

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2009

46. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Schwärzler/Wagner **Datendiebstahl in Liechtenstein – Ansprüche gegen die LGT Treuhand AG?**
- 6 Spatscheck **Ende des strafprozessualen Arrests nach § 111b ff. StPO im Steuerstraßverfahren?**
- 10 Beul **Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten**
- 13 von Brocke **FG Münster vom 22. Februar 2008: Verstößt § 8 Nr. 1 GewStG gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie?**
- 19 Zacher **Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht**

24 LiteraTour

26 Das aktuelle Urteil

30 Steuermelder

36 Termine

I.

Wir loben an dieser Stelle auch andere Zeitschriften – neidlos. Das *NZZ Folio*, eine monatliche Beilage der *Neuen Zürcher Zeitung*, ist nun in seinem Sonderheft „Jenseits von Gut und Böse“ den Fragen der Wirtschaftskrise nachgegangen. Und zwar so, daß auch diejenigen, die sich eigentlich nicht für Wirtschaft interessieren, wissen können, was es mit der Finanzkrise auf sich hat. Eine der naheliegendsten Fragen war auch die schwierigste: „Warum verliehen die Banken Geld an Leute, die es nie würden zurückzahlen können?“

II.

Unter dem Titel der *Steuergerechtigkeit* versucht eine linke Kleinpartei im Kanton Zürich, die dortige Pauschalbesteuerung abzuschaffen. Ende 2000 waren es gerade einmal 19 Personen, die diese Aufwandsbesteuerung in Anspruch nahmen, 2006 waren es bereits 137, wovon im Durchschnitt 145 000 CHF gezahlt wurden. Wenn Herr Steinbrück wußte, das davon gut die Hälfte aus Deutschland stammen...

III.

Gerade in Zeiten, in denen es heißt, wir hätten eine Wirtschaftskrise, gedeiht der wirtschaftliche Erfindergeist. Dies macht ein Boutiquen-Besitzer aus Zürich vor, der für den Einkauf seiner Anzüge UBS-Aktien entgegennimmt. Und in Zeiten, als diese bei 14 CHF notierten, bot er gar 21 CHF. Dies sei als Denkanstoß gedacht: „Die Leute sollen sich überlegen, was sie mit ihren Wertpapieren machen können und ob sie vielleicht etwas aus meinem Laden brauchen, das sie mit den Aktien bezahlen könnten“, so der clevere Händler.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2009.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München; *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München; *Helmut Schwärzler*, Rechtsanwalt in Schaan; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **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/FAStR **Dr. Hans-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, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Layout und Satz: BUCHprojekt Robert Turzer, 72072 Tübingen

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 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Datendiebstahl in Liechtenstein – Ansprüche gegen die LGT Treuhand AG?

Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan, und
Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

Die Frage der Wiedergutmachung des Schadens deutscher Geschädigter im Rahmen der Weitergabe von geheimen und gesetzlich geschützten Daten an die deutschen Steuerbehörden durch einen Mitarbeiter der *LGT Treuhand AG* ist eine der Konsequenzen des im Februar 2008 bekannt gewordenen Datendiebstahls in Liechtenstein.²

Die Weitergabe von geschützten und geheimen Daten durch einen Mitarbeiter des Treuhandunternehmens *LGT Treuhand AG* an den deutschen Bundesnachrichtendienst und in der Folge an die deutsche Steuerfahndung zieht für einen Großteil der betroffenen Personen neben einer sozialen Brandmarkung auch eine beträchtliche finanzielle Schädigung nach sich. Sie haben Steuern und Zinsen zu zahlen.

Die Frage des Schadenersatzes aufgrund der Versäumnisse des Treuhandunternehmens bedarf aufgrund der Komplexität und Vielschichtigkeit des Sachverhalts einerseits und aufgrund der in diesem Bereich in Liechtenstein nur sehr eingeschränkt vorhandenen Rechtsprechung andererseits einer detaillierten Ausarbeitung der einzelnen Anknüpfungspunkte. Im folgenden soll anhand einer schadenersatzrechtlichen Beurteilung des sich zugetragenen Sachverhaltes² unter Heranziehung der anwendbaren liechtensteinischen Gesetze und der vorhandenen Rechtsprechung ein Überblick über die Möglichkeiten zur Erlangung einer Wiedergutmachung des eingetretenen Schadens gegeben werden, wobei darauf hingewiesen wird, daß eine endgültige rechtliche Beurteilung anhand einer Einzelfallprüfung vorzunehmen sein wird.

I. Sachverhalt

Aufgrund der bisher durch die Autoren betreuten sowie aufgrund der in den Medien bekannt gewordenen Fälle ist davon auszugehen, daß ein Mitarbeiter des genannten Treuhandunternehmens bis zum November 2002 im Rahmen seiner Anstellung eine Vielzahl von durch die treuhänderische Verschwiegenheitspflicht³ geschützte Daten gestohlen hat. Infolge einer strafrechtlichen Verurteilung wegen

Betrugs, welchen dieser in den 1990er Jahren in Spanien begangen hatte, verließ er das Unternehmen im Jahr 2002 und kehrte Liechtenstein den Rücken zu.

Der Datendiebstahl wurde der LGT Group schließlich aufgrund eines Erpressungsversuches des Datendiebes gegenüber dem Fürstenhaus von Liechtenstein, das auch Alleinaktionär der LGT Group ist, im Januar 2003 bekannt. Der *LGT Treuhand AG* gelang es in der Folge den ehemaligen Mitarbeiter zur Rückkehr zu bewegen. Hierbei wurde diesem von den liechtensteinischen Gerichten freies Geleitz gewährt. Dem ehemaligen Mitarbeiter wurden von Seiten der *LGT Treuhand AG* ein Rechtsbeistand sowie die Aufenthaltskosten in Liechtenstein bezahlt. Im Endeffekt wurde der ehemalige Mitarbeiter der *LGT Treuhand AG* im Rahmen eines sich über zwei Instanzen ziehenden Strafverfahrens, das unter Ausschluß der Öffentlichkeit geführt wurde und erst im Rahmen der Aufarbeitung des gegenständlichen Falles bekannt wurde, zu einer bedingten Freiheitsstrafe von einem Jahr wegen schweren Betrugs, Nötigung und Urkundenunterdrückung verurteilt.⁴

Trotz der Unterstützung von Seiten der *LGT Treuhand AG* als ehemalige Arbeitgeberin und Geschädigte, die in der Folge darauf vertraute, daß sämtliche Daten zurückgegeben worden waren, verkaufte die gleiche Person die entwendeten Daten direkt an ausländische Behörden und Geheimdienste weiter. Die Folgen sind vor allem in Deutschland hinlänglich bekannt, wobei auch zu betonen ist, daß in vielen anderen europäischen, aber auch amerikanischen

1 Dr. Helmut Schwärzler ist Rechtsanwalt und Mediator in Schaan/Fürstentum Liechtenstein. Er ist in Liechtenstein und in Österreich als Rechtsanwalt tätig. Die Autoren Schwärzler und Wagner haben im Herbst 2007 zusammen das Buch *Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht* veröffentlicht. Die erwähnten Entscheidungen sind dort größtenteils auf der beigefügten CD enthalten.

2 Hierzu Wagner, *steueranwaltsmagazin* 2008, 101 ff.; ders., Bankenplatz Liechtenstein, 3. Aufl., Zürich, 2009, S. 365 ff.

3 Art. 11 Gesetz über die Treuhänder (TRHG), LGBL. 1993 Nr. 42, zul. geändert LGBL. 2008, Nr. 193.

4 Im Detail siehe hierzu u.a. die Mitteilung der LGT Group unter www.lgt.com.

Staaten aufgrund dieses Datenverkaufs entsprechende Untersuchungen eingeleitet wurden. Die durch diesen Geheimnisbruch geschädigten Personen sind daher, über den Globus verteilt, entsprechenden Untersuchungen der zuständigen Steuerbehörden ausgesetzt. Mittlerweile stellt sich diesen Personen vermehrt die Frage der Wiedergutmachung des dadurch entstandenen Schadens.

II. Die Frage der Ersatzfähigkeit des Schadens

1. Die bisherige Rechtsprechung „Schockemöhle ./ Batliner“

Der Sachverhalt, welcher die Gerichte in Liechtenstein ab dem Jahr 2000 in Sachen *Schockemöhle ./ Batliner* beschäftigte, weist auffallende Parallelen zum gegenständlichen Datendiebstahl bei der *LGT Treuhand AG* auf. Ein Mitarbeiter des liechtensteinischen Treuhänders *Herbert Batliner* hatte im Jahr 1997 sensible Daten deutscher Kunden an deutsche Medien und schlußendlich auch an die Staatsanwaltschaft Bochum weitergegeben.⁵ Einer der damaligen Betroffenen war der Springreiter und Pferdezüchter *Paul Schockemöhle*. Dieser versuchte in der Folge, den ihm durch die Weitergabe der Daten entstandenen Schaden (immerhin knapp 30 Mio. DM) im Wege einer Schadenersatzklage ersetzt zu bekommen. Dies gelang den Rechtsanwälten von Herrn *Schockemöhle* in den ersten zwei Instanzen in Liechtenstein zum Teil. Die Klage wurde jedoch in letzter Instanz durch den Fürstlichen Obersten Gerichtshof komplett abgewiesen.⁶ Dieses Urteil hielt auch einer Überprüfung durch den Staatsgerichtshof (Liechtensteinischer Verfassungsgerichtshof) stand.⁷

Im wesentlichen begründete der Fürstliche Oberste Gerichtshof die abweisende Entscheidung auf Basis zweier Argumentationslinien. Einerseits führte der Oberste Gerichtshof aus, daß dem Kläger aufgrund der Steuernachzahlung eine sowieso geschuldete Zahlungspflicht aufgebürdet worden sei (Aktualisierung latenter Schulden). Andererseits sei der entstandene Schaden darum nicht ersatzfähig, da es zu einem Widerspruch der Rechtsordnungen zueinander bzw. zu einem Verstoß gegen das Gebot der Einheit der Rechtsordnungen führe, wenn ein Ersatz von Vorteilen gewährt würde, die an anderer Stelle verboten seien.

Entscheidend für die Unterscheidung mit dem sich jüngst zugetragenen Sachverhalt hielt der Oberste Gerichtshof in der Begründung des Urteils jedoch fest, daß nicht festgestellt werden könne, daß der Beklagte den Kläger durch eine verspätete oder unvollständige Information um die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gebracht hätte. Diese Feststellung, die von einer Unterinstanz als Negativfeststellung getroffen wurde, wurde im Rechtsmittelverfahren vor dem OGH auch nicht gerügt und konnte folglich durch den OGH auch nicht als Verfahrensmangel

erkannt werden. Dennoch zeigt genau diese Aussage im zweitletzten Absatz des Urteils in Sachen *Schockemöhle ./ Batliner* einen möglichen Weg für die Geltendmachung von Schadenersatzforderungen nunmehriger *LGT Treuhand AG*-Geschädigter auf.

2. Der Fall LGT Treuhand AG und die Möglichkeiten des Schadenersatzes

Zur leichteren Darstellung und Erläuterung der Frage des zu ersetzenden Schadens wird nachfolgend zuerst die Frage der Rechtswidrigkeit und erst danach die Frage des Schadens erläutert.

a. Rechtswidrigkeit

Grundsätzlich ist die Rechtsprechung, die vor allem aufgrund des oben aufgezeigten Falles erst jüngst entwickelt wurde und von zahlreichen Gutachten des damaligen Beklagten unterstützt wird, nachvollziehbar. Dennoch wird diese Rechtsprechung auch im Rahmen der juristischen Aufarbeitung des sich nunmehr zugetragenen Sachverhaltes in Sache *LGT Treuhand AG* einer kritischen Überprüfung unterzogen werden müssen. Der für die gegenständliche Beurteilung entscheidende Unterschied zum Urteil in Sachen *Schockemöhle ./ Batliner* liegt jedoch auf der Sachverhaltsebene. Die *LGT Treuhand AG* war bereits seit Ende 2002 über das Datenleck aktiv informiert und hat ihre zahlreichen, von dem Datendiebstahl betroffenen Kunden über Jahre hinweg nicht informiert. Insofern ist die Entscheidung der *LGT Treuhand AG*, die betroffenen Kunden nicht zu informieren, als eine Entscheidung zu werten, die einen Kundenexodus vermeiden sollte.

Aus juristischer Sicht wäre jedoch die *LGT Treuhand AG*, welche die einzelnen Gesellschaften und Stiftungen größtenteils auf Basis von Mandatsverträgen⁸ verwaltete, verpflichtet gewesen, den Mandatsgebern den Mißbrauch der geschützten Daten unverzüglich zur Kenntnis zu bringen, da die *LGT Treuhand AG* den Geschäftsherren und Mandatsgebern sämtliche Umstände, die von entscheidender Bedeutung sind, zur Kenntnis bringen mußte.

Gesetzlich ist gem. Art. 11 Treuhändergesetz (TrHG) der Treuhänder, also in diesem Fall die *LGT Treuhand AG*, zur

5 SPIEGEL Nr. 51/1997; hierzu *Schwärzler/Wagner*, Verantwortlichkeit, S. 19 ff.

6 Entscheidung des Fürstlichen Obersten Gerichtshofes vom 1. 12. 2005, LES 2007, 36. Hierzu bereits *Wagner*, *steueranwaltsmagazin* 2004, 132 ff.; *ders.*, Bankenplatz Liechtenstein, S. 367 f.

7 StGH vom 1. 9. 2006, ON 97.

8 Die Tatsache, daß zwischen den Stiftern und den Organen der Stiftungen Mandatsverträge bestanden, hat zur Folge, daß die Einbringung des Vermögens in eine Stiftung durch die deutschen Steuerbehörden nicht als Verfügung gegenüber einer vom Stifter verschiedenen Person gewertet wird. Aufgrund dessen wird das betroffene Vermögen in steuerlicher Hinsicht nach wie vor dem Stifter zugerechnet und es entsteht keine allfällige Schenkungssteuerpflicht.

Verschwiegenheit über die ihm anvertrauten Angelegenheiten und die ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekannt gewordenen Tatsachen, deren Geheimhaltung im Interesse seiner Kunden lag, verpflichtet. Daneben beinhaltet auch der Mandatsvertrag Schutz- und Sorgfaltspflichten der mandatierten Treuhandgesellschaft. Es handelt sich beim Verhältnis zwischen Treuhänder und Kunden um eine vertragliche Beziehung, woraus eine Haftung aufgrund Vertrags resultieren kann. Im Gegensatz zur Deliktshaftung begründet die Vertragshaftung wesentlich umfassendere und strengere Sorgfaltspflichten. Die kraft Treuhand- bzw. Mandatsvertrag bestehenden Schutzpflichten verpflichten den Mandatar auch zu einem aktiven Tun wie der Aufklärung, Beratung und überhaupt der Fürsorge. Aufklärungspflichten bestehen immer dann, wenn einerseits ein Aufklärungsbedarf des Partners gegeben ist, weil dieser von einem Umstand keine Kenntnis hat und sich diese auch nicht leicht verschaffen kann, und es sich andererseits um Umstände handelt, die für den Partner erkennbar von entscheidender Bedeutung für dessen Dispositionen sind.⁹ In diesem Sinne hat auch der österreichische Oberste Gerichtshof festgestellt,¹⁰ daß ein Treuhänder vertragswidrig handelt, wenn er Schutz- und Sorgfaltspflichten verletzt und dadurch sonstige Güter des Gläubigers schädigt.

Im vorliegenden Fall wurden von der *LGT Treuhand AG* Daten einer Person zur Bearbeitung und Kontrolle anvertraut, die keiner näheren Kontrolle unterzogen worden ist. Weder die Einhaltung eines Vier-Augen-Prinzips noch die Verschlüsselung der Daten zur Vermeidung der Speicherung und des Zugriffs Dritter für den Fall der Entwendung wurde sichergestellt. Auch wenn im nachhinein ein Verhalten immer sehr leicht als grob fahrlässig qualifiziert werden kann, so zeigt doch die Tatsache, daß die Datenentwendung durch eine einzige Person ohne weiteres möglich war, auch bei einer Ex-ante-Betrachtung ein höchst fahrlässiges Verhalten auf. Der Umstand, daß ein Mitarbeiter der *LGT Treuhand AG* die Daten entwendet hat, muß sich diese aufgrund § 44 SchIT PGR¹¹ im Wege der Gehilfenhaftung anrechnen lassen. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Standesrichtlinien der Liechtensteinischen Treuhändervereinigung verwiesen, die in Art. 5 bestimmen, daß Treuhänder in zumutbarer Weise darum besorgt sein müssen, daß auch die Mitarbeiter der Verschwiegenheitsverpflichtung nachkommen.

Selbst wenn man zum Schluß käme, daß der *LGT Treuhand AG* in diesem Zusammenhang keinen Vorwurf gemacht werden könnte, so ist das Informationsverhalten gegenüber den damals potentiell exponierten und mittlerweile geschädigten Kunden in jedem Fall als grob fahrlässig und im Sinne des Mandatsverhältnisses als rechtswidriges bzw. sorgfaltswidriges Verhalten zu qualifizieren.¹² Es ist daher, aufgrund der vorliegenden Informationen davon auszugehen, daß sich die *LGT Treuhand AG* in voller Kenntnis des Gefahren- und Schädigungspotentials, dazu ent-

schieden hat, ihre Kunden nicht zu informieren. Diese Informationsverpflichtung kann auch nicht dadurch kompensiert bzw. umgangen werden, indem versucht wird, den durch den Datendiebstahl für die Mandanten bereits eingetretenen Schaden in der Weise einzugrenzen, daß die Folgen dieses Datendiebstahls durch Überredung des Täters zur Aufgabe einzuschränken versucht werden. Im Gegenteil: Das Verhalten der *LGT Treuhand AG* stellt in Zusammenhang mit der in der Folge der Verurteilung des Mitarbeiters neuerlich unterlassenen Kommunikation gegenüber den Mandatsgebern eine neuerliche und bewußte Verschweigung von Tatsachen unter Verletzung der Aufklärungspflicht dar. Aufgrund des Mandatsvertrages und den daraus resultierenden Pflichten muß in dieser Unterlassung eine neuerliche und fortgesetzte Schädigung der Interessen der Mandatsgeber erkannt werden.

b. Schaden

Schaden ist jeder Nachteil, der jemandem an Vermögen, Rechten oder seiner Person zugefügt wird und der in Geld meßbar ist.¹³ Unter Berücksichtigung und Würdigung der oben erwähnten Rechtsprechung im Fall *Schockemöhle ./ Batliner* ist in bezug auf den Schaden auf eine Differenzierung abzustellen, welche die Geschädigten bei rechtzeitiger Information über den Datendiebstahl in eine Position gebracht hätte, eine Disposition über Mittel zur Begrenzung des Schadens zu treffen. Insofern ist unter der Annahme, daß die *LGT Treuhand AG* gegenüber den Geschädigten korrekt gehandelt hätte, eine Differenzrechnung anzustellen. Zu unterscheiden ist zwischen dem nunmehr eingetretenen Schaden, der in der Steuernachzahlung zuzüglich den entsprechenden „Steuerstrafen“ samt Nebenkosten für Rechts- und Steuerberatung gesehen werden kann, und den Kosten, die im Rahmen alternativer Möglichkeiten zur Abwendung der nunmehr sich ergebenden Repressalien angefallen wären.

Gerade in Deutschland wurde das Thema der Selbstanzeige, aber noch viel mehr die Nutzung der Möglichkeiten, welche das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz, StraBEG) vom 23. 12. 2003 bot, in den letzten Jahren viel diskutiert. Die Nutzung der Möglichkeiten des StraBEG im Zeitraum vom 1. 1. 2004 bis zum 31. 3. 2005 wurde den Geschädigten durch das Verhalten der *LGT Treuhand AG* nicht per se genommen. Dennoch

9 Urteil vom 8. 6. 2006, 8CG.2004.63, LES 2007, 208.

10 SZ 73/126.

11 (Schlußteil) des PGR, d.h. Personen- und Gesellschaftsrecht, LGBL 1926 Nr. 4 zul. geändert LGBL 2008 Nr. 356.

12 Das Gegenteil hätte die LGT Treuhand zu beweisen, da gem. § 1298 ABGB bei einer vertraglichen Haftung die Beweislast umgekehrt wird. Somit obläge es der LGT Treuhand AG als potentiell vertraglich Schadenersatzpflichtiger, die fehlende Rechts- und Sorgfaltswidrigkeit zu beweisen.

13 Ausführlich hierzu siehe *Schwärzler/Wagner*, Verantwortlichkeit, S. 128 ff.

wurde die Entscheidungsfindung, zu welcher die Kenntnis der Fakten und nicht zuletzt die genaue Kenntnis des Sachverhaltes zur Einschätzung der Gefahr der Entdeckung, welche von entscheidender Bedeutung ist, durch das Verhalten der *LGT Treuhand AG* ohne Wissen der entscheidungsbefugten Personen stark verzerrt. Dies kann auch dahingehend ausgedrückt werden, daß den Mandatsgebern eine objektive Entscheidungsfindung anhand aller notwendigen Fakten verunmöglicht wurde.

Durch dieses Verhalten der *LGT Treuhand AG* wurde den Geschädigten die Möglichkeit, den nun eingetretenen Schaden entsprechend zu mindern bzw. dessen Entstehung in nunmehr vorliegendem Ausmaß zu verhindern, jedenfalls gemindert, wenn nicht sogar vernichtet. Nur als Frage sei in diesem Zusammenhang der Gedanke eingeworfen, ab wann die *LGT Treuhand AG* bereits über die Weitergabe der Daten an ausländische Behörden Bescheid gewußt hat? Mag diese Frage allenfalls nicht so sehr für deutsche Geschädigte, die zumindest medial als erstes betroffen waren, relevant sein, so gibt es beispielsweise spanische Geschädigte, die von der *LGT Treuhand AG* trotz Kenntnis des Skandals seit Februar 2008 nicht informiert worden sind und erst im Juli 2008 von spanischen Steuerfahndern ins Visier genommen worden sind. Hätte hier durch eine entsprechende Informationspolitik, für den Fall der Nicht-Deklaration im Heimatland, eine Selbstanzeige zur Abwendung der Strafbarkeit noch fristgerecht vorgenommen werden können? Eine Frage, die sich die verantwortlichen Personen und Entscheidungsträger werden gefallen lassen müssen, wenn es um allfällige neuerliche Verfehlungen nach Kenntnis der Weitergabe von Daten an ausländische Behörden gehen wird. Selbstverständlich wird in diesem Zusammenhang von Fall zu Fall zu prüfen sein, ob der *LGT Treuhand AG* wirklich bekannt war, ob die Gelder der jeweiligen Mandanten deklariert waren oder nicht. Nichtsdestotrotz war durch die *LGT Treuhand AG* im Zweifel ein entsprechender Schaden einzelner Kunden vorauszusehen.

Die Frage, ob die Vernichtung oder Verminderung einer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegebenen Erwerbschance ein Schaden darstellt, wurde in Österreich aufgrund gleicher bzw. ähnlich gesetzlicher Grundlagen bereits beantwortet.¹⁴ Hierzu hat der österreichische OGH in Zusammenhang mit Vermögensverwaltungsmandaten festgestellt, daß ein Schaden angenommen werden muß, wenn der Schutzzweck einer Aufklärungspflicht die Disposition durch den Anleger ermöglichen soll. Wird diese Aufklärungspflicht verletzt, liegt ein positiver Schaden vor. Aufgrund dieses Ansatzes könnte es dahingestellt bleiben, ob die Geschädigten eine Selbstanzeige gemacht hätten bzw. die Möglichkeiten des StraBEG genutzt hätten oder nicht. Dies darum, weil ja der österreichischen OGH¹⁵ festgestellt hat, daß die Vernichtung einer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegebenen Erwerbschance

(und eine solche ist eine Steuer- und Strafmilderung zweifelsohne) einen positiven Schaden darstellt.¹⁶ Somit kann wegen des Schadens gesagt werden, daß durch das Verhalten der *LGT Treuhand AG* den Geschädigten die Möglichkeiten im Rahmen des StraBEG bzw. einer Selbstanzeige genommen worden sind und die Differenz im Schadensbild der jeweiligen Personen und des Sachverhaltes als ersatzfähiger Schaden angesehen werden muß.

In jedem Fall ist aber mit entsprechend hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, daß Kunden der *LGT Treuhand AG*, die bereits im Jahre 2003 mit allen notwendigen Informationen, die auch das Vorleben des Datendiebs und die detaillierten Umstände der Verurteilung beinhalten hätten müssen, aufgeklärt worden wären, die Möglichkeit einer Selbstanzeige aber vor allem die Möglichkeiten im Rahmen des StraBEG genutzt hätten. Aufgrund des Persönlichkeitsprofils des Datendiebs und dessen Vorgehensweise wäre das Risiko, daß der Mitarbeiter der *LGT Treuhand AG* ein weiteres Mal versuchen wird, Profit aus den Daten zu schlagen, entsprechend in Erwägung zu ziehen gewesen.

Es ist jedoch in diesem Zusammenhang sicherlich auf den Einzelfall und die Details der einzelnen von der *LGT Treuhand AG* verwalteten und durch den Datendiebstahl preisgegebenen Akten abzustellen, um entscheiden zu können, ob ex ante betrachtet davon auszugehen ist, daß die Kunden in der Folge der Offenlegung des Datendiebstahls entsprechend reagiert hätten. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, daß die *LGT Treuhand AG* nach erfolgter Information der Kunden mit gutem Grund jegliche Haftung für allfällige Schädigungen abgelehnt hätte, da sie ihren Pflichten nachgekommen wäre und die Disposition allein bei den potentiell Geschädigten gelegen hätte. Diese Vorgehensweise wäre wohl auch die einzig richtige und, auch aus haftungsrechtlichen Gesichtspunkten der *LGT Treuhand AG* betrachtet, einzig korrekte Vorgehensweise gewesen.

Die Handlungsweise der *LGT Treuhand AG* sowie die rechtliche Würdigung dieser Handlungen führen jedoch dazu, daß die *LGT Treuhand AG* nicht zuletzt aufgrund des oben aufgezeigten, rechtlich richtigen Alternativverhaltens einer Haftung ausgesetzt sein könnte, die für Geschädigte die Möglichkeit einer teilweisen Wiedergutmachung erkennen läßt. Hätte die *LGT Treuhand AG* nach Bekanntwerden des Datenmißbrauchs die gesetzlichen und vertraglichen

¹⁴ 3 Ob 289/05d, ecolex 2006/392: Die Vernichtung oder Minderung einer objektiv gegebenen Erwerbschance – also einer solchen, die im Verkehr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen wird, ist positiver Schaden, wenn sie im Zeitpunkt ihrer Schädigung einen gegenwärtigen selbständigen Vermögenswert bildete. Das ist immer dann anzunehmen, wenn der Geschädigte eine rechtlich gesicherte Position hatte, den Gewinn zu erzielen.

¹⁵ 3 Ob 289/05d, ecolex 2006/392.

¹⁶ Siehe dazu auch zuvor unveröff. Urteil des OGH vom 23. 7. 2004, 4 CGz000.88, S. 33, abgedruckt in *Schwärzler/Wagner*, Verantwortlichkeit.

Pflichten entsprechend wahrgenommen, wäre die Entscheidung in voller Kenntnis des Sachverhaltes und nach Abwägung der Risiken bei den Kunden gelegen und diese müßten sich nun die Folgen ihrer Entscheidungen zurechnen lassen. Dies ist nicht geschehen und es stellt sich nun die berechnete Frage der Haftung der *LGT Treuhand AG* für die eingetretenen und zu einem beträchtlichen Teil vermeidbaren Schäden.

c. Verschulden

Die Frage des Verschuldens ist in gegenständlichem Zusammenhang aufgrund der oben dargestellten Verfehlungen der *LGT Treuhand AG* im Rahmen der Sicherung der Daten und der unterlassenen Information der Mandatsgeber über wesentliche und im Rahmen der Schadensminimierung essentielle Informationen nicht weiter zu erläutern.

3. Fazit

Auch wenn die bisherige liechtensteinische Rechtsprechung auf den ersten Blick nur schwer einen ersatzfähigen Schaden erkennen läßt, so kann es für die jüngst ertappten Steuersünder, die ihr nicht versteuertes Geld bei der *LGT Treuhand AG* angelegt hatten (oder die die Erträge hieraus nicht versteuert haben), letztlich noch zu einer finanziellen Abfederung der Folgen kommen. Dies nicht deshalb, weil das Ertapptwerden nun ein ersatzfähiger Schaden wäre – dies hat das Urteil *Schockemöhle ./. Batliner* deutlich ausgeschlossen. Die Chance auf Schadenersatz ist deshalb intakt, weil durch die Unterlassung der *LGT Treuhand AG*, die Kunden über den Mißbrauch der Daten zu informieren, ein erhebliches schadenersatzbegründendes Merkmal hinzutrat.

Ende des strafprozessualen Arrests nach § 111 b ff. StPO im Steuerstrafverfahren?

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, München.¹

Schon seit Anfang der 1970er-Jahre hat der Gesetzgeber die Möglichkeit zur Arrestierung von Vermögenswerten in Strafverfahren vorgesehen.² Im Steuerstrafverfahren wurde diese Norm bis zur Jahrtausendwende kaum praktisch eingesetzt. Die Steuerfahndungsstellen stützten eventuelle Arrestierungen von Vermögenswerten im wesentlichen auf den steuerlichen Arrest nach § 324 AO. Das Verfahren war bekannt und man blieb hinsichtlich der Zuständigkeiten innerhalb der Finanzverwaltung. Um das Jahr 2000 setzte bei den Strafverfolgungsbehörden eine generelle Offensive zur „Vermögensabschöpfung“ ein, die vor den Hinterziehungsdelikten keinen Halt machte. In internen Seminaren wurden die Ermittler, wozu auch die Steuerfahnder zählten, auf alle Möglichkeiten der Vermögensabschöpfung vorbereitet. Da sich diese Anregungen auf alle Arten von Vermögensdelikten bezogen, standen bei der Vorgehensweise in den Folgejahren nicht nur angeblich gefährdete Steuermehreinnahmen im Vordergrund, sondern auch die Möglichkeit, den Hinterzieher durch das groß angelegte Einfrieren von Vermögenswerten „auszutrocknen“. Die Reaktions- und Finanzierungsmöglichkeiten des potentiellen Täters sollten deutlich eingeschränkt werden.

Es liegt in der Natur der Sache, daß beide Seiten, Ermittler und Betroffene bzw. deren Berater, mit den faktisch neu ins Spiel gekommenen Möglichkeiten erst etwas üben muß-

ten. Die Ermittler selbst stellten fest, daß Strafrichter für die finanziellen Nöte von hinterziehenden Unternehmern weniger Gespür hatten. Hier erwiesen sich die von der Finanzverwaltung ausgebrachten Arreste in der Praxis als flexiblere Vorgehensmöglichkeiten. Die aktuelle Rechtsprechung stellt sogar die Zulässigkeit des strafprozessualen Arrests im Steuerstrafverfahren grundsätzlich in Frage. Voraussetzungen und Grenzen des dinglichen Arrests nach § 111 b StPO werden im folgenden dargestellt.

I. Formelle Voraussetzungen des dinglichen Arrests

Für die Anordnung des dinglichen Arrests nach § 111 b StPO ist grundsätzlich der Ermittlungsrichter am Amtsgericht zuständig, § 111 e Abs. 1 StPO. Lediglich bei Gefahr im Verzuge kann der dingliche Arrest durch die Staatsanwaltschaft und im Falle von Steuerhinterziehungsdelikten auch durch die Straf- und Bußgeldsachenstellen angeordnet werden, § 399 Abs. 1 AO. Die Steuerfahndung ist in keinem Fall anordnungsbefugt.

¹ Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer- und Strafrecht, ist Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.

² § 111 b StPO i. V. m. §§ 73 ff. StGB.

Inzwischen werden an die Annahme von „Gefahr im Verzug“ jedenfalls von der Rechtsprechung hohe Anforderungen gestellt. Es reicht nicht aus, daß es „schnell gehen muß“. Straf- und Bußgeldsachenstellen sind nur dann anordnungsberechtigt, wenn sie zuvor versucht haben, eine richterliche Entscheidung herbeizuführen und dies nicht möglich war oder bereits in der zeitlichen Verzögerung durch den Versuch der Einholung eine Gefährdung der Maßnahme zu erkennen ist.³ Da es inzwischen überall Bereitschaftsdienste bei Gerichten gibt, sollte die Annahme von Gefahr im Verzug in der Praxis nahezu ausgeschlossen sein. Sie ist dennoch häufig anzutreffen, was vom Berater gerügt werden muß.

Ferner muß die Arrestanordnung schriftlich ergehen, Angaben zum Arrestgrund und zur Arresthöhe enthalten. Hat der Beschuldigte die Möglichkeit, einen konkret bezeichneten Geldbetrag zu hinterlegen, so kann er hierdurch die Hemmung und Aufhebung des Arrests erreichen. Durch Leistung der Sicherheit liegt kein Arrestgrund mehr vor. Dem Sinn und Zweck des Arrests entsprechend ist der durch die angebliche Straftat Geschädigte nach § 111 e Abs. 3 StPO über den Arrest und dessen Vollzug zu informieren.

Bei dem strafprozessualen Arrest handeln die Ermittlungsbehörden letztlich nicht für sich selbst, sondern für den Geschädigten der Tat. Sie helfen diesem, den Vermögensschaden wieder auszugleichen. Deshalb kann der Gläubiger, zu dessen Gunsten diese „Zurückgewinnungshilfe“ erfolgte, verlangen, daß die durch den Vollzug des Arrests entstandenen Sicherungsrechte rangwährend auf ihn übertragen werden, § 111 h StPO. Bei Steueransprüchen rückt das Finanzamt so in die Position ein, die im Wege des Arrests zugunsten des Justizfiskus begründet wurde. Eine Ausnahme hierfür gilt für den Fall der Einleitung eines Insolvenzverfahrens. Der strafprozessuale Arrest hilft insofern nicht weiter.⁴

Zum 1. 1. 2007 wurde unter erheblicher Kritik der Literatur der sogenannte „Auffangserwerb“ des Staates eingeführt, § 111 i Abs. 5 StPO. Arrestierte Vermögenswerte, für die wegen objektiv bestehender Drittrechte kein Verfall angeordnet wird, sollten – so die Idee der Norm – vom eigentlichen Gläubiger zur Befriedigung seiner Rechte herangezogen werden. Macht letzterer seine Rechte hieraus jedoch nicht geltend, so fällt das Vermögen nach Ablauf von drei Jahren an den Justizfiskus. Im Steuerstrafverfahren wird diese Regelung nur dann Anwendung finden, wenn die Finanzämter lange Zeit untätig bleiben.

II. Materielle Voraussetzungen des dinglichen Arrests nach § 111 b StPO

Die Anordnung des dinglichen Arrests im Steuerstrafverfahren ist zunächst von drei Voraussetzungen abhängig: Es

muß ein Tatverdacht im Sinne eines Anfangsverdachts, § 152 Abs. 2 StPO, vorliegen. Das ist der Fall, wenn es nach kriminalistischen Erfahrungen möglich erscheint, daß eine verfolgbare Straftat vorliegt.⁵ Zusätzlich müssen hinreichende Gründe für die Annahme gegeben sein, daß am Ende des Verfahrens der Verfall von Wertersatz angeordnet werden könnte. Letzterer ist in § 73 a StGB geregelt. Er kommt zur Anwendung, wenn der Verfall eines bestimmten aus der Straftat erlangten Gegenstands wegen der Beschaffenheit des Erlangten nicht möglich ist. Dann wird ein dem Wert des Erlangten entsprechender Geldbetrag festgesetzt.

Man könnte jetzt davon ausgehen, daß bei der Steuerhinterziehung der Wertersatzverfall in Höhe der verkürzten Steuer regelmäßig angeordnet wird. Tatsächlich wird jedoch in einem Urteil wegen Steuerhinterziehung so gut wie nie der Verfall angeordnet. Das ist auf § 73 Abs. 1 Satz 2 EStG zurückzuführen. Nach dieser Vorschrift ist die Anordnung des Verfalls untersagt, soweit dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Insofern muß beim Staat unterschieden werden: Es gibt den Justizfiskus, dem der Zahlungsanspruch aus der Verfallsanordnung zustünde, und weiter den Steuerfiskus, dem letztlich die Steuereinnahmen zustehen.⁶ Folglich zählt die Steuerforderung des Finanzamts zu den Restitutionsansprüchen Dritter.⁷ Während die weiterhin bestehenden Steueransprüche die Verfallsanordnung im Urteil regelmäßig ausschließen, gilt diese Beschränkung im vorläufigen Verfahren nicht, § 111 b Abs. 5 StPO. Dort sollen die Vermögenswerte nur „eingefroren“, also letztlich gesichert werden. Es wurde der terminus technicus „Rückgewinnungshilfe“ entwickelt.

Die Schwelle zur Annahme des Vorliegens der Voraussetzungen von Wertersatzverfall im Sinne von § 111 b Abs. 2 StPO ist – wie bei vielen Rechtsmitteln der Vollstreckungssicherung – in der Praxis gering. Es reicht aus, daß eine gewisse, auf Tatsachen gestützte Wahrscheinlichkeit besteht, daß unter Berücksichtigung der Ermessensregelung in § 74 Abs. 1 StGB und unter Beachtung der Härteklausele in §§ 73 c und 74 b StGB ein Wertersatzverfall angeordnet werden könnte, was dem Maßstab des Anfangsverdachts entspricht.⁸ In Hinterziehungsfällen kommt diesem Merkmal in aller Regel keine gesonderte Bedeutung zu, da, sobald der Verdacht der Steuerhinterziehung besteht, zwingend auch ein Verdacht naheliegt, daß der Steuerpflichtige aus der Tat einen Vermögensvorteil erlangt hat. Abweichendes gilt nur,

3 BVerfG 2 BvR 1444/00 vom 20. 2. 2001, NJW 2001, 1121, 1125.

4 Zum Beispiel § 88 InsO.

5 Meyer-Goßner, StPO, 51. Aufl., 2008, § 152 Rz. 4.

6 LG Berlin, 526 Qs 47-49/2006 vom 6. 3. 2006, wistra 2006, 358.

7 BGH 5 StR 371/00 vom 28. 11. 2000, NJW 2001, 693.

8 Schäfer, in: Löwe-Rosenberg, StPO, 25. Aufl., 2003, § 111 b Rz. 16.

wenn z. B. bei Eingreifen des Kompensationsverbots⁹ zwar eine tatbestandsmäßige Steuerhinterziehung vorliegt, aber definitiv keine Mehrsteuer anfällt.

Komplizierter ist die Feststellung in sog. „Vertreterkonstellationen“:¹⁰ Hat z. B. der Beschuldigte als Geschäftsführer einer GmbH betriebliche Steuern hinterzogen, so hat nur die Gesellschaft einen Vorteil erlangt, er jedoch nicht. Lange Zeit war umstritten, ob in diesen Fällen auch gegen den Geschäftsführer persönlich ein Arrest angeordnet werden kann. Das Bundesverfassungsgericht hat in drei aktuellen Entscheidungen bestätigt, daß – selbst wenn die abstrakte Zugriffsmöglichkeit auf das Gesellschaftsvermögen bestünde – nur in Ausnahmefällen zugleich auch ein privater Vermögensvorteil der zur Geschäftsführung berufenen Personen angenommen werden könne.¹¹ Nur wenn ausnahmsweise die Vermögensbilanz des Organs einer Gesellschaft ergebe, daß dieses selbst etwas erlangt habe, komme eine Arrestierung bei der natürlichen Person in Betracht. Die tatsächliche und rechtliche Vermutung spreche jedoch dagegen.¹²

Schließlich muß als drittes materielles Erfordernis ein Arrestgrund i. S. v. §§ 111 b Abs. 2, 111 d StPO i. V. m. § 917 ZPO vorliegen. Das ist der Fall, wenn die Besorgnis besteht, daß ohne dessen Anordnung die künftige Vollstreckung vereitelt oder wesentlich erschwert werden würde, was beispielsweise dann der Fall ist, wenn Anzeichen dafür bestehen, daß der Beschuldigte sein Vermögen ins Ausland bringt.¹³ Allein der Verdacht einer Vermögensstraftat ist hingegen nicht ausreichend.¹⁴

III. Neue Verhältnismäßigkeits-Rechtsprechung

Das Bundesverfassungsgericht hat in jüngeren Entscheidungen bestätigt, daß bei der Anordnung des dinglichen Arrests, wie bei jeder Eingriffsentscheidung, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten ist.¹⁵ Vor diesem Hintergrund ist jeweils zu prüfen, ob das Finanzamt für angeblich hinterzogene Steuern überhaupt zu Mitteln des strafprozessualen Arrests greifen darf. Anders als der normale Gläubiger hat das Finanzamt selbst die Möglichkeit, eine steuerliche Arrestanordnung nach § 324 AO zu erlassen.¹⁶ In der Vergangenheit hatten die Gerichte den Finanzbehörden die freie Entscheidung darüber zugestanden, ob sie im Wege des steuerlichen oder des strafrechtlichen Arrests vorgehen.¹⁷

Dem haben sich zwei Landgerichte aktuell mit überzeugenden Gründen entgegengestellt: Das Landgericht Berlin hält die Anordnung des strafprozessualen Arrests im Steuerstrafverfahren prinzipiell für unzulässig.¹⁸ Da dem Steuerfiskus das originäre Sicherungsmittel des steuerlichen Arrests i. S. v. § 324 AO zur Verfügung stehe, bestünde – sollte

das Finanzamt hiervon keinen Gebrauch machen – für das Strafgericht kein Anlaß zum Tätigwerden im Rahmen der Rückgewinnungshilfe. Noch überzeugender hat das Landgericht Mannheim¹⁹ dazu ausgeführt: Soweit der Steuerfiskus als Gläubiger die Möglichkeit habe, seine Rechte selbst effektiv durchzusetzen, bestehe für einen strafprozessualen Arrest allein schon deshalb kein Raum, da der Gläubiger offensichtlich auf eine Verfolgung seiner Rechte keinen Wert lege.

Andere Strafgerichte²⁰ kommen zu dem gleichen Ergebnis, indem sie im Rahmen des Konkurrenzverhältnisses zwischen § 111 b StPO und § 324 AO an die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne anknüpfen. Bei dieser Abwägung sei insbesondere zu berücksichtigen, daß der Steuerfiskus von der Möglichkeit, selbst einen dinglichen Arrest nach § 324 AO zu erlassen, keinen Gebrauch mache, obwohl ihm dieselben Informationen wie den Strafverfolgungsbehörden zur Verfügung stehen. Sieht der Steuerfiskus in diesen Fällen von Sicherungsmaßnahmen ab, so zeige sich darin ein fehlendes oder jedenfalls stark eingeschränktes Sicherungsbedürfnis, was einer strafprozessualen Arrestanordnung entgegenstehe.

Unabhängig hiervon verlangt das Bundesverfassungsgericht²¹ in jedem Einzelfall eine Abwägung des Sicherstellungsbedürfnisses des Geschädigten mit dem Eigentumsgrundrecht des vom Arrest Betroffenen, da der Eingriff in das Eigentum auf der Grundlage eines bloßen Tatverdachts erfolge. Schließlich folgt aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungs-

9 Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 248, 1012.

10 Vgl. hierzu Wulff/Talaska, Stbg. 2008, 413, 414.

11 BVerG 2 BvR 1136/03 vom 14. 6. 2004, wistra 2004, 378; 2 BvR 1378/04 vom 3. 5. 2005, wistra 2005, 335; 2 BvR 820/06 vom 29. 5. 2006, wistra 2006, 337.

12 BVerfG 2 BvR 1136/03, a. a. O.

13 Nack, in: Karlsruher Kommentar, StPO, 5. Aufl., 2003, § 111 d Rz. 6, m. w. N.

14 Rönnau, Vermögensabschöpfung in der Praxis, 2003, Rz. 341 ff., m. w. N.

15 BVerfG 2 BvR 1012/02 vom 5. 5. 2004, StV 2004, 411; 2 BvR 1075/05 vom 19. 1. 2006, NJW 2006, 1048.

16 Streck/Spatscheck, a. a. O., Rz. 485 ff.

17 LG Hamburg 620 Qs 99/03 vom 13. 11. 2003, wistra 2004, 116; OLG Schleswig-Holstein 1 Ws 407/01 vom 8. 1. 2002, recherchiert über juris; LG Berlin 505 Qs 27/89 vom 26. 2. 1990, NSTZ 1991, 437, mit Anmerkung Dorn, wistra 1990, 181.

18 LG Berlin 26 Qs 47-49/2006, wistra 2006, 358.

19 LG Mannheim 25 Qs 14/06 vom 21. 12. 2006, StraFo 2007, 115, unter Bezugnahme auf Meyer-Goßner, a. a. O., § 111 d Rz. 4; Nack, in: Karlsruher Kommentar, a. a. O., § 111 b Rz. 18.

20 OLG Oldenburg 1 Ws 554/07 vom 26. 11. 2007, wistra 2008, 119; LG Saarbrücken 2 Qs 5/08 vom 1. 3. 2008, wistra 2008, 240; OLG Celle 2 Ws 155/08 vom 20. 5. 2008, Veröffentlichung folgt.

21 BVerfG 2 BvR 1012/02, a. a. O.

gerichts²² eine Wechselbeziehung zwischen Gewicht des Eingriffs und den Anforderungen an seine Anordnung. Je intensiver der Staat mit dem Arrest in den vermögensrechtlichen Freiheitsbereich eingreift, desto größer sind die Anforderungen an die Rechtfertigung des Eingriffs. Wird durch den Arrest nahezu das gesamte Vermögen der Verfügungsbefugnis des Betroffenen entzogen, so sind die Voraussetzungen des Eingriffs sorgfältig zu prüfen und in der Entscheidung unter Angabe tatsächlicher und rechtlicher Grundlagen auszuführen.

Nach § 111 b Abs. 3 StPO ist der Arrest grundsätzlich nach sechs Monaten aufzuheben, wenn sich der Anfangsverdacht nicht zu einem dringenden Tatverdacht verdichtet hat. Eine Verlängerung ist auf Antrag möglich. Allerspätestens nach zwölf Monaten muß ein dringender Tatverdacht vorliegen. Zunehmender Zeitablauf wirkt sich folglich auf die Abwägung zwischen betroffenem Eigentumsrecht und Sicherstellungsinteresse des Geschädigten aus. Erläßt der Steuerfiskus monatelang keinen eigenen Arrest- oder Steuerbescheid, dann entfällt sein Anspruch, im Wege der Rückgewinnungshilfe eine Absicherung zu erlangen. Der dingliche Arrest muß in diesem Fall aufgehoben werden.²³

IV. Überlegungen zur Rechtsdurchsetzung

Dem Betroffenen und seinem Berater stehen grundsätzlich vier Rechtsmittel zur Verfügung:²⁴

- a) Wird der Arrest von der Finanzverwaltung oder der Staatsanwaltschaft erlassen, § 111 e Abs. 2 Satz 3 StPO, oder wird die Art und Weise der Durchführung der strafprozessualen Arrestmaßnahmen beanstandet, so kann beim Amtsgericht ein Antrag auf Aufhebung des Arrests gestellt werden. Gleiches gilt, wenn der Arrest infolge Zeitablaufs rechtswidrig werden wird.
- b) Bei einem richterlich angeordneten Arrestbeschuß oder bei der Ablehnung des Antrags auf Aufhebung des Arrests kann Beschwerde i.S.v. § 304 StPO beim Amtsgericht eingelegt werden. Dies gilt auch noch nach Aufhebung

der Maßnahme, wenn ein besonderes Fortsetzungsstellungsinteresse besteht. Parallel hierzu sollte Akteneinsicht beantragt werden; die Entscheidung des Gerichts darf – entsprechend der für die Untersuchungshaft geltenden Grundsätze – nur auf Tatsachen und Beweismittel gestützt werden, über die der Betroffene unterrichtet wurde und zu denen er sich äußern konnte.²⁵

- c) Wenn Amtsgericht und Landgericht der Beschwerde nicht abhelfen, kann bei einem Wert von mehr als 20 000 Euro die weitere Beschwerde, § 310 StPO, eingelegt werden; es entscheidet das Oberlandesgericht.
- d) Werden – aus Versehen – durch den Arrest Gegenstände sichergestellt, die im Eigentum Dritter stehen, können diese nach § 111 f Abs. 5 StPO sich auch an das Gericht wenden und die Gegenstände herausverlangen. In der Praxis reicht es normalerweise aus, sich an die Steuerfahndung oder die Staatsanwaltschaft zu wenden.

V. Fazit

Der Versuch, die allgemeinen Arrestregeln der Strafprozeßordnung auf das Steuerstraßverfahren auszudehnen, war nicht erfolgreich. Zu Recht haben die Gerichte eindeutig klargestellt, daß derjenige, der eigene Sicherungsmittel hat, sich nicht auf die Sicherungsmittel der Strafprozeßordnung berufen muß und darf. Das Finanzamt kann quasi unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen ein strafprozessualer Arrest möglich wäre, eine eigene Arrestverfügung erlassen. Macht es hiervon keinen Gebrauch, besteht offensichtlich kein Sicherstellungsinteresse. Die Chancen der Betroffenen im Rechtsmittel sind seit den jüngeren Entscheidungen deutlich gewachsen.

22 BVerfG 2 BvR 820/06, a.a.O., m.w.N.

23 LG Bochum 12 Qs 20/07 vom 5. 12. 2007, wistra 2008, 237, mit Anmerkung Alvermann/Talaska.

24 Nach Wulf/Talaska, Stbg. 2008, 413, 416.

25 BVerfG 2 BvR 1012/02, a.a.O.; BVerfG 2 BvR 1075/05, a.a.O.

Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten

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

1. Problemstellung

Die Kündigung des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zur Erbschaftsteuer gibt Anlaß, die Frage aufzuwerfen, inwieweit die Kündigung eines DBA zwischen zwei Mitgliedstaaten zu einem gemeinschaftsrechtlich problematischen Zustand führt, wenn diese sich nicht auf ein neues Abkommen einigen können und dies zu einer Doppelbesteuerung führt. Aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung liegt die Zuständigkeit für die direkten Steuern mangels Kompetenzzuweisung allein bei den Mitgliedstaaten. Daher existiert grundsätzlich ein Nebeneinander unterschiedlicher Steuerrechtssysteme. Folglich können daher dieselben Sachverhalte in verschiedenen Mitgliedstaaten einer Steuerpflicht unterliegen. Die Kündigung des deutsch-österreichischen Abkommens soll nicht konkret behandelt werden, sondern zusätzlich mit der Prämisse, daß hierdurch eine Doppelbesteuerung entsteht.

2. Regelungen zur Doppelbesteuerung

Auf Gemeinschaftsebene mangelt es an Harmonisierungsmaßnahmen, die eine Doppelbesteuerung verhindern könnten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH obliegt die Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich den Mitgliedstaaten.¹ Ein umfassendes multilaterales Übereinkommen ist bisher nicht geschlossen worden, so daß eine für alle Staaten geltende einheitliche Regelung fehlt.² Grenzüberschreitende Konfliktfälle sind nur in einem Teilsegment, im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, durch das Übereinkommen 90/436/EWG³ geregelt, das auf Grundlage des Art. 293 EG (ex-Art. 220) geschlossen wurde. Daneben existieren zahlreiche bilaterale Abkommen, die die Verteilung der Steuerhoheit zwischen den Abkommensstaaten untereinander regeln.

Soweit ein solches DBA gekündigt wird, entfällt die Verteilung mit der Folge, daß ein betroffener Gemeinschaftsbürger beiden Steuerrechtsordnungen ungeschützt unterfällt und gegenüber beiden Staaten aus demselben Einkommen oder einer Erbschaft bzw. Schenkung zur Steuerzahlung verpflichtet ist.

3. Kündigung ohne Neuabschluß als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Die Mitgliedstaaten trifft gegenüber den Gemeinschaftsbürgern die grundsätzliche Verpflichtung, bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit das Gemeinschaftsrecht zu respektieren.⁴ Dies beinhaltet insbesondere eine die Grundfreiheiten respektierende kohärente, diskriminierungs- und beschränkungsfreie Ausgestaltung der Steuersysteme.⁵

Dabei kann je nach Tätigkeit des Gemeinschaftsbürgers als Grundfreiheit die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EG, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 oder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG betroffen sein oder subsidiär ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG vorliegen. Der Schutzbereich der jeweiligen Grundfreiheit ist eröffnet, wenn grenzüberschreitender Bezug vorliegt und die jeweiligen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Falls der Schutzbereich eröffnet sein sollte, stellt sich die hier entscheidende Frage, ob die Kündigung der Abkommen zu einer Beeinträchtigung führen kann. Dazu müßte eine Diskriminierung oder eine unterschiedslose Beschränkung vorliegen.

Alle oben genannten Grundfreiheiten sind verletzt, wenn eine Diskriminierung vorliegt, d. h. die nachteilige Ungleichbehandlung von ausländischen Staatsangehörigen wegen ihrer Staatsangehörigkeit. Eine Diskriminierung ist gegeben, wenn ohne sachlichen Grund vergleichbare Sachverhalte ungleich oder gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Dies kann ausdrücklich aufgrund der

1 EuGH, Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30.

2 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 50.

3 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen ABl. L 225, 10 ff.

4 EuGH, Urteil vom 6. 6. 2000, Rs. C-35/98 (Verkoijen) Slg. 2000, I-04071, Rn. 32; Urteil vom 10. 3. 2005, Rs. C-39/04 (Laboratoires Fournier) Slg. 2005, I-02057, Rn. 14; Urteil vom 14. 9. 2006, Rs. C-386/04 (Stauffer), Slg. 2006, I-08203, Rn. 2.

5 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

Staatsangehörigkeit erfolgen oder aufgrund von Umständen, die typischerweise von Ausländern erfüllt werden. Für die Feststellung der Vergleichbarkeit der Situation des ausländischen und des inländischen Steuerschuldners muß auf konkrete Umstände abgestellt werden.⁶

Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, die Kündigung des Abkommens stelle dabei keine derartige Maßnahme dar, weil die steuerlichen Vorschriften, die wegen des Abkommens für den Steuerpflichtigen einschlägig sind, nicht zu einer Diskriminierung durch den Staat führen, der die Steuern erhebt, denn dieser wendet den Tatbestand auch auf seine eigenen Staatsangehörigen an.

Dabei ist allerdings die Bestimmung der vergleichbaren Gruppe von Steuerpflichtigen problematisch. Entscheidend ist nämlich, ob ausschließlich Inländer mit Ausländern oder auch Ausländer untereinander eine Vergleichsgruppe bilden können, d.h. der Gemeinschaftsbürger eines Mitgliedsstaats, mit dem ein DBA geschlossen wurde, und der eines Mitgliedsstaates, der nicht unter den Schutz eines Abkommens fällt.⁷

Der EuGH hat zwar die Vergleichbarkeit der Lage in der Rechtssache verneint⁸ mit der Begründung, ein Abkommen zur Vermeidung der doppelten Besteuerung teile die Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten auf, so daß für Staatsangehörige dieser Staaten besondere Regeln gälten, und zwar ausschließlich für bestimmte, von den Abkommen erfaßte Personen.⁹ Allerdings lag eine Fallkonstellation zugrunde, die nicht zu einer Doppelbesteuerung führte; außerdem enthielt das DBA komplexe Regelungen.

In diesem Zusammenhang ist wiederum auf die Ausprägung der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu rekurrieren. Nach der vom EuGH entwickelten Gebhard-Formel fallen auch unterschiedslos wirkende Maßnahmen in den Anwendungsbe-
reich der Niederlassungsfreiheit, wenn sie die Ausübung der selbständigen Tätigkeit behindern oder weniger attraktiv machen.¹⁰ Dies gilt entsprechend für die Arbeitnehmerfreizügigkeit,¹¹ die Dienstleistungsfreiheit¹² sowie die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die Kündigung eines DBA führt dazu, daß bislang ausgeschaltete oder in den Wirkungen geminderte nachteilige Vorschriften für den Betroffenen eintreten. Eine hieraus resultierende Doppelbesteuerung macht die grenzüberschreitende Tätigkeit in jedem Fall weniger attraktiv.

Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So führt der Gerichtshof¹³ aus, daß bei den DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Allerdings sieht der Gerichtshof selbst Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht als generellen Freibrief an. Die Anwendung und Ausgestaltung der DBA werden als Rechtfertigungsgründe gesehen. Die Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten ist aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten. Die Regelungen eines DBA sind auch geeignet, um dieses Ziel der Steueraufteilung zu erreichen. Allerdings gilt dies nicht, wenn gar kein DBA vorliegt. Insoweit widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin¹⁴ dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote.

Die Beschränkungen sind auch nicht durch geschriebene Rechtfertigungsgründe oder ungeschriebene zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt. Hierzu könnte als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund die Gewährleistung der steuerlichen Kohärenz angeführt werden. Des weiteren könnte die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zur Rechtfertigung herangezogen werden.¹⁵ Die mittelbare Diskriminierung ist dabei eine notwendige Folge der mangelnden Harmonisierung der Steuervorschriften und dem Wesen bilateraler Verträge immanent.¹⁶ Aber gerade dies kann bei vollständigem Fehlen eines DBA nicht angeführt werden. Denn dem steht die Regelung des Art. 293, 2. Spiegelstrich EG (ex-Art. 220) entgegen, die eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung festschreibt. Nach wohl

6 Kokott/Henze, BB 2007, 913.

7 Vgl. Weggemann, IStR 2003, 677, 684.

8 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

9 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

10 EuGH, Urteil vom 30. 11. 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, S.I-04165, Rn. 37.

11 EuGH, Urteil vom 15. 12. 1995, Rs. C-415/93 (Bosman), Slg. 1995, S.I-04921, Rn. 114.

12 EuGH, Urteil vom 12. 6. 1996, Rs. C-3/95 (Reisebüro Broede), Slg. 1996, S.I-06511, Rn. 25.

13 Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) Slg. 2006, I-11673, Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58 f.; vgl. Randelzhofer/Forsthoff, in: Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m.w.N.

14 Urteil vom 14. 2. 1995, C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso Rödder/Schönfeld, IStR 2005, 523, 524 ff.

15 Kokott/Henze, BB 2007, 913, 918.

16 EuGH, Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-05821, Rn. 61.

überwiegender Meinung regelt Art. 293 EG (ex-Art. 220) die Verpflichtung zum Abschluß¹⁷ entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen, eine abweichende Meinung sieht nur die Pflicht zur Verhandlung¹⁸ über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt,¹⁹ aber eine Direktwirkung bislang abgelehnt.²⁰ Jedoch ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 293 EG (ex-Art. 220), daß auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird. Dies ergibt sich aus der Formulierung, die den Mitgliedstaaten ein Handeln „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auferlegt.

Die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220), die zum Schutz der Gemeinschaftsbürger besteht, löst als Verletzung des Vertrages auch indirekt eine Verletzung der Freiheitsrechte des einzelnen aus. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 293 EG (ex-Art. 220) scheidet zwar aus, obwohl eine Verpflichtung zum Abschluß von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, da nicht konkret die Art und Weise der Vermeidung festgelegt ist.

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) führt dazu, daß eine Beschränkung nicht mehr gerechtfertigt sein kann, weil diese an der Erforderlichkeit scheitern muß. Denn wären die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) nachgekommen, wäre die Folge vermieden worden. Den Mitgliedstaaten ist die Rechtfertigung deshalb abgeschnitten, weil es ihre originäre Aufgabe ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine Verpflichtung zur multilateral harmonisierenden Regelung besteht,²¹ jedenfalls besteht eine solche zu einer Regelung überhaupt. Dies ergibt sich bereits aus der Loyalitätspflicht des Art. 10 EG, wonach die Mitgliedstaaten die praktische Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht vereiteln dürfen. Diese Verpflichtung gilt auch für Normen des Vertrages, die keine unmittelbare Wirkung für den Unionsbürger entfalten.

4. Rechtsfolgen des Verstoßes

Als einzig wirksame Beseitigung der unzulässigen Beschränkung wird die Anwendbarkeit des Meistbegünstigungsprinzips gefordert.²² Die steuerlichen Regelungen wären praktisch vereinheitlicht und es würden die niedrigsten Steuersätze zur Anwendung kommen.²³ Für den von der Kündigung des Abkommens Betroffenen bedeutete dies, daß er ein Wahlrecht hätte. Der besteuernde Staat wäre verpflichtet, ihm Vergünstigungen, die den Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zustehen, zu gewähren.

Dagegen wird vorgebracht, daß die Anwendung des Meistbegünstigungsprinzips zu unüberschaubaren Folgen

für die Staatshaushalte führe. Des weiteren sei die Folge eine nahezu vollständige Angleichung der Steuersysteme. Die Mitgliedstaaten verlören so ihre Kontrolle über ihr nationales Steuerrecht, was der Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten entgegenstehe. Die Gemeinschaft hat keine generelle Befugnis zum Erlaß von Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern. Darüber hinaus erfolgt die Kompetenzabgrenzung auf Grundlage des Subsidiaritätsprinzips gemäß Art. 5 EG. Danach ist entscheidend, ob bestimmte Maßnahmen besser auf der Ebene der Mitgliedstaaten oder auf Gemeinschaftsebene umgesetzt werden können.²⁴ Die Aufgabe der Beseitigung der Doppelbesteuerung fällt mangels Harmonisierung den Mitgliedstaaten zu. Die Grundfreiheiten bilden lediglich die äußere Grenze für den Handlungsspielraum der Mitgliedstaaten. Die Zielsetzung der Gemeinschaft ist die Beseitigung der Doppelbesteuerung und nicht die Gewährleistung, daß die vom Steuerpflichtigen in einem Staat erhobene Steuer nicht höher ist, als sie im anderen Staat wäre.²⁵

Dem steht entgegen, daß der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (*effet utile*) unterlaufen würde, wenn man keine Rechtsfolgen aus der Nichtbeachtung der Verpflichtung aus Art. 293 EG zöge.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadens-

17 *Schwartz/Möls*, in: *GS (Groeben/Schwarze)* 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; *Schweitzer*, in: *Grabitz/Hilf* (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m. w. N.; *Randelzhofer/Forsthoef*, in: *Grabitz/Hilf*, (Stand 2001), vor Art. 39–55 Rn. 256.

18 *Geiger*, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl *Scherer*, in: *Birk, Handbuch der europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

19 Urteil vom 6. 10. 1976, Rs. 12/76 (*Tessili/Dunlop*) Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

20 Urteil vom 11. 7. 1985, Rs. 137/84 (*Mutsch*), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. vgl. Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (*Gilly*) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (*Saint Gobain ZN*), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; vom 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 (*de Groot*), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (*D.*), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; vom 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und vom 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 (*N.*), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

21 Vgl. *Beul*, IStR 1997, 1 ff., *ders.*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144 ff., 149.

22 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DStJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner*, IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoef*, in: *Grabitz/Hilf* vor Art. 39–55 (Stand 2001) Rn. 256 ff., 259; *Kokott*, in: *Lehner*, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 1, 8 f., 24; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 ff., 680 ff. m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödder/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.; *Weggenmann*, RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann*, in: *Schulze/Zuleeg*, Europarecht, 2006, § 30 Rn. 91 ff. *Beul*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 144, 149.

23 *Lang*, IStR 2005, 289, 295.

24 *Lehner*, IStR 2001, 329, 330.

25 EuGH, Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (*Gilly*) Slg. 1998, I-2793, Rn. 46.

ersatz.²⁶ Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die ungerechtfertigte Beschränkung reicht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadensersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse²⁷ oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 177²⁸ fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen der Steuererhebung und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis führt dies bei der vorliegenden Fallkonstellation zur Anwendung der Meistbegünstigungsprinzips. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedsstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches

selbst aushandeln können. Dies ist letztlich nur die Folge aus dem Rechtsgedanken der praktischen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts (*effet utile*).

5. Zusammenfassung

Kündigt ein Mitgliedsstaat ein bestehendes DBA und führt dies zu einer Doppelbesteuerung, so stellt dies einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar. Der Verstoß kann auch nicht mehr gerechtfertigt sein, da sich aus Art. 293 EG für die Mitgliedsstaaten die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ergibt. Unabhängig von der Frage, ob das Meistbegünstigungsprinzip generell auch bei bestehenden bilateralen DBA gilt, ist es aus dem Gedanken des *effet utile* heraus zumindest bei Nichtvorliegen eines DBA anzuwenden.

26 Vgl. zur Anwendung im Europarecht Ehlers, JZ 1996, 776 (777), m.w.N. in Fn. 12 und 13.

27 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil vom 5. 3. 1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur), Slg. 1996, I-1029.

28 Urteil vom 30. 9. 2003, Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239; vgl. Beul, EuZW 1996, 748 ff.

FG Münster vom 22. Februar 2008: Verstößt § 8 Nr. 1 GewStG gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie?

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, München

Die am 3. 6. 2003 erlassene Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie¹ ist mit Gesetz vom 2. 12. 2004² in deutsches Recht rückwirkend zum 1. 1. 2004 in § 50g EStG umgesetzt worden. Der Gesetzgeber folgte dabei nahezu uneingeschränkt dem bereits detaillierten Richtlinienwortlaut, weshalb an der ordnungsgemäßen Umsetzung auf den ersten Blick kein Zweifel besteht. Der zweite Blick offenbart hingegen die Inkonformität der in § 8 Nr. 1 GewStG a.F. sowie der in der neuen Fassung ab 1. 1. 2008 geregelten gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift mit dem Ziel sowie dem Inhalt der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie. Das Urteil des FG Münster, nunmehr bei dem Bundesfinanzhof anhängig unter Az. I R 30/08, bietet Anlaß, die Thematik noch einmal eingehender zu durchleuchten.

Dabei gewinnt das Thema zudem vor dem Hintergrund des Art. 15 des EU-Schweiz Abkommens enorme Bedeutung. Verstößt nämlich § 8 Nr. 1 GewStG in seiner alten und

neuen Fassung gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (i.F. ZLRL), würde dieses Ergebnis auch gegenüber Konstellationen mit Unternehmen mit Sitz in der Schweiz Anwendung finden.

1. Entscheidung des FG Münster (9 K 5143/06) vom 22. 2. 2008³

In dem zugrunde liegenden Fall erwarb die niederländische S-BV im August 2003 sämtliche Gesellschaftsanteile an der deutschen T-GmbH. Im Jahr 2004 gewährte die S-BV ihrer deutschen Tochtergesellschaft mehrere Darlehen zu einem

1 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (im folgenden: Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie bzw. ZLRL).

2 Gesetz v. 2. 12. 2004, BGBl. I S. 3112.

fremdüblichen Zinssatz, die auf Aufforderung der S-BV zur Rückzahlung fällig waren. Für gewerbesteuerliche Zwecke wurden die Zinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. hälftig dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.

Das FG Münster hat zwar die Analyse der materiell-rechtlichen Fragestellung initiiert, doch hat es letztendlich die vorgelegte Fragestellung nicht beantwortet und die Klage unter der Begründung abgewiesen, daß die ZLRL in dem Streitjahr aufgrund des noch nicht verstrichenen Umsetzungszeitraumes nicht das Privileg der unmittelbaren Anwendbarkeit genoß.

Nichtsdestotrotz hat das FG Münster zwei wesentliche Argumentationslinien aufgezeigt. Dem FG Münster zufolge ist es einerseits zu vertreten, daß die Zinszahlungen der T-GmbH an die S-BV zwar in den Anwendungsbereich der ZLRL fallen, da es sich hierbei um „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“ handelt, die zwischen verbundenen Unternehmen erbracht werden, die jeweils einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind und der Körperschaftsteuer unterliegen, ohne von ihr befreit zu sein, doch scheint der Wortlaut der ZLRL gegen die Anwendbarkeit der ZLRL auf den vorliegenden Sachverhalt zu sprechen, da die Verwendung des Begriffs der „Einkünfte“ darauf hindeuten scheint, daß der Richtliniengeber hier nur auf die Besteuerung des Empfängers der Zinszahlungen abstellen will. Das FG Münster weist ebenfalls darauf hin, daß die Hinzurechnung nach § 8 Abs. 1 GewStG a.F. auch nicht zu einer Benachteiligung grenzüberschreitender Unternehmen führt, da die Hinzurechnung ebenfalls bei innerdeutschen Sachverhalten eintritt. Letzten Endes sei es ebenfalls zu vertreten, daß die Hinzurechnung zum Gewerbeertrag keine Doppelbesteuerung desselben Steuersubjekts darstellt, da die Hinzurechnung nicht die Besteuerung der Einkünfte beim Empfänger betrifft.

Andererseits führt das FG auch Argument für eine Erreckung des Anwendungsbereichs der ZLRL auf solche Vorschriften des nationalen Rechts, die eine Hinzurechnung des Zinsaufwands zum steuerlichen Gewinn des zinszahlenden Unternehmens anordnen, da im englischen Richtlinien text von „Zahlungen“ im Gegensatz zu „Einkünften“ die Rede ist und „Zahlungen“ sowohl aus der Perspektive des Zinszahlenden als auch des Empfängers gegeben sind. Ferner ist der entscheidende Senat der Ansicht, daß der Anwendungsbereich einer Richtlinie in solchen Fällen teleologisch ausgedehnt werden darf, in denen die Ausdehnung die Effektivität der von der Norm beabsichtigten Wirkungen verbessern würde, und verweist i.d.S auf das Urteil des EuGH vom 4. Oktober 2001 in der Rs. C-249/99, *Athinaiki Zythopoiia*, in dem die Erhöhung der eigenen Körperschaftsteuer der ausschüttenden Körperschaft als „Steuerabzug an der Quelle“ i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie angesehen wurde. Letztendlich ist das FG ebenfalls der Ansicht,

daß die Nichterwähnung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung sowie analoger Sachverhalte in der Aufzählung der Fälle, in denen der Staat nicht verpflichtet ist, die Vorteile der ZLRL zu gewähren, ein Indiz dafür sein könnte, daß es im Sinne des Richtliniengebers ist, eine solche Art der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht zuzulassen.

Allerdings hat das FG Münster in seiner Entscheidung vom 22. 2. 2008, den Klageantrag wegen fehlender unmittelbarer Anwendbarkeit der Richtlinienbestimmung scheitern lassen. Das Finanzgericht gelangt zu der Ansicht, daß der in Art. 1 Abs. 10 ZLRL gewährte Gestaltungsspielraum einer unmittelbaren Anwendung der ZLRL entgegensteht. Zur Begründung wird angeführt, daß die Richtlinie nur insoweit Mindestrechte gewähre, „als die Beteiligung bereits während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren bestanden hat.“ Dementsprechend sei der Mitgliedstaat frei, die Anwendung der ZLRL in den Fällen, in denen die Beteiligung noch keine zwei Jahre bestanden hat, vollständig auszuschließen.

Der FG schließt offensichtlich aus der den Mitgliedstaaten zur Verfügung stehenden Option, eine zweijährige Behalterfrist als zusätzliche Voraussetzung aufzunehmen, daß die zu bestimmenden Mindestrechte um diese Behalterfrist erweitert werden müssen. Es wird somit der für den Steuerpflichtigen ungünstigste Fall unterstellt. Dies widerspricht jedoch der zitierten Entscheidungen *Faccini Dori*, in der der EuGH den Mindestschutz als diejenigen Bestimmungen definiert, die in jedem Fall eingeführt werden müssen und somit exklusive etwaiger Gestaltungsspielräume. Auf einen Widerspruch zu diesem Urteil geht das FG jedoch nicht ein. Stattdessen wird erklärt, daß diese Aussagen der Entscheidung *Denkavit* nicht entgegenstünden, da Gegenstand der Rechtssache *Denkavit* eine mit dem Umsetzungsspielraum nicht vereinbare, tatsächlich vorgenommene Einschränkung eines Mitgliedstaates war. Dem ist entgegenzuhalten, daß die Feststellungen des EuGH, auf die sich hier bezogen wird, allgemeiner Natur sind und losgelöst von dem konkreten Sachverhalt in der Rs. *Denkavit* gesehen werden müssen. Auch wenn die Ausführungen des EuGH auf der Unvereinbarkeit der nationalen Regelungen mit der MTRL basieren,⁴ sind die zu der unmittelbaren Anwendbarkeit getroffenen Feststellungen auf die ZLRL übertragbar.

2. Regelungsinhalt der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie vom 3. 6. 2003

Die am 3. 6. 2003 von dem Rat der Europäischen Union erlassene „Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für

³ Bei BFH anhängig unter Az I R 30/08.

⁴ Vgl. EuGH v. 17. 10. 1996, verb. Rs. C-283/94, C-291/94 u. C-292/94 (*Denkavit*), Tz. 37.

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten“ (2003/49/EG) – im folgenden Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (ZLRL) – regelt die steuerliche Behandlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind. Hiernach sollen

„in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren (...) von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben wurden – befreit (werden).“ (Art. 1 Abs. 1 ZLRL)

Die Richtlinie übernimmt damit das aus Doppelbesteuerungsabkommen bekannte Prinzip, nach dem die Besteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers erfolgt und nicht im Quellenstaat, in dem das Zins- bzw. Lizenzgebühren zahlende Unternehmen ansässig ist.⁵

Die in der deutschen Fassung der ZLRL mehrfache Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ läßt nicht den Schluß zu, daß die ZLRL nur auf die Entlastung auf Ebene des Zahlungsempfängers abzielt.⁶ Wäre der Wortlaut dergestalt zu interpretieren, könnte der Quellenstaat die untersagte Quellensteuererhebung sowie die nicht erlaubte Veranlagung des Zinszahlungsempfängers im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht leicht kompensieren, indem er den Betriebsausgabenabzug der Zinsaufwendungen auf Ebene des zinszahlenden Unternehmens ganz oder teilweise versagt. Eine solche Umgehungsmöglichkeit wäre jedoch nicht vereinbar mit dem „effet utile“-Grundsatz, nach dem Richtlinien möglichst wirksam auszulegen sind.

3. Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG verstößt gegen die ZLRL

a) ZLRL ist auf § 8 Nr. 1 GewStG anwendbar

Die ZLRL begrenzt den Anwendungsbereich nicht auf bestimmte Steuerarten, sondern spricht vielmehr von der Befreiung *aller* erhebenden Steuern. Die Gewerbesteuer fällt damit prinzipiell in den Anwendungsbereich der ZLRL. Sollte sich der Anwendungsbereich als auf die Erhebung von Quellensteuern begrenzt verstehen, wäre der Hinweis auf „alle (...) Steuern“ überflüssig.⁷ Diese Ansicht wird noch bestärkt durch die Ergänzung „– unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben wurden –“. Der in bezug auf die ZLRL verwendete Begriff der Quellensteuer ist demnach nicht streng formal, sondern vielmehr wirtschaftlich und damit weit auszulegen.⁸ Dieser Auffassung stehen die jüngsten Äußerungen des EuGH in der Rs. Burda vom 26. 6. 2008 nicht entgegen, wonach das in bezug auf den der Mutter-Tochter-Richtlinie zugrunde-

liegenden Quellensteuerbegriff vorgebrachte Argument der Kommission, es sei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen, vom EuGH zurückgewiesen wurde.⁹ Art. 5 MTRL bestimmt ausschließlich die Befreiung der Dividenden vom „Steuerabzug an der Quelle“; umfassender hingegen die Formulierung in Art. 1 Abs. 1 ZLRL (vgl. oben, 2.) Die im Wege der gewerbesteuerlichen Veranlagung erfolgende hälftige Hinzurechnung von Zinsaufwendungen zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage gem. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. fällt damit in den Anwendungsbereich der ZLRL.

Die Tatsache, daß es sich bei der Hinzurechnung streng genommen um keine besondere Besteuerung, sondern um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt, deren Zweck in der Ermittlung eines objektivierten Gewerbeertrags liegt, hindert daran nicht.¹⁰ Die in dem Richtlinienwortlaut enthaltenen Begrifflichkeiten sind grundsätzlich aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht heraus auszulegen, um eine einheitliche Richtlinienanwendung im Gemeinschaftsgebiet zu gewährleisten. Die Auslegung des Wortlauts „von allen (...) darauf erhebenden Steuern“ hat daher auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene zu erfolgen und läßt nicht den Schluß zu, daß die Hinzurechnung der hälftigen Dauerschuldentgelte für gewerbesteuerliche Zwecke von der ZLRL auszunehmen sind, (nur) weil sie aus nationaler Sicht eine Gewinnermittlungsvorschrift darstellen.

b) § 8 Nr. 1 GewStG a.F. verstößt gegen die ZLRL

Die Unvereinbarkeit der hälftigen Hinzurechnung der Dauerschuldentgelte gem. § 8 Nr. 1 GewStG mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere der ZLRL, ist in der Literatur bereits mehrfach diskutiert worden.¹¹ Die Autoren kommen im Ergebnis (fast einhellig) zu der Ansicht, daß § 8 Nr. 1 GewStG sowohl gegen den Wortlaut als auch gegen den Sinn und Zweck der ZLRL verstößt. Ein Verstoß gegen Sinn und Zweck der ZLRL ist darauf zurückzuführen, daß das hälftige Betriebsausgabenabzugsverbot für Dauerschuldzinsen *de facto* zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Zinsen (im Sinne der ZLRL) führt. Dies zu verhindern, ist jedoch ausdrückliches Ziel der ZLRL.¹²

⁵ Vgl. Dautzenberg, BB 2004, S. 17.

⁶ A.A. Kempf/Straubinger, IStR 2005, S. 774.

⁷ Vgl. Kessler/Eicker/Schindler, IStR 2004, S. 679.

⁸ Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 169 m.V.a. Dautzenberg, BB 2004, S. 19.

⁹ Vgl. EuGH vom 26. 6. 2008, Rs. C-294/99 (Burda), Tz. 57 ff.

¹⁰ A.A. Kempf/Straubinger, IStR 2005, S. 774.

¹¹ Vgl. u.a. Kessler/Eicker/Schindler, IStR 2004, S. 678; Kempf/Straubinger, IStR 2005, S. 773; Köhler, IStR 2005, S. 227; Hidien, DStZ 2008, S. 131 m.w.N.

¹² Vgl. Abs. 3 der Präambel zur ZLRL: „Es muß gewährleistet sein, daß Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.“

Des weiteren regelt die ZLRL, wie bereits zitiert, die Befreiung der Zinsen und Lizenzgebühren von allen darauf erhebbaren Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben wurden. Da die aufgrund der für gewerbsteuerliche Zwecke erfolgenden Hinzurechnung erhöhte Gewerbesteuer als im Wege der Veranlagung erhobene Steuer zu verstehen ist, verstößt § 8 Nr. 1 GewStG a. F. somit auch inhaltlich gegen die ZLRL.

Die Rechtsauffassung wird bestätigt durch einen parallel gelagerten Fall zu Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie, in dem der EuGH das Vorgehen eines Mitgliedstaates, eine Dividende zwar nicht an der Quelle zu besteuern, dafür aber die Bemessungsgrundlage der ausschüttenden Gesellschaft für deren Körperschaftsteuer zu erhöhen, als mit der Mutter-Tochter-Richtlinie unvereinbar und damit für EG-rechtswidrig erklärt.¹³ Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage wertete der EuGH als einen „Steuerabzug an der Quelle“ – ein Begriff, der nicht auf feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt sei. Vielmehr richte sich die Qualifizierung einer Steuer nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von deren Einstufung im nationalen Recht.¹⁴ Dieser Beurteilung ist uneingeschränkt zuzustimmen, da es einem Staat anderenfalls möglich wäre, eine Richtlinienbestimmung allein durch anderweitige Definition einer steuerlichen Vorschrift zu umgehen.¹⁵

Aufgrund des Verstoßes des § 8 Nr. 1 GewStG a. F. ist die Umsetzung der ZLRL in innerstaatliches Recht nicht richtlinienkonform erfolgt. Eine gemeinschaftsrechtswidrige Umsetzung einer EG-Richtlinie hat jedoch, sofern weitere, noch zu nennende Voraussetzungen erfüllt werden, die unmittelbare Anwendbarkeit der betreffenden Richtlinie für den EU-Steuerpflichtigen zur Folge.¹⁶ In dem zugrundegelegten Verfahren wirft dieser Punkt jedoch zusätzliche Fragen auf. Problematisch ist insbesondere, ob die ZLRL hier auch dann angewandt werden kann, obwohl die ZLRL den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum hinsichtlich einer Mindesthaltedauer von zwei Jahren einräumt und die Beteiligung der S-BV an der T-GmbH zum Geschäftsjahresende 2004 noch keine zwei Jahre bestanden hat.

4. Unmittelbare Anwendbarkeit der ZLRL

a) Voraussetzungen für die unmittelbare Direktwirkung von Richtlinien

Die Rechtsetzung mittels Richtlinien i. S. v. Art. 249 Abs. 3 EG erfolgt grundsätzlich in einem zweistufigen Verfahren, wonach seitens der Gemeinschaft die Grundkonzeption einer Richtlinie erlassen wird und die Mitgliedstaaten diese unter eigenständiger Wahl der Form und Mittel in nationales Recht umsetzen.¹⁷ Folglich entfalten Richtlinien zunächst nur für die Mitgliedstaaten unmittelbare Rechtswirkung (i. e. die Verpflichtung zur Umsetzung).¹⁸ Für die

einzelnen EU-Bürger ist eine unmittelbare Wirkung grundsätzlich ausgeschlossen bzw. tritt erst mit der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht ein. Von diesem Grundsatz wird jedoch unter bestimmten Voraussetzungen abgewichen, wenn ein Mitgliedstaat seiner Umsetzungsverpflichtung nicht oder nur unzureichend nachkommt. Anstelle der Einleitung eines u. U. langwierigen Vertragsverletzungsverfahrens gem. Art. 226 EG gegen den Mitgliedstaat wird die Verletzung der Umsetzungspflicht mit der sofortigen unmittelbaren Anwendbarkeit einer Richtlinie sanktioniert.¹⁹ Nach ständiger Rechtsprechung entfalten Richtlinien dann (ausnahmsweise) unmittelbare Direktwirkung, wenn neben der nicht fristgerechten oder nicht ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie die Richtlinienbestimmungen inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind.²⁰

Eine Bestimmung ist inhaltlich unbedingt, „wenn sie eine Verpflichtung begründet, die weder an eine Bedingung geknüpft ist noch zu ihrer Erfüllung und Wirksamkeit einer Maßnahme der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf.“²¹ Den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie verbleibende Gestaltungs-, Ermessens- oder Beurteilungsspielräume schließen die inhaltliche Unbedingtheit dennoch nicht generell aus.²² Dies ist zumindest dann der Fall, wenn die Richtlinie einen bestimmbaren Mindeststandard vorgibt. Eine unmittelbare Wirkung tritt dann zumindest hinsichtlich dieses Mindeststandards ein.²³ Eine Richtlinienbestimmung ist zudem „hinreichend genau, um von einem einzelnen herangezogen und vom Gericht angewandt zu werden, wenn sie unzweideutig eine Verpflichtung begründet.“²⁴ Die betreffende Bestimmung einer Richtlinie muß demnach in einem solchen Maße konkret formuliert sein, daß sich aus ihr die für die Anwendbarkeit der Richtlinie entscheidenden Tatbestände ergeben.²⁵ Es ist im übrigen nicht erforderlich, daß die genannten Voraussetzungen für den gesamten Richtlinieninhalt vor-

13 Vgl. EuGH vom 4. 10. 2002, Rs. C-294/99 (*Athinaiki Zythopoiia*).

14 Vgl. EuGH vom 4. 10. 2002, Rs. C-294/99 (*Athinaiki Zythopoiia*), Tz. 26 f.

15 Ebenso *Dautzenberg*, BB 2004, S. 18 f.

16 Vgl. z. B. EuGH vom 19. 1. 1982, RS. C-8/81 (*Becker*), Tz. 25.

17 Vgl. *Matzat*, Europarecht, 2000, S. 33.

18 Vgl. *Arndt*, Europarecht, 8. Auflage, S. 103.

19 Vgl. *Arndt*, Europarecht, S. 104; Vgl. *Matzat*, Europarecht, 2000, S. 34 f.

20 Vgl. statt vieler EuGH vom 26. 9. 2000, C-134/99 (*IGI – Investimentos Imobiliários SA*).

21 EuGH vom 23. 2. 1994, C-236/92 (*Comitato di coordinamento per la difesa della cava*), Rz. 9.

22 Vgl. *Arndt*, Europarecht, 8. Auflage, S. 104.

23 Vgl. *Scherzberg*, Jura 1993, S. 225 f.

24 EuGH v. 23. 2. 1994, C-236/92 (*Comitato di coordinamento per la difesa della cava*), Rz. 10.

25 Vgl. z. B. EuGH v. 19. 1. 1982, C-8/81 (*Becker*), Tz. 26 f.

liegen. Es reicht aus, wenn die in Frage stehende Bestimmung, auf die sich berufen wird, die Voraussetzungen erfüllt.²⁶

b) Prüfen der Voraussetzungen für die ZLRL

Im angenommenen Fallbeispiel beruft sich die Klägerin, die T-GmbH, auf die bereits zitierte Bestimmung in Art. 1 Abs. 1 der ZLRL, nach der in einem Mitgliedstaat angefallene Zinsen und Lizenzgebühren von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern befreit werden, sofern es sich bei dem Nutzungsberechtigten der Zinsen oder Lizenzgebühren (= Zahlungsempfänger, hier: S-BV) um ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates handelt. Des weiteren bestimmt die ZLRL, daß es sich bei dem Unternehmen, das Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren ist, um ein verbundenes Unternehmen des Unternehmens, das Nutzungsberechtigter ist, handeln muß (Art. 1 Abs. 7 ZLRL). Als verbundene Unternehmen gelten solche Unternehmen, an denen das andere Unternehmen zu mindestens 25 % beteiligt ist (Art. 3b ZLRL). Zusätzlich zu diesen Bestimmungen räumt die ZLRL den Mitgliedstaaten einen Gestaltungsspielraum ein. Demnach steht es den Mitgliedstaaten frei, Unternehmen von den Begünstigungen der ZLRL auszunehmen, wenn die in Art. 3b ZLRL genannten Voraussetzungen nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren erfüllt waren (Art. 1 Abs. 10 ZLRL).²⁷ Es gilt nun zu prüfen, ob diese Bestimmungen, auf die sich die T-GmbH beruft, inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind. Der in Art. 1 Abs. 10 ZLRL gewährte Spielraum führt grundsätzlich zu einer Negierung der unmittelbaren Direktwirkung der Richtlinie. Da den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt wird, neben den in Art. 3b ZLRL geregelten Voraussetzungen (25 %-Beteiligung) an die Inanspruchnahme der ZLRL noch zusätzliche Bedingungen zu knüpfen, können die Bestimmungen der ZLRL diesbezüglich zunächst nicht als inhaltlich unbedingt bezeichnet werden. Allerdings weicht der EuGH von diesem Grundsatz ab, sofern es trotz Gestaltungsspielraum möglich ist, den Mindestgehalt der betreffenden Bestimmung zu definieren.²⁸

In diesem Sinne urteilte der EuGH erstmals in der Rechtssache *Faccini Dori* vom 14. 7. 1994.²⁹ Die Entscheidung betraf die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie betreffend den Verbraucherschutz im Falle von außerhalb von Geschäftsräumen geschlossenen Verträgen.³⁰ Die Klägerin *Paola Faccini Dori*, wohnhaft in Monza (Italien), hatte auf einer Reise nach Mailand im dortigen Hauptbahnhof einen Vertrag über einen Englisch-Fernkurs abgeschlossen. Einige Tage später widerrief sie den Vertrag schriftlich. Sie berief sich hierbei auf das in der genannten Richtlinie enthaltene Widerrufsrecht, obwohl Italien die Richtlinie zu dem Zeitpunkt trotz abgelaufener Umsetzungsfrist noch nicht umgesetzt hatte. Das in Art. 5 der Richtlinie enthaltene

Widerrufsrecht räumt dem Verbraucher das Recht ein, innerhalb einer Frist von mindestens 7 Tagen vom Vertrag zurücktreten zu können. Die konkrete Ausgestaltung des Widerrufsrechts z. B. hinsichtlich der Festlegung der Frist und des Verfahrens des Widerrufs überläßt die Richtlinie jedoch den Mitgliedstaaten.³¹ Trotz der gewissen Gestaltungsspielräume erachtete der EuGH die Bestimmung in Art. 5 der Richtlinie als inhaltlich unbedingt, da Art. 5 der Richtlinie einen Mindestschutz definiert (Widerrufsmöglichkeit innerhalb einer Frist von mindestens 7 Tagen). Eine Richtlinienbestimmung wirkt demnach dann unmittelbar, wenn es möglich ist, einen Mindestschutz zu bestimmen, der in jedem Fall eingeführt werden muß.³²

Ein weiteres Beispiel bietet die Rechtsprechung in der Streitsache *Denkavit* vom 17. Oktober 1996. In dieser Rechtssache, welche die deutsche Umsetzung des in der Mutter-Tochter-Richtlinie in ähnlicher Form wie in der ZLRL enthaltenen Gestaltungsspielraums hinsichtlich einer Mindesthaltedauer zum Gegenstand hatte, stellte der EuGH fest, daß die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten ein Ermessen in bezug auf die Aufnahme einer Mindesthaltedauer und der Bestimmung ihrer Dauer (höchstens bis zu zwei Jahren) auszuüben, nicht die Möglichkeit ausschließt, anhand der grundsätzlichen Regelung in Art. 5 MTRL Mindestrechte zu bestimmen. Art. 5 MTRL regelt die Quellensteuerbefreiung von Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen (Mindestbeteiligung 25 %) innerhalb der EU. Der Gestaltungsspielraum in Art. 3 Abs. 2 MTRL (Mindesthaltedauer) steht einer unmittelbaren Anwendbarkeit der MTRL daher nicht entgegen, da Art. 5 MTRL für sich genommen einen Mindestschutz definiert.

Übertragen auf die ZLRL bedeutet dies, daß der in Art. 1 Abs. 10 ZLRL enthaltene Gestaltungsspielraum nicht an einer unmittelbaren Anwendung dieser Richtlinie hindert, sofern die Mindestrechte der ZLRL dennoch eindeutig identifiziert werden können. Die in Art. 1 Abs. 1, 7 ZLRL (siehe oben) enthaltenen Bestimmungen sind in dieser Hinsicht eindeutig und geben den Mindestschutz vor, der in jedem Fall eingeführt werden muß. T-GmbH kann sich daher unmittelbar auf die ZLRL berufen.

²⁶ Vgl. *Matzat*, Europarecht, 2000, S. 37.

²⁷ Deutschland hat die Mindesthaltedauer nicht in § 50g EStG übernommen.

²⁸ Vgl. EuGH v. 17. 10. 1996, verb. Rs. C-283/94, C-291/94 u. C-292/94 (*Denkavit*), Tz. 39.

²⁹ EuGH v. 14. 7. 1994, C-91/92 (*Faccini Dori*).

³⁰ RL 85/577/EWG des Rates vom 20. 12. 1985, ABl. L 372, S. 31.

³¹ Vgl. *Matzat*, Europarecht, 2000, S. 36; EuGH v. 14. 7. 1994, C-91/92 (*Faccini Dori*), Tz. 17.

³² Vgl. EuGH v. 14. 7. 1994, C-91/92 (*Faccini Dori*), Tz. 17.

c) Keine Aufnahme der Mindesthaltedauer in nationales Recht

Fraglich ist nunmehr, in wieweit es von Bedeutung ist, ob der Mitgliedstaat den betreffenden Gestaltungsspielraum in innerstaatliches Recht umgesetzt hat. In den zuvor berücksichtigten Urteilen hatte der Mitgliedstaat die Richtlinie (und damit auch nicht den fraglichen Gestaltungsspielraum) gar nicht umgesetzt (*Faccini Dori*) bzw. den Gestaltungsspielraum nicht ordnungsgemäß umgesetzt (*Denkavit*).³³ In unserem Fall hingegen ist die ZLRL vollständig und ordnungsgemäß in das deutsche Recht umgesetzt worden. Von der Möglichkeit, eine zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung der ZLRL (bzw. § 50g EStG) aufzunehmen, hat Deutschland keinen Gebrauch gemacht.

Als Nachweis dessen läßt sich die Gesetzesbegründung zum Gesetz zur Umsetzung der ZLRL³⁴ anführen, in der ausführlich auf die einzelnen Absätze des § 50g EStG Bezug genommen wird und der Gesetzgeber deren Einklang mit der ZLRL artikuliert. So enthält nach der Gesetzesbegründung § 50g EStG die „materiellen Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinien 2003/49/EG und 2004/66/EG: Bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen (zum Begriff siehe § 50g Abs. 3 Nr. 5 EStG) sind im jeweiligen Quellenstaat keine Steuern mehr auf die unter die Richtlinie fallenden Vergütungen zu erheben“. Laut Gesetzesbegründung werden in § 50g Abs. 3 Nr. 5 EStG die Richtlinienbegriffe „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“, „verbundenes Unternehmen“ und „Betriebsstätte“ im Einklang mit Art. 3 der ZLRL definiert. Damit wurde – unter Verzicht auf das Erfordernis einer Mindesthaltedauer – der persönliche Anwendungsbereich der ZLRL in § 50g EStG vollumfänglich umgesetzt.

Folgerichtig dürfte der den Mitgliedstaaten eingeräumte Gestaltungsspielraum in bezug auf den persönlichen Anwendungsbereich im vorliegenden Sachverhalt unproblematisch sein. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß Deutschland die Mindesthaltedauer bewußt nicht in § 50g EStG aufgenommen hat, kann der in der Richtlinie gewährte Gestaltungsspielraum einer unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie nicht entgegenstehen.

In den verbundenen Rs. *Linneweber* (C-453/02) und *Akritidis* vom 17. Februar 2005 (C-462/02) hat der EuGH zudem entschieden, daß sich jeder Steuerpflichtige unmittelbar auf eine durch EG-Richtlinie gewährte Steuerbefreiung berufen kann, wenn der betreffende Mitgliedstaat auf die Ausübung der ihm durch die betreffende Richtlinie ausdrücklich zuerkannten Befugnisse verzichtet oder es unterlassen hat, von diesen Befugnissen Gebrauch zu machen.³⁵ Im vorliegenden Sachverhalt kann es der T-GmbH daher nicht entgegengehalten werden, daß Deutschland den Ermessensspielraum bei der Umsetzung der ZLRL in nationales Recht

durch Verzicht auf die zweijährige Behaltefrist ausgeübt hat. Zwar erging das zitierte Urteil zu Art. 13 Teil B Buchstabe f der Mehrwertsteuerrichtlinie vom 17. Mai 1977 und damit nicht zu den direkten Steuern. Dem Urteil lag jedoch eine ähnliche Rechtsfrage hinsichtlich der unmittelbaren Anwendung einer EG-Richtlinie (betreffend den sachlichen Anwendungsbereich) zugrunde, die eine Steuerbefreiung regelt und den Mitgliedstaaten hinsichtlich ihrer Umsetzung in nationales Recht einen gewissen Ermessensspielraum einräumte. Die Entscheidung des EuGH vom 17. Februar 2005 ist insofern von grundsätzlicher Bedeutung.

Rückschlüsse zur Frage, ob es auf den Gestaltungsspielraum noch ankommt, wenn dieser in nationales Recht umgesetzt worden ist, lassen sich insbesondere aus der bereits zitierten Entscheidung *Denkavit* ziehen. Dort hat der EuGH ausgeführt, daß sich Steuerpflichtige unmittelbar auf die Quellensteuerbefreiung der Mutter-/Tochter-Richtlinie berufen können, wenn ein Mitgliedstaat von der Möglichkeit der zusätzlichen Voraussetzung einer Mindestbehaltefrist Gebrauch gemacht hat, „sofern sie die von dem betreffenden Mitgliedstaat festgesetzte Mindestbeteiligungszeit einhalten“.³⁶ Damit stellt der EuGH aber klar, daß, sofern ein Mitgliedstaat sein Ermessen hinsichtlich der Umsetzung einer Richtlinie ausübt, er sich an dieser Ermessensausübung festhalten lassen muß, wenn er die Richtlinie teilweise nicht umgesetzt hat. Dementsprechend kommt es nur insoweit zu einer unmittelbaren Anwendung der ZLRL, als Deutschland die Richtlinie nicht umgesetzt hat. Während der sachliche Anwendungsbereich damit nur teilweise umgesetzt wurde, bestehen an der Umsetzung im persönlichen Anwendungsbereich (u. a. Verzicht auf eine Mindesthaltedauer) keine Zweifel. Übertragen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, daß unabhängig davon, daß die Beteiligung im maßgeblichen Zeitpunkt noch keine zwei Jahre gehalten worden ist, die ZLRL unmittelbar anwendbar ist.

5. EU – Schweiz Zinsbesteuerungsabkommen

Die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG verstößt auch gegen Art. 15 Abs. 2 des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz (ABl L 385 v. 29. 12. 2004, S. 30; im folgenden „ZBStA“). Das ZBStA ist zum 1. 7. 2005 in Kraft

33 Deutschland hatte die 2-jährige Mindesthaltedauer gem. Art. 3 Abs. 2 MTRL auf einen Zeitraum von 1 Jahr gekürzt, jedoch verlangt, daß dieser Zeitraum im Zeitpunkt der Zinszahlung abgelaufen sein müsse. Dies war mit dem Richtlinienwortlaut nicht vereinbar, demzufolge der Beteiligungszeitraum auch nach dem Zinszahlungszeitpunkt erfüllt werden kann.

34 BT-Drs. 15/3679 v. 6. 9. 2004.

35 Vgl. in diesem Sinne EuGH vom 19. 11. 1991, C-6/90 (*Francovich*), Tz. 21 sowie EuGH vom 30. 3. 2006, C-184-04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), Rz. 28.

36 Vgl. Ziffer 2 des Tenors der Entscheidung *Denkavit* vom 17. 10. 1996.

getreten. Eine Umsetzung des ZBStA ist – teilweise – in nationales Recht im Rahmen von § 50 g Abs. 6 EStG erfolgt. Diese Umsetzung betrifft jedoch lediglich die unmittelbare Wirkung des Art. 15 Abs. 2 ZBStA in Form der Versagung des Quellensteuereinbehalts, läßt jedoch außer acht, daß sich dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 2 ZBStA nach die Befreiung auf alle von Zinsen und Lizenzgebühren zu erhebenden Steuern, insbesondere auch auf die Gewerbesteuer, bezieht. Diese nur teilweise Umsetzung ist jedoch insofern unbeachtlich, als das ZBStA als völkerrechtliches Abkommen zwischen der EG und der Schweiz auch ohne Umsetzung in nationales Recht unmittelbar anwendbar ist.

Art. 300 Abs. 7 EG besagt, daß Abkommen, die – wie das ZBStA – auf Art. 300 EG beruhen, für die Organe der Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten verbindlich sind. Daraus schließt der Gerichtshof, daß eine Bestimmung eines von der Gemeinschaft mit Drittländern geschlossenen Abkommens als unmittelbar anwendbar anzusehen ist, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Abkommens eine klare und eindeutige Verpflichtung enthält, deren Erfüllung oder deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen.³⁷ Diese Voraussetzungen sind im Fall des ZBStA erfüllt. Dementsprechend können sich auch die

Steuerpflichtigen unmittelbar auf ihre Rechte aus dem Abkommen berufen; einer Umsetzung in nationales Recht bedarf es nicht.³⁸

Nach Art. 15 Abs. 2 ZBStA werden „Zahlungen von Zinsen [...] zwischen verbundenen Gesellschaften [...] im Quellenstaat nicht besteuert“. Diese Regelung des ZBStA entspricht sinngemäß der entsprechenden Regelung der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie. Nach Art. 1 Abs. 1 Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie sind Zinszahlungen im Quellenstaat „von allen in diesem Staat darauf erhebenden Steuern [...] befreit“. Art. 15 Abs. 2 ZBStA stellt insofern eine Übernahme der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie im Verhältnis zur Schweiz dar. Dementsprechend sind Stellungnahmen aus der Literatur und der Rechtsprechung zur Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie grundsätzlich auf Art. 15 Abs. 2 ZBStA übertragbar.³⁹

37 EuGH, Urt. v. 30. 9. 1987, 12/86, *Demirel*, Slg. 1987, 3719; EuGH, Urt. v. 20. 9. 1990, C-192/89, *Sevince*, Slg. 1990, I-3461; *Mögele*, in: *Streinz*, Art. 300 EGV, Rz. 77; *Tomuschat*, in: *von der Groeben/Schwarze*, Art. 300 EG, Rz. 66 f.

38 Vgl. auch *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2005, 658, 659.

39 Vgl. in diesem Sinne *Dörr/Fehling*, IWB 2007, Fach 2, 9375, 9377; *Kessler/Eicker/Obser*, IStR 2005, 658, 661 ff.

Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht

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

1. Klassifizierung der Gesellschafterdarlehen (bis zum MoMiG)

1.1 Einleitung

Gesellschafterdarlehen sind in der GmbH-Praxis beinahe flächendeckend anzutreffen. An die immer ausdifferenziertere und damit auch kompliziertere Behandlung verschiedener Fallgruppen hatte sich die Rechts- und Steuerpraxis beinahe gewöhnt, zumal die Thematik zu einem Dauerbrenner wurde, bei der auf eine zumindest in der Handhabung der Gerichte geklärte Frage zeitweilig mindestens zwei neue wiederum ungeklärte Folge- oder Zweifelsfragen zu kommen schienen. Immerhin wurden durch die jahrzehntelange Befassung mit diesem Problem gewisse Klassen von Gesellschafterdarlehen herausgebildet, deren Behandlung

in Grundzügen, aber weder in der Abgrenzung noch im Detail geklärt war.

1.2 Das „einfache“ Gesellschafterdarlehen

Da der Gesellschafter „seiner“ GmbH wie ein fremder Dritter gegenübertritt, sind von den Gesellschaftern ausgereichte Darlehen von der GmbH grundsätzlich wie Verbindlichkeiten im allgemeinen zu behandeln. Sie sind jedoch gemäß § 42 Abs. 3 GmbHG in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gelten die entsprechenden Regelungen auch für die Steuerbilanz und die damit verbundenen ertragsteuerlichen Folgewirkungen. Zu

bedenken ist jedoch, daß zumindest bei refinanzierten nicht- oder unterverzinslichen Darlehen bzw. bei einem (auch nachträglichen) Verzicht auf die entsprechende Verzinsung eine verdeckte Einlage in Rede stehen kann.¹ Umgekehrt kann ein überverzinsliches Gesellschafterdarlehen schon nach den allgemeinen Regeln eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen; bis zum Veranlagungszeitraum 2007 war hier § 8 a KStG a. F. zusätzlich einschlägig. Nunmehr ist hier zusätzlich die Neuregelung zur sogenannten Zinsschranke gem. §§ 4 h EStG, 8 a KStG n. F. zu beachten. Auch im Insolvenzstatus stellte das „einfache“ Gesellschafterdarlehen nach bisherigem Recht eine zu passivierende Verbindlichkeit dar.

1.3 Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen

Gesellschafterdarlehen wurden bisher bei Eintritt bestimmter tatbestandlicher Voraussetzungen zu sogenannten eigenkapitalersetzenden Darlehen im Rechtssinne. Auf die mehr als umfängliche Diskussion über das Ob und den Inhalt der insoweit zu berücksichtigenden objektiven und gegebenenfalls subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen ist an dieser Stelle nicht einzugehen. Bedeutsam ist lediglich für einen Vergleich zwischen alter und neuer Rechtslage, daß auch bisher die Eigenkapitalersatzfunktion nicht erst zusammen mit der Insolvenzreife der betreffenden GmbH, sondern auch bereits bei Eintritt der sogenannten Kreditunwürdigkeit weit vor der (drohenden) Insolvenz bejaht wurde. Diese Kreditunwürdigkeit sollte dann zu bejahen sein, wenn der zur Fortführung notwendige Kapitalbedarf im gleichen Zeitpunkt nicht durch einen entsprechenden Kredit von fremden Dritten zu marktüblichen Bedingungen hätte beschafft werden.² Dabei konnte nicht nur ein in einer derartigen Krisensituation gewährtes Darlehen dem Verdikt eines eigenkapitalersetzenden Darlehens unterfallen, sondern auch das Stehenlassen in der Krise ein ursprünglich „einfaches“ Gesellschafterdarlehen unter – wiederum umstrittenen – Voraussetzungen zu einem eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen werden lassen.

Zu berücksichtigen ist, daß der BGH auch „einfache“ Gesellschafterdarlehen offensichtlich zivilrechtlich als gefährlich eingestuft hat, nachdem er im Jahre 2003 bei derartigen Darlehen im stammkapitalrelevanten Bereich einen Verstoß gegen § 30 GmbHG konstatierte.³ Diese jedenfalls als Regelfall bei allenfalls rein liquiditätsmäßiger Betrachtung zu rechtfertigende Aussage hatte in der Praxis und Literatur vielfach Kritik hervorgerufen.

Zivilrechtliche Folge einer Qualifizierung als eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen war nicht nur die Nachrangigkeit im Insolvenzfall gem. § 32 a GmbHG bzw. die Rückzahlungspflicht gem. § 32 b GmbHG im Rahmen der Jahresfrist vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern nach der Rechtsprechung des BGH über die Fort-

geltung der sogenannten Rechtsprechungsgrundsätze zu §§ 30, 31 GmbHG neben den sogenannten Novellen-Regelungen auch eine unbedingte Rückzahlungspflicht außerhalb des Insolvenzverfahrens, soweit der stammkapitalrelevante Bereich tangiert wurde.⁴ Verschärft wurde diese Rechtsprechungspraxis noch durch eine weitere Fortentwicklung in der Judikatur des BGH, die auch nach einem Wiedererstarken der betreffenden GmbH und dem Verlassen des stammkapitalrelevanten Bereiches einer einmal entstandenen Rückzahlungsverpflichtung nicht mehr in Fortfall geraten lassen wollte.⁵

Trotz dieser gesellschaftsrechtlich starken Annäherung an das Eigenkapital im haftungsrechtlichen Sinne galt dabei jedoch stets, daß auch eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen sowohl in der Handelsbilanz als auch aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in der Steuerbilanz nach den oben bereits dargestellten Regeln als Fremdkapital zu passivieren waren.⁶ Auch insolvenzrechtlich waren eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen trotz ihrer nur sehr eingeschränkten Durchsetzbarkeit passivierungspflichtig.⁷

1.4 (Kapitalersetzende) Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittserklärung

Um bei einem zivilrechtlich weitgehenden Verlust des Darlehensanspruchs seitens des darlehensgewährenden Gesellschafters dann auch zu entsprechenden bilanziellen und insbesondere insolvenzrechtlichen Folgewirkungen zu gelangen, wurde in der Praxis das Instrument des Rangrücktritts entwickelt und in der (Gerichts-)Praxis weiter verfeinert.

1.4.1 Einfacher Rangrücktritt

Um eine Überschuldung nach insolvenzrechtlichen Maßstäben zu vermeiden und auch einer gegebenenfalls drohenden Illiquidität zu entgehen, liegt der Gedanke nahe, durch eine entsprechende Stundung mit Besserungsabrede für den Fall der wirtschaftlichen Erholung der Gesellschaft Luft zu schaffen. Um dabei auch der Passivierungspflicht im Insolvenzstatus zu entgehen, wurde es vielfach für ausreichend gehalten, damit verbunden einen entsprechenden Rangrücktritt hinter die übrigen (Dritt-) Gläubigerforderungen mit der Gesellschaft bei entsprechendem Vorrang gegenüber dem eigentlichen Eigenkapital zu vereinbaren. Der vorstehend skizzierte Hintergrund zeigt auch, daß Gesell-

1 BFH, Beschluß des Großen Senates vom 26. 10. 1987, BStBl. II 1988, S. 348 ff.

2 Vgl. z. B. *Baumbach/Hueck-Fastrich*, GmbHG, § 32 a Rz. 48 ff.

3 BGH, ZIP 2004, S. 263 ff.

4 BGH, ZIP 2004, S. 263, 265 m.w.N.

5 BGH, NJW 2000, S. 2577 (Balsam/Procedo I).

6 Vgl. z. B. BFH, BStBl. II 2000, S. 347 ff.; BMF, BStBl. I 1992, S. 653 ff.

7 BGH, DStR 2001, 175, 176 f., m.w.N. zum Meinungsstand.

schafterdarlehen mit entsprechenden Rangrücktrittserklärungen in aller Regel zugleich kapitalersetzende Funktion hatten, obwohl theoretisch auch ein einfaches Gesellschafterdarlehen a priori mit einem entsprechenden Rangrücktritt verbunden werden könnte. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat jedoch dem so charakterisierten „einfachen“ Rangrücktritt die gewünschte insolvenzrechtliche Entlastungs- und damit Sanierungswirkung versagt.⁸ Derart vereinbarte Beschränkungen der Rückforderbarkeit des Darlehens seien letztlich bereits mit der gesetzlichen Folge der Qualifizierung eines Darlehens als Kapital ersetzend vergleichbar und würden ihm konstitutiv keine andere Qualität begeben, die es rechtfertigen würde, insolvenzrechtlich von einer Passivierung abzusehen.⁹

1.4.2 Qualifizierter Rangrücktritt

Dementsprechend hatte sich die sogenannte qualifizierte Rangrücktrittserklärung als Sanierungsinstrument entwickelt, die sich von der einfachen Rangrücktrittserklärung dadurch unterscheidet, daß ausdrücklich – bis zur Abwendung der Krise – eine Gleichbehandlung nicht vor, sondern gleichrangig mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Gesellschafter beabsichtigt ist. In Anlehnung an eine Formulierung in der entsprechenden Grundsatzentscheidung des BGH¹⁰ wird meist noch die ausdrückliche Klarstellung angefügt, daß eine Behandlung des Darlehens und der Zinsen entsprechend dem statutarischen Eigenkapital erfolgen solle.

Mit einem derart formulierten qualifizierten Rangrücktritt wird in der Praxis das Erfordernis erfüllt, den Rubikon zwischen der im Insolvenzstatus zu passivierender Verbindlichkeit hin zum Eigenkapital zu überschreiten.

In der Handelsbilanz der Gesellschaft ist jedoch weiterhin ein entsprechender Passivposten auszuweisen. Auch steuerlich ist vom Bestehen (bleiben) einer entsprechenden Verbindlichkeit auszugehen.¹¹ Ein gegebenenfalls steuerpflichtiger Gewinn wird dementsprechend auch durch den qualifizierten Rangrücktritt nicht induziert. Zu berücksichtigen bleibt, daß sich jedoch beim darlehengewährenden Gesellschafter – spätestens dann, wenn ein derartiger qualifizierter Rangrücktritt notwendig wird – die Frage einer Teilwertabschreibung auf seine Darlehensforderung stellt. Die Bilanzansätze desselben Darlehens beim Schuldner und beim Gläubiger können dementsprechend differieren.

1.5 Das „verlorene“ Gesellschafterdarlehen

Im Fall des endgültigen Verlustes eines Gesellschafterdarlehens war und ist hingegen wiederum ein weitgehend unumstrittener Gleichklang der Behandlung des entsprechenden Darlehens festzustellen.

1.5.1 Verzicht auf das Darlehen

Erklärt der Gesellschafter einen entsprechenden Darlehensverzicht, entfällt der Charakter einer Verbindlichkeit. Nach Handels- und Steuerbilanz und auch für den Insolvenzstatus ist keine Passivierung (mehr) vorzunehmen. Nach Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG kam es dadurch aber konsequenterweise zu der unerwünschten Folge einer Vermögensmehrung und damit gegebenenfalls eines Gewinns.¹² In Höhe des noch werthaltigen Teils der Verbindlichkeit ist eine (verdeckte) Einlage des Gesellschafters anzunehmen, welche gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist. In der Bilanz des darlehengewährenden Gesellschafters ergibt sich ein entsprechendes Bild, so daß hier regelmäßig ein entsprechender Verlust eintreten wird.

1.5.2 Faktischer Verlust des Darlehens in der Insolvenz

Letzteres gilt prinzipiell auch im Insolvenzfall, wobei gerade dort der entsprechende Wertansatz beim Gesellschafter im Regelfall sehr gering ausfallen dürfte. Aus der Sicht der Gesellschaft hingegen bleibt der nicht rechtsgeschäftlich vereinbarte, sondern der zunächst nur wirtschaftlich mit der materiellen Insolvenz eintretende Wertverfall der Verbindlichkeit zunächst folgenlos. Soweit nicht schon im Vorfeld etwa durch einen qualifizierten Rangrücktritt eine „partielle“ Umqualifizierung stattgefunden hat, entlastet das bloße Unvermögen zur Zahlung die Gesellschaft nicht. Nach förmlicher Eröffnung des Insolvenzverfahrens richtet sich die Behandlung nach den insolvenzrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unter Einschluß der Behandlung eigenkapitalersetzender Darlehen.

1.6 Zwischenfazit

Da bisher der Fall der (eigenkapitalersetzenden) Darlehen mit gleichzeitiger Vereinbarung eines (qualifizierten) Rangrücktritts und gegebenenfalls der Forderungsverzicht aufgrund ihrer Folgewirkungen den Kernbereich der in der Praxis diskutierten Problemfälle bildeten, verwundert es nicht, daß die diesbezüglichen Neuregelungen durch das MoMiG im besonderen Interesse der Praxis standen.

8 BGH, DStR 2001, S. 175, 177; vgl. zum Meinungsstand in der Literatur Uhlenbruck, InsO, § 19 Rz. 69 mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

9 Vgl. Goette, Die GmbH, 2. Aufl., § 4 Rz. 37.

10 BGH, DStR 2001, S. 175, 176, m. Anm. Goette hierzu auf S. 177.

11 Vgl. BFH, BStBl II, 1992, 532, 534; vgl. im übrigen Schmidt/Weber/Grellet, EStG, 27. Aufl., § 5 Rz. 550 „Gesellschafterfinanzierung“, mit zahlreichen Nachweisen auch zur zum Teil abweichenden Auffassung in der Literatur.

12 Vgl. hierzu BMF, BStBl. 2003 I, S. 648 ff., auch zu den Fällen von Forderungsverzicht mit Besserungsschein.

2. Neuerungen durch das MoMiG

2.1 Neuerungen für alle Fallgruppe

Tatsächlich hat das MoMiG für alle Fallgruppen Neuregelungen gebracht. Sie betreffen zum Teil den gesetzlichen Regelungsinhalt, zum Teil aber auch die gerade in diesem Bereich in der Vergangenheit besonders bedeutsamen Leitlinien der Rechtsprechung. Gerade sie sind zum Teil deutlich betroffen und eingeschränkt worden. Inhaltlich sind Klarstellungen, zum Teil aber auch Neuregelungen zu finden, die hinsichtlich ihrer Folgewirkungen jedoch wiederum weitere Fragen aufwerfen werden.

2.2 „Einfache“ Gesellschafterdarlehen

Gegenüber der oben zu 1.2 dargestellten Rechtslage ergibt sich außerhalb der Insolvenz eine eindeutige Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise in Abkehr von der jüngeren Rechtsprechung des BGH. § 30 Abs. 1 GmbHG n.F. stellt ausdrücklich klar, daß bilanziell gleichwertige Leistungen nicht dem Kapitalerhaltungsschutz des § 30 GmbHG unterfallen und speziell bei Gesellschafterdarlehen und ihnen entsprechenden Rechtshandlungen in dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift nicht in Frage kommen. Hierdurch wird nicht nur der bisherigen Rechtsprechung von der Fortgeltung der sogenannten Rechtsprechungsregeln zur analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG neben den §§ 32 a, b GmbHG eine Absage erteilt, sondern auch der noch jüngeren Rechtsprechung zur lediglich liquiditätsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen des Kapitalschutzes.¹³ In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, daß diese Bewertung jedenfalls nicht explizit in die – im übrigen verschärften – Regelungen zur Haftung des GmbH-Geschäftsführers im Vorfeld der Insolvenz übernommen wurden. Da auch § 64 Satz 3 GmbHG n.F. weiterhin nur von Zahlungen spricht, könnten hierdurch auch vermögensneutrale (Darlehens-) Rückzahlungen sowie Zahlungen, die einem Fremdvergleich standhalten, erfaßt sein.¹⁴

Eine eindeutige Verschärfung liegt darin, daß künftig alle und damit auch „einfache“ Gesellschafterdarlehen nachrangig sind (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 5 Insolvenzordnung n.F.), nachdem das Recht der Gesellschafterdarlehen nach der gesetzgeberischen Intention seinen Standort vom Gesellschaftsrecht der GmbH hin zum Insolvenzrecht gewechselt hat.

2.3 Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen

Durch die bereits vorstehend angesprochene Absage an die Fortgeltung der sogenannten Rechtsprechungsregeln zu §§ 30, 31 GmbHG und die ersatzlose Streichung der §§ 32 a, b GmbHG ist grundsätzlich eine Gleichbehandlung aller Gesellschafterdarlehen eingetreten, unabhängig davon, ob sie nach bisheriger Lesart als eigenkapitalerset-

zend galten oder nicht. Dies schafft zunächst zwar eine begrüßenswerte Klarheit, da damit der Streit um die objektiven und gegebenenfalls subjektiven Voraussetzungen dieser Rechtsfigur bzw. einzelne (Unter-)merkmale oder Sonderfälle wie das „Stehenlassen in der Krise“ obsolet geworden ist. Man mag hiergegen einwenden, daß der Vorteil einer klaren Rechtslage mit dem Nachteil einer Nachrangigkeit für alle Gesellschafterdarlehen erkauft worden sei, was gerade aktuell die Finanzierungsmöglichkeit von Gesellschaften behindere. Da gem. § 135 Abs. 1 InsO n.F. jede Darlehensrückzahlung im letzten Jahr vor der Insolvenz anfechtbar ist – wobei auch hier nun ausdrücklich das Sanierungs- und Kleinbeteiligungsprivileg gilt (§ 135 Abs. 4 InsO n.F.) –, müssen Gesellschafterdarlehen und diesbezüglich gestellte Sicherheiten nunmehr in der Tat als im Insolvenzfall wohl generell verloren angesehen werden. Vergleicht man alte und neue Rechtslage in den praktischen Auswirkungen, kommt es jedoch nur in wenigen Fällen zu signifikanten Unterschieden. Lediglich das nach bisheriger Einordnung nicht kapitalersetzende (und auch nicht in der Krise „stehen gelassene“) Gesellschafterdarlehen, das innerhalb der Jahresfrist zurückgezahlt wird, ist nach neuem Recht zusätzlich von der Anfechtung bedroht, wohingegen es nach altem Recht gegebenenfalls verschont geblieben wäre. Wie häufig derartige Fälle bei Gesellschafterdarlehen sein mögen, mag jeder aus seiner eigenen praktischen Erfahrung beurteilen. Dem Verfasser erscheinen die Fälle häufiger, in denen in einer späteren Krise nach bisherigem Recht eine große Unsicherheit darüber bestand, ob nicht auch schon vor Jahr und Tag bona fide geleistete Zahlungen auf Gesellschafterdarlehen in der Mühle zwischen den §§ 30 ff. GmbHG, den hierzu ergangenen Rechtsprechungsgrundsätzen und den insolvenzrechtlichen Bestimmungen zerrieben werden konnten.

Im Rahmen des Insolvenzstatus ist dagegen im Ergebnis die auch bisher schon bestehende Gleichbehandlung von einfachen Gesellschafterdarlehen und solchen mit eigenkapitalersetzendem Charakter gleichgeblieben: Sie müssen im Regelfall weiterhin passiviert werden (§ 19 Abs. 2 InsO in der schlußendlich neuen Gesetzesfassung). Aufgrund der Gleichbehandlung bei der Durchsetzbarkeit erscheint dies nun zumindest konsequenter als nach bisheriger Rechtslage, die das haftungsrechtliche Statut schon mit der Feststellung des eigenkapitalersetzenden Charakters „kippte“, hingegen die Behandlung im Insolvenzstatus erst zwei Ebenen „später“, nämlich beim zusätzlich vereinbarten qualifizierten Rangrücktritt, einen entsprechenden Wechsel erfuhr.

¹³ Vgl. Gehrlein, BB 2008, S. 846, 849 f.

¹⁴ So z. B. Hasselmann, AnwBl 2008, S. 659, 666.

Für Zwecke der Handels- und Steuerbilanz dürften sich durch die neue Rechtslage hier zunächst keine grundsätzlichen Änderungen ergeben. Da auch nach bisherigem Recht nachrangig zu bedienende Verbindlichkeiten gleichwohl entsprechend zu passivieren waren, dürfte dies auch unter den neuen zivilrechtlichen und zum Teil erweiterten Voraussetzungen für den Eintritt eines gesetzlichen Rangrücktritts gelten.

2.4 (Kapitalersetzende) Gesellschaftendarlehen und Rangrücktritt

Entgegen dem ursprünglichen Regierungsentwurf, der für den Überschuldungsstatus als generelle Folge des oben dargestellten gesetzlichen Rangrücktritts eine Freistellung von der Pflicht zur Passivierung vorsah,¹⁵ ist nach der nunmehr geltenden Gesetzesfassung von § 19 Abs. 2 InsO ein ausdrücklicher vertraglicher Rangrücktritt hierzu erforderlich. Dabei muß dieser ausdrücklich auf den in § 39 Abs. 2 InsO n. F. geregelten Rang verweisen, um die gewünschte Passivierungsfreistellung erreichen zu können. In diesem Sinne hat der „qualifizierte Rangrücktritt“ in neuer und gesetzlich konkretisierter Form überlebt und seine Bedeutung beibehalten. Wenn man sich aus den oben zu 1.4.1 skizzierten Gründen schon nicht zu einer allgemeinen Passivierungsfreistellung aufgrund des gesetzlichen Rangrücktritts verstecken konnte, so ist es aus der Sicht der Praxis zumindest zu begrüßen, daß die Schwelle zwischen „einfachem“ Rangrücktritt und dem für den Insolvenzstatus beachtlichen „qualifizierten“ Rangrücktritt nun eine konkretere Basis als ein BGH-Urteil und die Urteilsanmerkung eines Senatsvorsitzenden hierzu¹⁶ hat.

2.5 Das „verlorene“ Gesellschaftendarlehen

Im Hinblick auf den Verzicht oder den insolvenzbedingten Fortfall von Gesellschaftendarlehen ergeben sich aus der Sicht der Gesellschaft unter dem Blickwinkel des MoMiG keine absehbaren signifikanten Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage.

Eine aktuelle Fortentwicklung ergibt sich hier jedoch aus einem Urteil des BFH des 22. 7. 2008,¹⁷ welches den Verlust eines Gesellschaftendarlehens außerhalb eines förmlichen Insolvenzverfahrens betraf. Der BFH stellte hier anknüpfend an seine bisherige Rechtsprechung klar, daß aus Gesellschaftersicht der Zeitpunkt für die daraus resultierende Geltendmachung von nachträglichen Anschaffungskosten – durch den Darlehensverlust – bereits der Zeitpunkt sein müßte, in dem materiell die betreffende GmbH bereits vermögenslos geworden war. Dementsprechend realisierte sich der Verlust hier ausnahmsweise schon vor dem Abschluß der Liquidation, weshalb der klagende Gesellschafter mit seiner späteren Geltendmachung der steuerlichen Folgen zu spät kam. Der BFH läßt es dabei ausdrücklich

offen, ob allein der eigenkapitalersetzende Charakter oder die Rangrücktrittserklärung als solche bereits die entsprechende Verlustrealisation herbeigeführt hätten; die Rangrücktrittserklärung wurde aber als Indiz für die materiell und endgültig eingetretene Insolvenz anerkannt. Ob gegebenenfalls aus dieser Rechtsprechung und der zukünftig neuen Form der „qualifizierten Rangrücktrittserklärung“ generelle Folgerungen für die bilanzielle und steuerliche Handhabung auf der Gesellschafterseite – und gegebenenfalls dem folgend auch auf Gesellschaftsseite – zu ziehen sind, bleibt abzuwarten. Dieses Urteil und die neue gesellschaftsrechtliche Rechtslage könnten jedenfalls dazu angehen, der bereits seit längerem bestehenden Tendenz zur Diskussion einer bereits „früher“ eingreifenden allgemeinen handels- und steuerbilanziellen Umqualifizierung von Gesellschaftendarlehen Auftrieb zu verleihen. Der gem. § 39 Abs. 2 InsO n. F. vereinbarte Rangrücktritt könnte gegebenenfalls die allgemeine neue Grenzlinie zwischen bilanziellen Fremd- bzw. Eigenkapital darstellen.

3. Exkurs: Ausstrahlungswirkung bilanzrechtlicher Änderungen

Das BilMoG wird bei grundsätzlicher Beibehaltung der Bilanzierungsregelung des HGB in einzelnen Punkten eine Angleichung an internationale Standards erbringen. Im Zusammenhang mit dem hier interessierenden Thema verdient z. B. der Umstand Beachtung, daß künftig selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens keinem generellen Aktivierungsverbot (vgl. § 248 II HGB in der noch geltenden Fassung gegenüber IAS 38) mehr unterliegen werden. Damit wird sich auch wieder eine Annäherung zwischen allgemeinen Bilanzierungsvorschriften und den Sonderregelungen für den Insolvenzstatus ergeben, da bei letzterem auch bisher bereits der Ansatz derartiger Vermögenswerte, soweit sie realisierbar waren, ermöglicht wurde.¹⁸ Auch der Eintritt der überschuldungsbedingten Insolvenz bzw. Insolvenzreife bzw. die Berechnung der Anfechtungsfristen kann sich hierdurch bedingt anders als nach bisheriger Rechtslage darstellen, auch wenn insoweit zugleich eine Ausschüttungssperre im HGB implementiert werden soll.¹⁹ Da die sogenannte wirtschaftliche Krise als Merkmal für die Annahme der als eigenständige Kategorie entfallenen kapitalersetzenden Gesellschafterfinanzierung in ihrer Bedeutung zurücktreten wird, ist jedoch insoweit von einer großen Ausstrahlungswirkung kaum noch auszugehen.

¹⁵ Zur Kritik hieran vgl. z. B. *Karsten Schmidt*, BB 2008, S. 461 ff.

¹⁶ Vgl. oben Fn. 9.

¹⁷ DStR 2008, S. 1925 ff.

¹⁸ Vgl. hierzu *Uhlenbruck*, InsO, § 19 Rz. 39 f.

¹⁹ Auch § 2 II EStG soll nicht geändert werden, weshalb eine steuerliche Wirkung ausbleibt.

4. Fazit

Die Darlehensfinanzierung durch Gesellschafter ist durch das MoMiG zumindest in Teilen klarer und übersichtlicher geregelt worden. Einige Fragen der konsequenten und unter den Blickwinkeln des Gesellschafts-, Bilanz-, Steuer- und Insolvenzrechts stringenten Handhabung erscheinen nun besser gelöst, zumal die Überlagerung durch parallel bzw.

kumulativ geltende Rechtsprechungsregeln nun überwunden zu sein scheint. Ob hinsichtlich der materiellen Regelungsinhalte das Optimum gefunden wurde, mag bezweifelt werden. Das zum Teil bereits apostrophierte „Aus“ für das Gesellschafterdarlehen bei der GmbH dürfte jedenfalls bei nüchterner Betrachtung nicht eingetreten sein – ebenso wie die qualifizierte Rangrücktrittserklärung in neuer Form weiter leben wird.

LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Strunk/Kaminski/Köhler

Außensteuergesetz

Kommentar, 13. Aktualisierung des erstmals im Oktober 2004 erschienenen Werkes, mit CD-ROM, Stollfuß Verlag, Berlin, gut 2000 Seiten

Ein guter, solider und brauchbarer Kommentar zum AStG – wie bereits in steueranwaltsmagazin 2008, 182 f. ausführlich dargelegt. Hoffentlich bleibt das auch so, zumal der Gesetzgeber auch das AStG nicht vor Änderungen bewahrt.

(JW)

Rust

Die Hinzurechnungsbesteuerung

Band 215 Münchner Universitätsschriften, zugl. Diss. München 2007, C. H. Beck Verlag, München, 2007, 230 Seiten

Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht selbstverständlich, ein hoher Steuersatz ebenfalls nicht. Der Autor setzt sich in seiner mehrfach preisgekrönten Dissertation mit der Hinzurechnungssteuer und der „Notwendigkeit und Umsetzbar-

keit einer Reform“ auseinander. An einigen Stellen mag man den Ausführungen des Autors nicht zustimmen, wenn er bspw. im Vorspann „Stand von Rechtsprechung und Forschung“ das „Bedürfnis für eine Hinzurechnungsbesteuerung“ mit schwarzmalerischen Argumenten begründet, etwa dahingehend, der Sozialstaat werde ansonsten seine Aufgaben nicht mehr erfüllen können, oder etwa nur dadurch, daß die Steuern auf nichtmobile Einkünfte drastisch erhöht werden müßten. Das Argument eines zwischenstaatlichen Steuerwettbewerbs wird damit vollständig ausgeblendet.

Da das bisherige Gesetz „zahlreiche Mängel“ habe, u. a. „praktisch nicht zu erfüllen ist“, stellt der Autor dem gut begründete Reformvorschläge gegenüber. Hoffentlich hört der Gesetzgeber einmal auf gute Vorschläge. (JW)

Niemann

Jahresabschlußprüfung

3. Aufl., C. H. Beck Verlag, München, 2008, 662 Seiten, mit CD-ROM

Auch ein Werk der Blauen Reihe des Beck-Verlages: Der Untertitel „Arbeitshilfen zur Qualitätssicherung“ impliziert natürlich einen hohen Anspruch, der auf über 600 Seiten reiner Checklisten sicher auch erfüllt wird. Betont wird, „sämtliche Arbeitshilfen können am Bildschirm ausgefüllt werden“ – sonst wäre es auch keine *Arbeitshilfe*, sondern eine *Arbeitsbremse* des allseits gelobten Hakelmachers.

(JW)

Jachmann

Abgeltungsteuer**Überblick über die Neuregelung mit grafischen Übersichten,****Stand 1. 7. 2008**

Boorberg Verlag, Stuttgart, 69 Seiten

Grafische Übersichten sind in einem unüblichen, aber übersichtlichen Format vorgelegt worden. Die Nähe zur powerpoint-Präsentation ist auffallend, aber nicht störend. Wie nicht anders zu erwarten, ist sie etwas für Juristen, nicht etwa etwas für Bankpraktiker. Also: Übersicht in mehr Worten und weniger Bildern. (JW)

Kirchhof

Umsatzsteuer Gesetzbuch**Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern**

C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2008, 335 Seiten

Der *Kirchhof* ist nicht zu bremsen. Nach der Einkommensteuer nun ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und sogar der Verkehrsteuern insgesamt. Mit der Analyse „(...) zu kompliziert, setzt zudem die Vorgabe, den Unternehmer von einer Belastung mit Umsatzsteuer zu verschonen, nur unzureichend um und führt zu Liquiditätsverzerrungen (...)“ liegt der Autor sicher richtig. Vielleicht sollte der Gesetzgeber mal zur Abwechslung auf ihn hören. (JW)

Endres/Schreiber

Investitions- und Steuerstandort USA

C. H. Beck Verlag, München, 2008, 413 Seiten

In dieser Reihe sind bereits die Schweiz und Österreich abgehandelt worden. Jetzt also die von vielen sogenannte wichtigste Wirtschaftsation USA: Neben der Darstellung wirtschaftlicher und rechtlicher Rahmenbedingungen werden die Grundzüge des Steuerrechts erläutert und alle steuerlichen Besonderheiten im Zusammenhang mit Investitionen, Grundbesitz, Verrechnungspreisen, DBA sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorgestellt. Die 17 Autoren haben hier eine nicht nur brauchbare, sondern übersichtliche, konzentrierte und vollständige Darstellung auf den Markt gebracht, die freilich einer vielfältigen Überarbeitung bedarf, da sich sowohl in den USA als auch in den bilateralen Beziehungen ständig etwas ändert. (JW)

Wicke

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Kommentar, 1. Aufl.

C. H. Beck Verlag, München, 2008

Einen Kommentar dann aufzulegen, wenn sich Entscheidendes im Gesetz tut, ist immer ein leichtes, aber auch ein

schwieriges Unterfangen. Leicht, weil sich etwas ändert, schwierig, weil sich unter Umständen viel Altbewährtes ändert und Neuerungen erklärt und begründet werden müssen. So hat sich auch der Autor aufgemacht, beim Kommentierungswettbewerb als einer der ersten über die Ziellinie zu kommen. Bereits vor Inkrafttreten des MoMiG war das Buch in der Redaktion. Geschrieben von einem Notar, eignet sich das Buch in seiner Größe (aber auch dem Inhalt nach) sogar für die Mitnahme in einen Notartermin. (JW)

Engl

Formularbuch Umwandlungen mit CD-ROM

2. Aufl., C. H. Beck Verlag, München 2008, mit CD-ROM, 1216 Seiten

Ein Formularbuch, gerade in der Blauen Reihe des Beck Verlages, darf umfangreich sein. Es soll Formulare und Erläuterungen enthalten, natürlich idealerweise auch eine CD-ROM. Es soll auch aktuell sein und die Änderungen durch das SEStEG und das 2. Gesetz zur Änderung des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes berücksichtigen. Es soll auch grundlegend neu bearbeitet werden. Es soll die Bescheidenheit der Autoren widerspiegeln („es gibt kein Werk, das nicht auch verbessert werden könnte...“). Alles O. K. Ob es dann sein muß, das Werk „grundlegende Neubearbeitung unseres von der Praxis allseits gelobten Werks“ zu nennen, ist und bleibt Geschmackssache. (JW)

Birk

Steuerrecht

11. Aufl., C. F. Müller, Heidelberg 2008

Das Buch in der Reihe „Jura auf den Punkt gebracht“ hat wohl bereits vor einiger Zeit eine Lücke in der steuerrechtlichen Literatur geschlossen, sonst wäre kein Bedarf für die mittlerweile 11. Auflage vorhanden. Als Studienliteratur zur Prüfungsvorbereitung stößt es mit bald 500 Seiten sicher an seine inhaltlichen Grenzen, vor allem an die Grenzen der Zumutbarkeit. Und ob das *SchaumZwStG*, das vielen Steuerberatern sicher ein böhmisches Dorf ist, hier noch Berücksichtigung finden mußte, bleibt zweifelhaft. (JW)

Goette

Einführungen in das neue GmbH-Recht

C. H. Beck Verlag, München 2008, 430 Seiten

Der Autor ist nicht nur Referent beim Steueranwaltstag im Jahr 2008 gewesen, nicht nur Vorsitzender des Gesellschaftsrechtssenats des BGH, sondern auch noch einer der Standard-Kommentatoren zum neuen GmbHG in der Fassung des MoMiG. Das Buch, beendet im August, erreichte

► Das aktuelle Urteil

die Redaktion nur wenige Tage vor Inkrafttreten des MoMiG Anfang November 2008. Es unterscheidet sich wohltuend von anderen Kommentierungen, indem es bei der Begründung der Streichungen oder Neuerungen quasi hinter die Kulissen des Gesetzgebungsbetriebes blickt. (JW)

Wollny

Der objektive Unternehmenswert

NWB-Verlag, Herne/Berlin, 2008, 375 Seiten

Es gibt unterschiedliche Anlässe, den objektiven Wert eines Unternehmens(teils) bestimmen zu müssen, z. B. bei Erbauseinandersetzungen, Zugewinnausgleich, Abfindungsleistungen, unternehmerischen Umstrukturierungsmaßnahmen und ab dem Jahr 2009 nunmehr verstärkt auch bei erbschaft- und schenkungsteuerlichen Übertragungen unternehmerischen Vermögens. Dabei sind nicht nur die Bewertungsanlässe unterschiedlicher Art, sondern auch die Vorstellungen über die richtige Herangehensweise an die Unternehmensbewertung. Zudem machten die in den letzten Jahren fortwährenden steuergesetzlichen Änderungen Anpassungen der IDW-Bewertungsstandards erforderlich.

Das vorliegende Buch versteht sich als erste Zusammenfassung einer nicht unerheblichen Anzahl von Publikationen

zum Thema Unternehmensbewertung und soll eine Hilfestellung gleichermaßen für den Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Unternehmensberater und Rechtsanwalt geben. Neben den vorangestellten Bewertungsanlässen widmet sich das Buch ausführlich der Unternehmensbewertung. Exemplarisch seien die Themen Ertragswert- und Discounted Cash-flow-Verfahren, Äquivalenzprinzip, Ermittlung der Bewertungsgrößen Jahresüberschuss oder Cash-flow sowie Kalkulationsgrößen wie Basiszinssatz und Risikozuschlag genannt. Letztere haben auch im Zuge der Erbschaftsteuerreform erheblich an Bedeutung gewonnen, so daß dieses Werk bestens dazu beitragen kann, die Bewertungsgrößen auch für Zwecke der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertung unternehmerischen Vermögens zu bestimmen.

Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla

In der nächsten Ausgabe u. a. *Miras*, Die neue Unternehmergesellschaft; *Bunnemann/Zirngibl*, Auswirkungen des MoMiG auf bestehende GmbHs; *Cloer/Lavrelashvili*, Einführung in das Europäische Steuerrecht; *Semler/v. Schenck*, Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder; *Kreft*, Insolvenzordnung.

Redaktion

Das aktuelle Urteil

Das aktuelle Urteil (Liechtenstein)

FL-OGH Urteil vom 7. 1. 2009, 1CG.2006.303

Die nachfolgenden Zitate aus dem Urteil sind immer aus dem Zusammenhang gerissen. Da wir das gesamte 75-seitige Urteil in seinem vollständigen Wortlaut hier nicht veröffentlichen können, ist dies nicht anders möglich.

1. Zum Tatbestand

„Bei der Klägerin handelt es sich um eine am 5. 12. 1986 von der P-Anstalt (einer dem Erstbeklagten zuzurechnenden konzessionierten Treuhandgesellschaft) im Auftrag der Ehe-

gatten Dr. HB und seiner Gattin CB fiduziarisch errichteten liechtensteinischen Familienstiftung, als deren einzelzeichnungsberechtigte Stiftungsräte die beiden Beklagten (...) fungierten. Der Zweitbeklagte war Angestellter der P-Anstalt (...). Nach dem Tod des Dr. HB im Jahr 1989 war CB nach den diversen von den Beklagten erlassenen Beistatuten „zeitlebens“ einzige (Erst-)Begünstigte am Kapital und an den Erträgen der Klägerin. CB war aufgrund des mit dem Erstbeklagten am 22. 1. 1990 abgeschlossenen Mandatsvertrags diesem gegenüber instruktionsberechtigt. Das Stiftungsvermögen betrug Anfang 1998 ca. CHF 17 000 000,-.

Die von den Beklagten ab dem 4. 7. 1990 über Weisungen von CB erlassenen Beistatuten sahen u. a. auch Nachbegünstigungsregelungen zugunsten der beiden Beklagten dar.

In Durchführung einer ihm von CB am 7. 6. 1998 gemachten Schenkung behob der Erstbeklagte am Tag darauf vom Stiftungskonto CHF 10 000 000,- für sich persönlich, indem er zu seinen Gunsten drei Schecks ausstellen ließ. Der Erstbeklagte zahlte diesen Betrag am 24. 7. 2000 über Aufforderung – ohne Zinsen – zurück. In Entsprechung einer mit CB getroffenen Vereinbarung behob der Erstbeklagte überdies am 22. 4. 1999 zu Lasten des Stiftungskontos bar CHF 1 800 000,- von denen er am selben Tag CHF 600 000,- dem Zweitbeklagten aushändigte. Gemäß einer Vereinbarung vom 31. 10. 2003 zahlte der Zweitbeklagte die von ihm bezogenen CHF 600 000,- ohne Verzinsung zurück. Im Zusammenhang mit diesen Transaktionen vom Juni 1998 und April 1999 wurden Stiftungsbeschlüsse nie gefaßt.

Als Folge der Ende 1997 publik gewordenen „Batliner-CD Affäre“ wurde am 10. 4. 2000 wiederum von der P-Anstalt anstelle der Klägerin die Pl.-Stiftung treuhänderisch für CB errichtet, zu deren einzelzeichnungsberechtigten Stiftungsräten zunächst auch die beiden Beklagten bestellt wurden. Deren Stiftungsvermögen stammte zur Gänze von der Klägerin. Die Vermögensübertragung erfolgte dergestalt, daß die auf die Klägerin lautenden Bankverbindungen unter Belassung der Kontonummer auf die Pl.-Stiftung „umgehängt“ wurden. Dementsprechend beschlossen die beiden Beklagten am 17. 4. 2000 „zwecks formeller Sanktionierung des Ablebens der Klägerin“ gestützt auf die Statuten deren Auflösung, welcher Beschluss von der P-Anstalt als Repräsentantin beim Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramt hinterlegt wurde. Hierauf erteilte die Steuerverwaltung die „Löschungsbewilligung“ für die Klägerin.

In dem zu 6 NP.2004.52 beim Landgericht behängenden Verfahren wurde mit den Beschlüssen des Erstgerichts vom 26. 7. 2004 sowie des OGH vom 3. 2. 2005 (siehe hierzu die Staatsgerichtshofentscheidung LES 2007, 67 f.) für die Klägerin eine Kollisionskuratel gemäß § 277 Z 2 ABGB angeordnet und am 14. 2. 2006 der nunmehrige Klagsvertreter zum Kurator mit der Aufgabe bestellt, „potentielle Verantwortlichkeits- oder sonstige Ansprüche der Klägerin gegenüber den beiden Beklagten als vormalige Stiftungsräte sowie gegenüber allfälligen Dritten zu prüfen und gegebenenfalls (nach pflegschaftsgerichtlicher Genehmigung) geltend zu machen.“

Mit der am 16. 10. 2006 beim Erstgericht eingebrachten Klage begehrt die Klägerin die Verurteilung der beiden Beklagten zur ungeteilten Hand zur Zahlung von CHF 2 398 876,70 samt 5 % Zinsen aus CHF 1 200 000,- seit dem 22. 4. 1994. Das auf die Rechtsgründe der Verantwortlich-

keit und ungerechtfertigten Bereicherung gestützte Klagebegehren setzt sich der Höhe nach wie folgt zusammen:

- Ausschüttung vom 22. 4. 1999 an den Erstbeklagten CHF 1 200 000,-
 - 5 % Zinsen aus CHF 10 000 000,- vom 8. 6. 1998 bis zum 23. 7. 2000 (776 Tage) CHF 1 063 013,70
 - 5 % Zinsen aus CHF 600 000,- (Auszahlung an den Zweitbeklagten) vom 22. 4. 1999 bis 31. 10. 2007 (1 653 Tage) CHF 135 863,-
- zusammen sohin CHF 2 398 876,70“

2. Aus den Gründen

„7. Die klagsabweisenden vorinstanzlichen Urteile halten der revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht stand.

7.1 Die Rechtsansichten des Berufungsgerichts bedürfen vorweg einiger grundlegender Richtigstellungen. (...) Nach den vom Stiftungsrat erlassenen Reglementen (je Art. 1) war CB „zeitlebens einzige Begünstigte an Kapital und Erträgen der Stiftung.“ Konkrete Modalitäten u. a. über den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen standen damit im Entscheidungsbereich des Stiftungsrates. Der gegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich insofern nicht von dem vom OGH mit Beschluss vom 6. 3. 2008 zu 6 CG.2005.232 entschiedenen Fall (*Delle Karth*, Die aktuelle Rechtsprechung in LJZ 2008, 51 [59]; auszugsweise wiedergegeben in LJZ 2008, 61 f.; vgl. auch LES 2008, 266 f.).“

3. Zum Verhältnis Rechtsprechung und Gesetzesrecht

Abgesehen davon (...) ist auf Folgendes hinzuweisen: Höchstrichterliche Rechtsprechung ist kein Gesetzesrecht. Die Urteile des OGH ändern die Rechtslage nicht, sondern stellen diese lediglich aufgrund eines – prinzipiell irrumsanfälligen – Erkenntnisprozesses fest. Wenn sich die höchstrichterliche Rechtsprechung unter einer gegebenen Rechtslage ändert, ist die neue Rechtsprechung deshalb grundsätzlich auch auf Fallkonstellationen anzuwenden, bei denen die für die Beurteilung der Rechtssache maßgeblichen Tatsachen zu einer Zeit gesetzt worden sind, in der die Änderung der Rechtsprechung noch nicht stattgefunden hat (vgl. NJW 2008, 106).

Die rechtliche Beurteilung von zeitlich zurückliegenden Sachverhalten hat deshalb stets auf die jeweils aktuelle Rechtsprechung des OGH Bedacht zu nehmen, was selbstverständlich nicht ausschließt, beispielsweise die Frage des Verschuldens und der Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens in einem Schadenersatzprozess ex post im Lichte der seinerzeit maßgebenden Judikatur zu beurteilen.

Die klagende Stiftung wurde von den Stiftungsräten (den Beklagten) als Strohmann der CB verwaltet und offenbar als bloßes Bankkonto von CB verstanden. Diese mit den Statuten der Klägerin und auch mit dem Gesetz nicht kompatiblen faktischen Gegebenheiten können freilich an den gesetzlichen Obliegenheiten und an der Letztverantwortung auch von fiduziarischen Stiftungsräten für die Gestion der Stiftung nichts ändern. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Organe der Stiftung dem Auftraggeber bzw. dem Begünstigten gegenüber aufgrund eines Mandatsvertrages umfassend weisungsgebunden sind. Auch eine solche Stiftung verfügt über eine eigene, durch ihre Organe repräsentierte Rechtspersönlichkeit und ein von jenem des sogenannten wirtschaftlichen Stifters zu trennendes Vermögen, über das – rechtlich wirksam – nur die Stiftungsräte disponieren können (Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht [2005] 667 f.; vgl. LES 2002, 162; LES 2002, 109; LES 2000, 37 u. v. a.). (...)

4. Insichgeschäfte und „Bankkontostiftung“?

„7.3 Damit kann zu der hier entscheidenden Frage übergeleitet werden, ob die Beklagten im Zusammenhang mit den in den Jahren 1998 und 1999 an sie erfolgten Schenkungen Insichgeschäfte vornahmen und/oder bei der Durchführung und Abwicklung dieser Schenkungen eine Interessenkollisionslage bestanden hat. (...) Der gemeinsame Leitgedanke und Zweck dieser Bestimmungen ist es, den Vertretenen bzw. die Verbandsperson respektive auch eine Stiftung vor Gefahren zu schützen, die sich aus der bei Insichgeschäften vom Gesetz regelmäßig unterstellten Interessenkollision ergeben. (...) Er befindet sich automatisch in einem Interessenkonflikt, vor dem er und der von ihm Vertretene (die Verbandsperson) geschützt werden müssen (vgl. SZ 54/120; EvBl 1981/190; RS0019350; RS0028072; *Dominique Jakob*, Schutz der Stiftung [2006] S. 387 f.).

(...) Auch eine solche in der Praxis als Bankkontostiftung bezeichnete Familienstiftung unterliegt – von hier nicht zu erörternden anderen statutarischen Regelungen abgesehen – den gesetzlichen Regelungen und formalen Ordnungsvorschriften. (...) Die Interessenkollisionsregelungen des PGR und insbesondere auch des TrUG stellen nicht auf eine tatsächliche Benachteiligung des Vertretenen (der Verbandsperson) ab, sondern enthalten Regelungen, wie Rechtsgeschäfte bei Vorliegen von Interessenkonflikten abzuwickeln sind und welche Rechtsfolgen Verstöße dagegen zeitigen.

Entgegen der Meinung des Obergerichts und allen Interpretationsversuchen der Beklagten vollzog der Erstbeklagte bei der Abwicklung der hier gegenständlichen Schenkungen jedenfalls Insichgeschäfte. Angesichts des „Datenklaus“ in der Treuhandgesellschaft und dessen Veröffentlichung in

den Medien Ende 1997 lag das Konfliktpotential zwischen seinen Eigeninteressen (und denen des Zweitbeklagten als seinem Angestellten) als Beschenkte und den Interessen der mit diesen Schenkungen entreicherten Klägerin, die wahrzunehmen die Beklagten als deren Organe verpflichtet waren, auf der Hand (vgl. auch StGHE 2005/14 in LES 2007, 67 [73]). (...) Wer sich als Organ einer Verbandsperson auch unter Hinweis auf einen ihm persönlich zustehenden Anspruch etwas selbst überweist oder vom Bankkonto der Verbandsperson behebt, führt ein Insichgeschäft durch (vgl. *Krejci*, in: *Krejci*, RK [UGB] § 122 Rz. 9; *Dominique Jakob* a. a. O. 439 f., 448 f.).“

5. Entnahmen für eigene Zwecke

„7.4 Der FL-Gesetzgeber normierte in § 66 Abs. 1 TrUG die generelle Pflicht eines Treuhänders (Stiftungsrates), Interessenkollisionen zu vermeiden. Nach dem gemäß § 66 Abs. 3 TrUG auch für das Stiftungsrecht anzuwendenden Art. 925 Abs. 1 PGR ist ein Treuhänder (Stiftungsrat) mangels abweichender Anordnung der Treuhandurkunde (Statuten) und vom Auslagen- und Entschädigungsersatz abgesehen grundsätzlich nicht berechtigt, irgendwelche Vorteile aus dem Treuhandvermögen (Stiftungsvermögen) zu ziehen. (...) Geldentnahmen des Stiftungsrates aus dem Stiftungsvermögen für eigene Zwecke (und sei es auch in Entgegennahme einer Schenkung) bedürfen zu ihrer Rechtsgültigkeit stets der Mitwirkung oder (nachträglichen) Genehmigung von unbeteiligten Personen (Organen), welche rechtsgeschäftlich die Stiftung vertreten können. (...) Die Geldentnahmen des Erstbeklagten erfolgten zu Lasten der Klägerin zum alleinigen Vorteil der Beklagten. (...) Eine Familienstiftung bedarf des besonderen, durch die Art. 175 und 186 PGR nicht gewährleisteten Schutzes gegenüber ihren Organen und deren allenfalls eigeninteressierten Handelns (*Bösch* a. a. O. 168 f. [175 f.]). (...)

Für die gegenständliche Rechtssache folgt daraus: Die Beklagten hätten vor Abwicklung der Schenkungen und Entgegennahme der Geldbeträge gemäß Art. 190 Abs. 1 PGR die Bestellung eines Beistandes für die Stiftung beantragen und von diesem die Zustimmung bzw. Genehmigung einholen müssen. In Betracht gekommen wäre auch die Anrufung der Stiftungsaufsicht gemäß den Art. 564, 567 Abs. 1 PGR. (...) Nach zutreffender Ansicht der Revisionswerberin ist ein Insichgeschäft bereits bei einer abstrakten Gefährdung bzw. der bloßen Möglichkeit der Gefährdung der Interessen der Stiftung und/oder anderer Begünstigter unzulässig. Eine solche zumindest abstrakte Gefährdung kann vor dem Hintergrund des CB in Deutschland drohenden Finanzstrafverfahrens und der daraus sowie aus den gegenständlichen Schenkungen resultierenden Steuerverbindlichkeiten mit Fug nicht in Abrede gestellt werden, was den Beklagten nach dem in den Medien schon Ende

Dezember 1997 publizierten Datenklaus aus der Kanzlei des Beklagtenvertreters wohl bekannt sein mußte. (...)

6. Faktisches Organ?

„7.8 CB kann entgegen der Auffassung der Vorinstanzen und der Beklagten nicht als faktisches oberstes Organ der Klägerin angesehen werden, welches den hier strittigen Ausschüttungen im Innenverhältnis zustimmen bzw. diese genehmigen konnte. (...) Eine Person, die wie ein geschäftsführendes Organ tätig wird, ohne eine solche Organstellung zu bekleiden, kann jedenfalls im Innenverhältnis der Stiftung weder einem Stiftungsrat noch einem diesem gleich- oder sogar übergeordneten Organ gleichgestellt werden. Die Geschäftsführung und Vertretung der Stiftung steht gemäß den Art. 561, 181 Abs. 1, 182 Abs. 1 und 184 PGR ausschließlich den durch die Statuten bestellten Stiftungsräten zu. Der Art. 182 Abs. 1 PGR beläßt die Befugnisse des Verwaltungs(Stiftungs-)rates nur dann nicht bei diesem, wenn diese einem anderen Organ übertragen oder vorbehalten sind. Faktische Organe sind damit jedenfalls nicht gemeint (LES 2007, 219). (...)“

Umso weniger können derartige organschaftliche Befugnisse durch ein passives Verhalten von Stiftungsräten, die entgegen ihren gesetzlichen Verpflichtungen und den Statuten „faktische Organe“ nach deren Belieben schalten und walten lassen, begründet werden (vgl. *Krejci*, Gesellschaftsrecht I [2005] S. 82; WM 1976, 1246; WM 1978, 1047). Den gegenständlichen Ausschüttungen hätte deshalb nur von solchen Personen die Zustimmung bzw. Genehmigung erteilt werden können, denen eine Rechtsmacht bzw. Rechtszuständigkeit und damit Vertretungsbefugnis für die Klägerin zustand. (...)“

7. Zinsen? Verjährung?

„7.9 Die Beklagten erhielten also die klagsgegenständlichen Geldbeträge aufgrund von derzeit nicht rechtswirksamen Auskehrungen aus dem Stiftungsvermögen. Diese können aus dem Titel der Bereicherung bereits vor Verweigerung der Genehmigung von der Klägerin zurückgefordert werden. Gemäß den §§ 1000, 1437 ABGB stehen der Klägerin als Bereicherungsgläubigerin grundsätzlich auch die „(Zivil-)Früchte“ der Zahlungen zu. Als solche sind die Vergütungszinsen in Höhe der gesetzlichen Zinsen anzusehen (Urteil des FL-OGH vom 8. 5. 2008, 10 CG.2005.94). (...)“

Wenn, wie hier, eine bereits gelöschte und damit keine Organe besitzende Familienstiftung nur deshalb noch existiert, weil nachträglich Vermögen hervorgekommen ist, kann die Verjährungsfrist nicht zu laufen beginnen, bevor ein gesetzlicher Vertreter wie hier der Kollisionskurator be-

stellt ist. Davon ausgehend begann die Verjährungsfrist auch hinsichtlich der Zinsenforderungen der Klägerin frühestens mit der Bestellung des Klagsvertreters zum Kollisionskurator mit Beschluss vom 14. 2. 2006. Die gegenständliche Klage wurde bereits am 16. 10. 2006 bei Gericht eingebracht. (...)“

Die beiden Beklagten schulden sohin nur die auf die von ihnen bezogenen Ausschüttungen entfallenden Zinsbeträge. Ausgehend von der Höhe nach nicht bestrittenen Klagsforderung entfallen auf den Erstbeklagten CHF 1 063 013,70 und auf den Zweitbeklagten CHF 135 863 an Zinsen. Der Erstbeklagte hat überdies (allein) den von ihm am 22. 4. 1999 bezogenen Betrag von CHF 1,2 Millionen zurückzuerstatten. Die von der Klägerin verlangten 5 % Zinsen seit dem 22. 4. 1999 aus der Auszahlung von 22. 4. 1999 über CHF 1 200 000,- betreffen allein den Erstbeklagten. (...)“

8. Verantwortlichkeitsansprüche?

„7.11 Die Klägerin stützte ihr Klagebegehren auch auf den Rechtsgrund der Verantwortlichkeit bzw. des Schadenersatzes und machte die Solidarhaftung auch des Zweitbeklagten gemäß Art. 226 Abs. 2 PGR geltend. Ein Verantwortlichkeitsanspruch der Klägerin gegenüber den Beklagten besteht jedenfalls derzeit noch nicht. (...)“

9. Business judgement rule und Standesrecht

„Auch erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die von den Beklagten angesprochene Business Judgement Rule (BJR).

Festgehalten werden soll lediglich, daß sowohl nach den Standesregeln für Rechtsanwälte (Art. 18 RAG; §§ 11, 18 der Standesrichtlinien der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer von 5. 5. 1994; Art. 3.2.1 – 3.2.3 der CCBE-Standesregeln von 28. 10. 1988 u. a.) als auch nach der BJR (nunmehr Art. 182 Abs. 2 PGR gemäß LGBl. 2008/220) zu den Grundfesten sowohl der anwaltlichen Tätigkeit als auch jener der Organe von Verbandspersonen die Verpflichtung zählt, sich von Interessenkollisionen freizuhalten. (...) Für den Rechtsanwaltsbereich ist unstrittig, dass bereits das potentielle (theoretische) Risiko eines Interessenkonflikts der Mandantschaft mit denen des Rechtsanwalts genügt, um letzterem die Annahme bzw. Ausübung eines Mandats zu untersagen (vgl. *Benn-Ibler*, in: *öAnwBl* 2008/09, 341; *Gasser*, „Neue Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten des Stiftungsrates“ bei der von der Hochschule Liechtenstein veranstalteten Stiftungsrechtstagung am 28. 8. 2008 S. 3 f.); (...)“

Redaktion

Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten trotz Sanierungsprivileg

Prof. Dr. Jachmann

Abstract: Das Sanierungsprivileg des § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG schließt den Ansatz von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 Abs. 2 EStG nicht aus. 1.) Finanzierungsmaßnahmen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft führen zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner Beteiligung, wenn sie als Ersatz für Eigenkapital zu betrachten und deshalb wie dieses gebunden sind (funktionales Eigenkapital, vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1984 VIII R 36/83). 2.) Zweck des Sanierungsprivilegs als Sonderregelung ist es, Anreize zu bieten, GmbHs Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen. Dieser Zweck würde unterlaufen, wenn der Sanierungskapital gebende Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern steuerrechtlich benachteiligt würde (vgl. Literatur).

Anlaß: BFH-Urteil vom 19. 8. 2008 Az. IX R 63/05

Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten trotz Sanierungsprivileg

I. Sachverhalt

Der Kläger, Gesellschafter einer GmbH, verpflichtete sich bei seiner Aufnahme in die Gesellschaft, dieser im Hinblick auf deren schlechte Liquiditätslage kurzfristig ein Darlehen in Höhe von 150 000 DM zu gewähren. Die GmbH geriet aber weiter in die Krise. Um den entstandenen Liquiditätsengpaß zu überwinden, gewährte der Kläger ein weiteres zinsloses Kurzfristdarlehen über 10 000 DM. Er schloß mit der GmbH eine Rangrücktrittsvereinbarung hinsichtlich des Darlehens von 150 000 DM.

Letztlich konnte die Insolvenz der Gesellschaft aber nur durch Übernahme der Gesellschaft durch Herrn W vermieden werden. Im Zuge dessen verzichteten alle Gesellschafter auf ihren Rückzahlungsanspruch und die Zinsen aus den Darlehen. Der Verzicht wurde vor dem Hintergrund erklärt, daß die Gesellschaft ohnehin nicht zur Rückzahlung der Darlehen in der Lage wäre. Im November 2001 veräußerte der Kläger seinen GmbH-Anteil an Herrn W zum Kaufpreis von 1 DM. Das FA berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 (Streitjahr) die vom

Kläger an die GmbH gewährten Darlehen von insgesamt 160 000 DM im Hinblick auf § 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG nicht als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. von § 17 Abs. 2 EStG. Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg.

Das FG hat der Klage stattgegeben (EFG 2006, 110). Der BFH hat die Revision des FA zurückgewiesen:

II. Begründung der Entscheidung

Zu Recht hat das FG angenommen, daß dem Kläger aus der Darlehensgewährung an die GmbH nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2 EStG) in Höhe von 160 000 DM entstanden sind.

1. Nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Entsprechendes gilt für die aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Verluste (Urteil des Bundesfinanzhofs BFH vom 12. Dezember 2000 VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385, m. w. N.).

Auflösungsverlust i. S. des § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Steuerpflichtigen persönlich getragenen Kosten (entsprechend den Veräußerungskosten nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen (BFH-Urteil in BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385).

a) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapi-

talvermögen noch Veräußerungskosten sind. Das ist bei einem Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft der Fall, wenn und insoweit es Eigenkapital ersetzt (vgl. § 32 a Abs. 1 GmbHG), weil der Gesellschafter es in einem Zeitpunkt gewährt, in dem er als ordentlicher Kaufmann Eigenkapital zugeführt hätte (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteile vom 4. März 2008 IX R 80/06, BStBl II 2008, 577, und IX R 78/06, BStBl II 2008, 575).

Finanzierungsmaßnahmen führen mithin zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn sie als Ersatz für Eigenkapital zu betrachten und deshalb wie dieses gebunden sind (funktionales Eigenkapital; vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1984 VIII R 36/83, BFHE 143, 228, BStBl II 1985, 320, m. w. N.).

- b) Allerdings unterliegen nach dem sog. Sanierungsprivileg des § 32 a Abs. 3 Satz 3 GmbHG Tilgungs- und Zinszahlungen auf Darlehen in solchen Fällen keiner Auszahlungssperre, die Forderungen sind nicht nachrangig. Gleichwohl schließt diese Freistellung der Darlehen eines Sanierungsgesellschafters von den Beschränkungen des § 32 a GmbHG im Zusammenhang mit § 17 Abs. 2 EStG nicht deren Funktion als Eigenkapital aus. Denn Zweck des Sanierungsprivilegs als Sonderregelung ist es, Anreize zu bieten, GmbH's Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen (vgl. BT-Drucks. 13/10038, S. 28; *Lutter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, 16. Aufl., §§ 32 a/b Rz 79; *Scholz/Schmidt*, GmbHG, 10. Aufl., § 32 a, 32 b Rz 211). Dieser Zweck würde unterlaufen, wenn der Sanierungskapital gebende Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern steuerrechtlich benachteiligt würde (vgl. *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rz C 300).

2. Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung. Der Ausfall der streitbefangenen Darlehen führt zu nachträglichen Anschaffungskosten des Klägers. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG wurden die streitigen Darlehen bei Kreditunwürdigkeit der GmbH und damit in der Krise gewährt. Das Darlehen über 150 000 DM wurde in unmittelbarem Zusammenhang mit der Aufnahme des Klägers in die Gesellschaft gewährt, um wie mit der Erhöhung des Stammkapitals der Überschuldung der Gesellschaft zu begegnen. Das Darlehen über 10 000 DM diente zusammen mit anderen kurzfristig gegebenen Gesellschafterdarlehen der Vermeidung der Insolvenz. Beide Darlehen wurden in einer Situation gegeben, in der die Konkursreife der Gesellschaft noch nicht eingetreten war, die Rückzahlung der Darlehen aber angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet war, daß ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Kläger nicht mehr eingegangen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 VIII R 31/98, BFHE 198, 390, BStBl II

1999, 724). Unerheblich ist, daß der Rückzahlungsanspruch aus dem Darlehen im Verzichtszeitpunkt nicht mehr werthaltig war. Denn die Höhe der Anschaffungskosten bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Darlehensgewährung in der Krise der GmbH (Nennbetrag; vgl. BFH-Urteil vom 24. April 1997 VIII R 16/94, BFHE 183, 402, BStBl II 1999, 339).

Praxishinweis

Der IX. Senat des BFH hat im Geschäftsjahr 2008 in einer Reihe von Urteilen zu der von ihm neu übernommenen Vorschrift des § 17 EStG die traditionelle Rechtsprechung zur Behandlung ausgefallener Finanzierungshilfen bei Anteilsveräußerungen im Privatvermögen fortentwickelt. Nach § 17 EStG unterliegt die Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft der Besteuerung, wenn sie innerhalb der letzten fünf Jahre einmal wesentlich war, d. h. nach neuem Recht mindestens 1 % betrug. Aufwendungen auf die Beteiligung sind abziehbar, wenn sie auf diese Veräußerung bezogen werden können, weil es sich um sog. nachträgliche Anschaffungskosten handelt. Anschaffungskosten können nur vorliegen, wenn der Gesellschaft Kapital zugeführt wird. Maßgeblich hierfür ist nach ständiger Rechtsprechung bereits des VIII. Senats das zivilrechtliche Eigenkapitalersatzrecht, insbesondere §§ 32 a, 32 b GmbHG. Danach ersetzt z. B. ein vom Gesellschafter gegebenes Darlehen Eigenkapital, wenn es zu einem Zeitpunkt gewährt wird, in dem er als ordentlicher Kaufmann Eigenkapital zugeführt hätte (§ 32 a Abs. 1 GmbHG – Krise der Gesellschaft). Derart wirtschaftliches, funktionelles Eigenkapital liegt vor, wenn der Gesellschafter in der „Krise“ z. B. ein Darlehen gibt und mit diesem später ausfällt. Die nachträglichen Anschaffungskosten entsprechen in diesem Fall dem Nennwert. Handelt es sich um eine nicht wesentliche Beteiligung – aktuell unter 1 % –, unterfallen nach neuem Recht Veräußerungsverluste der Abgeltungsteuer (§ 20 Abs. 2 EStG). Der Ausfall eines durch die Beteiligung veranlaßten Darlehens kann auch hier nur steuermindernd geltend gemacht werden, soweit es sich um nachträgliche Anschaffungskosten handelt.

Zu prüfen wird sein, inwieweit mit der Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen) die Grundsätze der Rechtsprechung zum funktionalen Eigenkapital auf die Nachfolgeregelungen des Insolvenzrechts zu übertragen sind.

Die Europäische Dienstleistungsrichtlinie

RAin Bettina Thomas

Abstract: Die Richtlinie 2006/126/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt ist am 28.12.2006 in Kraft getreten. Die EU-Mitgliedsstaaten müssen sie bis Ende 2009 in nationales Recht umsetzen. Ziel der Richtlinie ist es, den grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr zu fördern und damit zur Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes beizutragen.

Anlaß: EU-Dienstleistungsrichtlinie vom 28. 12. 2006, erlassen von: Europäisches Parlament,

Sonst. Fundstelle: Amtsblatt der Europäischen Union, L 376/36, 27. 12. 2006

Die Europäische Dienstleistungsrichtlinie

I. Einführung

Die Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. 12. 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt ist am 28. 12. 2006 in Kraft getreten. Die EU-Mitgliedsstaaten müssen sie bis Ende 2009 in nationales Recht umsetzen. Ziel der Richtlinie ist es, den **grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr** zu fördern und damit zur **Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes** beizutragen. Nach der Dienstleistungsrichtlinie soll die Aufnahme und Ausübung von Dienstleistungstätigkeiten künftig erleichtert werden. Diese Erleichterungen sollen durch Maßnahmen begleitet werden, welche die **Dienstleistungsqualität fördern** und die **Markttransparenz für die Dienstleistungsempfänger erhöhen**. Dazu sollen in den EU-Mitgliedsstaaten bürokratische Hemmnisse konsequent abgebaut werden. Zur Erreichung dieses Ziels enthält die Richtlinie zahlreiche Vorgaben, die von den Mitgliedsstaaten umgesetzt werden müssen.

II. Zielsetzung und Inhalt

Die Richtlinie schafft einen allgemeinen Rechtsrahmen für eine Erleichterung des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs. Sie umfaßt einen breiten, aber nicht abschließend beschriebenen Bereich selbständiger Tätigkeiten, die in der Regel gegen Entgelt und im Wettbewerb erbracht werden. Bislang standen der grenzüberschreitenden Dienstleistungserbringung vielfach Bestimmungen im

Recht der EU-Mitgliedstaaten entgegen, die den **freien Zugang von Dienstleistungserbringern** aus anderen EU-Mitgliedstaaten zum nationalen Dienstleistungsmarkt hindernten. Gründe für derartige **Zugangsbeschränkungen** waren z.B. der Schutz innerstaatlicher Anbieter, die Gewährleistung von Schutznormen des nationalen Arbeitsrechts oder die Verhinderung eines ruinösen Unterbietungswettbewerbs.

Zur Vereinfachung des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs fordert die Richtlinie die Mitgliedstaaten auf, ein **flächendeckendes Netzwerk sog. „Einheitlicher Ansprechpartner (EA)“** aufzubauen. Über sie sollen EU-Dienstleistungsunternehmen auf Wunsch alle für die Aufnahme und Ausübung ihrer Dienstleistungstätigkeit relevanten Informationen erhalten und alle dafür erforderlichen **Verfahren und Formalitäten abwickeln** können.

Die Richtlinie fordert die Mitgliedstaaten außerdem auf, die für die Aufnahme und die Ausübung einer Dienstleistungstätigkeit geltenden Rechtsvorschriften, Verfahren und Formalitäten auf bestimmte Aspekte zu prüfen und erforderlichenfalls an die **Anforderungen der Richtlinie anzupassen**. Hierbei geht es in erster Linie darum, **rechtliche Hemmnisse abzubauen** und die grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung zu vereinfachen. Die Mitgliedstaaten müssen der EU-Kommission hierzu drei Jahre nach Inkrafttreten der Richtlinie Bericht erstatten.

Nach dem ursprünglichen Entwurf der Kommission sollte ein Dienstleistungserbringer – von einigen in der Richtlinie u. a. in Art. 2 und 17 abschließend definierten Ausnahmen abgesehen – außerdem grundsätzlich nur noch den Gesetzen des Landes unterliegen, in dem er niedergelassen ist („**Herkunftslandprinzip**“ – Art. 16 RL-Entwurf). Dieser Grundsatz stellt eine Analogie zum **Prinzip des Cassis-de-Dijon-Urteils im Bereich des freien Warenverkehrs** dar, nachdem ein Produkt, das in einem EU-Mitgliedstaat legal hergestellt und/oder in Verkehr gebracht wird, auch in anderen Mitgliedstaaten verkauft werden darf. Hieran entzündete sich heftiger Protest gegen den Richtlinienentwurf. Viele Kritiker befürchteten eine Abwärtsspirale in der Regulierung und Kontrolle von Unternehmen im Dienstleistungssektor. Bezogen auf das Herkunftslandprinzip wurde ein **Wettlauf der Mitgliedstaaten** befürchtet, in dem Unternehmen in das EU-Land mit den geringsten Standards und

Kontrollen ausweichen. Das Recht des Herkunftslandes sollte daher nur dann gelten, wenn eine **vorübergehende Dienstleistung** erbracht wird, nicht aber eine Niederlassung gegründet wurde. Im **Bildungs- und Gesundheitssektor** sollte das Herkunftslandprinzip keine Anwendung finden. Auch sollten **Berufsqualifikation und Arbeitsschutz** in nationaler Zuständigkeit bleiben. In der nunmehr geltenden Fassung ist das Herkunftslandprinzip zwar nicht mehr ausdrücklich erwähnt, die **willkürliche Diskriminierung** von Dienstleistungserbringern aus anderen EU-Mitgliedstaaten ist jedoch nach wie vor verboten.

III. Bedeutung für den steuerberatenden Berufsstand

Dienstleister, die einem sogenannten reglementierten Beruf angehören, unterliegen im Aufnahmestaat den berufsständischen, gesetzlichen und verwaltungsrechtlichen Berufsregeln sowie Disziplinarbestimmungen (Art. 5 Abs. 3 Berufsanerkennungsrichtlinie). Insoweit überschneiden sich **Berufsanerkennungs- und Dienstleistungsrichtlinie**. Art. 17 Nr. 8 der Dienstleistungsrichtlinie löst die **Kollision** für die reglementierten Berufe dahin auf, daß die Vorschriften der Berufsanerkennungsrichtlinie mit ihren Artikeln 5 bis 9 vorgehen. Die dort genannten Regelungen sind bemerkenswert, weil sie eine **Abkehr von dem in der Dienstleistungsrichtlinie verankerten Herkunftslandprinzip** voll-

ziehen. Wieweit die Bindungswirkung des nationalen Berufsrechts reicht, bedarf noch der Auslegung. Jedenfalls werden dazu, soweit es um Tätigwerden auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland geht, die zentralen Pflichten gehören, wie sie in § 57 Abs. 1 StBerG niedergelegt sind. Ob (schon) eine **Niederlassung** oder (noch) eine **Dienstleistung** gegeben ist, beurteilt sich an der in Art. 5 Abs. 2 Satz 2 der Berufsanerkennungsrichtlinie normierten Auslegungsregel. Danach ist eine Dienstleistung generell durch ihren vorübergehenden und gelegentlichen Charakter gekennzeichnet. Ihr Vorliegen beurteilt sich im Einzelfall anhand der **Dauer, der Häufigkeit, der regelmäßigen Wiederkehr und der Kontinuität der Tätigkeit**.

Jedenfalls durch das Zusammenspiel mit der Berufsanerkennungsrichtlinie ist somit sichergestellt, daß die Anforderungen an die berufliche Qualität des Dienstleisters im Niederlassungsstaat gegeben sein müssen. Die Berufsanerkennungsrichtlinie sichert damit die **Wettbewerbsfähigkeit auch für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe** und schützt sie vor dem Wettbewerb unqualifizierter grenzüberschreitender Dienstleister. Angesichts der **hohen Anforderungen zur Erlangung der erforderlichen Qualifikation als Steuerberater**, aber auch aus Gründen des **Verbraucherschutzes** kann dies aus berufsrechtlicher und beaufspolitischer Sicht nur begrüßt werden.

Streitwertbemessung im Verfahren der einstweiligen Anordnung

Hans-Peter Schneider

Abstract: Wie bereits für das Verfahren der Aussetzung der Vollziehung, entwickelt sich die Bemessung des Streitwertes auf 25 % des Streitwertes der Hauptsache.

Anlaß: FG Hamburg – Beschluß vom 15. 4. 2008 Az. 4 V 371/07

Streitwertbemessung im Verfahren der einstweiligen Anordnung

Mit dieser Entscheidung setzt sich der Trend der Änderung der Rechtsprechung fort, daß die Streitwertbemessung im Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz mit 25 % des Streitwertes der Hauptsache bemessen wird.

Nach der traditionellen Rechtsprechung wird der Streitwert mit 10 % des Hauptstreitwertes erfaßt. So zumindest

noch der BFH in einer Entscheidung vom 14. 12. 07 (X E 17/07, BFH/NV 2008 S. 307).

Bereits für die Verfahren nach § 69 FGO setzt die neue Rechtsprechung aber nicht mehr den Streitwert mit 10 % des Betrages an, sondern mit 25 % (FG Münster 30. 1. 07 11 V 4418/05, EFG 2007 S. 1109; FG Düsseldorf 25. 5. 05 11 V 5584/03, EFG 2005 S. 1285; Thüringer FG 4. 4. 01 III 425/99, EFG 2001 S. 857).

Diese Rechtsprechungstendenz setzt nun das FG Hamburg auch in den Verfahren der einstweiligen Anordnung im Sinne des § 114 FGO fort. Zumindest in den Fällen, wo die begehrte einstweilige Anordnung einem Aufschub für eine Zahlungsverpflichtung gleichkommt, ist der Streitwert mit 25 % des Streitwertes in der Hauptsache zu bemessen.

Praxishinweis

Diese Rechtsprechung ist positiv für den Steuerpflichtigen und Berater, soweit das Verfahren im vorläufigen Rechtsschutz gewonnen wurde. In diesen Fällen ist darauf zu achten, daß im Kostenfestsetzungsantrag der höhere Streitwert berücksichtigt wird.

Die andere Seite der Medaille ist selbstverständlich die höhere Kostentragung im Falle des Unterliegens. In der Be-

urteilung, ob vorläufiger Rechtsschutz mit Hilfe des FG beantragt wird, ist deshalb darauf zu achten, daß der höhere Streitwert auch zu einem höheren Kostenrisiko wird. Darauf ist besonders hinzuweisen.

Daneben ist selbstverständlich in Fällen der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung die Verzinsung gemäß § 237 AO zu beachten.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-lease-back-Geschäften

Otto Lembke

Abstract: Nach der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Sale-and-lease-back-Geschäften besondere Grundsätze.

Anlaß: Schreiben vom 4. 12. 2008, erlassen von: BMF Az. IV B 8 - S 7100/07/10031, BStBl-Fundstelle: BStBl I

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-lease-back-Geschäften

Nach der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Sale-and-lease-back-Geschäften folgendes:

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob eine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vorliegt, muß nicht zwangsläufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden sein. Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, kann in der Regel von einer Lieferung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist (vgl. Abschn. 25 Abs. 4 Satz 2 UStR). Die für die Annahme einer Lieferung erforderliche Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Leasing-Gegenstand setzt dabei voraus, daß diese zunächst beim Leasing-Geber lag.

Insbesondere in den Fällen, in denen der Überlassung eines Gegenstands im Leasingverfahren eine Eigentumsübertragung vom späteren Leasing-Nehmer an den Leasing-Geber vorausgeht, ist stets zu prüfen, ob die Verfügungsmacht jeweils tatsächlich übertragen wurde. Diese Prüfung

richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d. h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren jeweiliger tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Daher kann nach den Umständen des Einzelfalls diese Gesamtbetrachtung dazu führen, daß der der Überlassung des Leasing-Gegenstands vorausgehenden Übertragung dieses Gegenstands ausnahmsweise nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt und sie daher nicht zu einer Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG führt; dementsprechend ist eine – isolierte – Beurteilung der nachfolgenden Überlassung nicht erforderlich. In diesen Fällen ist vielmehr insgesamt von einer Kreditgewährung des Leasing-Gebers an den Leasing-Nehmer auszugehen.

Ausgangsfall:

Der Hersteller von Kopiergeräten H und die Kopierer-Vermietungsgesellschaft V schließen einen Kaufvertrag über die Lieferung von Kopiergeräten, wobei das zivilrechtliche Eigentum auf die Vermietungsgesellschaft übergeht. Gleichzeitig verpflichtet sich V, dem Hersteller H die Rückübertragung der Kopiergeräte nach Ablauf von 12 Monaten anzudienen. H macht regelmäßig von seinem Rücknahmerecht Gebrauch. Zur endgültigen Rückübertragung bedarf es eines weiteren Vertrags, in dem die endgültigen Rückgabe- und Rücknahmekonditionen einschließlich des Rückkaufpreises festgelegt werden. Während der „Vertragslaufzeit“ von 12 Monaten vermietet die Vermietungsgesellschaft die Kopiergeräte an ihre Kunden.

Umsatzsteuerrechtlich liegen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG

vor. Die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten geht zunächst auf V über und fällt nach Ablauf von 12 Monaten bei regelmäßigem Ablauf durch einen neuen Vertragsabschluß wieder an H zurück. Sowohl H als auch V sind dann jeweils vorsteuerabzugsberechtigt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG hinsichtlich der Lieferung.

Abwandlung 1:

Wie Ausgangsfall, wobei V einen weiteren Vertrag mit der Leasinggesellschaft L zur Finanzierung des Geschäfts mit H schließt. Hiernach verkauft V die Kopiergeräte an L weiter und least sie gleichzeitig von L zurück, die sich ihrerseits unwiderruflich zur Rückübertragung des Eigentums nach Ablauf des Leasingzeitraums verpflichtet. Das zivilrechtliche Eigentum wird übertragen und L ermächtigt V, die geleasten Kopiergeräte im Rahmen des Vermietungsgeschäfts für ihre Zwecke zu nutzen. Die Laufzeit des Vertrags beschränkt sich auf 12 Monate und die für die spätere Bestimmung des Rückkaufpreises maßgebenden Konditionen werden bereits jetzt vereinbart.

In der Veräußerung der Kopiergeräte von H an V und deren Rückübertragung nach 12 Monaten liegen entsprechend den Ausführungen zum Ausgangsfall zwei voneinander zu trennende Lieferungen vor.

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Kopiergeräten durch V an L dient dagegen lediglich der Besicherung der Refinanzierung des V bei L. Es findet keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag der Kopiergeräte statt. Die Gesamtbetrachtung aller Umstände und vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalls führt zu dem Ergebnis, daß insgesamt nur eine Kreditgewährung von L an V vorliegt. Im Gegensatz zum Ausgangsfall wird die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten nicht übertragen. Soweit V und L gleichwohl mit gesondertem Steuerausweis über eine vermeintliche Lieferung abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne daß der Abrechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Dies gilt entsprechend, soweit L gegenüber V eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet hat.

Abwandlung 2:

Wie Ausgangsfall, mit der Besonderheit, daß V die L einschaltet. Diese tritt den zuvor zwischen H und V vereinbarten Kopiergerätekaufverträgen mit Rückkandienungsver-

pflichtung in Form von Nachtragsvereinbarungen bei, bevor die Kopiergeräte von H an V ausgeliefert werden. Infolge des Vertragsbeitritts wird L schuldrechtlich neben V Vertragspartnerin der späteren Kauf- und späteren Rückkauf-Verträge mit H. Über die Auslieferung der Kopiergeräte rechnet H mit L ab, welche anschließend einen Leasingvertrag bis zum Rückkauf-Termin mit V abschließt. Im Unternehmen der V werden die Kopiergeräte den Planungen entsprechend ausschließlich für Vermietungszwecke genutzt. Zum Rückkauf-Termin nach 12 Monaten werden die Geräte gemäß den vereinbarten Konditionen von V an H zurückgegeben.

Die Vorstellungen der Beteiligten H, V und L sind bei der gebotenen Gesamtbetrachtung darauf gerichtet, V unmittelbar die Verfügungsmacht an den Geräten zu verschaffen, während L lediglich die Finanzierung des Geschäfts übernehmen soll. Mit der Übergabe der Geräte werden diese deshalb durch H an V geliefert. Es findet mithin weder eine (Weiter-)Lieferung der Geräte von V an L noch eine Rückvermietung der Geräte durch L an V statt. L erbringt vielmehr eine sonstige Leistung in Form der Kreditgewährung an V. Die Rückübertragung der Geräte an H nach Ablauf der 12 Monate führt zu einer Lieferung von V an H. Soweit H, V und L mit gesondertem Steuerausweis über vermeintliche andere Leistungen abgerechnet haben, schulden sie die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, ohne daß dem jeweiligen Abrechnungsempfänger der Vorsteuerabzug zusteht.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn die Vertragsparteien bei den o.g. sowie vergleichbaren Gestaltungen entgegen den hier dargestellten Grundsätzen über eine vermeintliche Lieferung bzw. über eine vermeintliche Vermietungsleistung abgerechnet haben, wenn sämtliche für die Gesamtbetrachtung maßgeblichen Verträge vor dem 1. Juli 2009 abgeschlossen wurden. Dies gilt nicht in den in Abschn. 25 Abs. 6 Satz 2 UStR bezeichneten Fällen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zur Ansicht und zum Herunterladen bereit.

März 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerliche Risiken bei Immobilientransaktionen	RA/StB Dr. Jochen Bahns, RA/StB Ralph E. Korf, RiFG Dr. Matthias Loose	4. 3. 2009, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Umsatzsteuer aktuell	MDg Jörg Kraeusel, StB Annette Pogodda	5. 3. 2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Kapitaleinkünften und privaten Veräußerungsgeschäften	Dipl.-Fw Hartmut Loy	5. 3. 2009, Stuttgart	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Ausgewählte strafrechtliche Probleme rund um den Erbfall – Tipps, Tricks und Strategien zur Einschaltung der Staatsanwaltschaft und Steuerfahndung	RA/FAStR u. StrafR Dr. Carsten Tiemer	5. 3. 2009, München	Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge Tel.: 07265/91 34-14 Fax: 07265/91 34-34
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw Dipl.-Handelslehrer Dr. rer. pol. Hans Schöning	5. 3. 2009, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen 2009	Generalbundesanwältin BGH Prof. Monika Harms, RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger, Prof. Dr. Wolfgang Joecks, RD Wolfgang Lübke, RA/FAStR u. StrafR Dr. Karsten Randt, MR Dr. Karl-Jakob Schmitz	5.–6. 3. 2009, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Grenzüberschreitender Transfer stiller Reserven	Franz Hruschka, RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	6. 3. 2009, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Immobiliensteuerrecht 2008/2009	StB Dipl.-Fw Bernd Meyer	9. 3. 2009, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Unternehmensnachfolge nach der Erbschaftsteuerreform	Notar Thomas Wachter	11. 3. 2009, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harsen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Michael Picco	11.–12. 3. 2009, Münster	AWA Außenwirtschafts-Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 75 61 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	Franz Hruschka, RA/FASr Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz	12. 3. 2009, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	12.–13. 3. 2009, Düsseldorf	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55
Umsatzsteuer 2009	Hans U. Hundt-Eßwein	13. 3. 2009, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
BilMoG kompakt	StB Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric, StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Tobias Hüttche	16. 3. 2009, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer & Immobilien	StB Dr. Eduard Forster, Mathias Szabó, RiBFH Dr. Christoph Wäger	16. 3. 2009, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Latente Steuern nach HGB und IFRS	StB Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric	17. 3. 2009, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht im internationalen Anlagenbau	StB Andrea Böhm, Gerd Bunzeck, Michael Dwoarczek	17. 3. 2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP Timm Schröder	17.–19. 3. 2009, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die Stiftung als attraktive Nachfolgeregelung 2009	Prof. Dr. Kay-Michael Wilke	19. 3. 2009, Dortmund	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht	RA/FAStR u. ErbR Prof. Dr. Ralph Landsittel	20. 3. 2009, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Petra Schrinner Tel.: 030/726 15 31 34 Fax: 030/726 15 31 11 schrinner@anwaltakademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer, Notarass. Dr. Jörg Ihle	20. 3. 2009, Mannheim	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international – Grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen	StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB Dipl.-Vw Dipl.-Fw Alexander Thoma, RiBFH Dr. Christoph Wäger	23.–24. 3. 2009, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzsteuerrecht 2009	StB/WP Dipl.-Ökonom Prof. Dr. Hubert Jung, StB/vBP Dipl.-Bw Frank Wetzel	27. 3. 2009, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzsteuerrecht 2008/2009	StB/WP Dipl.-Ökonom Prof. Dr. Hubert Jung, StB/vBP Dipl.-Bw Frank Wetzel	27. 3. 2009, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	27. 3. 2009, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beendigung des Arbeitsverhältnisses – Konsequenzen im Sozial-, Arbeits- und Steuerrecht	RA/FAArbR u. SozialR, Notar Manfred Stolz	27. 3. 2009, Münster	DeutscheAnwaltAkademie André Szibele Tel.: 030/726 15 31 30 Fax: 030/726 15 31 11 szibele@anwaltakademie.de
Die GmbH im Umbruch: Die notwendige steuerliche und gesellschaftsrechtliche „Weichenstellung“	RA Dr. Joachim Bauer, Dipl.-Fw Georg Harle	28. 3. 2009, Frankfurt	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die aktuellen Umsatzsteuer-Probleme 2009 im EU-Binnenmarkt	Dipl.-Fw Ralf Sikorski	28. 3. 2009, Berlin	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

April 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die GmbH im Steuer- und Gesellschaftsrecht	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Prof. Dr. Hans Ott	1. 4. 2009, Köln	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der GmbH-Besteuerung	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Prof. Dr. Hans Ott	1. 4. 2009, Köln	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Lizenzbesteuerung	StB Dr. Dirk Brüninghaus, RA/StB Friederike Jüngling, RA/FASStR/StB Dr. Martin Klein, RA Dr. Markus Sengpiel	2. 4. 2009, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Umstrukturierungen bei der öffentlichen Hand	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer, RA Dr. Marcus Helios, RA Jan-Marcus Rossa	3. 4. 2009, Wiesbaden	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Die Stiftung als attraktive Nachfolgeregelung 2009	Prof. Dr. Kay-Michael Wilke	3. 4. 2009, Berlin	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH im Umbruch: Die notwendige steuerliche und gesellschaftsrechtliche „Weichenstellung“	RA Dr. Joachim Bauer, Dipl.-Fw Georg Harle	4. 4. 2009, Freiburg	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die optimale Testamentsgestaltung nach der Erb- und der Erbschaftsteuerreform	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, Dipl.-Fw Karlheinz Müller	15. 4. 2009, Hamburg	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche & betriebswirtschaftliche Spezialprobleme im Heilberufsbereich	StB Dipl.-Fw Holger Wendland	16. 4. 2009, Bremen	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die aktuellen Umsatzsteuer-Probleme 2009 im EU-Binnenmarkt	Dipl.-Fw Ralf Sikorski	22. 4. 2009, Düsseldorf	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steueranwalt International 2009	Prof. Dr. Bert Kaminski, StB Prof. Dr. Günther Strunk, RA Dr. Martin Wulf, RA Jürgen Wagner, RA Dr. Klaus von Brocke, RA/StB Friedhelm Jacob	23.–25. 4. 2009, Mallorca	Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV; DeutscheAnwaltAkademie Berlin Tel.: 030/72 61 53-120 Fax: 030/72 61 53-111
Personengesellschaften nach dem MoMiG	Dr. Gerhard Ege, RA/StB Dr. Heinrich Hübner, Notar a.D. Prof. Dr. Hans-Joachim Priester, Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt	27.–29. 4. 2009, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/970 35 07
Beratungsbedarf nach der GmbH-Reform	Notar Thomas Wachter	28. 4. 2009, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	29. 4. 2009, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Testamente aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht	Notar Dr. Jörg Mayer, RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	30. 4. 2009, Mallorca	Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge Tel.: 07265/91 34-14 Fax: 07265/91 34-34

Schweiz

Mit Reformen versuchen die Regierungen weltweit, ihre Steuersysteme trotz steigendem Druck zur Erhöhung der Staatsausgaben international wettbewerbsfähig zu halten. Im weltweiten Vergleich hat der Steuerstandort Schweiz ein wenig nachgelassen. Nach einer Studie von PricewaterhouseCoopers und der Weltbank „Paying taxes 2009 – the global picture“ fiel die Schweiz als Steuerstandort für Unternehmen vom 15. auf den 19. Platz hinter den Malediven (1. Platz), Qatar (2.) und Hongkong (3.). In Europa

befindet sie sich allerdings hinter Luxemburg, Island und Irland auf dem 4. Platz. Die Steuerverhältnisse im Inland haben sich nicht verschlechtert, im Ausland allerdings deutlich verbessert.

(NZZ vom 3. 12. 2008
„Die Schweiz ist attraktiv für Unternehmen“).