigen, daß
1. Steuern dieses Mitgliedstaats verkürzt worden sind oder werden könnten; (...)“

32 „(2) Die Finanzbehörden können (...) Auskünfte ohne Ersuchen erteilen, die für die zutreffende Besteuerung eines Steuerpflichtigen im anderen Mitgliedstaat geeignet sein können. Auskünfte sollen erteilt werden, wenn (...)“.

Im Beruf unserer Zeit den Rahmen als Komödie¹ zu erdulden

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Réviseur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

Es war einmal eine Zeit, in der Juristen zu Märchenerzählern wurden, zugegeben eine Zeit in der die Lebensumstände härter und schlechter waren, als heute bei uns. Es war einmal, daß Argumente ausgetauscht und bewertet wurden. Es war einmal! Alles unterlag der Zensur, aber wie schön war es, gerade das lesen zu können, was zensiert war. In einer Zeit, die die Zensur nicht zu kennen angibt, kann man nur staunen. Die Zensur ist tot. Jeder kann alle Information erhalten, die verfügbar ist in der Welt des weltweiten Netzes. Aber wo? Wenn der arme Googler sich nach Stunden schier verrückt gegoogelt hat, staunt er über die reiche Ausbeute: Zuerst die werblich hochgespülten Informationen, die für das Hochspülen zahlen, sodann die häufig angefragten Seiten, die das zitieren, was die Hochgespülten zitieren, sodann – wenn der einsame Sucher im Netz nicht schon aufgegeben hat – die Seiten, die eben diese häufig angefragten Seiten zitieren und nur selten ein Solitär, neu schön, anders mit abweichendem Informationsgehalt. Jetzt stellt sich dem Sucher die Frage, handelt es sich um verlässliche Information oder um Verleumdung, Schönfärberei, Ignorantentum, Querulanten....? Klassische Recherche denaturiert zur Kostenfalle, die sich niemand mehr leisten kann, billiger ist abschreiben im www., Netzschreiben, nach Wilhelm Busch „Wissenschaft, das ist und bleibt, was einer von dem andern schreibt“ jedoch grenzenlos homöopathisch, d.h. in extremer Potenz verdünnt, allerdings wirkungslos standardisiert. Eine solche Informationsgesellschaft bedarf wahrlich keiner Zensur. Wie schön ist es da doch in autoritären Staaten zu leben, in denen Interessierte nur das lesen, was zensiert wurde. Oh welche Freude muß es sein, ein von Ahmadinedschad-Chamenei, Kim Jong Il, Lukaschenko oder ähnlichen Kreaturen durch Zensur hochangesehen, ja geradezu geadelt und ins Interesse der Allgemeinheit – oder zumindest der Nachdenkenden – katapultiert zu werden. Wie schön erscheint dies auch, weil jede westliche Informationsquelle diese zensierten Quellen geysirgleich hoch schleudern und verbreiten kann und darf, ohne um Werbeeinnahmen zu fürchten. Statt dagegen zu wettern und sie auf den Index zu stellen, empfähle sich eine andere Vorgehensweise: Iran schaltet Anzeigen in allen westlichen Medien über die Schönheit des Safrans und seine Verwendungsmöglichkeiten, Nordkorea über die Freude am Bahnfahren, wenn man über die Transsibirische endlich in Pjöngjang angekommen ist, und Belarus über die Lieblichkeit der mittellosen, renteaufbessernden, kartoffelverkaufenden Babuschka; jeder Verleger müßte sich überlegen, ob er dann noch negative Nachrichten verbreiten kann.

Wie schwierig erscheint es dagegen, die finanziell mächtigen Interessenkartelle aus Managern, Banken, Ratingagenturen und WP-Gesellschaften und Anwalts-Großkanzleien aufzubrechen, deren komplexe Verquickungen nur schwer zu durchschauen sind. Dies mag das Beispiel strukturierter Papiere verdeutlichen: Man nehme (Safran wird nicht benötigt, da die Gelbfärbung oder Aromen nichts bewirken) verbrieft Forderungen aus Hypothekenrechten etc., bündele sie und setze sie so zusammen, daß bei den angewandten statistischen Ratingmethoden – welch ein Zufall – für die Gesamtbewertung nur die besten zur Bewertung herangezogen werden, und die beigemischten schlechten – wie durch ein Wunder – zufällig herausfallen. Wie lobesam fallet das Ergebnis des Ratings aus, wie unantastbar verkauft der Abschlußprüfer das Resultat der Ratingagentur, die an der Entwicklung des Produkts beteiligt war, wie professionell versteckt der Anwalt die zwei Zeilen wirklicher Information in einem unleserlichen Konvolut mit tausenden nebensächlicher Informationen, und wie wunderbar saugt der Manager den Bonus-Honig der von ihm zusammen mit den WP-Gesellschaften entwickelten kreativen Buchführung. Welch wunderbare Fügung, daß nunmehr die Betroffenen sich selbst die Regeln geben können, von denen sie profitieren, man nenne es US-GAAP, IFRS oder wie auch immer, wäre früher eine Manipulation als Bilanzfälschung strafbar gewesen, wird sie heute als Änderung des Standards kurzfristig eingeführt.

Beschimpft werden Politiker und Aufsichtsbehörden wegen mangelnder Überwachung. Wunderbarerweise stellt sich die Frage, kann ich etwas überwachen, das sich selbst die Regeln gibt? Politik und Aufsicht werden zu Hasen, die immer erst ankommen, wenn der Igel gerade die Spielregeln geändert hat. Das erzürnt die Politik, ob der unverschämten Art. Sie fordert Änderungen. Wer nunmehr meint, gelernt zu haben, die Regeln bestimme der Gesetzgeber, wird schnell eines Besseren belehrt; der will die Regeln nicht setzen, er könnte ja verantwortlich gemacht werden. Also läßt man alles beim Alten, fordert nur eine strengere Überwachung, allerdings ohne zu wissen wovon, Hauptsache strengere Überwachung! Angesichts der Tatsache, daß ein Politiker ein Mensch ist, dem bei seinen Entscheidungen keinerlei Sachverstand im Wege steht, wird die Überwachung auf sachnähere Institutionen delegiert, auf diejenigen, die die Regeln setzen, es leben die Igel! Igelfunktionäre, die den Politikern im Sachverstand nicht nachste-

¹ *Dürrenmatt*: Die Komödie ist die einzig mögliche dramatische Form, das Tragische auszusagen.

hen, entwerfen umfangreiche Prüfungsmechanismen, die jedoch nur einen Zweck haben, das System zu stabilisieren und effektivere Überwachungen zu torpedieren.

Hier mag auf die geknechteten Wirtschaftsprüfer verwiesen werden, die sich zu Tode qualitätskontrollieren. Man sollte meinen ein eigenes Qualitätskontrollsystem genüge? Weit gefehlt. Mag man die Kontrolle des Berichts einer Jahresabschlussprüfung durch einen sogenannten Berichtskritiker – der den Bericht vor Auslieferung einer kritischen Durchsicht unterzieht – noch für sinnvoll erachten, auch wenn kleine Prüfungen dies nicht unbedingt erfordern, erschließt sich die Notwendigkeit der Nachschau schon etwas weniger. Nachschau bezeichnet zwar keinen Vorgang aus der Pathologie, hat aber ähnliche Funktion, nämlich die, daß der Prüfungsbericht und seine Arbeitspapiere nochmals vollumfänglich seziert werden, damit eventuelle Krankheitssymptome umfassend analysiert werden. Wer jetzt meint, dies sei des Guten aber genug, muß sich eines Besseren belehren lassen. So kennt das ausgeklügelte Kontrollsystem die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, bei Prüfungen von Unternehmen im öffentlichen Interesse gemäß § 319 a HGB. Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer ist nicht in die Prüfung involviert, er wacht aber während der Prüfung über den Prüfer, daß dieser auch ja richtig prüft, fertigt Checklisten an und sondert Anmerkungen ab, um zu beweisen, daß er qualitätssichernd tätig war. Aber auch hiermit ist der Qualitätssicherung nicht Genüge getan, denn alle drei bis sechs Jahre überprüft ein Prüfer für Qualitätskontrolle den armen Wirtschaftsprüfer, ob er auch richtig geprüft hat. Dies erfolgt vergleichsweise besonders intensiv, wenn der Wirtschaftsprüfer dem Mittelstand angehört, da die großen WP-Gesellschaften nicht befürchten müssen im konkurrierenden Segment der mittleren Unternehmen einer Qualitätskontrolle unterworfen zu werden. Zwar soll diese Prüfung nur eine Systemkontrolle sein. Sie hat sich aber schon oft verselbständigt, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle Angst vor einer weiteren Prüfung hat, z.B. der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung, die bei Prüfern von Unternehmen im öffentlichen Interesse (§ 319a HGB) vorgenommen werden kann. Denn der Prüfer für Qualitätskontrolle übermittelt seinen Bericht an die Kommission für Qualitätskontrolle bei der Wirtschaftsprüferkammer, die prüft, ob der Prüfer für Qualitätskontrolle richtig geprüft hat, daß der Abschlussprüfer richtig geprüft hat. Diese nutzt den Prüfer für Qualitätskontrolle bei 319a-Prüfungen als Kampfhund, um auch Aufgaben der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung vorab mitzuprüfen. Zwar ist dies nicht Aufgabe des Prüfers für Qualitätskontrolle, er ist jedoch traditionell so erzogen, daß er der Berufsaufsicht gegenüber die Hände an die Hosennaht legt und laut ja-

woll brüllt. Denn sein Prüfbericht wird nach Vorlage an die Kommission für Qualitätskontrolle bei der Wirtschaftsprüferkammer der Abschlußprüferaufsichtskommission (APAK) beim Bundeswirtschaftsministerium übermittelt, die wiederum prüft, ob die Kommission für Qualitätskontrolle bei der Wirtschaftsprüferkammer richtig geprüft hat, daß der Prüfer für Qualitätskontrolle richtig geprüft hat, daß der Abschlussprüfer richtig geprüft hat.

Spätestens an dieser Stelle brüllt im Kabarett der Saal!

Ein Hauptkritikpunkt gegenüber mittelständischen Abschlußprüfern, sei es durch die Prüfer für Qualitätskontrolle, sei es im Rahmen der anlaßunabhängigen Sonderuntersuchung, stellt die Rüge dar, der sogenannte risikoorientierte Prüfungsansatz sei nicht eingehalten. Was ist das, fragt man sich. Es handelt sich um die verklausulierte Risikoanalyse und die daraus folgende Prüfungsstrategie. Dabei wählt man Bilanzpositionen aus, die wichtig sind, prüft diese nach stochastischen Methoden und rechnet eventuelle Abweichungen anschließend auf die Gesamtmenge hoch. Soweit so gut. Erscheint es nunmehr einfacher, die entsprechende Bilanzposition lückenlos zu prüfen, statt stochastische Berechnungen mit der entsprechenden Ungenauigkeit bei kleinen Entitäten in Kauf zu nehmen, wird dies als Fehler gerügt. Was auf den ersten Blick nicht einsichtig erscheint, ist in sich schlüssig: Der mittelständische Abschlußprüfer soll bei mittelständischen Mandaten auf dasselbe Prüfungsniveau heruntergezwungen werden, das die Big4 schon lange propagieren, nach dem Motto: Schematisch angewandte mathematische Methoden sind unter Ausschluß des gesunden Menschenverstands zu befolgen, damit auch ein Prüfungsassistent getrost wesentliche Punkte übersehen darf, wenn er nur die Checklisten ausfüllt.³

Hier schließt sich der Kreis zu den statistischen Methoden der Ratingagenturen: Alles berechenbar, weshalb wieder mit Dürrenmatt geschlossen werden kann: Je planmäßiger Menschen vorgehen, desto wirksamer trifft sie der Zufall⁴ oder: In der Wurstelei unseres Jahrhunderts [...] gibt es keine Schuldigen und auch keine Verantwortlichen mehr. Alle können nichts dafür und haben es nicht gewollt. [...] Uns kommt nur noch die Komödie bei:
<http://www.alex-hartmann.net/duerrenmatt/about.html>

³ So erklärt sich, wenn es zwei Jahre hintereinander unterschiedlichen Prüfungsgesellschaften (beide Big4) nicht auffiel, daß ein geprüftes Unternehmen Warenrücklieferungen in den Vorräten auswies, ohne die Forderungen zu korrigieren.

⁴ Dürrenmatt, Friedrich: Die Physiker. Anhang: 21 Punkte zu den Physikern, Punkt 17, Zürich, 1962.

Rechtssicherheit contra Dynamik der Rechtsentwicklung

Leitender Oberstaatsanwalt Folker Bittmann, Dessau – Roßlau

I. Mit Urteil vom 02.12.2008¹ stellte der seit Mitte 2008 für sämtliche Steuerstrafsachen zuständige 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofs Maßstäbe für die Strafbemessung bei Steuerhinterziehung auf. Es handelt sich dabei allerdings keineswegs um eine allein am eingetretenen Steuerschaden orientierte ‚Tarifliste‘. Vielmehr bleiben sämtliche Umstände des Einzelfalles strafzumessungsrelevant.² Alles andere würde der Bindung der Justiz und damit auch der höchsten Gerichte an das Gesetz, hier § 46 StGB, nicht gerecht. Gleichwohl setzte der BGH einige von der Schadenshöhe abhängige Orientierungsmarken.³

Bei sechsstelligem Steuerschaden kommt demnach nur beim Vorliegen gewichtiger Milderungsgründe noch eine Geldstrafe in Betracht.⁴ Bei einem Hinterziehungsbetrag in Millionenhöhe erfordert die Festsetzung einer aussetzungsfähigen Freiheitsstrafe das Vorliegen besonders gewichtiger Milderungsgründe.⁵ Das ist eher milde, galt bei einigen Gerichten doch vor ca. 20 Jahren noch die Faustregel, daß bei einem Steuerschaden von 1 Million – seinerzeit noch: DM – mit einer Freiheitsstrafe von ca. 3 Jahren zu rechnen sei!⁶

II. Hier soll eine andere Vorgabe des 1. Strafsenats im Mittelpunkt der Überlegungen stehen. Nach Wiederabschaffung des Verbrechenstatbestands der ‚Gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung‘ gemäß § 370a AO durch das ‚Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG‘ zum 01.01.2008 ist nunmehr wieder allein zwischen dem Grundtatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO und dem Vorliegen der zur Annahme eines besonders schweren Falles nach § 370 Abs. 3 AO qualifizierenden Umstände zu differenzieren. Eines der Regelbeispiele, § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO, stellt darauf ab, ob durch die Tat Steuern in großem Ausmaß verkürzt wurden.

1. Diesen unbestimmten Rechtsbegriff konkretisierte der BGH unter Rückgriff auf die Rechtsprechung zum Betrug.⁷ Wegen eines Schadens von weniger als 50.000 EUR liegt kein großes Ausmaß i.S. des § 263 Abs. 3 S. 2 Nr. 2, 1. Alt. StGB und damit kein besonders schwerer Fall dieses allgemeinen Vermögensdelikts vor.⁸ Aufgrund der Betrugsnähe des Tatbestands der Steuerhinterziehung⁹ übertrug der BGH diese Grenze auch auf § 370 AO. Das ist konsequent, obwohl der Betrug anders als die Steuer-

hinterziehung zusätzlich das Vorliegen des subjektiven Moments der Absicht rechtswidriger Bereicherung verlangt und der Grenzwert bei Schuldndern hoher Steuern schneller als im Betrugswege erreicht wird.

Der BGH hatte den Grenzwert von 50.000 EUR zuvor aber nicht allein für den Betrugstatbestand, sondern auch für Computerbetrug, Untreue¹⁰ und Subventionsbetrug¹¹ anerkannt. Da jedoch das Merkmal rechtswidriger Bereicherungsabsicht für die Tatbestände der §§ 264 und 266 StGB überhaupt keine Rolle spielt, wäre es nicht verständlich, zwar für die allgemeinen Vermögensdelikte eine einheitliche, für die Steuerhinterziehung aber eine höhere Schadensgrenze für maßgeblich zu halten. Zu bedenken ist überdies, daß der Betrug auch fremdnützig begangen werden kann. Wollte man also auf unterschiedliche Schadenshöhen abstellen, so müßte die Grenzlinie innerhalb des § 263 StGB gezogen werden. Es stünden sich dann eigennützigem Betrug auf der einen Seite und auf der anderen Seite fremdnützigem Betrug, Steuerhinterziehung, Untreue, Subventionsbetrug und vielleicht auch noch Urkundenfälschung (§ 267 Abs. 3 S. 2 Nr. 2 StGB) und Beitragsvorenthaltung (§ 266a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 StGB) gegenüber. Wie aber wollte man entscheiden, wenn letztgenannte Delikte eigennützig begangen wurden? Unterschiedliche Grenzen innerhalb jedes einzelnen Tatbestands können wohl kaum als sachgerechte Abgrenzung angesehen werden. Es ist deshalb richtig, wenn der BGH eine einheitliche Größe für alle einschlägigen Bestimmungen für maßgeblich hält. Besonderheiten lassen sich mit den allgemeinen Strafzumessungskriterien ausreichend berücksichtigen, schließlich handelt es sich ja in allen Fällen lediglich um Regelbeispiele, deren Indizwirkung von schwerwiegenden Milderungsgründen entkräftet werden kann.

1 BGH, NJW 2009, 528, 530 ff., Rn. 19 ff.

2 Ebd., Rn. 20, 24, 41, 44 f, 49 f.

3 Ebd., Rn. 25.

4 Ebd., Rn. 42.

5 Ebd., Rn. 42.

6 Gleichwohl befürchtet *Joecks*, JZ 2009, 531 f., daß die Justiz auf die Vorgaben des 1. Strafsenats nicht vorbereitet ist, sondern mit deren Einhaltung überfordert wäre.

7 A.a.O., Fn. 1, Rn. 26 ff.

8 BGH, NJW 2004, 169 ff.

9 A.a.O., Fn. 1, Rn. 31 ff.

10 Ebd., Rn. 26.

11 BGH, NJW 2004, 169, 171 m.N.

2 a) Stellte der 1. Strafsenat für die Steuerhinterziehung aber wirklich auf eine einheitliche Grenze ab? Bei genauerem Hinsehen entstehen Zweifel. Der Tatbestandsstruktur des § 370 Abs. 1 AO folgend will der BGH die Grenze von 50.000 EUR nämlich nur für die Fälle tatsächlich eingetretenen Steuerschadens angewendet sehen. Bei bloßer Gefährdung, vgl. § 370 Abs. 4 S. 1 AO, verdoppelt sich in den Fällen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO die Grenze des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO auf 100.000 EUR.¹² Das verwundert.

b) Angesichts der weitgehenden Parallelität zwischen § 370 AO und den allgemeinen Vermögensdelikten hätte man doch auch insoweit erwarten dürfen, daß sich der BGH an die Rechtsprechung zu Betrug und Untreue anlehnt. Betrachtet man die dafür einschlägigen Judikate, so stellt man verwundert fest, daß der BGH in den Betrugs- und Untreuefällen bei lediglich schadensgleicher Vermögensgefährdung die Annahme eines in großem Ausmaß eingetretenen Schadens gänzlich ablehnt!¹³ Das aber soll nicht auf § 370 AO übertragbar sein. Einen Grund dafür gibt der Senat nicht an.

c) Hinzu kommt, daß der Stand der Rechtsprechung, der zur Zeit der Entscheidungen über das Nichtvorliegen eines Schadens in großem Ausmaß in den Gefährdungsfällen bei den allgemeinen Vermögensdelikten aktuell war, inzwischen als überholt angesehen werden muß. Mag auch noch nicht gänzlich klar sein, ob die ‚schadensgleiche Vermögensgefährdung‘ bereits im Grab liegt – so nach der Rechtsprechung des 1. Strafsenats¹⁴ – oder doch noch auf der Intensivstation versorgt wird – so die Position des 2. Strafsenats¹⁵ und seines herausgehobenen Mitglieds *Fischer*¹⁶ – so hat sich doch mittlerweile die Erkenntnis Bahn gebrochen, daß die Tatbestandsmäßigkeit sowohl des Betrugs als auch der Untreue nur dann zu bejahen ist, wenn bereits im Zeitpunkt der Tathandlung eine Minderung des betroffenen Vermögens eingetreten ist. Der Unterschied zwischen den bisher als Fälle der schadens- bzw. nachteilgleichen Vermögensgefährdung bezeichneten Sachverhalte zu den sonstigen besteht demnach lediglich darin, daß ersterenfalls noch kein *Vollverlust* zu verzeichnen ist. Es besteht demnach also kein qualitativer, sondern lediglich ein quantita-

tiver Unterschied. Problematisch ist demzufolge allein die Frage der Bewertung. Auf alles andere kommt es nicht an.

d) Konsequenterweise müßte also der BGH bei sich bietender Gelegenheit seine Rechtsprechung dahingehend an die neue Rechtsentwicklung anpassen, daß auch in Konstellationen, die hergebracht als schadens- bzw. nachteilgleiche Vermögensgefährdung angesehen wurden, eine Vermögensminderung großen Ausmaßes bejaht werden muß: Eben wenn die Gegenleistung bereits im Moment der Tathandlung im Wert um mindestens 50.000 EUR hinter der vertraglich geschuldeten zurückbleibt. Eine später doch in größerem Wert erbrachte Gegenleistung stellt nur eine allein strafzumessungsrelevante Schadenswiedergutmachung, u.U. also eine Vollkompensation der Indizwirkung des Regelbeispiels dar.

3 a) Was heißt das nun für § 370 AO? Ob der Täter mit Scheinrechnungen 50.000 EUR Vorsteuern ergaunerte oder aufgrund einer manipulierten Steuererklärung 50.000 EUR zu wenig Steuern festgesetzt wurden, ist sowohl für den Tatbestand als auch für die Frage nach dem Vorliegen eines Steuerschadens in großem Ausmaß irrelevant.

b) Bedeutet das, daß nunmehr bei jeder auch nur kurzfristigen Versäumnis eines Termins zur Abgabe einer Steuererklärung, die zur Festsetzung einer Steuerschuld ab 50.000 EUR führen würde, ein Fall besonders schwerer Steuerhinterziehung vorliegt? Bestimmt nicht! Maßgeblich ist, was der Täter beabsichtigte: Lag ihm das Herbeiführen einer Steuerverkürzung (z.B. aufgrund Überlastung oder mangelnder Sorgfalt) fern, so kommt bestenfalls eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO in Betracht. Wollte er die Steuererklä-

¹² A.a.O., Fn. 1, Rn. 39.

¹³ BGH, NJW 2003, 3717, 3718 f.; StV 2007, 132.

¹⁴ BGH, wistra 2008, 343 ff.; 2009, 232 ff.

¹⁵ BGHSt 52, 323 ff. (Siemens).

¹⁶ *Fischer*, StGB, 56. Aufl., München 2009, Rn. 72 – 72d zu § 266 StGB (auch unter Hinweis auf Rn. 94 ff. zu § 263 StGB); *ders.*, *Miebach-Sonderheft der NSTZ* 2009, S. 8 ff.

rung zwar nicht fristgerecht, aber im übrigen pflichtgemäß, also lediglich verspätet abgeben, so ist für den Tatbestand allein der Zinsschaden relevant. Der mag sich bei Großbetrieben allerdings in der Tat binnen weniger Tage auf 50.000 EUR und mehr summieren. Besteht aber kein Zweifel an der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners, so kann regelmäßig eine Vollkompensation der Indizwirkung angenommen werden – wenn denn die Steuerverwaltung eine derartige Konstellation wirklich einmal zum Anlaß nehmen sollte, strafrechtliche Ermittlungen einzuleiten. Wollte der Täter hingegen die erforderliche Steuererklärung nicht nur zum Fälligkeitstermin nicht abgeben, sondern sie auch später nicht nachholen, so hat er bereits zum Fälligkeitstermin einen Steuerschaden in großem Ausmaß angerichtet.

III. Unter Berücksichtigung der übrigen Rechtsentwicklung bleiben von der noch kein Jahr ‚alten‘ Grundsatzenscheidung des 1. Strafsenats wohl nunmehr nur noch folgende Grenzen beachtlich:

- Ein Steuerschaden ab 50.000 EUR erreicht ein großes Ausmaß i.S. von § 370 Abs. 3 Nr. AO. Maßgeblich ist der Tatzeitpunkt. Spätere Entwicklungen können nur als Schadenswiedergutmachung angesehen und allein auf der Rechtsfolgenseite Berücksichtigung finden.
- Ein Steuerschaden in sechsstelliger Höhe ist regelmäßig mit einer Freiheitsstrafe zu ahnden.
- Bei einem Steuerschaden in siebenstelliger Höhe ist durchweg eine verbüßungsfähige, d.h. eine Freiheitsstrafe von mehr als zwei Jahren zu verhängen.

Gedanken zur Normenflut im Außensteuerrecht – die Beispiele Funktionsverlagerung und Steuerhinterziehungsbekämpfung

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt

Wenn man in diesen bewegten Zeiten zum Außensteuerrecht sub specie Verrechnungspreisfragen berät, muß man zuvörderst eine gute Lesebrille und Sitzfleisch für die Lektüre länglicher Texte mitbringen. Allein das Thema „Funktionsverlagerung“ (deutscher Automobilhersteller X-AG schließt ein inländisches Werk und eröffnet ein neues in Lowagistan) hat zu einer Regelungsflut auf mindestens drei Ebenen geführt, die vom Berater erkannt und verarbeitet werden muß, bevor er dem Mandanten Rat erteilt. Auf der obersten Stufe (Gesetzesebene) wäre da der neue § 1 Abs. 3 AStG zu nennen, der im August 2007 durch das UntStRefG 2008 eingefügt wurde. Er enthält immerhin 13 Sätze, von denen es ab Satz 9 speziell um die Funktionsverlagerung geht. Im Satz 13 ermächtigt der Gesetzgeber das Bundesfinanzministerium, Einzelheiten durch Rechtsverordnung zu regeln, die der Zustimmung des Bundesrates bedarf.

Damit ist die zweite Regelungsebene eröffnet. Von der Verordnungsermächtigung hat das BMF mit der „Funktionsverlagerungsverordnung“ vom 12.08.2008 Gebrauch gemacht. Sie füllt ihrerseits nicht ganz vier Druckseiten im Bundessteuerblatt, enthält 13 Paragraphen und insgesamt immerhin 28 Absätze.

Weil man Gesetz und Verordnung nur mit Gebrauchsanweisung versteht, tritt nun auch noch ein BMF-Schreiben hinzu, das aktuell in Gestalt eines Entwurfs vom 17.07.2009 der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ vorliegt und zu Kommentaren der Betroffenen einlädt. Das sind dann noch einmal 72 Schreibmaschinenseiten mit an-

derthalbzeiligem Abstand (minus Deckblatt und zwei Seiten Gliederung, die einzellig gesetzt ist).

Nimmt man's genau, müßte man – zumal, wenn man den Entwurf des BMF-Schreibens sachgerecht kommentieren will – in diesen überbordenden Regelungskomplex mindestens auch den Bericht einer gemischten public/private Arbeitsgruppe des OECD-Fiskalausschusses mit aufnehmen. Denn die VO-Ermächtigung in § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG sagt einschränkend, daß das BMF u.a. „die Übereinstimmung [der Verordnung] mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen“ hat. Und derartige Grundsätze, *if any*, entwickeln sich nun einmal vorrangig im Kreise der OECD und werden dort in einschlägigen Berichten festgehalten. Das wären dann nochmal 59 Seiten des Berichts „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“, der bislang als „Discussion Draft for Public Comment“ vom 19.09.2008 vorliegt (einzellig, in fließendem Englisch).

Ein nicht minder aktuelles Beispiel: das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.07.2009, das als Artikelgesetz (Umfang: drei Seiten) die Bundesregierung (nicht: das BMF!) ermächtigt, dem Steuerpflichtigen per Verordnung mit Zustimmung des Bundesrates bei Geschäften mit Bezug zu „unkooperativen Gebieten“ bestimmte steuerliche Vorteile vorzuenthalten, es sei denn, er erfüllt weitreichende Informationspflichten (die übrigens mit den Geschäften, für die der Steuervorteil begehrt wird, nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehen müssen). Der Regierungsentwurf für eine entsprechende VO liegt seit dem 05.08.2009

vor und umfaßt seinerseits elf eng bedruckte Seiten. Die Feststellung, welche Gebiete in Sachen Amtshilfe gemessen am OECD-Standard „unkooperativ“ sind – also auf eine schwarze Liste gehören, die im BStBl. veröffentlicht werden muß – obliegt nicht dem BMF allein, sondern erst nach Abstimmung mit den Ressorts Auswärtiges und Wirtschaft. Dies ergibt sich übrigens nicht aus der VO selber, sondern (nur) aus der Begründung zum Regierungsentwurf.

Diese beiden Beispiele ließen sich beliebig vermehren: Umfangreiche BaFin- bzw. BMF-Schreiben zum InvG

und InvStG, zur Abgeltungsteuer, mehrfache Änderungen des InvStG, u.a. zur Verschmelzung von Auslands-Investmentvermögen etc. Sie zeigen, daß im Bereich des Außensteuerrechts Vieles in Bewegung ist und die Wachsamkeit des steuerlichen Beraters ganz besonders gefordert ist, wenn er mit der Normenflut Schritt halten will. Steuervereinfachung? Kein Gedanke! Das erinnert an einen bedeutungsschwangeren Satz eines hochrangigen Vertreters der US-Steuerverwaltung bei einer Rede im Jahre 1986 im Kreise der Group of Four in Lyon: „Tax simplification just isn't simple!“

Umsatzsteuer bei Erfüllungswahl durch den Insolvenzverwalter – Abgrenzung von Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Meyer-Köring, Bonn

Bauunternehmungen gehören zu einer besonders insolvenzgeplagten Branche. Wird ein Insolvenzverfahren während der Bauphase eröffnet und wählt der Insolvenzverwalter die Erfüllung (§ 103 Abs. 1 InsO), stellt sich die Frage, ob das Finanzamt (FA) die gesamte Umsatzsteuer aus den Werklieferungen insgesamt als *Masseverbindlichkeit* (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) beanspruchen kann oder nur die Umsatzsteuer, die auf die nach Insolvenzeröffnung erbrachten Leistungen entfällt. Die Umsatzsteuer auf vorinsolvenzliche Leistungen wäre dann eine einfache *Insolvenzforderung* (§ 38 InsO) des FA. Mit Urteil vom 30. April 2009 (V R 1/06) hat der BFH zur Abgrenzung Stellung genommen.

1. Zu den *Masseverbindlichkeiten* gehören die Verbindlichkeiten, die „durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören“. Gleiches gilt nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO für Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Verträgen, soweit deren Erfüllung zur Insolvenzmasse verlangt wird oder für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen muß.
2. Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem *Zeitpunkt*, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist.¹ Unerheblich ist demgegenüber der *Zeitpunkt* der Steuerentstehung.² Welche Anforderungen im Einzelnen an die somit erforderliche vollständige Tatbestandverwirklichung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach dem Insolvenzrecht.³

- Kommt es umsatzsteuerrechtlich zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits *vor* Verfahrenseröffnung, handelt es sich um eine Insolvenzforderung;
- erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung dagegen erst *nach* Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen (hier Werklieferungen) ausgeführt worden sind. Das gilt auch für *Teilleistungen*. Sie setzen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG voraus, daß das Entgelt für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung gesondert vereinbart wird.⁴

Nach § 3 Abs. 1 UStG sind *Lieferungen* eines Unternehmers Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Für *Werklieferungen* i.S. des § 3 Abs. 4 UStG gilt nichts anderes. Die Lieferung erfolgt regelmäßig mit Fertigstellung und Abnahme (§ 640 BGB). Der zivilrechtliche Eigentumsübergang ist unbeachtlich.

1 Vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1986 V R 59/79, BStBl II 1987, 226; vom 09.04.1987 V R 23/80, BStBl II 1987, 527, und vom 21.12.1988 V R 29/86, BStBl II 1989, 434.

2 Vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1986 V R 59/79, BStBl II 1987, 226 und vom 21.12.1988 V R 29/86, BStBl II 1989, 434; vgl. auch BFH-Urteil vom 29.03.1984 IV R 271/83, BStBl II 1984, 602; BFH-Beschlüsse vom 30.04.2007 VII B 252/06, BFH/NV 2007, 1395; vom 01.04.2008 X B 201/07, BFH/NV 2008, 925, jeweils m.w.N.

3 Vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2007 - IX R 4/07, DStRE 2008, 116, (117).

4 Vgl. auch BFH-Beschluß vom 09.03.2006 V B 77/05, BFH/NV 2006, 1530.

Fehlt es an einer gesonderten schriftlichen Vereinbarung von separaten Teilleistungen, so kommt es umsatzsteuerrechtlich zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung regelmäßig erst bei Abnahme des Gesamtwerks. Die (Werk-) Lieferung ist dann erst nach Verfahrenseröffnung erfolgt.

3. Eine Teilleistungsvereinbarung ergibt sich auch nicht aus § 103 InsO. Das *Wahlrecht des Insolvenzverwalters* nach § 103 InsO führt nur dazu, daß entweder die weitere Erfüllung unterbleibt und sich der Leistungsaustausch auf das nicht fertig gestellte Werk beschränkt⁵ oder aber die Leistung wie ursprünglich vorgesehen erbracht wird.
4. Eine Ausnahme gilt allerdings für vor Insolvenzeröffnung vereinnahmte Entgelte (*Vorauszahlungen, Anzahlungen, Abschlagszahlungen*). Soweit der spätere Insol-

venzschuldner Entgelte bereits vor Verfahrenseröffnung vereinnahmt hatte, liegt keine Masseverbindlichkeit vor. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG enthält hierzu einen selbständigen und abschließenden Steuerentstehungsstatbestand⁶. Die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom späteren Insolvenzschuldner gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zu versteuernden Anzahlungen sind deshalb von der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer abzuziehen, die nach Insolvenzeröffnung aufgrund der Fertigstellung der Bauwerke geschuldet wird.

5 Vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1978 V R 128/76, BStBl II 1978, 483.

6 BFH-Urteil vom 21.06.2001 V R 68/00, BStBl II 2002, 255.

Endlich trocknen die Steueroasen aus

Dr. Joachim Jahn, Wirtschaftsredakteur im Hauptstadtbüro der F.A.Z. und Lehrbeauftragter der Universität Mannheim

Unseren Bundeskassenwart *Peer Steinbrück* muß man nicht lieben: Polternde Wortwahl und chronisch heruntergezogene Mundwinkel sind seine Markenzeichen in der bundesdeutschen Polit-Szene. Empört zeigten sich jüngst aber auch viele Schweizer, als er im Steuerstreit den Eidgenossen mit der „Peitsche“ drohte und sie – nach ihrem Einknicken gegenüber dem internationalen Druck – auch noch mit Indianern verglich, die vor der „Kavallerie“ Reißaus nehmen. Selbst Nazi-Vergleiche und das Bild vom „hässlichen Deutschen“ wurden da aus der Mottenkiste voller Antifaschismus-Keulen hervorgeholt.

Das geht zu weit. Die Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg und auch die Alpenrepublik Österreich haben viel zu lange ein Geschäftsmodell daraus gemacht, Steuerhinterziehern in den großen Industrieländern eine Fluchtburg zu bieten; für Kapitaleinkünfte und Schwarzgeld, die besser Betuchte dem heimischen Fiskus vorenthalten. Zollfahnder sprechen von „BMW-Kunden“ – nicht wegen der Automarke, sondern als Synonym für „Bäcker, Metzger, Wirt“. Denn ein erheblicher Teil der einschlägigen Kriminellen-Klientel sind prosperierende Mittelständler, nicht rare Top-Manager wie der einstige Post-Chef Klaus Zumwinkel.

Ein Segen also, daß nun eine Steueroase nach der anderen einlenkt und Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland schließt. Das „Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz“, das die eigenen Bürger gleichsam als Geiseln

gegenüber kooperationsunwilligen Staaten mißbraucht, hat dazu beigetragen. Mit zwischenstaatlichem Steuerwettbewerb hat das Absaugen des deutschen Abgabensubstrats nämlich nicht das Geringste zu tun – jedenfalls mit einem *fairen* Wettstreit nicht. Eher ist es eine systematische Anstiftung und Beihilfe zu Steuerstraftaten.

Die feinsinnige Unterscheidung zwischen „Steuerbetrug“ und „Steuerhinterziehung“ ist einer der Tricks jener Länder, um Fluchtgeld abzuschotten. Besonders perfide ist das Argument, daß man die eigenen Staatsbürger ja genauso behandle: Ein Zwergstaat wie das Fürstentum Liechtenstein, das nicht einmal über ein eigenes Gefängnis verfügt, kann seine bescheidene Infrastruktur locker mit jenen Zuflüssen bestreiten, die Ausländer ihrem eigenen Gemeinwesen vorenthalten.

Nun muß die internationale Staatengemeinschaft aufpassen, daß Schweiz und Liechtenstein, Luxemburg, Österreich sowie all jene anderen kleineren Steueroasen wie Monaco, die ebenfalls gelobt haben einzulenken und abzuschwören, sich nicht auf Lippenbekenntnisse beschränken. Den Ankündigungen zur Zusammenarbeit müssen Taten folgen. Der Gerechtigkeit und Gleichheit im Steuerrecht wird das nützen. Und manch einer wird sich genauer überlegen, ob er ein demokratisch beschlossenes Steuergesetz nicht fortan doch lieber befolgt, statt sein Geld nunmehr in Verstecke in exotischen Ländern zu transferieren

(auf deren politische Stabilität man doch lieber nicht vertrauen mag und bei denen sich nicht bei einer Stippvisite diskret Kontoauszüge einsehen lassen oder Bargeld deponiert werden kann). Die Ehrlichen und Redlichen werden nicht länger die Dummen sein.

Viel ist also gewonnen, wenn jene Länder auch in der Rechtspraxis auf die Linie von Staaten mit Rechtskultur einschwenken, deren Finanzindustrie bislang voller Schließfächer und Tresore für Schwarzgeld steckt. Zusammengeschlossen sind diese zivilisierten Steuerstaaten schließlich in der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), die seit Jahrzehnten entsprechende Standards für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzverwaltung anpreist. Daß etwa Liechtenstein künftig bei konkretem Verdacht vielleicht auch solche Informationen über einen deutschen Staatsbürger an deutsche Behörden weiterleitet, die das Fürstentum bei eigenen Einwohnern womöglich nicht interessieren würden, ist

keineswegs schändlich. Umgekehrt vollstreckt schließlich auch Deutschland Bußgeldbescheide beispielsweise aus Palermo oder Bukarest an Bundesbürgern, die mit ihrem Auto im Urlaub oder auf einer Dienstreise gegen die dortigen Verkehrsregeln verstoßen haben sollen.

Damit muß aber auch Schluß sein mit der Nachrüstung bei der grenzüberschreitenden Kooperation: Ein automatisierter Datenaustausch, wie ihn sich Steinbrück darüber hinaus wünscht, gehört nicht zu den weltweiten Gepflogenheiten im OECD-Club. Obwohl eine solch flächendeckende Kontrolle innerhalb von Deutschland für Arbeitnehmer (Stichwort: Lohnsteuerkarte, die überdies zunehmend digitalisiert wird) seit Jahrzehnten eine unumstrittene Selbstverständlichkeit ist. Steuerstrafrechtlich flankiert wird das rigorosere Vorgehen der Bundesregierung auf außenpolitischem Feld derweil vom Bundesgerichtshof. Dessen jüngste Urteile sprechen, seit dort die Zuständigkeit für diese Materie von Leipzig nach Karlsruhe gewandert ist, eine deutliche Sprache.

Kavallerie und Indianer

Eine Erwiderung zu Jahn, Endlich trocknen die Steueroasen aus

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

Schon die Überschrift läßt mal wieder Böses ahnen: Die kritik- und reflektionslose Verwendung des Wortes „Steueroase“. Die Schweiz ist keine Steueroase, auch wenn sie mit ihren Steuerbürgern vernünftiger umgeht, als wir dies hierzulande gewohnt sind. Daß man mit Nachbarn nicht so umgeht, wie dies *Steinbrück* getan hat, erschließt sich von selbst. Jedenfalls im Bereich der internationalen Beziehungen sollte Anstand ein gewisser Standard sein. In Deutschland sind die ständigen Nazivergleiche auch nicht gerade beliebt – und dies völlig zu Recht.

Die angesprochenen Geschäftsmodelle der aktiven Beihilfe zur Steuerhinterziehung gab es wirklich. Im Zuge der Bekämpfung der Geldwäsche, bei denen die genannten Länder teilweise eine europäische Spitzenposition einnehmen, wurden diese wesentlich zurückgefahren. Das Bankgeheimnis hingegen hatte Bestand und schützt Persönlichkeitsrechte, die wir in Deutschland teilweise freiwillig aufgegeben haben. Stiftungen und Trusts sind ebenfalls nichts Besonderes, sondern lediglich Instrumente, die man gebrauchen, aber auch mißbrauchen kann. Das „Absaugen deutschen Steuersubstrats“ mag ein schönes Bild sein, suggeriert aber staatliches Handeln. Es ignoriert letztlich, daß es durchaus sehr aktive Steuerhinterzieher aus Fleisch und

Blut sind, die ihr Geld nicht mit dem Fiskus teilen wollen, sondern teilweise erhebliche Gefahren auf sich nehmen, um Steuern zu hinterziehen.

Man könnte ein bischen in die Historie gehen: Vielleicht ist die Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug schon immer eine in der Schweiz und Liechtenstein innerstaatlich gewollte Lösung gewesen, um die eigenen Bürger eben anders zu behandeln, als dies der deutsche Fiskus in alter preußischer Tradition tut. Steuerbürger als „Kunden“ – für Verwaltungsdeutschland eine absurde Idee. Und: Liechtenstein ist keine Erfindung, um den deutschen Fiskus zu ärgern. Und ein Gefängnis gibt's dort auch. Nur keinen Bahnhof, aber das tut nichts zu Sache.

Den Worten sollen Taten folgen. Die Taten der Länder, die sich auf der ominösen „grauen Liste“ der G20-Staaten befinden, folgen durchaus. Aufgrund einer willkürlich aus dem Hut gezauberten Zahl von 12 OECD-konformen DBAs oder TIEAs ist allen ins Auge gefaßten Staaten die Aufmerksamkeit der Staatengemeinschaft gewiß. Und die Umsetzung hat begonnen. Liechtenstein hat bereits 4 TIEAs, darunter mit Großbritannien und Deutschland, abgeschlossen

und die ersten DBAs (darunter wiederum mit Deutschland) in Planung. Die Schweiz hat mehr als 12 bereits parapiert.

Leider leistet sich *Jahn* einen tiefen Griff in die Motenkiste der gutklingenden Worthülsen: Sucht man den Begriff „Steuergerechtigkeit“ im Standard-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, findet man – nichts. Selten hat ein Gesetzgeber in einem Rechtsgebiet so ausführlich von seinem Recht Gebrauch gemacht, Unsinn zu beschließen. Und wer meint, der Bürger soll das alles verstehen, der soll sich einmal an seine eigene Steuererklärung setzen.

Was also sind die „Staaten mit Rechtskultur“? Deutschland? Ein Land mit einer großen Menge verfassungswidriger und europarechtswidriger Steuervorschriften, ein Land, das mit Nichtanwendungserlassen der Steuerverwaltung die Urteile der dritten Gewalt ignoriert? Dem Nachgehen eines „konkreten Verdachts“ in der staatlichen Zusammenarbeit

ist in der Rechtshilfe durchaus gängige Praxis, selbst zwischen Deutschland und Liechtenstein. Die „fishing expedition“, die bspw. jetzt von den USA in der Schweiz versucht wurde, also die Schleppnetzfahndung ohne Namen und halbwegs konkretisierten Verdacht, ist nicht in Ordnung.

„Damit muß aber auch Schluß sein mit der Nachrüstung bei der grenzüberschreitenden Kooperation“ schreibt *Jahn*. Muß dann auch Schluß sein mit schlechten Gesetzen, Schluß mit dem Generalverdacht gegen „Steuerpflichtige“? Ein Land, das sich zutraut, jede einzelne Überweisung in das Ausland oder von dort aus nach Deutschland lückenlos zu überwachen, wird auf einen automatischen Datenaustausch nicht verzichten. Wes Geistes Kind in der Berliner Wilhelmstraße herrscht, ist durchaus bekannt und an den Gesetzesvorhaben abzulesen: Jeder ist verdächtig. Schon gar der, der in mehreren Staaten wirtschaftliche Interessen verfolgt.

Neues zur Zuwendung von Rente oder Nießbrauch im ErbStG wegen der wieder eingeführten Berücksichtigung von Erbschaftsteuer im EStG

Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I. § 35b EStG

Durch das Reformgesetz ist mit § 35b EStG – aber als Änderung des Einkommensteuergesetzes – inhaltlich der frühere § 35 EStG (Fassung bis VZ 1998, nicht Gewerbesteueranrechnung) im Ergebnis wieder eingeführt:¹

Gemäß § 35b EStG greift die Ermäßigung bei der Einkommensteuer für Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen (nicht also als Schenkung!) der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Auf Antrag wird die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um einen bestimmten Prozentsatz ermäßigt (Satz 1). Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich bei Hinzurechnung der persönlichen Freibeträge nach §§ 16 und 17 ErbStG unter steuerfreier Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 ErbStG ergibt. Das bedeutet im Klartext, daß die gezahlte Erbschaftsteuer mit einem Prozentsatz im Verhältnis zu ihrer Bemessungsgrundlage, also zum steuerpflichtigen Erwerb, also nach Abzug sachlicher Befreiung der §§ 13 ff. ErbStG, aber ohne Berücksichtigung der persönlichen Freibeträge bzw. der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 ErbStG von der Einkommensteuerschuld abgezogen wird. Nach § 35b Satz 3 EStG soll dieser Abzug dann nicht mög-

lich sein, wenn Erbschaftsteuer bereits bei der Einkommensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als dauernde Last abgezogen wird.

Die Neuregelung bedeutet, daß insbesondere bei zugewandten Renten- oder Nutzungsrechten erstmals wieder nach zehn Jahren eine einmal entrichtete Steuer vom Kapitalwert in den in der Vorschrift des § 35b EStG genannten Grenzen abzugsfähig ist und die Doppelbesteuerung² bei der Einkommensteuer vermieden wird. Da die Entlastung bei der Einkommensteuer umso höher ausfällt, je höher der Prozentsatz der Erbschaftsteuer zuvor war, ist die Entlastungswirkung am größten, wenn Erwerber der inzwischen untereinander gleichgestellten Steuerklassen II und III mit laufenden Leistungen bedacht werden. Zumindest für die kürzere 5-Jahres-Periode der Veranlagungszeiträume der Berücksichtigung von Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer ist eine Nivellierung der Steuersatzgefälle zur Steuerklasse I erreichbar.

1 Vgl. *Hechtner*, BB 2009, 486; *Herzig/Joisten/Vossell*, DB 2009, 584; *Seifried*, ZEV 2009, 285.

2 Zulässig, vgl. FG München v. 18.02.2009, EFG 2009, 946 - Rev. II R 23/09 - Stückzinsen bei der ErbSt.

Die Regelung greift nicht bei Schenkungen unter Lebenden. Auch ist bei lang laufenden Nutzungsrechten zu berücksichtigen, daß die Entlastung nach relativ kurzer Zeit, nämlich nach Ablauf des fünften Veranlagungszeitraums, endet. Anders mag es bei älteren Berechtigten, z.B. Geschwistern in hohem Alter sein.

Bei zugewandten Rentenrechten oder Nutzungsrechten, insbesondere für den Ehepartner, wird nicht selten Anderen zumindest die Erbschaftsteuer des Bedachten auferlegt. Für die Anrechnung bzw. den Abzug von Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer ist zu beachten, daß Dritt Aufwand häufig im EStG nicht anerkannt wird.³ Wenn der Ehepartner seine eigene Einkommensteuer trägt, zugleich aber ein Dritter die Erbschaftsteuer auf das dem Ehepartner ausgerichtete Rentenvermächtnis, könnte im Extremfall der Abzug verloren gehen. Sinnvoller ist es, z.B. die Höhe eines Nießbrauchs oder einer Rente so zu kalkulieren, daß jeweils dieselbe Person beide Steuern zahlt und nicht nur irgendwie wirtschaftlich trägt. Sollte z.B. ein Nießbrauch an Kapitalvermögen gestellt werden, das seit 01.01.2009 der Abgeltungssteuer unterliegt, ist zu beachten, daß § 35 b den Abzug nur von der „tariflichen Einkommensteuer“ vorsieht, die bei der Endbesteuerung zu einheitlichen Steuersätzen der Abgeltungssteuer gerade nicht erhoben wird. Das Problem ist vom Gesetzgeber wegen der weitgehenden uneingeschränkten Übernahme des alten § 35 EStG (Fassung bis 31.12.1998) wohl nicht gesehen worden.⁴

II Wiederbelebung der Option Jahressteuer nach § 23 ErbStG?

Interessanter ist deshalb die Formulierung in § 35b Satz 3 EStG, daß der Abzug nicht greifen soll, wenn der Jahressteuerabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG gewählt wird. Dieser war bis 2007 zuletzt umstritten⁵, sollte dann durch die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf Versorgungsleistungen unter Ausschluß von dauernden Lasten im JStG 2008 völlig wegfallen, könnte aber jetzt vom Gesetzgeber vielleicht ausdrücklich wieder anerkannt sein.⁶ So wie nach dem Wegfall des § 35 EStG zum 31.12.1998 teilweise vertreten wurde, der damit gedanklich zusammenhängende Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG entfielen ohne Änderung des Wortlauts dort, könnte § 35b Satz 3 EStG einen Ausnahmetatbestand über den engeren Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorsehen. Daneben könnte aus dem Willen des Gesetzgebers, die Doppelbelastung bei Erbschaft- und Einkommensteuer zu vermeiden, auch geschlossen werden, daß – allerdings nur bei Erwerben von Todes wegen – die „gezahlte“ Jahressteuer im gleichen oder den nächsten vier Veranlagungszeiträumen verrechnet werden könnte, also die jeweilige Rate und nicht

der einmalig zu Beginn des Bezugsrechts festgesetzte Steuerbetrag auf den Kapitalwert. Die Formulierung „der Erbschaftsteuer unterlegen haben“ muß nämlich nicht zwingend an den Zeitpunkt der Steuerentstehung anknüpfen, sondern könnte auch an die jährliche Entrichtung der Jahressteuer anknüpfen.⁷

Derjenige, der den Erwerb eines Nutzungsrechts (oder auch eines Rentenrechts) zu versteuern hat, kann nach § 23 ErbStG statt der einmaligen Besteuerung nach dem Kapitalwert immer eine Jahresbesteuerung wählen.⁸ Während man früher glaubte, daß – abgesehen von Liquiditätsgesichtspunkten – die Jahressteuer häufig auch rechnerisch der günstigere Weg sei, haben insbesondere *Moench*⁹ und *Korezkij*¹⁰ nachgewiesen, daß durch bestimmte Rechenmechanismen (z.B. die vorschüssige Berechnung anstelle einer mittelschüssigen, die Einarbeitung der Freibeträge etc.) die Jahresbesteuerung häufig ungünstiger ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn nach § 23 Abs. 2 ErbStG zu einem späteren Zeitpunkt die Jahressteuer abgelöst werden soll, weil der Ablösebetrag dann neu nach der inzwischen statistisch gestiegenen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen berechnet wird.¹¹ Insbesondere besteht aber bei der Jahresbesteuerung das Risiko, daß bei Übertreffen der statistischen Lebenserwartung ewig weitergezahlt werden muß, ein Billigkeitserlaß ist auch bei 100-Jährigen nicht zu erwarten.¹² Überdies führt die Beendigung der Zahlungen infolge Insolvenz des Verpflichteten nicht zu einem Erlaß der Jahressteuer¹³, wie aber auch umgekehrt bei der Besteuerung nach dem Kapitalwert keine nachträgliche Erstattung gewährt wird. Zu erwägen ist, für den Fall der endgültigen Insolvenz des Verpflichteten, den Rentenbezug auflösend bedingt zu stellen, um in diesem Fall eine Korrektur der ursprünglichen Besteuerung zu erreichen.

3 Vgl. *Heinicke*, in Schmidt, EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rz. 500, § 10 Rz. 23; *Drenseck*, in Schmidt, § 9 Rz. 70.

4 Für Analogie zu Gunsten des Steuerpflichtigen *Seifried*, ZEV 2009, 285, 287.

5 Gegen Abzug zuvor bereits nds FG v. 12.06.2008, EFG 2008, 1697 – Rev. X R 40/08 und 63/08; anders zuvor FG Hamburg v. 14.02.2006, EFG 2006, 1080 – durch Rev. v. 16.01.2008 II 30/06, BStBl. II 2009, 626, nicht berührt; vgl. zum Ganzen auch *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2009, § 23 Tz. 41 ff.

6 Zweifelnd *Hübner*, Ubg 2009, 1, 11; gegen „Wiederbelebung durch die Hintertür“ *Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584, 590 ff.

7 Dagegen *Herzig/Joisten/Vossel*, DB 2009, 584, 588.

8 Vgl. zur Ermittlung der Jahressteuer Berechnungsbeispiele in H 84 ErbStH 2003.

9 ZEV 2001, 303.

10 ZEV 2001, 305.

11 Vgl. *Moench*, ZEV 2001, 303, 304; *Troll/Gebel/Jülicher*, § 23 Tz. 30.

12 FG München v. 25.10.1999, UVR 2000, 67.

13 FG Münster v. 29.05.2008, EFG 2008, 1813 – Rev. II R 43/08.

Verrechnung von Dienstleistungen mit Hilfe von Umlagen im internationalen Konzern – Zum Verständnis des BMF-Schreibens vom 30. 12. 1999¹

Univ.-Prof. Dr. habil. Bert Kaminski, Helmut-Schmidt-Universität, Hamburg²

1. Einleitung

Erbringt eine inländische Konzernmutter Dienstleistungen für eine ausländische Konzerntochter, oder nimmt eine inländische Konzerntochter Dienstleistungen ihrer ausländischen Mutter in Anspruch, so stellt sich die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe hierfür ein Entgelt verrechnet werden kann oder muß. Ist die Verrechnung dem Grunde nach zu bejahen,³ besteht bei Dienstleistungen die Möglichkeit, entweder eine Einzelverrechnung vorzunehmen oder auf das Instrument der Konzernumlage⁴ zurückzugreifen. Der Steuerfachausschuß der OECD definiert die Konzernumlage wie folgt: „A CCA (Cost Contribution Arrangement, der Verf.) is a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services or rights and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services, or rights. ... In a CCA each participant's proportionate share of the overall contributions to the arrangement will be consistent with the participant's proportionate share of the overall expected benefits to be received under the arrangement, bearing in mind that transfer pricing is not an exact science“.⁵ Die deutsche Finanzverwaltung hat in den Umlagen-Verwaltungsgrundsätze⁶ hierzu Stellung genommen. Während dieses Schreiben aus dem Jahre 1999 bisher einheitlich ausgelegt wurde, wird nunmehr von einem Mitarbeiter der deutschen Finanzverwaltung eine grundlegend andere Interpretation vertreten. Da hiermit weitreichende Konsequenzen für die Verrechnungspreispraxis verbunden wären, widmet sich der folgende Beitrag dieser Auffassung.

2. Verständnis der Umlagen-Verwaltungsgrundsätze

2.1 Bisher herrschende Meinung

Unklar ist die Auslegung der einleitenden Textziffer der Umlagen-Verwaltungsgrundsätze.⁷ Einerseits wird dort festgeschrieben, daß durch die getroffenen Regelungen die Fälle behandelt werden sollen, in denen international verbundene Unternehmen ihre Beziehungen durch Umlagen gestalten. Andererseits steht in Tz. 1 zu lesen: „Die Einzelverrechnung von Leistungen bleibt hiervon unberührt, ohne Rücksicht darauf, ob der Verrechnungspreis mit Hilfe der direkten oder indirekten Methode ermittelt wird“. Zunächst wird der Eindruck erweckt, als behandle der Erlaß alle Fälle der Umlagen. Das Zitat zeigt, daß es einen Vorrang der „direkten oder indirekten Methode“ im Fall der Einzel-

verrechnung gibt. Unklar ist jedoch, was sich hinter diesen Methoden verbirgt.

Die ganz herrschende Meinung⁸ hat diese Vorgaben bisher so interpretiert, daß es zwei Arten von Umlagen gibt⁹: die Vereinfachungsfunktion und die Poolungsfunktion. Dieser Unterscheidung kommt grundlegende Bedeutung zu, weil in den Umlagen-Verwaltungsgrundsätzen das sog. Pool-Konzept niedergelegt ist. Es impliziert, daß sich die am Pool beteiligten Gesellschaften zu einer BGB-Gesellschaft zusammenschließen und einen gemeinsamen Zweck verfolgen. Die deutsche Finanzverwaltung hat detaillierte Forderungen an die Anerkennung dieser Umlagen gestellt¹⁰, was dazu führt, daß ihre Verbreitung in der Praxis gering ist. Hingegen haben die Umlagen nach Maßgabe der Vereinfachungsfunktion große Bedeutung. Sie unterscheiden sich von einer Einzelverrechnung von Leistungen lediglich da-

- 1 IV B 4 – S 1341 – 14/99, BStBl 1999 I 1122, im Folgenden zitiert als „Umlagen-Verwaltungsgrundsätze“.
- 2 Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg.
- 3 Vgl. hierzu die nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung erforderlichen Voraussetzungen für verwaltungsbezogene Leistungen in Tz. 6.2 Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 23. 02. 1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl 1983 I, 218) und die – beispielhafte – Liste der verrechenbaren und nicht verrechenbaren Leistungen in Tz. 6.3.
- 4 Im Folgenden wird der Begriff der Konzernumlage oder kurz der Umlage verwendet. Der im Schrifttum auch anzutreffende Ausdruck der Kostenumlage ist m. E. hingegen nicht geeignet, denn er könnte den Eindruck erwecken, als seien per se nur die entstandenen Kosten zu verteilen. Dies wäre jedoch unzutreffend. Vielmehr ist die Frage, nach dem Umfang dessen, was umzulegen ist, Teil des zu diskutierenden Problems. Hingegen sehen *Macho/Steiner/Reuess* (Verrechnungspreise kompakt, Wien 2007, 214) eine Konzernumlage nur dann als gegeben an, wenn eine Einzelabrechnung einer Dienstleistung mit Gewinnaufschlag erfolgt.
- 5 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Losebl., Paris 1995 ff., Tz. 8.3.
- 6 Vgl. Fn. 1.
- 7 Vgl. hierzu bereits *Kaminski*, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 2, 892 ff. und *ders.*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler* (Hrsg.), AStG/DBA, Losebl., § 1 AStG, Rz. 471 ff. (März 2005).
- 8 Vgl. z. B. *Baumhoff*, IStR 2000, 694; *Oestreicher*, IStR 2000, 762; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 2000, 348; *Becker*, IWB, F. 3, Deutschland, Gr. 2, 880; *Freytag/Vögele*, IWB, F 10, International, Gr. 2, 1498, *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise kompakt, 219; *Arbeitskreis Außensteuerrecht beim Institut der Wirtschaftsprüfer*, in: *Strunk/Wassermeyer/Kaminski* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, S. 25.
- 9 A. A. offenbar *Vögele*, DB 2000, 297 (anders aber *Freytag/Vögele*, IWB, F 10, International, Gr. 2, 1498) sowie *Böcker*, StBp 2008, 11.
- 10 Vgl. hierzu z. B. *Kaminski*, in: *Grotherr* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl., Herne/Berlin 2003, 385 ff.

durch, daß die Verrechnung mit Hilfe einer Schlüsselgröße erfolgt, die repräsentativ für den Nutzen der leistungsbeziehenden Gesellschaften ist. Diese Umlagen haben in der Praxis große Bedeutung. Dabei wird die Vereinfachungsfunktion als Anwendung der indirekten Methode verstanden.

2.2 Unzulässigkeit der Verrechnung nach der indirekten Methode?

*Böcker*¹¹ vertritt – als Mitarbeiter der Finanzverwaltung – hingegen die Auffassung, daß mit dem BMF-Schreiben eine abschließende Regelung erfolgt sei und ab dem Jahr 2001 ausschließlich Poolumlagen zulässig seien. Er begründet diese Auffassung damit, daß die bisherige Tz. 7 der alten Verwaltungsgrundsätze aufgehoben worden sei und bestehende Umlageverträge gem. Tz. 8 bis zum 31.12.2000 anzupassen waren. Geschieht dies nicht, wird durch Tz. 8 auf Tz. 6 verwiesen, die bei gravierenden Mängeln von Umlageverträgen eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs vorsieht.

2.3 Würdigung der Gegenauffassung

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Vereinfachungsfunktion ist Ausfluß der indirekten Methode, die gerade von den Vorgaben des BMF-Schreibens vom 30.12.1999 unberührt bleiben soll. Insoweit erweist sich die Aufhebung der Tz. 7 der alten Verwaltungsgrundsätze als unproblematisch. Ferner kann – entgegen der Auffassung von *Böcker* – auch nicht aus Tz. 8 gefolgert werden, daß ausschließlich das Poolkonzept zulässig wäre. Diese verlangt nämlich keine generelle Aufhebung aller Umlageverträge, die nicht dem Poolkonzept entsprechen, sondern ordnet

lediglich an, daß „sofern aufgrund der vorstehenden Ausführungen Anpassungen bestehender Umlageverträge erforderlich werden“, eine Veränderung bis zum 30.12.2000 durchzuführen ist. Wie jedoch bereits ausgeführt, stützt sich die Vereinfachungsfunktion der Umlage auf die indirekte Methode der Leistungsverrechnung, die gem. Tz. 1 Satz 2 Umlagen-Verwaltungsgrundsätze von den Regelungen des Schreibens vom 30.12.1999 unberührt bleiben.

Bedenken ergeben sich auch gegen die Rechtsfolgen. Wie das FG Köln in seinem inzwischen rechtskräftigen Urteil vom 22.08.2007¹² entschieden hat, stehen die dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Regelungen in den deutschen DBA einer Einkommenskorrektur aus rein formalen Gründen entgegen.

3. Fazit

Entgegen der Auffassung von *Böcker* ist das BMF-Schreiben nicht als abschließende Regelung zu verstehen. Folglich kann ein Betriebsausgabenabzug bei Umlagen nicht allein deshalb versagt werden, weil nicht dem Pool-Konzept gefolgt wird. Vielmehr hat das Konzept der indirekten Leistungsverrechnung Vorrang vor den Grundsätzen des Pools. Daher kann auch in Zukunft eine vereinfachte Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen erfolgen.

¹¹ StBp 2008, 8 ff.

¹² 13 K 647/03, EFG 2008, 161, mit Anmerkungen *Wilk*, EFG 2008, 164; *Baumhoff/Greinert*, IStR 2008, 353; *Rasch*, IWB Fach 3a, Gr. 1, 1103; *Strunk/Kaminski*, StBg 2008, 211.

Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich / Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung / gesetzliches Grundpfandrecht / Solidarhaftung des Käufers

Dr. Max P. Oesch, Rechtsanwalt, Zürich

A. Rechtsgrundlagen

1. Gemäß § 205 StG-ZH erheben die politischen Gemeinden im Kanton Zürich eine Grundstückgewinnsteuer. Diese wird nach § 216 StG-ZH erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig ist der Veräusserer (§ 217 StG-ZH).
2. § 208 StG-ZH steht den Gemeinden für diese Steuer an den betroffenen Grundstücken ein gesetzliches Pfandrecht zu. Dies bedeutet, daß der Käufer für die Steuer solidarisch mit dem Verkäufer haftet.

3. Nach Art. 195 EG-ZH zum ZGB bedarf dieses gesetzliche Pfandrecht zu seiner Entstehung keiner Eintragung im Grundbuch. Seit der am 01.01.1999 in Kraft getretenen neuen Fassung dieser Bestimmung muß es jedoch innert 3 Jahren seit der Handänderung in das Grundbuch eingetragen werden. Wird die Anmeldung zur Eintragung seitens der politischen Gemeinde innert dieser Frist nicht verlangt, erlischt dieses gesetzliche Grundpfandrecht.
4. Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden hat betreffend Grundstückgewinnsteuer folgende zwingende Bestimmung eingeführt: „Die

Besteuerung wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird“.

5. Der Kanton Zürich überführte diese Bestimmung per 01.01.1999 ins neue kantonale Steuergesetz, vorerst beschränkt auf Ersatzbeschaffungen im Kanton. § 216 Abs. 3 lit. i. StG-ZH lautet – mit dieser Ausnahme – gleich wie Art. 12 Abs. 3 lit. e des Steuerharmonisierungsgesetzes.
6. Am 01.01.2001 trat sodann § 226a StG-ZH in Kraft. Er lautet: „Bei Ersatzbeschaffung im Sinne von § 216 Abs. 3 lit. g – i StG in einem andern Kanton wird die Grundstückgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Grundstück im Kanton liegen würde“.
7. Der Ersatz muß in der Regel innerhalb von 2 Jahren nach Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen. Längere Fristen werden im Einzelfall auf begründetes Gesuch des Steuerpflichtigen hin gewährt. Der Steueraufschub ist auch möglich, wenn der Ersatz zeitlich vor der Veräusserung des ursprünglichen Objektes erfolgt. Den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen dem ursprünglichen und dem Ersatzobjekt muß der Steuerpflichtige nachweisen.
8. Wird das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet (z.B. durch Vermietung des bisher vom Käufer selbstgenutzten Einfamilienhauses) oder veräussert, ohne daß erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die zuständige Gemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und verlangt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück.

B. Problem der Solidarhaftung des Käufers

Zufolge des gesetzlichen Grundpfandrechtes ist der Käufer eines Grundstückes gut beraten, wenn er sich vom zuständigen Gemeindesteueramt vor der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages den ungefähren Betrag der fällig

werdenden Grundstückgewinnsteuer bestätigen läßt. Zur Absicherung der Solidarhaftung des Käufers zufolge des gesetzlichen Grundpfandrechtes gibt es verschiedene Lösungsmöglichkeiten:

1. Der Käufer überweist den ungefähren Steuerbetrag – unter Abzug am Kaufpreis – auf ein Bankkonto mit Kollektivunterschrift des Verkäufers und Käufers. Nach Vorliegen der rechtskräftigen Steuerverfügung wird er im Einverständnis mit dem Verkäufer an das Steueramt bezahlt. Der Nettozins dieses Bankkontos steht dem Verkäufer zu. Bewilligt das Gemeindesteueramt den Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung wird das Bankkonto aufgelöst und der Saldo dem Verkäufer zur Verfügung gestellt.
2. Der Käufer überweist den ungefähren Steuerbetrag – unter Abzug am Kaufpreis – an das zuständige Steueramt, welches ihn mit der später fällig werdenden Steuerforderung verrechnet. Eine allfällige positive Differenz überweist das Steueramt samt Zins an den Verkäufer. Bewilligt das Gemeindesteueramt den Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung, wird dem Verkäufer der gesamte Betrag samt Zins vergütet.
3. Der Verkäufer leistet eine sonstige Garantie für die ungefähre Grundstückgewinnsteuer (z.B. eine Bank- oder Versicherungsgarantie).

Bei diesen Lösungsvarianten bestehen weiterhin folgende Risiken des Käufers:

Die definitive Grundstückgewinnsteuer fällt höher aus, als der vom Gemeindesteueramt vor der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages errechnete ungefähre Steuerbetrag. Nach meiner Erfahrung ist dieses Risiko eher gering, weil der ungefähre Steuerbetrag in der Regel höher angesetzt wird als die letztlich verfügte Steuer.

Die Ersatzbeschaffung wird bewilligt und der Steuerbetrag dem Verkäufer ausbezahlt; später wird aber die Ersatzbeschaffung (z.B. wegen Veräußerung innert 5 Jahren) widerrufen. Erfolgt dieser Widerruf vor Ablauf von 3 Jahren riskiert der Käufer – falls der Verkäufer die Steuer nicht bezahlen kann – vom Steueramt entsprechend belastet zu werden. Ich rate deshalb zur Variante 1 mit dem Zusatz, daß die Bezahlung an den Verkäufer erst nach Ablauf von 3 Jahren erfolgen darf.

Einzelfragen zur Gemeinnützigkeit bei Stiftungen und ähnlichen Organisationen

Dr. Adrian Plüss, Rechtsanwalt TEP, MBA, Rechtsanwalt, Lanter Rechtsanwälte, Zürich

Die Schweiz ist das Land der Stiftungen. Der überwiegende Teil dieser Organisationen verfolgt ideelle Zwecke, eine beträchtliche Zahl davon ist gemeinnützig tätig. Gemeinnützige Institutionen sind von der Steuerpflicht befreit; das bedeutet zunächst, daß sie keine ordentlichen Ertrags- oder Kapitalsteuern zahlen¹, aber auch, daß Zuwendungen Dritter an sie keiner Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegen, was für die Stiftung weitaus bedeutsamer sein kann. Eine steuerrechtliche Sonderstellung besteht auch hinsichtlich der Mehrwertsteuer: So sind etwa Leistungen an und von Stiftungen von der Mehrwertsteuer befreit² und sind zahlreiche Dienstleistungen, wie sie typischerweise von gemeinnützigen Organisationen erbracht werden, von der Mehrwertsteuer ausgenommen.³

Um sich von der Steuerpflicht befreien zu lassen, muß in der Regel ein Gesuch an die kantonale Steuerbehörde gestellt werden. In der Praxis haben sich mit der Zeit verschiedene Kriterien entwickelt, anhand derer die Gemeinnützigkeit einer Stiftung beurteilt wird. Einzelne Fragen in diesem Zusammenhang geben immer wieder zu Diskussionen Anlaß:

- Vorausgesetzt wird die Förderung einer im Interesse der Allgemeinheit liegenden Aufgabe (wie etwa Fürsorge, Gesundheitsdienst, Krankenpflege o. dgl.). Das Interesse der Allgemeinheit bzw. die Förderungswürdigkeit kann aber durchaus über die in Verfassung und Gesetzgebung genannten staatlichen Aufgaben, Zielsetzungen und Förderungsprogramme hinausgehen.

Eine Gemeinnützigkeit kann auch vorliegen, wenn die Stiftung eine unternehmerische Tätigkeit verfolgt und die wirtschaftliche Betätigung die unumgängliche Voraussetzung des gemeinnützigen Zwecks ist. Der Zweck der Organisation und die dazu eingesetzten Mittel sind auseinanderzuhalten. Zu denken ist beispielsweise an Werkstätten und Verkaufsorganisationen eines Behindertenheims oder von Institutionen für die Entwicklungshilfe. Der Zweck – die Förderung von Behinderten oder der Bevölkerung einer Entwicklungsregion – soll sich gerade u.a. dadurch erfüllen, daß die hergestellten Produkte vermarktet werden und die Aufmerksamkeit des Publikums erwecken.

- Zu Diskussionen Anlaß gegeben hat auch immer die Frage, ob gemeinnützige mit anderen, nicht gemeinnützigen Zwecken verbunden werden können und wie sich eine solche Verbindung auf die Möglichkeit der Steuerbefreiung auswirkt.

Das Schweizerische Bundesgericht hat in einem Grundsatzentscheid aus dem Jahr 2001 die Zulässigkeit eines wirt-

schaftlichen Stiftungszwecks bejaht.⁴ Dies mit der Begründung, die Stiftungsfreiheit – verstanden als Ausprägung der Privatautonomie – lasse eine Begrenzung zulässiger Stiftungszwecke auf reine ideelle Zwecke nicht zu. Das Gericht hat damit auch zu Recht berücksichtigt, daß sich vielfach ideelle und wirtschaftliche Zielsetzungen nicht scharf voneinander trennen lassen, sondern vielmehr ineinander übergehen.

Richtigerweise ist eine gemischte Zweckverfolgung daher auch steuerlich beachtlich⁵; diesfalls sind die Einkünfte entsprechend aufzuteilen. Während jene aus der gemeinnützigen Tätigkeit steuerbefreit werden können, sind die Erträge aus anderen Zwecken steuerpflichtig.⁶ Die Institution hat dann eine organisatorische und rechnerische Trennung vorzunehmen.⁷

- Steuerbehörden verlangen regelmässig, daß die Stiftungsorgane selbst unentgeltlich tätig sein sollen. Gegen diese restriktive Praxis wird zunehmend Kritik erhoben, da sie den Beizug von qualifizierten Fachleuten einschränkt und eine Professionalisierung im Stiftungswesen erschwert.⁸ „Gemeinnützig sollten die Institutionen selbst und nicht ihre Organe handeln.“⁹ Richtigerweise ist zu differenzieren:
- Nach heutiger Auffassung besteht eine faktische Vermutung der Entgeltlichkeit und damit für eine eigentliche Honorierung nebst Spesenersatz nach berufstypischen Ansätzen¹⁰, wie sie namentlich in Honorarordnungen von Berufsverbänden niedergelegt sind.
- Auch bei grundsätzlicher Ehrenamtlichkeit sind Sonderaufträge (z.B. die Prozeßführung durch einen Anwalt, der dem Stiftungsrat angehört) zu vergüten¹¹.

1 Vgl. Art. 56 DBG.

2 Art. 33a MWSTG.

3 Art. 18 MWSTG.

4 BGE 127 III 337 ff.

5 *Greter in Zweifel/Athanas*, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2/a (2. Auflage, Basel 2008) N 26 zu Art. 56 DBG.

6 Vgl. dazu die Erläuterungen von *Greter*, a.a.O., N 23 zu Art. 56 DBG.

7 Vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 12, Ziff. II./5.

8 Vgl. *Grüninger* in Basler Kommentar, ZGB I (3. Auflage Basel/Genf/München 2006), N 28 zu Art. 83 ZGB.

9 *Grüninger*, a.a.O., N 27 zu Art. 83 ZGB.

10 *Grüninger*, a.a.O., N 28 zu Art. 83 ZGB unter Hinweis auf *Hahnloser*: Stiftungsland Schweiz, Schriftenreihe proFonds Heft 7 (Basel 2004) S. 22.

11 *Grüninger*, a.a.O., N 29 zu Art. 83 ZGB unter Hinweis auf *Spring*, Elemente einer Stiftungsurkunde nach Art. 80 ZGB, Schriftenreihe Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen Heft 4 (Basel 1995), S. 14.

- Verpönt sind dagegen Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, „Boni“), namentlich aber auch Provisionen für gesammelte Spenden zugunsten der Stiftung.¹²
- Bei Stiftungen mit internationalem Bezug konnte sich früher auch die Frage stellen, wie sich ein Wirkungsraum außerhalb der Schweiz zur Steuerbefreiung verhält. Nunmehr sind Stiftungen mit Sitz in der Schweiz – unabhän-

gig von ihrem Wirkungsraum – berechtigt, die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen.¹³

¹² Grüniger, a.a.O., N 28 zu Art. 83 ZGB.

¹³ Greter, a.a.O., N 23 zu Art. 56 DBG.

Realisierung stiller Reserven

Rechtsanwälte Gerhard Roth, Michael Walther, Alexandra Born, Grüniger Hunziker Roth, Bern/Zürich, GHR Tax Team

Ausgangslage

Stille Reserven entstehen entweder durch eine Unterbewertung von Aktiven oder eine Überbewertung von Passiven. Sie sind reine Bewertungsdifferenzen in Bilanzpositionen und treten insbesondere infolge von zu hohen oder zu tiefen Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Rückstellungen auf. Stille Reserven lassen das Eigenkapital einer Gesellschaft geringer erscheinen, als daß es tatsächlich ist, und verändern im Jahr ihrer Bildung oder Auflösung den ausgewiesenen Gewinn.

Arten der Realisierung

Die Realisierung von stillen Reserven ist erfolgswirksam und löst die Einkommens- bzw. die Gewinnsteuer aus. Es werden drei Arten der Realisierung unterschieden:

a) Echte Realisierung

Echt realisiert werden stille Reserven durch die Veräußerung des entsprechenden Vermögenswerts zu einem über dem Buchwert liegenden Preis. Die Liquidation eines Unternehmens führt ebenfalls zu einer echten Realisierung aller stillen Reserven.

b) Buchmäßige Realisierung

Unter einer buchmäßigen Realisierung wird eine auf die Jahresrechnung beschränkte Auflösung von stillen Reserven verstanden. Dies kann durch Aufwertung eines unterbewerteten Aktivums oder durch Auflösung einer nicht mehr benötigten Rückstellung geschehen.

c) Steuersystematische Realisierung

Die komplexeste Form der Realisierung stellt die steuersystematische Realisierung von stillen Reserven dar. Sie greift immer dann, wenn der Fiskus nach einer geplanten Transaktion keine Zugriffsmöglichkeit mehr auf ein bestimmtes

Steuersubstrat hätte. Häufige Fälle dazu sind der Statuswechsel von einer Betriebsgesellschaft in eine Holdinggesellschaft, der Wegzug eines Unternehmens ins Ausland oder die Überführung eines Aktivums vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen.

Stille Reserven und Umstrukturierungen

Im Zuge von Umstrukturierungen (Fusion, Spaltung, Umwandlung, Vermögensübertragung) werden oftmals Betriebsteile oder ganze Betriebe mitsamt den sich darin befindlichen stillen Reserven auf ein neues Rechtssubjekt übertragen. Sofern bestimmte Bedingungen eingehalten werden, unterbleibt eine Besteuerung der stillen Reserven bei Umstrukturierungstatbeständen. Dazu gehören insbesondere die Übernahme der Aktiven und Passiven zu Buchwerten, das Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz und die Fortführung des Betriebs. In gewissen Fällen greift zudem eine 5-jährige Veräußerungssperre. Die Verletzung einer dieser Bedingungen führt zur Realisierung der stillen Reserven und damit zu einer entsprechenden Besteuerung. Diese ist um so ärgerlicher, als dem Unternehmen durch die Realisierung keine liquiden Mittel zufließen und es die fällig werdenden Steuern somit aus dem übrigen Betriebsergebnis finanzieren muß.

Empfehlung

Die Realisierung stiller Reserven ist in der Regel erfolgswirksam und löst somit Gewinn- und Kapitalsteuern, bzw. Einkommens- und Vermögenssteuern aus. Bei der Bildung stiller Reserven ist somit immer auch an ihre Auflösung zu denken. Bei Umstrukturierungstatbeständen wie Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen oder Vermögensübertragungen kann die Realisierung unter Einhaltung der entsprechenden Vorschriften vermieden werden. In jedem Fall ist vor der Durchführung einer kritischen Transaktion bei den zuständigen Steuerbehörden ein verbindlicher Vorbescheid (Steuerruling) einzuholen.

Streitkultur in der Betriebsprüfung bei Großunternehmen

Dr. Rolf Schwedhelm Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm Köln

1. Einleitung

Das Thema „Steuerstreit und Steuerstreitkultur“ ist für Großunternehmen nicht geläufig. Wer mit Leitern von Steuerabteilungen spricht, stößt ausschließlich auf Sachthemen. Spielen Steuerstreit und Steuerstreitkultur im Steuerleben des Konzerns keine Rolle? Gibt es keine Uneinigkeit, niemals Streit mit der Finanzverwaltung? Ein Zustand, von dem mittelständische Unternehmen und ihre Berater jedenfalls weit entfernt sind. Woher also diese Diskrepanz? Und falls es sie gibt: Wird sie ewig weiterwähren?

In der Tat scheinen Großunternehmen im Steuerleben weniger auf Streit angewiesen zu sein. Der Kontakt mit der Steuerprüfung ist ein dauerhafter, der Prüfer ist immer im Hause. Gemeinsame Lösungen sind die Regel, man will miteinander auskommen. Nicht eine Steuerstreitkultur, sondern eine Nicht-Streitkultur entwickelt sich auf diesem Boden. Das muß niemandes Schaden sein – solange die Grundlage für eine solche Kultur fortbesteht.

Es gibt jedoch Stimmen – insbesondere der Bundesrechnungshof¹ –, die die Finanzverwaltung zu härterer Gangart auffordern. Steuern in beträchtlicher Höhe blieben unerhoben. Bundesländer werden verdächtigt, Außenprüfungen bei Unternehmen im eigenen Land nicht durchgehend mit dem gebotenen Nachdruck zu organisieren und durchzuführen. Stattdessen sei das Ziel, im eigenen Land ansässige Steuerpflichtige nicht unnötig unter Druck zu setzen. Man biete lieber den „Standortvorteil“ und mache sich für Unternehmen attraktiv, als Steuern einzutreiben, die doch nicht dem Land zugutekämen. Sei es, weil es sich – bei der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer – um Gemeinschaftssteuern handelt, sei es, weil über den Länderfinanzausgleich die Steuereinnahmen wieder wegverteilt werden würden.

Vor diesem Hintergrund kamen Überlegungen und Begehrlichkeiten des Bundes auf, die Finanzverwaltung umzustrukturieren und eine einheitliche Bundesfinanzverwaltung zu installieren. Auch wenn die Realisierung einer Bundessteuerverwaltung im Augenblick noch in den Sternen steht, arbeitet der Bund daran, seine Kompetenzen zu erweitern und die Länder bei der Steuererhebung kontrollieren und anweisen zu können.² Sollten sich die aktuell geäußerten Hoffnungen des Bundes und des Bundesrechnungshofs auf ein Anziehen der Steuererhebungs-Schraube bewahrheiten, werden sich Konzerne und Großunternehmen darauf einstellen müssen, verstärkt dem Blick der Betriebsprüfung zu unterliegen. Und zwar mit dem eindeutigen Blick auf „Ef-

fizienzgewinne“, dh. auf Steuermehrergebnisse. Vor diesem Hintergrund stellt sich zunehmend auch für Großunternehmen die Frage, welcher Rechtsschutz iRd. Betriebsprüfung besteht.

2. Die umfassende Pflicht zur Mitwirkung

Dem Steuerpflichtigen obliegen auch in der Außenprüfung die allgemeinen Mitwirkungspflichten der AO (§§ 85 ff. AO). Zugeschnitten auf die Prüfung sind diese Pflichten in § 200 AO beispielhaft konkretisiert. Der Steuerpflichtige muß Auskünfte erteilen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO).

Zudem muß er Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorlegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen geben (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Vorlageanspruch ist weit gefaßt. Er ist nicht auf die Dokumente der Buchführung selbst beschränkt. Der Prüfer kann die Vorlage eines jeden Dokuments verlangen, das für die Besteuerung von Bedeutung sein könnte. Im Einzelfall kann das Mitwirkungs- und Vorlageverlangen jedoch ermessenswidrig sein.³

Von Bedeutung ist der Umstand, daß der Steuerpflichtige nur zur Vorlage, nicht jedoch zur Beschaffung der Unterlagen verpflichtet ist⁴: Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, dem Prüfer seine Arbeit abzunehmen. Dies gilt selbst dann, wenn die Unterlagen aufbewahrungspflichtig waren. Der Prüfer kann lediglich negative Schlussfolgerungen in der Beweisführung oder Schätzung ziehen. Der Steuerpflichtige ist zudem nicht verpflichtet, für die Betriebsprüfung bestimmte Dokumente, Zusammenstellungen, Statistiken und Ähnliches zu fertigen.

Vorlagepflicht heißt, daß der Steuerpflichtige selbst die Unterlagen und Urkunden heraussuchen und vorlegen muß. Dem Prüfer ist es verwehrt, sich selbst im Unternehmen ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen die Unterlagen herauszusuchen. Er hat kein irgendwie geartetes steu-

1 Siehe z.B. Bundesrechnungshof, Gutachten „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“, 2006 (erstellt vom Präsidenten des Bundesrechnungshofs, Engels als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, abrufbar über die Homepage des Bundesrechnungshofs, www.bundesrechnungshof.de und veröffentlicht bei Kohlhammer).

2 Siehe z.B. § 19 Abs. 4 FVG und § 21 a FVG.

3 Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 200 AO Rz. 25 (Okt. 2007).

4 Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 Rz. 29 f. (Okt. 2007).

erliches „Beschlagnahmerecht“.⁵ Der Prüfer hat kein Recht, von dem Steuerpflichtigen zu verlangen, daß ihm von bestimmten Schriftstücken Kopien gefertigt werden. Andererseits ist es i.d.R. nicht sachgerecht, den Prüfer selbständig kopieren zu lassen. Der geprüfte Steuerpflichtige muß einen Überblick behalten, welche Unterlagen der Prüfer kennt und fotokopiert hat. Es ist daher i.d.R. zweckmäßig, auf Anforderung des Prüfers die Kopien zu fertigen. In problematischen Prüfungen kann es sogar angebracht sein, „Spiegelbildakten“ anzufertigen, also eine Akte, die beleg- und urkundenmäßig den Akteninhalt des Prüfers wiedergibt, so daß man weiß, über welche Unterlagen der Prüfer verfügt.

Der Umfang der Mitwirkungspflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Die Realisierung der Mitwirkungspflichten durch den Außenprüfer muß ermessensgerecht sein. Dies setzt voraus, daß das Geforderte überhaupt für die Besteuerung und Prüfung relevant ist. Die geforderte Mitwirkung muß darüber hinaus objektiv und subjektiv möglich und zumutbar sein. Der Prüfer darf nichts Unmögliches verlangen.

3. Was tun bei „festgefahrener“ Betriebsprüfung?

Umfangreiche, aber auch „gespannte“ Prüfungen weichen häufig mehr und mehr auf ein schriftliches Verfahren aus. Der Prüfer wendet sich mit „Prüfungsfeststellungen“ oder „Prüferanfragen“ an den geprüften Steuerpflichtigen. Soweit diese Feststellungen und Anfragen Anforderungscharakter haben, handelt es sich um Verwaltungsakte. Sie sind mit dem Einspruch anfechtbar. Dieser Einsatz von Einsprüchen ist angebracht, wenn Art und Weise der Prüfung sich als krass überzogen erweist.

Kein Steuerpflichtiger hat Anspruch auf einen bestimmten Prüfer. Die Auswahl ist Sache der Finanzverwaltung. Nicht vermeidbar sind immer wieder Fälle, in denen die „Chemie“ zwischen Steuerpflichtigem und Außenprüfer nicht stimmt, das Prüfungsklima abgeleitet. Gedanken- und Handlungsansätze in dieser Situation:

- Liegt ein Grund vor oder wird ein Grund behauptet, der gegen die Unparteilichkeit des Prüfers spricht, kann Befangenheitsantrag gestellt werden, § 83 AO. Dabei geht es hier nicht um eine konkret nachgewiesene Pflichtverletzung des Beamten. Ausreichend ist vielmehr, daß Sachverhaltsumstände vorliegen, die dem Steuerpflichtigen den Schluß aufdrängen, der Prüfer könne nicht mehr unparteiisch – mag er in Wirklichkeit auch kor-

rekt handeln – prüfen. Ist eine Außenprüfung z.B. völlig zerstritten, kann daraus ein Befangenheitsgrund folgen. Hinweis außerdem auf die Entscheidung des BFH vom 29.4.2002:⁶ In besonderen Fällen ist auch gerichtliche Überprüfung der Festlegung des Außenprüfers möglich.

- Die Dienstaufsichtsbeschwerde ist ein nichtförmlicher Rechtsbehelf. Mit der Dienstaufsichtsbeschwerde rügt der Steuerpflichtige ein bestimmtes persönliches Verhalten des Beamten. Die Dienstaufsichtsbeschwerde wird bei dem Vorgesetzten des Beamten bzw. bei der vorgesetzten Behörde eingelegt. In der Praxis ist die Dienstaufsichtsbeschwerde nie als Regelrechtsbehelf, allenfalls als „Notbremse“ ratsam. Die häufig vom Steuerpflichtigen mit der Dienstaufsichtsbeschwerde gesuchte Befriedigung, der Beamte möge offen getadelt werden, wird man selten erreichen. Allenfalls erhält er intern einen Rüffel, während man als äußere Antwort auf die Dienstaufsichtsbeschwerde das Gegenteil erfährt. Die sachliche Gegenvorstellung und förmliche Rechtsbehelfe sind stets sinnvoller, da sie das äußere Gewand der Sachlichkeit wahren.

4. Fazit

Prüfungstätigkeit und Prüfungshandlungen liegen im Ermessen des Prüfers. Rechtlich hat der Geprüfte nur eine geringe Einflußmöglichkeit. Tatsächlich kann durch Gespräche, Argumente, Verhaltensweisen, Mitwirkungshandlungen und Verweigerungen Einfluß auf das Prüfen genommen werden. Im Einzelfall kann es richtig sein, auch mit den in der Außenprüfung zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfen den Versuch zu unternehmen, das Prüfungsgeschehen zu steuern. Prüfungshandlungen können dann mit dem Einspruch angefochten werden, wenn sie rechtswidrig sind oder wenn sich in ihnen ein fehlgebrachtes Ermessen zeigt. Solche Einspruchsverfahren sind selten. Sie sollten auch erst dann eingesetzt werden, wenn die Mittel des Argumentierens versagen. Ist dieses Stadium jedoch erreicht, können mit Beschwerden auch ganze Prüfungsfelder blockiert werden. Ist der Geprüfte der Ansicht, der Prüfer bewege sich im unzulässigen Gebiet (z.B. außerhalb der Prüfungsanordnung), so können alle Prüfungsanforderungen mit dem Einspruch angegriffen werden. Der Einspruch ist mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung und mit dem Antrag auf schriftliche Fixierung der Anordnung zu begleiten.

⁵ Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO, Rz. 8 ff. (Okt. 2007).

⁶ BFH IV B 2/02 vom 29.04.2002, DStR 2002, 1393.

DBA Deutschland – Russische Föderation: Auswirkungen auf die Besteuerung deutscher Handelseinzelunternehmen

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

In den vergangenen Jahren hat eine wachsende Zahl deutscher Unternehmen unterschiedlicher Größenordnung aus verschiedenen Branchen ihre wirtschaftliche Tätigkeit auf das Gebiet der Russischen Föderation ausgedehnt. Bei diesem Schritt wurden die Auswirkungen des Internationalen Steuerrechts und des Doppelbesteuerungsabkommens Bundesrepublik Deutschland – Russische Föderation (im folgenden DBA) oft nicht im erforderlichen Maß berücksichtigt. Dies hat je nach Art des Geschäfts und der Organisationsform der wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland und in der Russischen Föderation Auswirkungen auf die Besteuerung. Grundsätzlich gilt, daß die Gewinne aus gewerblicher Tätigkeit eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden können.¹ Abhängig von der Ausgestaltung der gewerblichen Tätigkeit besteht Steuerpflicht lediglich in Deutschland oder zusätzlich in der Russischen Föderation. Bereits bei der Planung der Aufnahme der Geschäftstätigkeit in der Russischen Föderation sollten neben Standortfragen, Situation des Marktes allgemein und bezogen auf die Produkte des Unternehmens, Arbeitsmarktsituation, rechtlichen Bedingungen, Finanzierungs- und Fördermöglichkeiten steuerliche Aspekte in die Überlegungen zur Organisationsform aufgenommen werden. So kann die Entscheidung für eine bestimmte Organisationsform der Geschäftstätigkeit der Vermeidung der Steuerpflicht und damit steuerlicher Nachteile dienen. Im Falle der Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten soll die Doppelbesteuerung durch das DBA vermieden werden.²

Das DBA erfaßt Steuern vom Einkommen und Vermögen einschließlich der Steuern auf Einkünfte aus der Veräußerung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen. (Art. 2 Abs. 1 und 2 DBA) In der Russischen Föderation gehören die Gewinnsteuer der Unternehmen, die Einkommensteuer von natürlichen Personen, die Vermögensteuer der Unternehmen und natürlichen Personen dazu. (Art. 2 Abs. 3 a) DBA) Demgegenüber sind in Deutschland die Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer sowie der Solidaritätszuschlag Gegenstand der Bestimmungen des DBA.³

Das DBA gilt auch dann, wenn das Unternehmen in Deutschland, nicht aber in der Russischen Föderation ansässig ist.⁴

Bei einem „Unternehmen eines Vertragsstaats“ handelt es sich um gewerbliche Tätigkeiten, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person ausgeübt werden.⁵

„Personen“ sind sowohl natürliche Personen und Personengesellschaften als auch juristische Personen und als Körperschaften behandelte Gebilde.⁶

„Ansässig“ ist eine Person, die in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten nach dem dort jeweils geltenden Recht auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes der Gründung als juristische Person durch Registrierung, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Kriteriums steuerpflichtig ist. Dazu gehören nicht Personen, die in einem Vertragsstaat nur in Bezug auf Einkünfte aus Quellen in diesem Staat oder aus in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig sind.⁷

Hat nun ein Einzelunternehmer in Deutschland und in der Russischen Föderation einen Wohnsitz, dann müssen stufenweise weitere Kriterien hinzukommen, um zu bestimmen, in welchem der Vertragsstaaten er ansässig ist. Zunächst ist festzustellen, wo der Unternehmer seine ständige Wohnstätte hat. Besteht diese in beiden Vertragsstaaten, kommt es auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen an. Ist dieser nicht bestimmbar, ist der gewöhnliche Aufenthalt maßgebliches Kriterium. Sofern auch dieser nicht eindeutig festzustellen ist, richtet die Ansässigkeit sich nach der Staatsangehörigkeit. Besteht diese für beide Vertragsstaaten oder keinen von ihnen, so haben die zuständigen Behörden die Frage der Ansässigkeit in gegenseitigem Einvernehmen zu entscheiden.⁸

Wird das Unternehmen von einer juristischen Person betrieben, und ist diese in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie dort als ansässig, in welchem Vertragsstaat sie ihre tatsächliche Geschäftsführung hat.⁹

Die Auswirkungen der Organisationsform der Geschäftstätigkeit auf die Besteuerung können anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Handelt es sich bei dem zu betrachtenden Unternehmen um ein kleines deutsches Einzelunternehmen, dessen Inhaber eine natürliche Person und dessen Geschäftsgegenstand der Handel mit elektrisch betriebenen Geräten und Maschinen ist, so kommen nach dem DBA für die wirtschaftliche Betätigung in der Russischen Föderation verschiedene Formen in Betracht.

Betreibt der Einzelunternehmer sein Handelsgeschäft sowohl in Deutschland als auch in der Russischen Föderation, so besteht neben der deutschen Einkommen- und

Gewerbesteuerpflicht die Steuerpflicht in der Russischen Föderation hinsichtlich der dort erzielten Gewinne des Unternehmens, wenn die gewerbliche Tätigkeit in einer dort gelegenen Betriebsstätte ausgeübt wird und die Gewinne dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.¹⁰ Hat der Unternehmer neben der Betriebsstätte dort auch einen Wohnsitz, so ist er außerdem einkommensteuerpflichtig.

Die für diese Betriebsstätte entstandenen Kosten, einschließlich der für Geschäftsführung und Verwaltung, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Betriebsstätte abzugsfähig. Unerheblich ist, wo die Kosten entstanden sind. Die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne sind jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln.¹¹ Voraussetzung für die Ermittlung des Gewinns der in der Russischen Föderation gelegenen Betriebsstätte ist, daß die Buchhaltung für diese gesondert geführt wird. Die Buchhaltungsunterlagen müssen in der Russischen Föderation geführt und aufbewahrt werden. Die Steuererklärungen sind unter Einhaltung der allgemeinen Abgabefristen für russische Organisationen bei der Finanzverwaltung einzureichen.¹²

In der Praxis kann die Gewinnabgrenzung zu Schwierigkeiten bei der Zuordnung des Vermögens, der Erträge und Aufwendungen führen.¹³ Abhilfe soll eine aufgrund des OECD-Betriebsstättenberichts vom 17.7.2008 zu erwartende Änderung des Betriebsstättenerelasses schaffen.¹⁴

Der Gewinn aus der gewerblichen Tätigkeit dieses deutschen Handelsunternehmens in der Russischen Föderation ist aber ausschließlich in Deutschland zu besteuern, wenn die Tätigkeit dort nicht in einer Betriebsstätte ausgeübt wird.

Die Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹⁵ Bei einem Handelsunternehmen wäre ein Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle als Betriebsstätte anzusehen. Nach russischem Steuerrecht zählen dazu Filialen, Geschäftsstellen, Büros, Kontore, Agenturen, Repräsentanzen oder jedwede andere abgesonderte Betriebseinheit, die sich regelmäßig unternehmerisch betätigt.¹⁶

Liegt eine Betriebsstätte in diesem Sinne nicht vor, wird aber für das Unternehmen eine Person als abhängiger Vertreter in der Russischen Föderation tätig, der eine Vollmacht zum Abschluß von Verträgen besitzt und diese ausübt, so wird das Unternehmen so behandelt, als habe es für diese Tätigkeiten in der Russischen Föderation eine Betriebsstätte, es sei denn, es handelt sich um die folgenden Tätigkeiten.¹⁷

Organisiert jedoch der Unternehmer die wirtschaftliche Tätigkeit in der Russischen Föderation in der Art, daß er Einrichtungen unterhält, in denen er die Geräte und Ma-

schinen lagert und von dort ausliefert, so handelt es sich nicht um eine Betriebsstätte. Unterhält er Bestände von Geräten und Maschinen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung oder dem Zweck dienen, durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet zu werden, so sind diese keine Betriebsstätte. Eine Betriebsstätte liegt auch dann nicht vor, wenn zwar eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten wird, diese aber dem Zweck dient, für das Unternehmen Geräte und Maschinen einzukaufen, Informationen zu beschaffen, vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten auszuüben, oder bei mehreren der vorgenannten Tätigkeiten die Gesamttätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit ist.¹⁸

Fazit

Unterhält der in Deutschland ansässige Handelsunternehmer in der Russischen Föderation keine Betriebsstätte und sind dort auch keine von ihm bevollmächtigten Personen für ihn tätig, so ist die gewerbliche Tätigkeit nur nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtig.

Ist dagegen die gewerbliche Tätigkeit des in Deutschland ansässigen Handelsunternehmens aufgrund einer Betriebsstätte auch in der Russischen Föderation steuerpflichtig, so wird die Doppelbesteuerung vermieden, indem die Einkünfte aus der Russischen Föderation von der Steuer in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt werden, sofern nicht eine Anrechnung der russischen Steuer vorzunehmen ist.

1 Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA

2 Art. 23. DBA

3 Art. 2 Abs. 3 b DBA

4 Art. 1 DBA

5 Art. 3 Abs. 1 Buchstabe d DBA

6 Art. 3 Abs. 1 Buchstabe b und c DBA

7 Art. 4 Abs. 1 DBA

8 Art. 4 Abs. 2 DBA

9 Art. 4 Abs. 3 DBA

10 Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA

11 Art. 7 Abs. 3 und 6 DBA

12 *Debatin/Wassermeyer*, DBA Band V, DBA Russland, Stand 2004, Art. 7 Rz. 10

13 *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Rz. 7 – 9; *Maack/Stöbener*, IStR 2008, S. 461 ff., 472

14 www.oecd.org; *Timm*, Praxis Internationale Steuerberatung, 2009, S. 195 ff., 198; BMF 24.12.1999, S 1300, BStBl I 1999, 1076

15 Art. 5 Abs. 1 DBA

16 *Debatin/Wassermeyer*, DBA Band V, DBA Russland, Stand 2004, Art. 5 Rz. 6; *Maack/Stöbener*, IStR 2008, S. 461 ff., 466, 470

17 Art. 5 Abs. 5 DBA

18 Art. 5 Abs. 4 DBA

Begrenzte Berichtigungsmöglichkeit von Steuerbescheiden nach erfolgter Steuerfahndungsprüfung

Rechtsanwalt Olaf G. von Briel, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Strafrecht, Rechtsanwälte Boxleitner von Briel, Düsseldorf

Der III. Titel der Abgabenordnung ist mit „Bestandskraft“ überschrieben. Tatsächlich befassen sich die §§ 172 bis 177 AO jedoch nicht mit der Bestandskraft, sondern mit ihrer Durchbrechung. Nach Eintritt der formellen Bestandskraft kann die Finanzbehörde nur noch in Ausnahmefällen einen berichtigten Bescheid erlassen.

Mit Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 1 AO) werden Steuerbescheide und die ihnen gleichstehenden Bescheide materiell bestandskräftig, weil die Behörde ab diesem Zeitpunkt den Bescheid grundsätzlich nicht mehr abändern kann. Die Festsetzungsfrist für die Einkommen-, Umsatz-, Körperschaftsteuer beträgt nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre, sofern die Steuer nicht leichtfertig verkürzt oder hinterzogen worden ist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 AO); dann beträgt sie fünf bzw. zehn Jahre.

Nach Durchführung eines steuerstrafrechtlichen Verfahrens werden aufgrund des Ermittlungsergebnisses jedoch eine Vielzahl geänderter Bescheide durch die Finanzbehörden erlassen, wobei die Begrenzungen des § 171 Abs. 5 AO zu beachten sind.

Nach § 171 Abs. 5 AO wird die Festsetzungsfrist gehemmt, wenn vor ihrem Ablauf die Steuerfahndung oder Zollfahndung beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen beginnt oder wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens oder Bußgeldverfahrens bekanntgegeben wird. Anders als die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO (allgemeine Außenprüfung nach §§ 194 ff. AO) umfaßt die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO nicht den gesamten Steueranspruch. Die Hemmung tritt nur in dem Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken. Die Steuerfahndung hat nach § 208 Abs. 1 Satz 1 AO die Aufgabe, bestimmte straf- und bußgeldrechtlich relevante Vorgänge sowie unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. D.h. § 171 Abs. 5 AO läßt „insoweit“ die Festsetzungsfrist nicht ablaufen, „bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.“ Der Fristablauf soll danach erkennbar nur gehemmt werden, soweit und damit die Ergebnisse der Ermittlungen der Festsetzung der betreffenden Steuern zugrunde gelegt werden können.¹ Insoweit ist bedeutsam, bezüglich welchen Verdachts das steuerstrafrechtliche Ermittlungsverfahren eingeleitet worden ist.

Der Beginn von Ermittlungen der Steuerfahndungsbehörde hat nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO zur Folge, daß die Festsetzungsfrist insoweit nicht abläuft, bis die aufgrund dieser Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Aus der Formulierung des Gesetzes ergibt sich, daß die Ablaufhemmung nur die Umsetzung derjenigen Erkenntnisse ermöglicht, die sich im Zuge der Ermittlungen ergeben haben.² Die Ablaufhemmung tritt damit hinsichtlich aller Steueransprüche ein, auf die sich die Prüfung tatsächlich erstreckt hat.³

Im Fall der Erweiterung einer Fahndungsprüfung werden die zusätzlich geprüften Veranlagungszeiträume nur dann von der Rechtsfolge des § 171 Abs. 5 Satz 1 AO erfaßt, wenn der Steuerpflichtige die Ausdehnung der Ermittlungen vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennen konnte.⁴ Wird der Beschuldigte, bei dem die Ermittlungen bereits begonnen hatten, im Rahmen einer später erfolgten Durchsuchung mit der Erweiterung der Ermittlungen auf die zusätzlichen Veranlagungszeiträume konfrontiert, reicht dies für die Annahme einer rechtzeitigen Erkennbarkeit aus. Dabei ist für den Eintritt der Ablaufhemmung nicht erforderlich, daß der Beschuldigte bereits vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennen konnte, auf welche einzelnen Sachverhalte sich die zusätzlichen Ermittlungen beziehen sollten.⁵

Eine nach § 171 Abs. 5 AO eingetretene Ablaufhemmung dauert bis zum Erlaß der Steuerbescheide. § 171 Abs. 5 Satz 1 AO verknüpft seinem Wortlaut nach die Dauer der Ablaufhemmung mit der Unanfechtbarkeit der aufgrund der Ermittlungen erlassenen Steuerbescheide. Er macht sie nicht davon abhängig, daß die Steuerbescheide innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach Abschluß der Ermittlungen erlassen werden. Angesichts dessen läßt § 171 Abs. 5 AO bei wortgetreuer Auslegung den Erlaß von Änderungsbescheiden im Anschluß an eine Fahndungsprüfung ohne zeitliche Begrenzung zu. Dies führt jedoch dazu, daß im Ergebnis die durch § 171 Abs. 5 AO bewirkte Ablaufhemmung

1 BFH Urt. v. 14.04.1999 – XI R 30/96, BStBl. II 1999, 478.

2 BFH Urt. v. 14.04.1999 – XI R 30/96, BStBl. II 1999, 478.

3 BFH Urt. v. 02.07.1998 – IV R 39/97, BFHE 186, 299, BStBl. II 1999, 28, 32; BFH Urt. v. 09.03.1999 – VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186.

4 BFH Urt. v. 20.01.2000 – V R 98/98, BFH/NV 2000, 1143.

5 BFH Urt. v. 20.01.2000 – V R 98/98, BFH/NV 2000, 1143.

unbegrenzt fort dauert, wenn die Steuerfahndungsprüfung nicht zu steuerlich erheblichen Feststellungen geführt hat und deshalb im Anschluß an die Prüfung keine Änderungsbescheide erlassen werden. Der Bundesfinanzhof schließt sich jedoch nicht der im Schrifttum vertretenen Ansicht an, daß im Rahmen des § 171 Abs. 5 AO die Regelung in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO analog anwendbar sei.⁶ Der Bundesfinanzhof sieht im Ergebnis vielmehr die zeitliche Grenze für den Erlaß von Änderungsbescheiden im Anschluß an die Ermittlungsmaßnahmen durch den Eintritt der Verwirkung gezogen.⁷ Eine solche setzt indessen über den Zeitablauf hi-

nausgehende Umstände voraus, die die verspätete Rechtsausübung als Verstoß gegen Treu und Glauben erscheinen lassen.⁸

6 *Söffing*, DStZ 1996, 713 und DStZ 2001, 739; *Offerhaus/Kiesel*, DB 2000, 1984, 1987 f.; *Beermann/Hartmann*, Steuerliches Verfahrensrecht, § 171 AO, Rdnr. 62; *Klein/Rüsken*, AO, § 171, Rdnr. 82.

7 BFH Ur. v. 24.04.2002 – I R 25/01; *Ruban* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-FGO, § 171, Rdnr. 79b; *Rößler*, DStZ 1997, 117 f.

8 BFH Ur. v. 09.08.1988 – VII R 40/85, BFH/NV 1989, 260, 261; BFH BFH/NV 1999, 1186, 1187.

Anmerkung zu BFH, Urteil v. 22. April 2009, Aktenzeichen I R 53/07

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ernst & Young AG, München

Mit Urteil vom 22. April 2009 hat der BFH entschieden, daß eine schweizerische Muttergesellschaft mit einer Beteiligung von 10,5% an einer deutschen Kapitalgesellschaft entgegen der Denkavit-Rechtsprechung des EuGH keinen Anspruch auf Rückerstattung der deutschen Kapitalertragsteuer über den durch das DBA Deutschland-Schweiz reduzierten Steuersatz auf 15% hinaus innehat. Eine Vorlage an den EuGH lehnte der BFH unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung nach den Vorgaben der Rs. C.I.L.F.I.T. ab.

Nach Auffassung des BFH verstößt der Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Dividenden einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft an eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit; eine etwaige doppelte Besteuerung sei nach Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 DBA-Schweiz 1971 durch entsprechende steuerliche Entlastungsmaßnahmen in der Schweiz zu vermeiden. Der BFH sah damit keine Veranlassung, dem hilfsweise von der Klägerin gestellten Antrag, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH im Weg eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 234 EG anzurufen, zu folgen. Die Klägerin hatte diesen Antrag damit begründet, daß die abgeltende Kapitalertragsteuerbelastung nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 u. S. 3 EStG 2002 i.V.m. § 31 Abs. 1 S. 1 u. 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2002 gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) verstoße, weil inländische Kapitalerträge nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft außer Ansatz blieben.

Einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit lehnt der BFH ab, weil die Situation eines dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in diesem Mitgliedstaat ansässig ist, nicht mit der eines dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, vergleichbar sei. Der BFH beruft sich insoweit auf eine „mittlerweile gefestigte

Rechtsprechung des EuGH“ und zitiert aus dem EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006 in der Rs. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*.¹ Danach sei „der Mitgliedstaat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft, d.h. der Mitgliedstaat der Quelle der Gewinne, in Bezug auf die Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht in der gleichen Lage wie der Mitgliedstaat, in dem der dividendenbeziehende Anteilseigner ansässig ist.“

Mit der Berufung des BFH auf das Urteil *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* unterliegt der BFH einer offensichtlichen Fehlinterpretation der Rechtsprechung des EuGH. Bereits bei dem zuvor genannten Zitat hätten die Richter über das Wort „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ stolpern müssen. Denn die Klägerin wendete sich nicht gegen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung spricht man dann, wenn derselbe Wirtschaftsvorgang oder Vermögenswert nicht bei demselben Steuerpflichtigen sondern bei verschiedenen Steuerpflichtigen in verschiedenen Staaten besteuert wird.² In dem Rechtsstreit ging es aber darum, ob es gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn Deutschland bei beschränkt Steuerpflichtigen Dividendenbezüge mit einer abgeltenden Kapitalertragsteuer besteuert, Dividendenbezüge unbeschränkt Steuerpflichtiger aber von der Besteuerung ausnimmt und die zuvor erhobene Kapitalertragsteuer auf die Steuerschuld anrechnet oder erstattet. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer hätte also lediglich einen Fall der „juristischen Doppelbesteuerung“ darstellen können, d.h.

1 EuGH, Urteil vom 12. 12. 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04.

2 Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Vor Art. 1 Rz. 3 m.w.N.

einer Sachlage, bei der zwei Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand eine gleichartige Steuer erheben³, und das auch nur dann, wenn die Schweiz die Klägerin ebenfalls mit den Dividendenbezügen besteuert hätte, was nicht der Fall war.

Gravierender ist, daß das EuGH-Urteil *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* tatsächlich auch einen Fall der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zum Gegenstand hatte. In dem Urteil ging es um die Frage, ob bei Gewinnausschüttungen durch eine gebietsansässige Gesellschaft zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ein Teil der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern anzurechnen war. Die *Advance Corporation Tax (ACT)* wurde in Großbritannien gebietsansässigen Anteilseignern als Steuergutschrift gewährt, gebietsfremden Anteilseignern aber nur unter bestimmten Voraussetzungen, die in den von Großbritannien mit Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelt waren. Mit anderen Worten: Das von dem BFH zitierte Urteil bezog sich auf eine Art Körperschaftsteuergutschrift, wie sie nach dem bis zum Jahr 2000 in Deutschland geltenden Körperschaftsteueranrechnungsverfahren gewährt wurde.⁴ Der BFH hatte die Frage der gemeinschaftsrechtlich zulässigen Erhebung von Kapitalertragsteuern durch den Quellenstaat zu klären, nicht aber die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung des Quellenstaats und/oder Ansässigkeitsstaats des Dividendenempfängers zur indirekten Steueranrechnung.

In anderem Zusammenhang erwähnt der BFH dann doch die Urteile, aus denen sich die mittlerweile gefestigte Rechtsprechung des EuGH zur Erhebung von Quellensteuern auf Dividenden ergibt. In den zitierten Rs. *Denkavit International* und *Denkavit France*⁵, *Amurta*⁶, und auch in dem kürzlich ergangenen Urteil in der Rs. *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*⁷ kommt der EuGH aber zu dem Ergebnis, daß „ein Mitgliedstaat, der gebietsansässige Muttergesellschaften von einer mehrfachen Belastung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bewahren will, diese Maßnahme auf die gebietsfremden Muttergesellschaften ausdehnen muß, die sich deshalb in einer vergleichbaren Lage befinden, weil sich eine dementsprechende diese gebietsfremden Gesellschaften betreffende Besteuerung aus der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Letztgenannte ergibt“.⁸ Mit dieser Aussage setzt sich der BFH aber leider nicht auseinander. Er zitiert „*Denkavit*“ und „*Amurta*“ vielmehr als Nachweis der ständigen EuGH-Rechtsprechung dafür, daß „in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen“. Diese Aussage ist zutreffend, bezieht sich aber nicht auf den Fall, daß ein Mitgliedstaat unbeschränkt

und beschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation, der Besteuerung von Dividenden, ungleich behandelt. Sie bezieht sich auf einen Fall der juristischen Doppelbesteuerung, der nach dem Sachverhalt gar nicht vorlag, da die Klägerin mit ihren Divideneinkünften lediglich in Deutschland einer Besteuerung unterlag.

Im Ergebnis konnte sich der BFH durchaus auf eine ständige Rechtsprechung des EuGH berufen, nur hätte er zutreffend zu gegenteiligen Schlüssen kommen müssen. Die Versagung der Vorlage an den EuGH wirkt aufgrund der offensichtlichen Fehlinterpretation der Rechtsprechung des EuGH verfassungsrechtliche Probleme auf. Unterstellt, die Klägerin hätte sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen können, hätte der BFH entweder anders entscheiden oder dem Antrag der Klägerin folgen und die Rechtsfrage dem EuGH zur Entscheidung vorlegen müssen. So ist der Klägerin durch den BFH der nach Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG verfassungsrechtlich garantierte gesetzliche Richter entzogen worden, denn das wäre für die Frage des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit der EuGH gewesen.

Inzwischen liegt auch mit den Schlußanträgen der Generalanwältin Juliane Kokott vom 15. Juli 2009 eine Bestätigung der oben genannten Rechtsprechung des EuGH vor. In der Rs. C-540/07 *Kommission gegen Italien* stellt die Generalanwältin Kokott in der unterschiedlichen Behandlung von im Inland verbleibenden und ins Ausland fließenden Dividenden eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG fest. Diese Ungleichbehandlung könnte jedoch gerechtfertigt sein, wenn die Situation der inländischen und der ausländischen Dividendenempfänger objektiv nicht vergleichbar wäre. Wenn Italien seine Steuerhoheit auch auf abfließende Dividenden ausübt, befinden sich gebietsfremde Dividendenempfänger hinsichtlich der Gefahr der Doppelbesteuerung und der mehrfachen wirtschaftlichen Belastung jedoch in einer vergleichbaren Lage zu inländischen Empfängern. Der besteuerte Mitgliedstaat muß daher nach der Rechtsprechung des EuGH dafür sorgen, daß die gebietsfremden Empfänger eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Empfänger gleichwertig ist.

3 Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Vor Art. 1 Rz. 2 m.w.N.

4 Zur Gemeinschaftswidrigkeit des deutschen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens und den daraus zu ziehenden Folgen vgl. den jüngsten Vorlagebeschluss des FG Köln vom 14.05.2009, 2 K 2241/02, IStR 2009, 472 sowie allgemein *Hackemann* in *Ernst & Young*, KStG, EuropaR, Rz. 65 bis 67.

5 EuGH, Urteil vom 14. 12. 2006, *Denkavit International* und *Denkavit France*, C-170/05.

6 EuGH, Urteil vom 8. 11. 2007, *Amurta*, C-379/05.

7 EuGH, Urteil vom 18. 06. 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, C-303/07.

8 Vgl. zuletzt EuGH, Urteil vom 18. 06. 2009 C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, Randnr. 44 m.w.N.

Bundesgerichtshof droht Steuerfahndern

Prof. Dr. Jürgen Wessing, Rechtsanwalt, Sozietät Wessing, Düsseldorf

In jüngerer Zeit wird die in der Praxis oftmals verspätete oder unterlassene Unterrichtung der Staatsanwaltschaften durch die ermittelnden Finanzbehörden und die Nichtbeachtung der Anzeigepflicht des § 116 Abs. 1 AO durch Gerichte und Behörden verstärkt unter dem Blickwinkel der Strafvereitelung durch die beteiligten Amtsträger betrachtet. Dies dürfte – sobald es in der Praxis zur Kenntnis genommen wurde – zur vermehrten Befassung der Staatsanwaltschaften mit Steuerstrafverfahren führen.

1. BGH-Beschluß vom 30.04.2009

Der 1. Strafsenat des Bundesgerichtshofes hat kürzlich¹ darauf hingewiesen, daß eine verspätete Unterrichtung der Staatsanwaltschaft durch die ermittelnden Finanzbehörden nicht nur Auswirkungen auf die zu verhängende Strafe hat, sondern auch strafrechtliche Folgen für die beteiligten Amtsträger haben kann. Im Urteilsfall hatten die ermittelnden Finanzbehörden die Akten erstmals nach vier Jahren zur Anklageerhebung der Staatsanwaltschaft vorgelegt.

Die auf eine Kompensation wegen einer konventionswidrigen Verzögerung² gerichtete Revision wies der Senat zwar aus formalen Gründen zurück.³ Er nutzte jedoch die Gelegenheit zu zwei grundsätzlichen Hinweisen. Führt eine verspätete Unterrichtung der Staatsanwaltschaft durch die Finanzbehörden zu einer Verfahrensverzögerung, so ist bei einer konventionswidrigen Verzögerung nach der in der neueren Rechtsprechung⁴ vertretenen Vollstreckungslösung ein Teil der Strafe als verbüßt anzusehen. Zum Zweiten weist der Senat auf mögliche strafrechtliche Konsequenzen für die eine Verzögerung verursachenden Amtsträger der Finanzbehörden im Hinblick auf den Tatbestand der Strafvereitelung bzw. Strafvereitelung im Amt in Bezug auf Steuerstraftaten⁵ hin.⁶

2. Zuständigkeit von Finanzbehörde und Staatsanwaltschaft

Bei Verdacht einer Steuerstraftat ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt (§ 386 Abs. 1 S. 1 AO). Stellt die Tat ausschließlich eine Steuerstraftat dar, so führt die Finanzbehörde das Ermittlungsverfahren grundsätzlich selbständig durch (§ 386 Abs. 2 Nr. 1 AO) und nimmt die Rechte und Pflichten wahr, die der Staatsanwaltschaft im Ermittlungsverfahren zustehen. Dies schließt die Beantragung eines Haftbefehls ein (§ 400 Hs. 1 AO). Zur Anklageerhebung ist allerdings nur die Staatsanwaltschaft befugt

(§ 400 Hs. 2 AO). Diese führt stets auch die Ermittlungen, sobald ein Haftbefehl oder Unterbringungsbefehl erlassen ist (386 Abs. 3 AO) oder wenn auch der Verdacht auf andere Straftaten, wie etwa Urkundenfälschung oder Untreue besteht.

Die Finanzbehörde kann die Strafsache jederzeit an die Staatsanwaltschaft abgeben. Diese kann die Strafsache jederzeit an sich ziehen (§ 386 Abs. 4 S. 1 u. 2 AO). Der Senat hebt nun hervor, daß letzteres eine frühzeitige Unterrichtungspflicht der Finanzbehörden gegenüber der Staatsanwaltschaft erfordert. Es seien allerdings nicht sämtliche Ermittlungsverfahren mitzuteilen, jedoch über alle Verfahren frühzeitig zu unterrichten, bei denen „eine Evokation nicht fern liegt“.

3. Anzeige von Steuerstraftaten durch Gerichte und Behörden

In dieselbe Richtung weist ein neuerer Aufsatz von Bülte⁷, welcher zu dem Schluß kommt, daß sich ein Amtsträger, welcher gegen die Anzeigepflicht aus § 116 Abs. 1 AO verstößt, wegen Strafvereitelung strafbar machen kann. Diese Vorschrift verpflichtet alle Behörden und Gerichte, Tatsachen, die sie dienstlich erfahren haben und die den Verdacht einer Steuerstraftat begründen, der Finanzbehörde mitzuteilen.

Insbesondere vor den Zivilgerichten werden nicht selten Tatsachen mit steuerstrafrechtlicher Relevanz angesprochen. Die Vorschrift des § 116 Abs. 1 AO wird jedoch vielfach nicht beachtet. Dies dürfte sich jedenfalls dann ändern, wenn die – etwa durch den Prozeßgegner unterrichteten – Staatsanwaltschaften zukünftig tatsächlich unter dem Gesichtspunkt der Strafvereitelung ermitteln sollten.

1 BGH, Beschluß vom 30.04.2009 – 1 StR 90/09, NJW 2009 S. 2319 = WM 2009 S.1391 = PStR 2009 S. 176.

2 Vgl. Art. 6 I S. 1 MRK, wonach das Recht auf ein faires Verfahren eine Verhandlung innerhalb angemessener Frist umfaßt.

3 Die Revisionsbegründung entsprach nicht den Anforderungen des § 344 II S. 2 StPO.

4 BGH, Beschluß vom 17.01.2008 GSSt 1/07, NJW 2008, S. 860).

5 Zum Finanzbeamten als Amtsträger im S. des § 258 a StGB: RG, RGSt 58 S. 79; Fischer § 258 a StGB, RN 3.

6 Der Senat spricht den Tatbestand nicht unmittelbar an, sondern verweist lediglich „zu weiteren Konsequenzen für Amtsträger“ auf ein früheres Urteil vom 21.12.1994 – 2 StR 455/94 (BGHR StGB § 258 Abs. 1 Vollendung 1 (Verzögerung) = wistra 1995 S. 143), welches allerdings die Strafvereitelung durch einen Nicht-Amtsträger betrifft, so daß die Strafvereitelung im Amt nicht in den Blick kam.

7 NSTZ 2009 S. 57, so auch Bock, NJW 1992, S. 101 a.A. NK-Altenhain § 258 RN 44; Rudolph, NSTZ 1997, S. 601.

Formelle Anforderungen an einen Gewinnabführungsvertrag – das FG Köln verweigert dem BFH die Gefolgschaft

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

Die ertragsteuerliche Organschaft setzt nach geltendem Recht den Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags voraus (vgl. § 14 bis § 18 KStG sowie § 2 Abs. 2 GewStG). Zivilrechtlich sind die Anforderungen an einen solchen Gewinnabführungsvertrag ausschließlich im Aktiengesetz geregelt (§§ 291 ff. AktG), insbesondere für die GmbH fehlt eine gesellschaftsrechtliche Kodifizierung.

In dieser Situation hat der Steuergesetzgeber die Voraussetzungen für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei der GmbH in § 17 KStG geregelt.¹ Das Gesetz geht davon aus, daß für eine GmbH als Organgesellschaft ein Gewinnabführungsvertrag entsprechend den Vorschriften des Aktiengesetzes abgeschlossen werden muß. Insbesondere verlangt das Steuergesetz die Vereinbarung der „Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG“ (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG). Regelungsinhalt von § 302 AktG ist vor allem, daß die Organgesellschaft innerhalb von drei Jahren nach der formellen Beendigung des Gewinnabführungsvertrags nicht auf ihren Verlustausgleichsanspruch verzichten darf (§ 302 Abs. 3 AktG) sowie, daß diese Ansprüche einer zehnjährigen Verjährungsfrist unterliegen (§ 302 Abs. 4 AktG). Auf den ersten Blick scheint diese steuerliche Voraussetzung unproblematisch zu sein, denn zivilrechtlich ist seit Beginn der 90er Jahre höchstrichterlich anerkannt und völlig unumstritten, daß die Regelungen des Aktiengesetzes – einschließlich der Details zur Verlustübernahme aus § 302 AktG – im GmbH-Vertragskonzern analoge Anwendung finden.² Jeder zivilrechtlich wirksame Ergebnisabführungsvertrag einer GmbH enthält somit notwendigerweise auch die Vereinbarung der Verlustübernahme entsprechend § 302 Abs. 3 AktG.

Die Finanzverwaltung meint gleichwohl, über das Zivilrecht hinaus seien steuerrechtlich besondere Formerfordernisse einzuhalten: Sie verlangt für eine steuerliche Anerkennung, daß die Vertragsurkunde ausdrücklich den Wortlaut von § 302 AktG wiedergibt oder zumindest in Bezug nimmt.³ An dieser Klippe scheitern immer wieder Steuerpflichtige und ihre Berater. Der notwendige Verweis auf § 302 AktG wird bei der Vorbereitung von Gewinnabführungsverträgen, gerade wenn die Zeit eilt, immer wieder übersehen. Die Zeche zahlt am Ende zumeist der Berater, da der Mandant ihn wegen des Formfehlers in der Vertragsvorbereitung auf Schadensersatz für die entstehende Mehrsteuer in Anspruch nimmt. So ergibt sich eine

schöne Einnahmequelle des Fiskus, die letztlich aus den Haftpflichtbeiträgen der Beraterschaft finanziert wird.

Das Finanzgericht Köln hatte alsbald nach Klärung der zivilrechtlichen Vorfragen den BFH zu einer ersten Revisionsentscheidung in dieser Frage veranlaßt. Mit Urteil vom 11.03.1999 war der 13. Senat des FG Köln inhaltlich der Verwaltungsauffassung zwar noch gefolgt, hatte aber die Revision zugelassen. Der I. Senat des BFH bestätigte daraufhin zunächst die Sichtweise der Finanzverwaltung.⁴

Mit Urteil vom 22.06.2005 beschäftigte sich das FG Köln erneut mit der Rechtsfrage und entschied dieses Mal zugunsten des Steuerpflichtigen: Der 13. Senat des FG legte in dieser Entscheidung sehr ausführlich anhand der Gesetzgebungsgeschichte und der Systematik dar, daß aus § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG kein über das Zivilrecht hinausgehendes Formerfordernis für den GmbH-Vertragskonzern herausgelesen werden kann.⁵ Diese Sichtweise wird von der ganz überwiegenden Mehrheit in der Literatur geteilt.⁶ Der I. Senat des BFH hob die Entscheidung des FG gleichwohl mit Urteil vom 22.02.2006 auf. Zur Begründung reichten dem Senat wenige Sätze. Auf die inhaltlichen Argumente des Finanzgerichts ging der I. Senat dabei mit keinem Wort ein, sondern verwies lediglich pauschal auf sein Urteil aus dem Jahr 2000 – obwohl sich das Finanzgericht gerade hiermit ausführlich auseinander gesetzt hatte.⁷

- 1 Die grundlegende Regelung in § 14 KStG erfaßt ausdrücklich nur die Organschaft bei der SE, der AG und der KGaA, § 17 KStG enthält die ergänzenden Bestimmungen für die „anderen Kapitalgesellschaften“, de facto wird hiervon aber nur die GmbH erfaßt, vgl. nur OLBING in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 17 Rz. 5.
- 2 BGH II ZR 287/90 vom 11.11.1991, BGHZ 116, 37; bestätigt durch BGH II ZR 120/98 vom 11.10.1999, DB 1999, 2457.
- 3 Körperschaftsteuer-Richtlinien, Abschnitt 66 Abs. 3.
- 4 BFH I R 43/99 vom 29.03.2000, BFH/NV 2000, 1250; vorhergehend FG Köln 13 K 6548/96 vom 11.03.1999, EFG 1999, 730.
- 5 FG Köln 13 K 5299/04 vom 22.06.2005, Der Konzern 2006, 231 = DStRE 2006, 535.
- 6 Vgl. u.a. Fuchs, Die Wirtschaftsprüfung 1994, 755; Walter, GmbHR 1999, 1017; Walpert, DStR 1999, 1684 sowie Witt/Dötsch in Dötsch/Jost/Punk/Witt, KStG, § 17 nF Rz. 24 (Oktober 2004); Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG, § 17 KStG Rz. 9 (November 2006); Olbing in Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 17 Rz. 12.
- 7 BFH I R 73/05 vom 22.02.2006, GmbHR 2006, 890; ähnlich BFH IV R 76/06 vom 16.06.2008, nv. (juris) – Bestätigung zu FG Hessen 11 K 791/05 vom 19.01.2006, juris sowie BFH IV R 88/05 vom 17.06.2008, BFH/NV 2008, 1705 (Bestätigung FG Schleswig-Holstein 2 K 264/01 vom 23.09.2004, EFG 2005, 1892).

Man könnte meinen, die Angelegenheit sei damit erledigt, zumal auch der IV. Senat des BFH dem I. Senat gehorsam folgte. Aber das FG Köln läßt diese höchstrichterliche Phalanx unbeeindruckt: Mit aktuellem Urteil vom 13.05.2009 entschied der 13. Senat erneut, auch ohne eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 302 Abs. 3 AktG in der Vertragsurkunde sei die Verlustübernahme steuerlich wirksam vereinbart. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers bei der Formulierung von § 17 KStG sei die Gleichbehandlung von GmbH- und AG-Konzern für den Bereich des Steuerrechts. Wenn aber nach gesicherter höchstrichterlicher Rechtsprechung die Vorschriften des Aktiengesetzes uneingeschränkt analog auf den GmbH-Konzern anzuwenden sind, dann liefe die Forderung nach einem zusätzlichen Vereinbarungserfordernis für die GmbH gerade auf eine Ungleichbehandlung beider Gesellschaftsformen hinaus. Die Gesetzesauslegung der Finanzverwaltung sei daher nicht überzeugend. Der Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2005 könne sich das Finanzgericht aus drei Gründen nicht anschließen: Erstens enthalte das Revisionsurteil des BFH keine inhaltliche Auseinandersetzung mit der berechtigten Kritik an der Sichtweise der Finanzverwaltung, zweitens behaupte der BFH zu Unrecht, sich auf eine breite Zustimmung in der Literatur berufen zu können und drittens verstoße die Verwaltungsauffassung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).⁸

Die Angelegenheit bleibt damit spannend. Der I. Senat des BFH wird sich im Revisionsverfahren erneut mit der Rechtsfrage beschäftigen müssen.⁹ Alle Steuerpflichtigen,

die um die steuerliche Anerkennung von vermeintlich fehlerhaften Gewinnabführungsverträgen in diesem Bereich streiten, können Hoffnung schöpfen. Ihnen bleibt angeraten, die Fälle offen zu halten. Man darf gespannt sein, ob der BFH sich nun der inhaltlichen Auseinandersetzung stellt. Für den Fall, daß man in München den Bedenken der Kölner Richterkollegen erneut keine Beachtung schenkt, hat der 13. Senat sich freilich schon gewappnet: Sollte der BFH im Revisionsverfahren erneut das Erfordernis einer ausdrücklichen Wiederholung oder Verweisung auf § 302 AktG in der Vertragsurkunde bejahen, erklärt das Finanzgericht, so müsse es „die bei ihm zur selben Rechtsfrage noch anhängigen Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG aussetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber einholen, ob die vom BFH vertretene Auslegung mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang steht“.¹⁰ Das Finanzgericht hat also noch einen Pfeil im Köcher und kündigt die konkrete Normenkontrolle beim Bundesverfassungsgericht an, soweit nicht der BFH eine überzeugendere Lösung als in seinem letzten Revisionsurteil präsentiert.

8 FG Köln, 13 K 4779/04 vom 13.05.2009, nv.

9 Das Revisionsverfahren ist unter dem Aktenzeichen I R 68/09 anhängig.

10 FG Köln, 13 K 4779/04 vom 13.05.2009, nv.

Besteuerung von Scheinrenditen bei Schneeballsystemen – doppelter Schaden für die Anleger?

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

1. Einführung

Es entspricht inzwischen der von ihm selbst so bezeichneten ständigen Rechtsprechung des BFH, daß auch stehen gelassene Scheinrenditen aus so genannten Schneeballsystemen zu Kapitaleinkünften im Sinne von § 20 Abs. 1 EStG (a. F.) führen.¹ Der BFH spricht dabei auch die Kritik aus der Literatur an², läßt sich hiervon in seiner Auffassung aber nicht beirren. Für den „Steueranwalt“, der zugleich mit den haftungsrechtlichen und kapitalmarktrechtlichen Dimensionen derartiger Fälle befaßt ist, ergibt sich – noch vor jeder steuerrechtlichen Detailanalyse – ein gewisses Unbehagen. Bei der hier zu untersuchenden Fallgruppe geht es regelmäßig um Konstellationen, in denen von den Initiatoren derar-

tiger „Anlagemodelle“ mit krimineller Energie vorgegangen wurde. Anders und noch schwerwiegender als bei den in den letzten Jahren in der anwaltlichen Fachpraxis häufigen Anlagemodellen, bei denen es zum Teil durch konzeptionelle Fehler oder operatives Mißmanagement zu Vermögenseinbußen der Anleger gekommen ist³, oder Wertpapieranlagen, deren Emittenten und/oder Investitionsgegenstände

1 Vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 28.10.2008 – XIII R 36/04.

2 Vgl. die Urteilsgründe zu Ziff. B. II. 4. b mit entsprechenden weiteren Nachweisen.

3 Wie z. B. bei vielen so genannten geschlossenen Fonds, die derzeit die Zivilrechtsprechung beschäftigen.

im Zuge der Finanzkrise ins Trudeln geraten sind⁴, handelt es sich bei den Schneeballsystemen um solche, welche von vorne herein auf einen Betrug zu Lasten der Anleger angelegt sind. Neben dem effektiven Totalverlust des Kapitals erfahren die Geschädigten hier eine weitere Einbuße dadurch, daß sie die – nominell zum Teil erheblichen – Renditen bis zum endgültigen Zusammenbruch derartiger „Anlagemodelle“ entsprechend der Rechtsprechung des BFH zu versteuern haben.

2. Prämisse des leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners

Der BFH rechtfertigt seine Rechtsprechung maßgeblich mit der Interpretation des Zuflußprinzips des § 11 Abs. 1 EStG. Er verweist darauf, daß Geldbeträge in der Regel dem Steuerpflichtigen dadurch zufließen, daß sie ihm bar ausbezahlt oder auf dem Konto eines Kreditinstituts gutgeschrieben werden. Ausgehend von diesem Grundfall hält er die „scheinbare“ Gutschrift von Scheinrenditen auf einem beim Initiator geführten virtuellen Konto zugunsten des Anlegers für ausreichend, wenn dadurch zum Ausdruck gebracht werde, daß der Betrag dem Berechtigten von nun an zu seiner Verwendung zur Verfügung stünde. Er verbindet dies allerdings mit der Anforderung, daß der Schuldner (der Initiator) auf eine entsprechende Anforderung des Gläubigers ohne weiteres Zutun leistungsbereit und leistungsfähig sein müsse. Schon hier ergeben sich Zweifel. Formal mag der Initiator leistungsbereit sein, da er – zur Vermeidung der Aufdeckung seines Schnellballsystems – die Absicht haben mag, im Fall einzelner dezidiert verfolgter Auszahlungswünsche diese auch zu bedienen. Ob der entsprechende Leistungswille jedoch schon bei einer entsprechend signifikanten Vielzahl von Auszahlungsbegehren vorhanden wäre, ist zweifelhaft, da der entsprechende Initiator liquide Mittel für seine persönliche Verwendung bzw. die weitere Unterstützung seines Systems benötigt. Die diesbezüglichen Zweifel sind umso mehr bei der Leistungsfähigkeit berechtigt. Wird bei der subjektiven Komponente des Leistungswillens zum Teil noch argumentiert, daß dieser ja gerade zum Schutz des Systems vor Entdeckung vorhanden sei, gilt dies jedoch kaum noch für die nach objektiven Maßstäben zu beurteilende Leistungsfähigkeit. Tatsächlich erscheinen die Feststellungen zur tatsächlichen Leistungsfähigkeit – jedenfalls so weit sie sich aus den Tatbeständen der BFH-Rechtsprechung ergeben – oft recht dürftig. Es dürfte insoweit auch unzutreffend sein, darauf abzustellen, ob im singulären Einzelfall vielleicht tatsächlich eine Auszahlung hätte bewirkt werden können. Dieser Gedanke unterstellt nämlich, daß der betreffende Anleger einer unter Wenigen bzw. einer der Ersten ist, welche eine entsprechende Auszahlung verlangten. Es liegt in der Natur der Sache, daß jedenfalls die Leistungsfähigkeit eines Schuldners im Rahmen eines Schneeballsystems gerade nicht vor-

liegt, wenn eine hinreichend große Anzahl von Gläubigern (zugleich) ihre Forderung geltend machen würde.

Diese Einwände behandelt auch der BFH durchaus. Er lehnt sie aber in ständiger Rechtsprechung mit Hinweis auf die „BFH-Grundsätze zum Zufluß- und Abflußprinzip“ ausdrücklich ab. Im Übrigen müsse bei verständiger Würdigung ja kaum damit gerechnet werden, daß tatsächlich alle bzw. ein Großteil entsprechender Einlagen und ihrer „Verzinsung“ gegenüber dem Initiator eines entsprechenden Schneeballsystems geltend gemacht würden⁵. Diese Argumentation verwundert zumindest in der Begründung. Die Frage der Existenz von „Renditen“ überhaupt als von § 20 EStG (bisher) allein erfaßten Einkünften ist von der Frage ihres Zuflusses zu trennen. § 11 Abs. 1 EStG und die „BFH-Grundsätze zum Zufluß- und Abflußprinzip“ können zur Ermittlung des zutreffenden Zeitpunktes der Besteuerung beitragen; sie allein können aber nicht die Frage beantworten, ob überhaupt steuerbare Einkünfte vorliegen. Auch im Vergleich mit der differenzierten Diskussion über so genannte Finanzinnovationen und die danach auch vom BFH teils mit großem Aufwand über den (alten) Gesetzestext hinaus vorgenommene Unterscheidung zwischen Kapitalrückzahlungen einerseits und „echten Renditen“ andererseits⁶ verwundert es, daß gerade bei unzweifelhaften „Scheinrenditen“ die materielle Berechtigung der Besteuerung maßgeblich lediglich mit dem „Zuflußprinzip“ begründet wird.

3. Novation als Anknüpfungspunkt der Steuerbarkeit?

Ergänzend wird vom BFH das Argument einer Schuldumwandlung (Novation) ins Feld geführt. Da die „Renditen“ nach Ablauf des jeweiligen Geschäftes per (unrichtiger) Abrechnung mitgeteilt und den Anlegern gutgeschrieben wurden, und diese sich ganz überwiegend die gutgeschriebenen „Renditen“ nicht auszahlen ließen, sondern „wieder anlegten“, geht der BFH von einer zivilrechtlichen Umqualifikation des Schuldverhältnisses aus. Statt der Aus- und Wiedereinzahlung würde lediglich der Leistungsweg abgekürzt, womit zivilrechtlich eine Novation vorläge. Dies sei hinreichender Anknüpfungspunkt für eine entsprechende Besteuerung. Auch hier wird zunächst die Frage eines – möglichen – Anknüpfungspunktes für die zeitliche Bestimmung des Zuflusses mit der Frage der materiellen Qualität eines tatsächlichen Zuflusses von „Renditen“ gegenüber

4 Vgl. hierzu etwa die Diskussion über die mangelhafte Risikoaufklärung durch deutsche Banken bei der Empfehlung ausländischer Aktien, Investmentfonds oder Zertifikate.

5 Vgl. das Urteil zu Ziff. 2 unter ee) ff. und zu lit. c).

6 Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 04.12.2007 – VIII R 53/05 und daraufhin BMF-Schreiben v. 17.06.2008, IV C1-S2252/07/0002.

einer schlichten Kapitalrückzahlung vermengt. Darüber hinaus erscheint aber selbst der Anknüpfungzeitpunkt für die „Novation“ nach Auffassung des BFH zweifelhaft. Der BFH will es offensichtlich selbst nicht genügen lassen, daß die entsprechenden „Renditen“ dem Anleger gutgeschrieben werden, sondern er fordert zumindest, daß die Anleger ihre Dispositionsbefugnis durch eine bewußte Entscheidung über Abzug oder Wiederanlage der Beträge hätten ausüben müssen. Ginge man tatsächlich davon aus, daß hiermit nicht nur die Frage eines Zuflußzeitpunktes, sondern eines tatsächlichen Ertrages außerhalb der Vermögenssphäre beantwortet werden könnte, erscheint es inkonsequent, dies von einer Wiederanlageentscheidung abhängig zu machen. Wie der BFH selbst ausführt, liegt in der Schuldumwandlung lediglich ein abgekürzter Zahlungsweg, welcher die Liquiditätsebene, nicht aber die Vermögensebene betrifft. Materiell müßten daher bei konsequenter Umsetzung des Gedankens des BFH schon mit einem erstmaligen Ausweis auf einem entsprechenden Konto des Kunden – gesellschaftsrechtlich würde man hier von einem Privat- oder Darlehenskonto sprechen – „Renditen“ vorliegen, welche allenfalls hinsichtlich ihres Zeitpunktes erst zum Stichtag der „Novation“ steuerlich erfaßt würden. Diese Konsequenz will wohl selbst der BFH nicht ziehen.

4. Weitere Ungereimtheiten

Aus anwaltlicher Sicht ergeben sich aus der BFH-Rechtsprechung weitere Wertungswidersprüche, welche zwar nicht unmittelbar die Subsumtion unter § 20 Abs. 1 EStG betreffen mögen, aber gleichwohl zu Verwerfungen führen.

Im Vergleich mit den bereits oben angesprochenen Produkten des „grauen Kapitalmarkts“ wie geschlossenen Fonds etc. fällt auf, daß dort im Rahmen der Einkünfte gem. § 15 ff. EStG⁷ durchaus sehr genau materiell geprüft wird, inwieweit Ausschüttungen bei objektiver bilanzieller Betrachtung Kapitalrückzahlungen oder echte Gewinnausschüttungen darstellen. Auch unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Systeme der Besteuerung von Mitunternehmern einerseits und Kapitalerträgen andererseits ist es schwer verständlich, daß bei Letzteren die tatsächliche Entstehung eines bilanziellen Gewinnes keine Rolle spielen soll.

Interessant wäre in diesem Zusammenhang weiterhin auch die Frage, inwieweit auf der Ebene der Anlagegesellschaften bei Schneeballsystemen eine Belastung mit Ertragsteuern stattfindet. Es erschiene ebenso verwunderlich, die offensichtlich tatsächlich ständig verlustrechtlich arbeitenden betrügerischen Anlagegesellschaften mit Körperschaftsteuer und gegebenenfalls sogar Gewerbesteuer zu belasten, wie es seltsam wäre, ausgeschüttete „Renditen“ auf der Anlegerebene zu besteuern, wenn diese auf der Ebene der aus-

schüttenden Körperschaft unzweifelhaft nicht zu steuerbaren Einkünften geführt hätten.

Auch zivilrechtlich ergeben sich für die Anleger seltsame Folgefragen. Da im Rahmen des so genannten normativen Schadensbegriffes grundsätzlich auch die steuerrechtlichen Folgen der aufgrund der Täuschung über die wahren Zusammenhänge eingegangenen Kapitalanlage mit einzu beziehen sind, erscheint prima facie auch die steuerliche Belastung im Rahmen der Besteuerung nach § 20 EStG als ersatzfähiger Schaden. Berücksichtigt man andererseits, daß diese steuerliche Belastung gerade deshalb eingetreten ist, weil – so der BFH – eine steuerbare Rendite deshalb zu bejahen ist, weil im Rahmen einer *zivilrechtlich* beachtlichen Novation ein echter Rückfluß auf die Ebene des Anlegers stattgefunden hat, bei dem lediglich der Zahlungsvorgang des Hin- und Herzahlens abgekürzt wurde, müßte man vielleicht auch „Scheinrenditen“ als schadensmindernden Zufluß von der Höhe des zivilrechtlichen Schadens wieder abziehen. Darüber hinaus ist anerkannt, daß eine – zutreffende – steuerliche Belastung als solche dann keinen Schaden darstellt, wenn sie auch im Rahmen eines rechtmäßigen Alternativverhaltens – hier also bei einer seriösen Anlage mit tatsächlichen Renditen – entstanden wäre. Diese und weitere mögliche Diskrepanzen zwischen zivilrechtlicher Behandlung und steuerlicher Einordnung können hier nicht vertieft werden.

5. Fazit

Die BFH-Rechtsprechung zu Scheinrenditen bei so genannten Schneeballsystemen erscheint schon im Rahmen einer allein an § 20 Abs. 1 (a.F.) EStG orientierten Begründung der Steuerbarkeit fragwürdig, da das Zuflußprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG hier maßgeblich nicht nur zur Bestimmung des Besteuerungszeitpunktes, sondern in zweifelhafter Vermengung der Regelungsgegenstände auch zur Begründung eines Besteuerungsgegenstandes an sich benutzt wird. Gerade für den Steueranwalt, welcher darüber hinaus diese Besteuerungsgrundsätze in den gesamtsteuerlichen und auch zivilrechtlichen Kontext einzuordnen hat, erschiene es mehr als wünschenswert, wenn der hier eingeschlagene Weg – trotz inzwischen „ständiger“ Rechtsprechung – vom BFH noch einmal überdacht würde. Das neue System der Besteuerung auch von Wertveränderungen bei Kapitaleinkünften könnte den Anlaß bieten, hier zu einer Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zurückzukehren, welche im Rahmen der so genannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ansonsten durchaus gerne von Finanzgerichten und Finanzverwaltung in Anspruch genommen wird.

7 Entsprechendes gilt aber auch für Einkünfte bei Vermietung und Verpachtung, z. B. im Rahmen von geschlossenen Immobilienfonds.

Steuerbegünstigte Betriebsveräußerung bei Beratervertrag mit dem Erwerber

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und gewerblichen Rechtsschutz, Meyer-Köring, Bonn

Für den Gewinn aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs werden nach § 16 Abs. 4 EStG, wenn der Veräußerer älter als 55 Jahre ist, ein Freibetrag und nach § 34 EStG ein ermäßigter Steuersatz gewährt. Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs im Ganzen setzt voraus, daß einerseits das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen wird, und daß andererseits die bisher in diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit beendet wird. Letztere Voraussetzung ist fraglich, wenn der Veräußerer weiter für den bisherigen Betrieb tätig ist. Mit Urteil vom 17.07.2008¹ hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, ob die Übernahme einer Beratertätigkeit für den Erwerber des Betriebs steuerschädlich im Hinblick auf die Privilegierungen der §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG ist.

In dem entschiedenen Fall hatte der Kläger seinen Gewerbebetrieb an einen früheren Mitarbeiter verkauft. Parallel dazu schlossen Veräußerer und Erwerber einen Beratervertrag ab, wonach der Kläger seine frühere Firma in allen Fragen der Unternehmensführung und Akquisition beraten sollte. Das beklagte Finanzamt gewährte dem Kläger weder den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, noch behandelte es den Veräußerungsgewinn als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 EStG. Das FG Düsseldorf² wies die hiergegen gerichtete Klage ab und argumentierte, der Kläger habe nach der Veräußerung seine bisherige Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern über den mit dem Erwerber vereinbarten Beratervertrag im bisherigen Beschäftigungsfeld fortgesetzt.

Der BFH folgte dieser Argumentation des Finanzgerichts nicht. Er befand, daß der Veräußerungsgewinn des Klägers nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG begünstigt sei, da der Kläger seine bisherige gewerbliche Tätigkeit vollständig eingestellt und sich eine neue Einkunftsquelle erschlossen habe. Der BFH nahm Bezug auf seine Rechtsprechung zu freiberuflichen Praxen. In einem Urteil aus dem Jahre 1994³ hatte er entschieden, daß es der Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegenstehe, wenn der Veräußerer einer Freiberuflerpraxis als freier Mitarbeiter für den Erwerber tätig werde. Entscheidend sei, daß der Veräußerer die wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen der Praxis einschließlich des Kundenstamms zivilrechtlich und wirtschaftlich auf den Erwerber übertrage. Beschäftigte er den bisherigen Praxisinhaber noch als Arbeitnehmer oder freien Mitarbeiter, so bestünden zwischen dem Praxisveräußerer und den Kunden keine selbständigen Rechtsbeziehungen mehr. Die Kunden würden Rechtsbeziehungen nur zu dem Erwerber unterhalten. Er allein sei Inhaber des Honoraranspruchs gegenüber den Kunden. Damit verfüge er

allein zivilrechtlich und wirtschaftlich über die Vorteile aus dem Kundenstamm.

Diese Grundsätze sind nach Auffassung des BFH auch auf den gewerblichen Bereich zu übertragen. Werde der Veräußerer vom Erwerber als Angestellter beschäftigt, so erziele der Übertragende keine Gewinneinkünfte mehr, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Bereits diese Veränderung der Einkunftsart rechtfertige die Annahme, daß die vorher und nachher ausgeübten Tätigkeiten nicht identisch seien.

Entsprechendes galt nach Auffassung des BFH auch im entschiedenen Fall, bei dem der Übertragende als selbständiger Unternehmer nach der Veräußerung des Betriebs für den Erwerber tätig geworden war. Als Betriebsinhaber habe sich der Übertragende an den allgemeinen Markt, nämlich seine bisherigen Kunden, gewendet. Als freier Mitarbeiter des Erwerbers verwerte er hingegen seine unternehmerischen Leistungen nur gegenüber seinem Nachfolger. Nur der Erwerber gehe rechtliche Beziehungen zu den bisherigen Kunden des Übertragenden ein. Der Veräußerer habe nach der Übertragung nur noch den Erwerber als Kunden. Ausschließlich zu diesem stehe er in Rechtsbeziehungen und ihm gegenüber verwerte er seine Leistungen.

Bei gewerblichen Produktionsbetrieben könne noch ein weiteres Argument nutzbar gemacht werden. Diese seien in erheblichem Umfang auf den Einsatz ihres Betriebsvermögens angewiesen. Vor der Übertragung eines Betriebs habe die Wertschöpfung in erheblichem Umfang auf der Nutzung dieses Produktivvermögens beruht. Nach der Übertragung werde das Betriebsvermögen hingegen nicht mehr im Rahmen des Gewerbebetriebs des Veräußerers eingesetzt. Er verwerte nur seine eigene Arbeitskraft ohne Kapitaleinsatz. Diese beiden unterschiedlichen Arten der Wertschöpfung seien wirtschaftlich nicht identisch. Der Übertragende habe seine auf das veräußerte Betriebsvermögen bezogene unternehmerische Tätigkeit eingestellt und sich eine neue Einkunftsquelle erschlossen.

Die Entscheidung des BFH schafft Klarheit für die Frage, ob die nachfolgende Beratertätigkeit für den Erwerber für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG schädlich ist. Entscheidend ist – wie

1 BFH, Urteil vom 17.07.2008 – X R 40/07, DStR 2008, 2254.

2 FG Düsseldorf, Urteil vom 20.04.2007 – 12 K 5766/04 E, BeckRS 2007, 26024888.

3 BFH, Urteil vom 18.05.1994 – I R 109/93, DStR 1994, 1843.

auch bei der Veräußerung von Freiberuflerpraxen –, daß die beiden Tätigkeiten sich qualitativ unterscheiden. Davon ist zum einen auszugehen, wenn die Einkunftsart sich ändert. Davon ist zum anderen auch auszugehen, wenn die unter-

schiedlichen Arten der Wertschöpfung nicht wirtschaftlich identisch sind, etwa wenn statt der Nutzung des Produktivvermögens die Nutzung der eigenen Arbeitskraft ohne Kapitaleinsatz Gegenstand der Tätigkeit ist.

50. Ausgabe – wirklich die 50.?

Kirsten Bäumel, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht, Rechtsanwältin Sina • Maassen, Aachen

Es ist wie laufen lernen, erst ganz schwer und später völlig selbstverständlich: Während heutzutage jede neu gegründete Arbeitsgemeinschaft des DAV sofort mit professioneller Begleitung und Unterstützung unterschiedlicher Verlage Mitgliedern eine eigene Zeitschrift zur Verfügung stellt, war bei den Steuerrechtlern noch alles anders. Die 1994 gegründete Arbeitsgemeinschaft war bis Herbst 1998 auf eine für Steuerrechtler durchaus stattliche Mitgliederzahl von etwas mehr als 500 Mitgliedern gewachsen. Natürlich, dies ist nicht zu vergleichen mit den 5.000 bis 6.000 Mitgliedern einer Arbeitsgemeinschaft für Verkehrsrecht oder Familienrecht, auch nicht mit 2.000 bis 3.000 Mitgliedern wie sie Arbeitsgemeinschaften für Strafrecht, Baurecht oder Arbeitsrecht aufweisen. Dennoch, langsam sollte es gelingen, aus dem Budget der vergleichsweise kleinen Arbeitsgemeinschaft ein Medium zu schaffen, in dem die Arbeitsgemeinschaft informieren, über aktuelle Themen berichten oder sie kommentieren konnte. Im Editorial der 1999 erschienenen ersten Ausgabe Heft 1/1999 formuliert der damalige Vorsitzende des Geschäftsführenden Ausschusses der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht Rolf Schwedhelm dann auch:

„Eine Idee zu haben ist das eine, sie in die Tat umzusetzen, das andere. Für die Umsetzung bedarf es derjenigen, die die Arbeit auf sich nehmen.“

Es versteht sich von selbst, daß diejenigen, zumindest was die Redaktion angeht, zu diesem Zeitpunkt bereits bestimmt waren. Übrigens, Bewerbungen gab es keine. Die Redaktion wurde schlicht aus dem Geschäftsführenden Ausschuss der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht heraus besetzt (um nicht zu sagen: bestimmt).

So zeichnete denn von Beginn an Jürgen Wagner verantwortlich für die Redaktion. Maßgeblich trieb und treibt er seitdem das Heft, Autoren und mich als Mitredakteur voran. Das, was in den ersten Jahren noch despektierlich (insbesondere von mir) als Schülerzeitung bezeichnet wurde, hat so eine ansehnliche Wandlung vollzogen. Aus den 16 Seiten des 1. Heftes – einschließlich Editorial und Epilog – und

zunächst unregelmäßigen Erscheinungsterminen der vier Hefte jährlich, wurde zwischenzeitlich eine abonnementsfähige Zeitschrift, die in sechs Ausgaben jährlich fast 240 Seiten bietet und nun doch als Fachzeitschrift bezeichnet wird (selbst von mir).

Und: Es darf zitiert werden, das steueranwaltsmagazin. Selbst der Bundesfinanzhof tut es. Wen wundert dies? Niemanden verwundert es, denn der Inhalt der Zeitschrift wird nun bereits seit dem 2. Heft des Jahres 2006 von einem engagierten und kompetenten Fachbeirat begleitet, der durch eigene oder vermittelte Beiträge die Qualität jeder Ausgabe garantiert. Dabei ist die Leistung des Fachbeirats umso deutlicher hervorzuheben, als sie nicht nur mit hohem Engagement, sondern ehrenamtlich erfolgt. Hierdurch ist es uns möglich, den Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht die Zeitschrift nach wie vor unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

Auch der Richard Boorberg Verlag hat seinen Teil dazu beigetragen, daß hier nun die 50. Ausgabe des steueranwaltsmagazin existiert. Professionell und kompetent sorgt der Verlag seit 2005 auch dann für das pünktliche Erscheinen des Heftes, wenn wir beteiligten Ehrenamtler es mal wieder mit einem Termin nicht so genau nehmen konnten....

Aber, ist es wirklich die 50. Ausgabe? Wer die Hefte gesammelt hat, wird 50 Ausgaben zählen. Und wer findet sie, die eine Ausgabe, die aus der Reihe fällt? Die eine Ausgabe, deren Autoren weder davor noch danach jemals wieder einen Beitrag veröffentlicht haben? Nun, wer es weiß, ist als aufmerksamer Leser auszuzeichnen. Wer es nicht weiß, wird die Lösung spätestens in der 100. Ausgabe geliefert bekommen. Möglicherweise gelingt es uns dann ja noch einmal, die renommierte italienische Kollegin Donata Fisci für einen Beitrag zu gewinnen oder Jürgen Baumeister zum Thema „Bauwirtschaft und Steuern“ zu begeistern. Auch Paul Mistral aus Le Barroux/Vaucluse, der sich gelegentlich zum Markt mit dem europäischen Wetter äußert, sollte dann nicht fehlen. Als Redaktion hat es uns jedenfalls sehr

gefremt, daß wir auch für die eine Ausgabe, mit der wir ein nicht enden wollendes Sommerloch überwinden mußten, seinerzeit gelobt wurden, wenngleich wir auch heute gelegentlich noch darüber nachdenken, ob das damalige Lob

nun von dem einem ausgesprochen wurde, der die Zeitschrift gelesen hatte oder nicht. Wie dem auch sei, dessen Wohlwollen hat dem steueranwaltsmagazin jedenfalls nicht geschadet – und uns als Redaktion auch nicht.

Die Abrechnung der Selbstanzeige nach RVG

von Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Steck Mack Schwedhelm, München

I. Einleitung

Jeder Steueranwalt kennt die Situation: Ein neuer Mandant bittet kurzfristig um ein Gespräch. In diesem offenbart er unerklärte Einkünfte. Der Steueranwalt klärt umfassend über das Institut der Selbstanzeige auf. Dann muß plötzlich alles schnell gehen und die Selbstanzeige wird kurzfristig erstellt und abgegeben, weil z.B. Tatentdeckung droht. Oder der Mandant entscheidet sich, trotz Aufklärung nicht tätig zu werden, so daß das Mandat (vorerst) endet. Wird in dieser hektischen Situation die Honorarfrage nicht einvernehmlich geklärt, ist der Steueranwalt für seine Honorierung auf das Gebührenrecht angewiesen. Hier stellt sich allerdings bei genauer Betrachtung heraus, daß bei der Abrechnung der Selbstanzeige viele rechtliche Unklarheiten bestehen.

II. Gesetzliche Grundlagen

1. Die gesetzliche Grundlage des Gebührentatbestands bei einer Selbstanzeige ist § 30 StbGebV. Auf diese Vorschrift verweist § 35 RVG, wonach für die Hilfeleistung bei der Erfüllung allgemeiner Steuerpflichten und bei der Erfüllung steuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten die §§ 23 bis 39 StbGebV iVm. §§ 10, 13 StbGebV für entsprechend anwendbar erklärt werden.¹

2. Nach § 30 StbGebV erhält der Steuerberater für die Tätigkeit im Verfahren der Selbstanzeige (§§ 371 und 378 Abs. 3 AO) einschließlich der Ermittlungen zur Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung der Angaben, 10 bis 30 Zehntel einer vollen Gebühr nach Tabelle A (Anlage 1). Dabei werden sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Selbstanzeige, angefangen von den Feststellungen im Vorfeld der Anzeige bis hin zur Erstattung der Selbstanzeige mit Nachholung der unrichtigen oder unvollständigen Angaben, erfaßt.² Von der Gebühr ausgenommen sind das erstmalige Erstellen einer Buchführung, eines Jahresabschlusses, einer Überschufrechnung oder einer Steuererklärung oder ähnliche Leistungen, auch wenn diese Voraussetzung für die ordnungsgemäße Erklärung einer Selbstanzeige sind.³

3. Durch den weiten Gebührenrahmen von 10 bis 30 Zehntel können Schwierigkeiten des Einzelfalls berücksichtigt werden. Konkrete gesetzlichen Vorgaben zur Ausübung dieses Rahmens existieren nicht. Letztendlich spielen insoweit vor allem die steuerliche Komplexität des zugrunde liegenden Sachverhalts sowie der Tätigkeitsumfang bei der Einkünfteermittlung eine Rolle.

III. Problem: Bestimmung des Gegenstandswerts

1. Problematisch ist die Bestimmung des Gegenstandswerts der Selbstanzeige. Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 StbGebV ist allgemein auf den Wert des Interesses abzustellen. Wie dieser jedoch im Fall der Selbstanzeige zu beziffern ist, ist fraglich und bislang nicht abschließend geklärt.

2. § 30 StbGebV selbst enthält keine konkretisierende Regelung zur Bestimmung des Gegenstandswerts. Diese rechtliche Ungewißheit sollte einst durch das Jahressteuergesetz 2007 beseitigt werden. Der Referentenentwurf (Stand 10.7.2006) sah deshalb vor, daß ein Satz 2 hinzugefügt wird, welcher als Gegenstandswert den Betrag der nachzuentrichtenden Steuer und steuerlichen Nebenleistungen vorsah. Dieses Gesetzesvorhaben wurde jedoch nicht umgesetzt.⁴

3. Rechtsprechung zur Bestimmung des Gegenstandswerts bei Selbstanzeigen gibt es – naturgemäß – kaum. Das OLG Frankfurt hat allerdings in einer Entscheidung ohne Ein-

1 Durch den Verweis auf die gesetzlichen Vorschriften des §§ 371, 378 Abs. 3 AO wird der Anwendungsbereich des § 30 StbGebV insofern eingeschränkt, als die Berichtigungserklärung nach § 153 AO nicht hierunter fällt. Diese ist von der Regelung des § 23 Satz 1 Nr. 1 StbGebV erfaßt.

2 Eckert, Steuerberatergebührenverordnung, 4. Aufl. 2008, § 30 StbGebV Rz. 4.

3 Meyer/Goetz, StbGebV, 5. Aufl. 2007, § 30 Rz. 2; Eckert, a.a.O., § 30 Rz. 5.

4 JStG 2007 vom 13.12.2006, BGBl. 2007 I, S. 2878.

schränkung auf die Bruttowerte der nichterklärten Einkünfte abgestellt.⁵ Das OLG Düsseldorf hat diesen Punkt hingegen offen gelassen.⁶

4. In der Literatur geht die wohl herrschende Meinung davon aus, daß sich der Gegenstandswert nach der Differenz zwischen den früher unvollständig erklärten zu den nunmehr „nachgemeldeten“ Einkünften bemißt.⁷ Es gibt jedoch auch bedeutende Gegenstimmen, die die aus der Nacherklärung resultierende Steuerlast als maßgebliche Größe zur Bemessung des Gegenstandswerts zugrundelegen.⁸

5. Richtigerweise ist in Übereinstimmung mit dem OLG Frankfurt und der herrschenden Literaturansicht für die Bestimmung des Gegenstandswerts der Selbstanzeige auf die Bruttowerte der nichterklärten Einkünfte abzustellen. Nur durch diesen Ansatz wird ein Gleichklang mit dem Steuererhlichen erreicht, der für die Erstellung seiner Steuererklärung ebenfalls auf Basis der erklärten Einkünfte das gesetzliche Honorar schuldet. Die Zugrundelegung der Steuerlast im Fall der Selbstanzeige würde zu dem untragbaren Ergebnis führen, daß der unehrliche Steuerpflichtige letztlich geringere Gebühren bezahlen müßte, als wenn er von Anfang an zutreffende Angaben gemacht hätte. Diese Besserstellung ist sachlich nicht gerechtfertigt. Darüber hinaus ist aus systematischer Sicht zu beachten, daß § 30 StbGebV dem Vierten Abschnitt der Gebührenverordnung zugeordnet ist. Bei den sonstigen Gebührentatbeständen dieses Abschnitts wird für den Gegenstandswert regelmäßig ebenfalls auf die Höhe der Einkünfte abgestellt und nicht auf ein Rechtsbehelfsinteresse. Schließlich muß auch berücksichtigt werden, daß der Steueranwalt idR die aus den nacherklärten Einkünften resultierende Steuerlast (noch) nicht kennt und mangels Detailinformationen auch nicht berechnen kann. Ihn hierauf für die Abrechnung seines Honorars zu verweisen, ist also auch im Hinblick auf die Unmöglichkeit der tatsächlichen Umsetzung nicht sachgerecht.

IV. Abgrenzung zur Erstberatung

Findet nur ein Gespräch statt, nach dem sich der Mandant für die Nichtabgabe der Selbstanzeige entscheidet, stellt sich die Frage, ob der Gebührentatbestand des § 30 StbGebV iVm. § 35 RVG von der Erstberatungsgebühr für Verbraucher gemäß § 34 Abs. 1 Satz 3 RVG abzugrenzen ist. Dies muß wohl grundsätzlich bejaht werden. Auch wenn die systematische Stellung der Regelungen im Gesetz anderes vermuten lassen könnte, läßt sich aus der Gesetzgebung zu § 35 RVG schließen, daß § 34 RVG neben § 35 RVG anwendbar bleibt. Ansonsten hätte der Gesetzgeber nicht ausdrücklich darauf hingewiesen, daß ein Verweis auf § 21 StbGebV als Parallelvorschrift zu § 34 RVG nicht notwendig ist, da sich eine entsprechende Bestimmung im RVG befin-

det.⁹ Allerdings muß der Rahmen der Erstberatung eng gefaßt werden. Dieser endet, wenn die erste Beratung beendet oder unterbrochen ist, z.B. weil der Mandant weitere Unterlagen beibringen oder der Rechtsanwalt sich weiter sachkundig machen muß. Wird die Beratung sodann fortgesetzt oder entstehen Zusatzfragen, ist der Bereich der Erstberatung verlassen.¹⁰ Hat also ein der Besprechung vorausgehendes Telefonat stattgefunden, in dem die Selbstanzeige nur grob erörtert wurde, hebt dies im Fall eines nachfolgenden, vertiefenden persönlichen Gesprächs die Erstberatungsgebühr aus.

V. Rechnungsstellung

Gibt der Mandant nach erfolgter Beratung keine Selbstanzeige ab, kann die Honorarrechnung nach RVG von besonderer Brisanz sein. Hintergrund sind die formalrechtlichen gesetzlichen Anforderungen des § 10 Abs. 2 RVG, wonach Angelegenheit, Gegenstandswert, Gebührentatbestand und Nummer des Vergütungsverzeichnisses ausdrücklich genannt werden müssen. Dieses Formerfordernis führt dazu, daß der Steueranwalt durch seine Rechnung die Tatsache offen legt, daß sich der Mandant in Bezug auf eine Selbstanzeige beraten ließ. Naturgemäß scheut der Steueranwalt hiervor zunächst zurück, denn in der Konsequenz könnte es im Fall einer gerichtlichen Auseinandersetzung über die Rechnung zu einer Meldung an die Finanzbehörden kommen (§ 116 AO). Gleichwohl hat er keine Wahl, wenn er eine durchsetzbare Honorarrechnung erstellen will.¹¹ Berufsrechtliche Bedenken bestehen nicht. Es ist anerkannt, daß der Rechtsanwalt zur Durchsetzung seines Honoraranspruchs berechtigt ist, das zur Erfüllung seiner Darlegungs- und Beweislast Notwendige vorzutragen, auch wenn er dadurch gegen das Verschwiegenheitsverbot verstößt. Allerdings gilt die Grenze der Verhältnismäßigkeit, so daß nur das unbedingt Erforderliche offengelegt werden darf. Auch können Bedenken entstehen, wenn z.B. die Durchsetzung lediglich geringer Honoraransprüche die Offenlegung hochrangiger Geheimnisse zur Folge hätte.¹²

5 OLG Frankfurt vom 06.06.2003, OLGR Frankfurt 2004, 34.

6 OLG Düsseldorf vom 23.03.2004, OLGR Düsseldorf 2004, 288.

7 Eckert, a.a.O., § 30 Rz. 6; Wolff, DStR 2007, 44; vgl. auch Streck, DStR 1996, 288, 292.

8 Meyer/Goetz, StbGebV, 5. Aufl. 2007, § 30 Rz. 2.

9 BT-Drucks. 15/1971, S. 197.

10 Mandert in Gerold/Schmidt, RVG, 18. Aufl., 2008, § 34 Rz. 49.

11 Vgl. Römermann in Hartung/Römermann/Schons, RVG; 2. Aufl., 2006, § 10 Rz. 39.

12 Vgl. zu dieser Thematik insgesamt Eylmann in Henssler/Prütting, BRAO, 2. Aufl., 2004, § 43 a Rz. 80, mwN.

VI. Fazit

Die Abrechnung einer Selbstanzeigenberatung nach den gesetzlichen Gebühren ist mit einigen rechtlichen Unklarheiten verbunden. Diese können zwar im Ergebnis gelöst werden,

gleichwohl verbleiben Schwierigkeiten, die durch eine einvernehmliche Honorarregelung zwischen Mandant und Steuerberater vermieden werden können. Der klare Rat geht daher dahin, auch im Fall der Selbstanzeige möglichst frühzeitig mit dem Mandanten eine Honorarvereinbarung zu treffen.



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2010, 20., überarbeitete Auflage, ca. 88 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6



In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Insbesondere waren das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) und das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu berücksichtigen.

In der steuerlichen Übersicht waren die zahlreichen Änderungen insbesondere durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, aber auch durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung einzuarbeiten.

E1009

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564
Internet: www.boorberg.de E-Mail: bestellung@boorberg.de

 BOORBERG

Termine

November 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Ausgesuchte Themen zur steuerstrafrechtlichen Verteidigung	RA/FAStR Alexandra Mack	03.11.2009, Düsseldorf	Steuerberaterverband Düsseldorf e.V. Tel.: 02 11/6 69 06-0 Fax.: 02 11/6 69 06-8 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereine, Stiftungen – Brennpunkte des aktuellen Gemeinnützigkeitsrechts	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	03.11.2009, Wetzlar	Steuerakademie/ Fortbildungswerk des StB-Verbands Hessen e.V. Tel.: 0 69/97 58 21-80 Fax.: 0 69/9 75 82-25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Brennpunkte der Anwendungserlasse zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts	Dipl.-Finw. Dirk Eisele, RA/FAStR Dr. Hans Vogt	04.11.2009, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der streitbare Steuerberater – Steuerermittlung, Betriebsprüfung, Finanzgerichtsprozeß	RaFG Dr. Matthias Loose, RA/FAStR Alexandra Mack, Prof. Dr. Christoph Uhländer	06.11.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts	RA Robert Hörtnagl, RA/FAStR Dr. Joachim Schmitt	06.11.2009, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Insolvenz-Anfechtung	RA Dr. Friedrich L. Cranshaw, RA Dr. Gerrit Heublein, RA Hans Ulrich Sickel	09.11.2009, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax.: 0 62 21/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuergestaltungen richtig bilanzieren – Aktuelle Fallgestaltungen aus der Bilanzierungspraxis	Regierungsdirektor Wolfgang Bolz, Prof. Dr. Christoph Uhländer	09.11.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer innerhalb der EU Innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen	Dipl.-Finw. Udo Moecker	10.11.2009, Frankfurt/Offenbach	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax.: 0 62 21/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Steuerfahndung im Dreiländereck Deutschland – Österreich – Schweiz/ Liechtenstein 2009	RA Dr. Heinz Frommelt, RA Daniel Holenstein, WP/StB Prof. Dr. Roman Leitner, RA/FAStR Dr. Rainer Spatscheck	11.11.2009, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	12.11.2009, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	Franz Hruschka, RA Dr. Jörg W. Lüttge	12.11.2009, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
AO für Praktiker, Korrekturvorschriften und Verjährung	RiFG Ursula Herz	13.11.2009, München	fas-Seminarzentrum Tel.: 0 89/5 5 21 38 00 Fax.: 0 89/5 5 21 38 38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzmodernisierungsgesetz: Das neue HGB	Prof. Dr. Klaus Hahn, Prof. Dr. Reinhard Heyd	16.11. – 17.11.2009, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/4 7 22-0 Fax: 0 61 96/4 7 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2009/2010	Dipl.-Finw. WP/StB Klaus Altendorf, Dipl.-Finw. RA/StB Dr. Ralf Demuth, Dr. Thomas Eisgruber, Dipl.-Finw. StB Alfred P. Röhrig, Dipl.-Finw. StB Fred Unterberg	16.11.2009, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2009/2010 – Beratung und Finanzverwaltung im Dialog	RD Hans U. Hundt-Eßwein, RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	18.11.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0 2 21/9 3 7 3 8 6 5 6 Fax.: 0 2 21/9 3 7 3 8 9 6 9 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Probleme der GmbH-Besteuerung	StB Prof. Dr. Hans Ott	19.11.2009, München	fas-Seminarzentrum Tel.: 0 89/5 5 21 38 00 Fax.: 0 89/5 5 21 38 38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrafrecht: Materielle Grundlagen und aktuelle Entwicklungen mit Empfehlungen für die Beratungspraxis	RA/FAStR Dr. Martin Wulf	23.11.2009, Berlin	FSB GmbH, Fachinstitut für Steuerrecht und Betriebswirtschaft Tel.: 0 30/8 8 7 1 9 3-0 Fax.: 0 30/8 8 7 1 9 3-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern 2010	WP/StB Thomas Jords, Dr. Thomas Padberg, RA/StB Volker Stroot	24.11.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/4 7 22-0 Fax: 0 61 96/4 7 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Steuern bei Mergers & Acquisitions	Andreas Benecke, LL.M. StB Dr. Bettina Bokeloh, StB Dr. Patrick Meisel	25.11.2009, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kölner Tage Gemeinnützigkeitsrecht – Aktuelle Entwicklungen und praxisorientierte Gestaltungshinweise	Vors. Richter am BFH Prof. Dr. Peter Fischer, Prof. Dr. Rainer Hüttemann	26.11.2009, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH-Steuer-Highlights 2009/2010	RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies	26.11.2009, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-856 Fax.: 0221/93738-989 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkte der Unternehmensbesteuerung	RA Dr. Heiner Braun, RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers, RA Kirsten Floss, RA/StB Dr. Alexander Fürwentsches, Ralf Neumann, RA/StB Dr. Adalbert Rödding, Dr. Stephan Rasch, RA/StB Dr. Norbert Schneider	27.11.2009, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der streitbare Steuerberater – Steuerermittlung, Betriebsprüfung, Finanzgerichtsprozeß	RiFG Dr. Matthias Loose, RA/FAStR Alexandra Mack, Prof. Dr. Christoph Uhländer	27.11.2009, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerstrafverfahren: Verteidigung in länderübergreifenden Fahndungsverfahren und im Steuerstreit anhand von Fallbeispielen aus der Praxis	RA/FAStR Dr. Martin Wulf	27.11.2009, Konstanz	Akademie f. Wissenschaftl. Weiterbildung an der Uni Konstanz Tel.: 07531/88-2557 Fax.: 07531/88-3179

Dezember 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Haftungsrisiken des GmbH-Geschäftsführers	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Martin Wulf	04.12.2009, Hamburg	Hamburgerischer Anwaltverein e.V. Tel.: 040/611635-0 Fax.: 040/354321 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Finanzgerichtsprozeß	RA/FAStR Alexandra Mack	05.12.2009, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Dezember 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Jahresabschluß und BilMoG	WP/StB Steffen Drögemüller, StB Gesa Verena Schütz	08.12.2009, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax.: 0 62 21/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebsaufspaltung	RA/FAStR Dr. Hans Holger Dehmer, RA Carsten Dehmer	09.12.2009, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kostenweiterbelastung und Leistungsbeziehungen im Konzern	Dipl.-Kfm. Dr. Eduard Forster, RA Klaus Trejo	09.12.2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerhaftung	RA/StB Dr. Günter Kahlert, Richter am BFH Reinhart Rüsken	11.12.2009, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	Richter am BFH Jürgen Brandt	11.12.2009, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/93 73 6-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungsgesetz	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	11.12.2009, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/93 73 6-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der Steuerfahndungsfall: Beratungsstrategien bei Steuerhinterziehung	RA/FAStR, Dipl.-Finw. Dr. Peter Gußen	12.12.2009, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/93 73 6-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen