

Editorial

I.

Augen auf beim MERZ-Konzept: Da dort Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit als eigene Einkunftsart nicht mehr vorgesehen sind, müßten alle unternehmerischen Einkünfte gewerbesteuerpflichtig werden - auch die der Rechtsanwälte. Bisher war die Union dagegen, oder doch nicht? Gerade mal der Gewerbesteuerpflicht, sprich dem Arbeitserhaltungsprogramm für Steuerberater entkommen, sieht man mal wieder: Nach der Reform ist vor der Reform. Und jetzt mutiert ja jede Gesetzesänderung zur Reform.

II.

Man höre und staune: Nach Italien, Portugal, Deutschland (!) und Belgien bereitet auch die Schweiz, bisher Inbegriff des steuerlichen Wohlfühl-landes, eine Steueramnestie vor. Es sei naheliegend, "im Fall einer allgemeinen Steueramnestie gleichzeitig eine Verschärfung des Steuerstrafrechts und der Steuererfassungspraxis anzuvisieren", so der Bundesrat (Regierung) in seiner Sitzung am 05.12.2003. Im Gespräch ist eine Abgeltungsgebühr von höchstens 5% des nicht deklarierten Vermögens. Die Gebühr soll zu einem Drittel dem Bund und zu zwei Dritteln den Kantonen und Gemeinden zukommen.

III.

Namen wie *Boris BECKER* und *Theo MÜLLER* beherrschten die Steuerdiskussion der letzten Monate. Sind die beiden nun Sinnbild für "Butch and Sundance" (zwei Schweine, die im Jahr 1998 aus einem südenglischen Schlachthof entkamen) oder gar "Steuerflüchtlinge", die nach Bundeskanzler *SCHRÖDER* "geächtet" werden sollten? Oder sind alle auf dem falschen Dampfer und geächtet werden sollte derjenige, der so schlechte Gesetze macht?

IV.

Das Anwaltsblatt (2004, 118) veröffentlichte unter den "Haftpflichtfragen" folgende Aussage von Frau JUNGK: "Während der Steuerberater nur in sehr engen Grenzen (§ 5 Nr. 2 RBerG) rechtlich beraten darf, gehört die Steuerberatung als Beratung im Steuerrecht nach allgemeiner Auffassung zu den ureigenen Aufgaben des Rechtsanwalts." Das alleine wäre ja schon einigermaßen bemerkenswert. Es kommt aber besser: "Erlaubt sei gleichwohl der Hinweis, daß ein tatsächliches Tätigwerden auf diesem Gebiet nur dann zu empfehlen ist, wenn man sich wirklich im Steuerrecht auskennt (...)" Gilt das eigentlich nur für das Steuerrecht?

V.

Es gibt Vielschreiber, aber auch Schnellschreiber: Die Steueramnestie ist auch eine Herausforderung an die Autorenschaft: Am 16.12. korrigiert, am 23.12. beschlossen, seit 30.12. gibt 's die Formulare, am 06.01. wird das Manuskript abgeschlossen und am 29.01. geht das fertige Werk "Steueramnestie 2004/2005" von JOECKS und RANDT hier ein (Besprechung siehe LiteraTour, S. 25). Hut ab!

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz
WAGNER.RECHTSANWAELTE@T-Online.de.

Rechtsanwältin Kirsten Bäumel-Ianniello, Aachen
Baeumel@Sina-Maassen.de

Die nächste Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint Mitte Mai 2004 vor dem DAT in Hamburg.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Mario KNEPPER, Rechtsanwalt in Bonn; *Dr. Rainer SPATSCHHECK*, Rechtsanwalt in München; *Manja EHNERT*, Rechtsanwältin in Köln; *Friedhelm JACOB*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; *Sabine UNKELBACH-TOMCZAK*, Rechtsanwältin in Kiedrich; *Rüdiger BOCK*, Rechtsanwalt in Konstanz

Impressum: Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstr. 11, 10179 Berlin, T 030/726152-0 · Verlag: Deutscher Anwaltverlag GmbH, Wachsbleiche 7, 53111 Bonn, T 0228/91911-0 · Satz: Cicero Computer GmbH, 53225 Bonn · Druck: druckhaus Köthen, 06366 Köthen · Anzeigenverwaltung: Verlag. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 8 vom 1.1.2003. Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten. Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich. Bezugspreis ist im Mitgliedspreis enthalten
ISSN 1615-5610

Beiträge

Die neuen Anforderungen an die umsatzsteuerliche Fakturierung – ein erster Ausblick

Rechtsanwalt Mario *KNEPPER*, Bonn¹

Das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15.12.2003 ("Steueränderungsgesetz 2003") ist am 19.12.2003 im Bundesgesetzblatt verkündet worden.² Die darin enthaltenen Änderungen der umsatzsteuerlichen Vorschriften³ dienen im Wesentlichen der Umsetzung der Richtlinie 2001/115/EG des Europarates mit dem Ziel der *Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung* der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung unter den Mitgliedsstaaten.⁴ Doch was auf der einen Seite einer Vereinfachung der Verwaltung dienen mag, erweist sich nicht selten auf Seiten des Steuerpflichtigen als zusätzliche Belastung. Der vorliegende Beitrag beleuchtet aufgrund ihrer praktischen Auswirkungen die neuen Anforderungen an die umsatzsteuerliche Rechnungsstellung.

I. Die „Rechnung“

Kernstück der umsatzsteuerrechtlichen Gesetzesänderungen ist zunächst die „Rechnung“ i.S.d. § 14 Abs. 1 UStG n. F..

1. Einem redaktionellen *Facelifting* wurde dabei der Begriff der „Rechnung“ unterzogen, der in der bisherigen Gesetzesfassung des § 14 Abs. 4 UStG legaldefiniert war als „Urkunde“, mit der ein *Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet, gleichgültig wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird*. Diese Definition findet sich nahezu wortgleich in § 14 Abs. 1 UStG n. F. wieder; allerdings mit der Feinheit, daß der Begriff der Urkunde durch denjenigen des „Dokuments“ ersetzt wurde. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, daß der Gesetzgeber nunmehr in Satz 2 des ersten Absatzes unter der Voraussetzung einer – formlos möglichen – Zustimmung des Empfängers eine elektronische Rechnungsübermittlung zuläßt, die auch über den in der Praxis des Wirtschaftslebens

schon weit entwickelten elektronischen Datenaustausch (EDI nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission) erfolgen kann. Letztlich fordert aber auch der neue Abs. 3 des § 14 UStG für dieses Übermittlungsverfahren noch eine zusammenfassende Rechnung, dies entweder – technisch antiquiert – in Papierform oder durch die bereits aus der seit dem 01.01.2002 geltenden Gesetzesfassung⁵ bekannten qualifizierten elektronischen Signatur. Die Zusammenfassung in Papierform konterkariert dabei die ökonomische Zielrichtung des elektronischen Datenaustauschs. Praktisch wird sich also nur über eine qualifizierte elektronische Signatur ein „Medienbruch“ weitestgehend vermeiden lassen und dem Leistungsempfänger ein schnellerer elektronischer Weg zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eröffnen können, der betriebswirtschaftlich zugleich kostenmäßige Einsparpotentiale birgt.

2. § 31 UStDV n. F. übernimmt dabei wie bisher die Funktion einer Konkretisierung dieser Rechnungsdefinition für den Fall, daß sich die *insgesamt* erforderlichen Rechnungsangaben in mehreren „Dokumenten“ befinden. Klarstellend verlangt er in seinem Satz 2 nun, daß in einem dieser Dokumente, gleichsam einem „Grunddokument“, das *Entgelt* und der darauf *entfallende Steuerbetrag* jeweils zusammengefaßt anzugeben und wie schon bisher alle anderen – die weiteren Pflichtangaben enthaltenden – Dokumente vollständig zu bezeichnen sind.
3. Neben der *klassischen* Rechnung sind nach § 14 Abs. 2, S. 3 UStG n. F. jetzt auch *Gutschriften gesetzesbegrifflich* – nicht nur *sinngemäß* – „Rechnungen“ mit voller Anwendbarkeit aller rechnungsbezogenen Normen. Voraussetzung ist, daß vor der Abrechnung durch den Leistungsempfänger einer entsprechende Vereinbarung zwischen ihm und dem leistenden Unternehmer getroffen wurde. Bisher war nur allgemein ein *Einverständnis* gefor-

1 Der Autor ist Mitarbeiter der Sozietät MEYER-KÖRING, von DANWITZ PRIVAT, Bonn, Berlin, Leipzig.

2 BGBl. 2003 I Nr. 62, S. 2645 ff.

3 Art. 5 und 6 des Steueränderungsgesetzes 2003.

4 Rechnungsrichtlinie, Abl. EG 2002 Nr. L 15 S. 24.

5 Vgl. § 14 Abs. 4, S. 2 UStG a. F. in der Fassung des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000, modifiziert durch das Steueränderungsgesetz 2001 ebenfalls mit Wirkung ab 01.01.2002.

dert. Letztlich wird sich diese Änderung in der Praxis aber nicht auswirken, da schon nach altem Recht bei einem fehlenden (vorherigen) Einverständnis ein Widerspruch durch den leistenden Unternehmer möglich war, welcher der Gutschrift ihre Rechnungsqualität nimmt.

4. Rechnung läßt sich zusammengefaßt also bezeichnen als *jedes Dokument oder bei Vorliegen eines Grunddokumentes eine Mehrzahl von Dokumenten, auch in Form einer Gutschrift, elektronisch übermittelter Rechnung und eines Online-Fahrausweises*.⁶ Bislang weder gesetzlich noch in dem Entwurf des BMF zur verwaltungsbehördlichen Behandlung der neuen Regelungen geregelt ist hingegen die Frage, ob anwaltliche „Rechnungsteile“ in *Mahnbescheiden, Zwangsvollstreckungsaufträgen* oder ein *Kostenfestsetzungsantrag* insgesamt als Rechnung i. S. d. § 14 UStG anzusehen sind. Auch hier ist grds. eine eindeutige Zuordnung zu dem betroffenen Umsatzsteuersachverhalt möglich, sofern die neuen Pflichtangaben enthalten sind. Eine positive Stellungnahme durch das BMF steht insoweit allerdings noch aus.

II. Verpflichtung zur Rechnungsausstellung

Eine erste Restriktion ergibt sich hingegen daraus, daß der leistende Unternehmer gem. § 14 Abs. 2 UStG ab dem 01.01.2004 bei einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder einer juristischen Person, *die nicht Unternehmer ist, stets und losgelöst von einer Aufforderung durch den Leistungsempfänger* zur Ausstellung einer den umsatzsteuerlichen Anforderungen genügenden Rechnung *verpflichtet* ist; *dies unabhängig von einer Steuerpflicht*.⁷

1. Damit erstreckt sich die Pflicht zur Ausstellung einer umsatzsteuerlichen Rechnung nun auch auf *Kleinunternehmer* oder Erbringer *steuerfreier* Leistungen. Sie besteht nur dann nicht, wenn der Empfänger ein Verbraucher ist.

Diese Neuerung wird zweifellos eine erhöhte organisatorische und letztlich auch kostenmäßige Belastung für eine Vielzahl von Unternehmern mit sich bringen, insbesondere für alle in § 4 UStG genannten Leistungserbringer. Der gesetzlichen Verschärfung ungeachtet verbleibt es gesetzsystematisch dabei, daß Streitigkeiten zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger zivilrechtlicher Natur sind, die auf der Basis zivilrechtlicher Nebenpflichten vor dem ordentlichen Gericht zu klären sind.⁸

2. Da „*Rechnung*“ im Sinne des Gesetzes, kann auch die Gutschrift bei *steuerfreien* Umsätze erteilt werden. Eine Gutschriftausstellung ist zudem ebenfalls durch juristische Personen, soweit diese nicht Unternehmer sind, und im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers durch von diesem *beauftragte Dritte* möglich. Letzteres war durch die Finanzverwaltung schon bisher in Abschnitt 183 Abs. 5 UStR 2000 sowohl für die klassische „*Rechnung*“ als auch für die „*Gutschrift*“ zugelassen. Da aber der *Empfänger* der Gutschrift, d.h. der leistende Unternehmer, nun *nicht mehr* zu dem gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt sein *muß*, kann eine Gutschrift im Einzelfall auch zu einem *unberechtigten Steuerausweis* führen.

Die begriffliche Qualifizierung der Gutschrift als „*Rechnung*“ führt dann zur *unmittelbaren* Anwendung des § 14 c Abs. 2 UStG n. F., d. h. zu einer Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers (Gutschriftenempfängers). Schon bisher galt nach der Rechtsprechung des EuGH, daß derjenige, der eine Gutschrift mit einem höheren als den materiellrechtlich geschuldeten Steuerbetrag annimmt, für die dort ausgewiesene Steuer in Anspruch genommen werden darf.⁹

Schutz bietet hier zunächst die Widerspruchsmöglichkeit des § 14 Abs. 2, S. 4 UStG n. F.. Wurde der Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger jedoch bereits geltend gemacht, wird eine Korrektur in konsequenter Anwendung des § 14 c Abs. 1 und 2 UStG n. F. nur noch antragsgebunden *nach Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens und Zustimmung* des Finanzamts möglich sein.¹⁰

6 Zum Online-Fahrausweis vgl. § 34 UStDV n. F. sowie im Weiteren unter III., 3. c)

7 Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 - S 7280 - 123/03, Tz. 3.

8 Vgl. Abschnitt 183 Abs. 4, Satz 3 UStR 2000.

9 EuGH, Urt. v. 17.09.1997, Rs. C-141/96, Abl. 1997 Nr. C 331, 8.

10 Vgl. BT-Drs. 15/1562 vom 23.09.2003, Begr. zu Nummer 14, Seite 48.

III. Rechnungsangaben im Einzelnen

Die Anforderungen an eine umsatzsteuerliche Rechnung bestimmt nunmehr § 14 Abs. 4 UStG n. F.. Eine Rechnung muß danach folgende Angaben enthalten:

- 1) den *vollständigen* Namen und die *vollständige* Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers;
- 2) die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte *Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer*
- 3) das *Ausstellungsdatum*;
- 4) eine *fortlaufende Nummer*, die zur Identifizierung von dem Rechnungsaussteller *einmalig* vergeben wird (*Rechnungsnummer*);
- 5) die Art und Menge (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung;
- 6) den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung oder *die Vereinnahmung des Entgelts*;
- 7) das nach Steuersätzen und *einzelnen Steuerbefreiungen* aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie *jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgeltes*, sofern sie nicht im Entgelt berücksichtigt worden ist;
- 8) den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder *im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis* darauf, daß für die Lieferung oder sonstige Leistung eine *Steuerbefreiung* gilt.

Die modifizierten, vorstehend kursiv gedruckten Pflichtangaben haben im Wesentlichen das Ziel einer eindeutigeren Zuordnung von Rechnungen zu den einzelnen Umsatzvorfällen. Teilweise erweisen sich die Änderungen als Umsetzung der EU-Richtlinie aber lediglich als redaktionelle Modifizierung:

1. Modifizierte Pflichtangaben:

- a) So bringt etwa die unter *Nummer 1* genannte Ergänzung des bisher unter Abs. 1 Nr. 1 a. F. stehenden Gesetzestextes um das Wort „*vollständig*“ lediglich das gesetzgeberische Bestreben einer erhöhten Bestimmtheit und leichteren Zuordnung der Abrechnungsbeteiligten zum Ausdruck, ohne damit eine materielle Änderung verbinden zu wollen. Denn auch bisher galt über § 31 Abs. 2 UStDV, daß sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnung des Namens und der Anschrift des Unternehmers *eindeutig feststellen lassen* müssen. Diese Bestimmung der Durchführungsverordnung blieb unverändert, so daß eine materielle Änderung mit dem neuen Wortlaut nicht verknüpft sein dürfte.¹¹ Auch bisher lag es auf der Hand, daß bei nicht eindeutiger Angabe

des Rechnungsempfängers die steuerliche Anerkennung der Rechnung durch die Verwaltung in Gefahr war. Es bleibt in Anbetracht der neuen Gesetzesfassung also lediglich der Beigeschmack, daß die Verwaltung in Zukunft gegebenenfalls *noch formalisierter* auf die Angaben der Umsatzbeteiligten schauen wird.

- b) Auch die in den *Nummern 5. und 6.* des § 14 Abs. 4 UStG n. F. bestimmten Anforderungen bestanden bereits nach der bisherigen Gesetzesfassung des Absatzes 1. Hinsichtlich des anzugebenden *Zeitpunktes* nach *Nr. 6* des Angabenkatalogs verlangt der Gesetzgeber nun zusätzlich zu den bisherigen Angaben auch den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts. Betroffen hiervon sind lediglich Fälle, in denen der feststehende Zeitpunkt nicht mit dem Rechnungsdatum identisch ist, d. h. bei einer Vereinnahmung vor Leistungserbringung nach § 14 Abs. 5 S. 1 UStG n. F.. Steht ein Leistungszeitpunkt nicht fest (*Anzahlungs- und Vorauszahlungsfälle*) ist in der Rechnung lediglich kenntlich zu machen, daß eine noch nicht erbrachte Leistung abgerechnet wird; dies schon allein, um es bei einer Prüfung durch das Finanzamt nicht zu Irritationen kommen zu lassen. Als Angabe des Zeitpunktes reicht wie bisher der Lieferungs- oder Leistungsmonat (§ 31 Abs. 4 UStDV).

Nach wie vor soll es nach Auffassung des BMF bei *Dauerschuldverhältnissen* ausreichen, wenn sich der Zeitraum aus den einzelnen Zahlungsbelegen, z. B. Überweisungsaufträgen oder Kontoauszügen oder aus Zahlungsbelegen des Empfängers ergibt.¹² Aus praktischen Gründen zweifellos begrüßenswert ist, daß das BMF damit das aus § 31 Abs. 1 S. 2 UStDV resultierende Erfordernis einer Nennung aller weiteren „pflichtangaberelevanten“, Dokumente bereits in dem *Grunddokument* offensichtlich nicht auf diese Zahlungsbelege erstrecken will. Letztlich trägt dies – praxisnah – der Tatsache Rechnung, daß Dauerschuldverhältnisse als einheitlicher und von Wiederholung geprägter Vertragsrahmen i. d. R. eine nachvollziehbare Zuordnung von Zahlungsbelegen gewährleisten.

¹¹ Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 - S 7280 - 123/03, Tz. 31.

¹² So zumindest BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 - S 7280 - 123/03, Tz. 43.

c) Da eine Rechnung nach der Richtlinie 2001/115 EG v. 20.12.01 nun aber *verpflichtend* auch für den Fall *steuerfreier* Leistungen auszustellen ist, bestimmt § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG n. F., daß auch das nach der einzelnen **Steuerbefreiung** aufgeschlüsselte Entgelt anzugeben ist. Ganz so „neu“ ist freilich auch diese Bestimmung nicht. Denn unter Vorgriff auf die Umsetzungspflicht bis spätestens 01.01.04 hatte der nationale Gesetzgeber bereits mit Wirkung ab dem 01.01.2002 das Erfordernis eines „Hinweises auf die Steuerbefreiung“ in § 14 Abs. 1 Nr. 6 UStG in der Fassung des 6. Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 installiert. Ungeachtet dessen verlangte die Finanzverwaltung schon zuvor in Abschnitt 185 Abs. 2 UStR 2000 zu Aufteilungszwecken eine Angabe der steuerfreien Umsätze, wenn *neben* steuerpflichtigen Umsätzen auch steuerfreie getätigt wurden. Als neu wird sich letztlich also nur die *durchgängige* Verpflichtung des Unternehmers zur Rechnungsstellung auch bei steuerfreier Leistung niederschlagen (ausgenommen der Empfänger ist ein Verbraucher). Dabei genügt als Hinweis auf die Steuerbefreiung eine *schlagwortartige Bezeichnung* des Grundes (etwa „Ausfuhr“, innergemeinschaftliche Lieferung, „steuerfreie Vermietung“ etc.).

Daneben bringt der neue § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG n. F. nur insoweit eine Modifizierung, als eine von Vorneherein vereinbarte Minderung des Entgelts anzugeben ist. Betroffen hiervon sind *Skonti*, *Boni* und *Rabatte*, bei denen im Zeitpunkt der Rechnungsstellung die Höhe noch nicht feststeht. Hier soll entsprechend § 31 Abs. 1 UStDV auf die *Minderungsvereinbarung* hinzuweisen sein.

2. Neu eingefügte Pflichtangaben:

Als originär eingefügt kann man indes die unter den Nummern 2, 3 und 4 des Katalogs genannten Angabepflichten betrachten.

a) Dabei ist mit der Anforderung eines **Ausstellungsdatums** (Nr. 3) eine aus Gründen der zeitlichen Zuordnung *praktische Selbstverständlichkeit* Gesetz, d.h. materielle Wirksamkeitsvoraussetzung der Rechnung und des Vorsteuerabzuges, geworden.

b) Daneben sah zwar schon die ab dem 01.01.2002 geltende Gesetzesfassung in dem bisherigen § 14 Abs. 1 a UStG¹³ die Angabe der **Steuernummer**

durch den leistenden Unternehmer vor, was als unliebsame Preisgabe empfindlicher Informationen aufgefaßt wurde. Bisher war aber *strittig*, welche Folgen die *Nichtangabe* der Steuernummer in der Ausgangsrechnung hatte. Wie schon die gesetzestechnische Verortung außerhalb des Pflichtangabenkatalogs des bisherigen § 14 Abs. 1 UStG indizierte, diente diese Regelung – auch nach Auffassung des BMF – lediglich verfahrensmäßig dazu, dem Finanzamt zu einer schnelleren Klärung zu verhelfen, ob der Aussteller zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist – dies allerdings *ohne* materielle Auswirkung auf das Recht des Rechnungsempfängers zum Vorsteuerabzug.¹⁴ Teilweise gelangte die Verwaltung dennoch auf *anderem Weg* zu einer Versagung des Steuerabzugs, indem sie aus einer fehlenden Angabe der Steuernummer den Verdacht folgerte, daß die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht vorlägen und der Vorsteuerabzug bis zur Klärung seiner Rechtmäßigkeit zu versagen sei. Im Einzelfall konnte die objektiv-gesetzliche Verpflichtung des § 14 Abs. 1 a UStG nach den §§ 328 ff. AO erzwungen werden.¹⁵

Mit dem neugefaßten § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG hat der Gesetzgeber nun – immerhin *wahlweise* – die Angabe der Steuernummer oder – unkritischer – einer dem leistenden Unternehmer durch das Bundesamt für Finanzen erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in den Katalog der Pflichtangaben miteinbezogen. Über die korrespondierende Bestimmung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 UStG ist diese wahlweise Angabe jetzt konstitutive, *materielle* Voraussetzung für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers geworden. Die Angabe der Steuernummer ist grds. in allen Fällen erforderlich, in denen eine Rechnung auszustellen ist, also auch bei Kleinunternehmern, ausschließlich steuerfreien Umsätzen und Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13 b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bis 5 UStG.¹⁶

Der Entwurf des BMF-Schreibens vom 23.12.03 führt bereits einige Fallkonstellationen zur Angabe der Steuernummer auf:

¹³ Eingefügt ab 1.1.2002 durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001; anzuwenden auf Rechnungen, die nach dem 30. Juni 2002 ausgestellt wurden, s. § 27 Abs. 3 UStG a. F.

¹⁴ Vgl. BT-DrS. 14/7471; BMF 28.6.2002, IV B 7 - S 7280 - 151/02, BStBl. 2002 I S. 660.

¹⁵ - OFD Koblenz 8.10.2002, S 7280 A - St 44 5.

¹⁶ Vgl. § 14 a Abs. 5 UStG n. F.

- Handelt es sich bei der ausgeführten Leistung etwa um eine *Vermittlungsleistung*, so hat der vermittelnde Unternehmer (Bsp.: Reisebüro) die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des *leistenden* Unternehmers der *vermittelten* Leistung anzugeben. Möglich ist dabei auch, ein *Eigengeschäft* des leistenden Unternehmers einerseits *und* einen *vermittelnden* Umsatz andererseits in einer einheitlichen Rechnung aufzuführen, wenn eine klare und getrennte Zuordnung der Steuernummern möglich ist.¹⁷ Es liegt auf der Hand, daß damit ein *erheblicher* tatsächlicher Aufwand zwischen den Beteiligten mit Blick auf entsprechende Mitteilungen betrieben werden muß, die der Leistungsempfänger im Zweifel nur auf zivilrechtlichem Weg durchsetzen kann. Dies wird aus Sicht der beteiligten Unternehmer nur schwerlich als Verfahrensvereinfachung zu verstehen sein.
- Im Fall der umsatzsteuerlichen *Organschaft* muß die Organgesellschaft die ihr oder dem Organträger erteilte Steuernummer des Organträgers angeben.
- Bei einer *Gutschrift* ist ebenfalls die Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des *leistenden* Unternehmers und nicht des Leistungsempfängers anzugeben. Zu diesem Zweck hat der Leistende - auch der ausländische - dem Empfänger seine Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer - gegebenenfalls zivilrechtlich durchsetzbar - *mitzuteilen*.

Nach § 15 UStG n. F. ist der Vorsteuerabzug zwar davon abhängig gemacht, daß der Unternehmer im Besitz einer alle Angaben des § 14 Abs. 4 UStG erfassenden Rechnung ist, indes büden die gesetzlichen Änderungen dem Leistungsempfänger *grds.* nicht das Vorsteuerrisiko für die **Richtigkeit** der durch den Rechnungssteller angegebenen **Steuernummer** auf. Der Vorsteuerabzug bleibt also erhalten, wenn der Leistungsempfänger die *Unrichtigkeit* der Steuernummer nicht erkennen konnte und im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.¹⁸ Diese Gesetzesinterpretation ist allein konsequent, zumal die Gesetz gewordene Fassung dem ursprünglichen Entwurf *gerade nicht* gefolgt ist, der für § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG - erschreckend praxisfern und unverhältnismäßig - zunächst vorsah, daß „*die Rechnungsangaben vollständig und richtig*“ sein mußten.¹⁹ Es dürfte auch ohne *inhaltliche Richtigkeitsanforderung* bereits eine *genügende* Belastung der Vorsteuerpraxis darstellen, die formelle Angabeanforderung der Steuernummer des leistenden Unternehmers über den Kreis *seines* Steuerschuldverhältnisses hinaus zu einer materiellen Wirksamkeitsvoraussetzung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers zu erheben.

- c) Wirklich neu ist schließlich die Anforderung einer **fortlaufenden Nummer** (Rechnungsnummer), die grds. ab dem 01.01.04 die **Einmaligkeit** der von dem Unternehmer erstellten Rechnung sichern soll. Hierbei ist eine Kombination von Buchstaben und Ziffern möglich. Der Unternehmer sollte sich bei Einrichtung eines entsprechenden Rechnungsnummersystems aber nicht darauf beschränken, allein Datum und eine Vertragsnummer oder ein Aktenzeichen zu kombinieren, wenn theoretisch die Möglichkeit besteht, daß innerhalb des Unternehmens mehrere Rechnungen von verschiedenen Stellen über *unterschiedliche* Leistungsteile unter dem gleichen Datum erstellt werden können. Es wird dann nach der klaren gesetzlichen Regelung für eine *einmalige* Rechnungsnummer nicht ausreichen, wenn sich bei gleichlautender Bezeichnung bzw. identischen Nummern zweier Rechnungen aus den *übrigen* Angaben eine „an sich“ *ausreichende Differenzierung* verschiedener Leistungen ergibt. Zur Vermeidung solcher Unklarheiten sind Nummernkreise für zeitlich, geographisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche zulässig (Zeiträume, verschiedene Filialen, Betriebsstätten oder Organgesellschaften). Als sinnvoll und praktikabel dürfte sich insbesondere bei überschaubaren Betrieben, freiberuflichen Praxen und Sozietäten die Kombination von Datum und Vertragsnummer bzw. Aktenzeichen mit dem *Namenskürzel* des einzelnen Sachbearbeiters erweisen.

Bei Verträgen über Dauerleistungen (Dauerschuldverhältnisse) ist es unschädlich, wenn vor dem 01.01.04 geschlossene Verträge keine Rechnungsnummer enthalten, sie müssen auch nicht um eine solche ergänzt werden. Ab dem 01.01.04 abgeschlossene Dauerschuldverträge können hingegen als *einmalige* Nummer z. B. die Wohnungs- und Objekt- oder die Mieternummer etc. erhalten. Hierauf basierende Zahlungsbelege müssen, da nur konkretisierend, keine *gesonderte* Rechnungsnummer erhalten.

Zumal eine Überprüfung der *einmaligen* Rechnungsnummer dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich ist, scheitert dessen Vorsteuerabzug ebenfalls nicht an der *inhaltlichen*

17 Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 - S 7280 - 123/03, Tz. 34.

18 Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 - S 7280 - 123/03, Tz. 88.

19 BT-DrS. 15/1562 vom 23.09.2003.

Unrichtigkeit dieser Angabe, sofern er die Unrichtigkeit nicht erkennen konnte.

3. Besondere Fälle

- a) Die Vorschrift des § 14 a UStG wurde anders als bisher gegliedert. Neu ist hier lediglich gem. Abs. 4, daß eine Rechnung über die *innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen* – neben dem Angabenkatalog des § 14 Abs. 4 UStG n. F. – auch die in § 1 b Abs. 2 und 3 UStG genannten Merkmale, die das Fahrzeug *als solches* und als *neues Fahrzeug* im *umsatzsteuerlichen Begriffsverständnis* kennzeichnen, aufführen muß. Dies gilt auch für den Fall des nach § 2 a UStG „fingierten Unternehmers“ (Fahrzeuglieferer). Neu ist zudem die Pflicht, in Fällen der Besteuerung von *Reiseleistungen* nach § 25 UStG und der *Differenzbesteuerung* nach § 25 a UStG (Margenbesteuerung) auf die *Anwendung* der dortigen Sonderregelungen²⁰ zu verweisen. Dies wird zusätzlich zu der schon bisherigen Aufschlüsselung nach § 72 UStDV und R 276, 276 a UStR 2000 durch einen entsprechenden schlagwortartigen Verweis – am sichersten – unter Nennung der einschlägigen Norm geschehen können.
- b) Ein besonderer Rechnungsfall bleibt die bisherige *Kleinbetragsregelung*, d.h. Rechnungsbeträge von nicht mehr als 100 €. *Zusätzlich* zu den *bisherigen Angaben*²¹ verlangt § 33 UStDV n. F. nun das Ausstellungsdatum und im Fall der Steuerbefreiung einen entsprechenden Hinweis. Kleinbetragsrechnungen müssen hingegen *keine fortlaufende Nummer* oder *Steuernummer* enthalten. Da die formalen Voraussetzungen des § 14 USG gelten, ist *wesentliche* Änderung hier also ebenfalls nur die erweiterte Pflicht zur Rechnungsstellung auch bei einem steuerfreien Umsatz. Die Erleichterungen des § 33 UStDV bei Kleinbeträgen gelten über den bisherigen Fall der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b UStG hinaus nun auch bei einer innergemeinschaftlichen Beförderungs- und Versandungslieferung gem. § 3 c und der innergemeinschaftlichen Lieferung nach 6 a UStG nicht.
- c) Hinsichtlich *Fahrausweisen* als Rechnungen bleibt es im Grunde bei den bisherigen Angaben. Hinzu kommt nach § 34 Abs. 1 Nr. 5 UStDV n. F. lediglich das Ausstellungsdatum und im Fall der Anwendung des § 26 Abs. 3 UStG ein Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung im Luftverkehr. Bei *Fahrausweisen* der *Eisenbahn* darf

die *Tarifentfernung* den Steuersatz als Angabe ersetzen. Fahrausweise können auch *online* erstellt werden und sind zum Zwecke des Vorsteuerabzugs anzuerkennen, wenn eine *Erstellung* erst nach *Belastung des Kunden- oder Kreditkartenkontos* erfolgt und – wenig modern – ein *Papierausdruck* durch den Rechnungsempfänger aufbewahrt wird, der die nach § 34 UStDV erforderlichen Angaben enthält. Auch Fahrausweise müssen *keine* Rechnungsnummer und keine Steuernummer aufweisen.

IV. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Das Fehlen der in den neu gefaßten § 14 Abs. 4 UStG und 14 a UStG genannten alten wie neuen Pflichtangaben in Rechnung bzw. Gutschrift führt zu einem unberechtigten Steuerausweis entsprechend § 14 c Abs. 2 UStG n. F.²² und löst die Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers aus, dies jedenfalls wenn zumindest das Entgelt als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages in der unrichtigen Rechnung enthalten ist. Gleichzeitig führt das *Fehlen* einer Pflichtangabe zur Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG n. F.. Dies gilt hinsichtlich der *Steuernummer* bzw. *inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer* sowie der *Rechnungsnummer* (Nr. 2 und 4 des *Angabenkatalogs*) jedoch *nicht* bei deren inhaltlicher *Fehlerhaftigkeit* (*Unrichtigkeit*), während der Vorsteuerabzug hinsichtlich aller *weiteren* Pflichtangaben auch von deren *inhaltlichen Richtigkeit* abhängt. Der Empfänger hat letztere also inhaltlich zu überprüfen.

Da bei nicht vollständigen Rechnungsangaben kein Vorsteuerabzug gewährt wird oder – *ausgenommen* eines *unrichtigen Steuerausweises*, d. h. bei überhöhter Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder Steuerbetrages – ein durch den Leistungsempfänger geltend gemachter Vorsteuerabzug nach Vervollständigung der Rechnung betragsmäßig unverändert bleibt, dürfte fraglich sein, inwieweit die neue Korrekturvorschrift des § 14 c Abs. 2 S. 3 UStG n. F. auf diese Fälle überhaupt eine praktische Auswirkung

²⁰ Besonderheiten: Herausrechnen der Umsatzsteuer aus der Bruttomarge, Steuerbefreiung nach § 25 Abs. 3 und 25a Abs. 5 UStG.

²¹ Name und Anschrift des leistenden Unternehmers, Menge und Art der gelieferten Gegenstände/Umfang der sonstigen Leistung; Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe, Steuersatz

²² Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 – S 7280 – 123/03, Tz. 76, 81; unmittelbar aus dem Wortlaut des § 14 c Abs. 2 UStG n. F. nicht zu entnehmen.

zeitigt. Sie verlangt grds. die *Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens* nebst *Zustimmung* des Finanzamts als Voraussetzung für eine wirksame Rechnungsberichtigung. Eine Gefährdung des Steueraufkommens ist nach Satz 4 des Absatzes 2 dabei beseitigt, *wenn ein Vorsteuerabzug nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist*. In Fällen fehlender, aber noch *vervollständigungsfähiger* Pflichtangaben ohne Auswirkung auf die Person des Vorsteuerabzugsberechtigten oder den geltend zu machenden Vorsteuerabzugsbetrag, wird die Gefährdung des Steueraufkommens aber schon allein durch die *Vervollständigung* der Rechnung *selbst* beseitigt. Die Korrektur ist dabei gem. § 31 Abs. 5 UStDV erfreulicherweise relativ einfach möglich durch ein nachgeschobenes Dokument, das *nur die zu berichtenden* oder fehlenden Angaben enthalten muß, aber eindeutig und spezifisch auf die betroffene Rechnung bezogen ist.

Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, daß § 14 c UStG n. F. demgegenüber gewichtige Relevanz für Fälle der *Rückgängigmachung einer umsatzsteuerlichen Option nach § 9 UStG* oder einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG besitzt. Hier sind ein *schriftlicher Berichtigungsantrag*, eine *Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens* in Form einer Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs und eine *Zustimmung* durch das Finanzamt erforderlich. Die Berichtigung wirkt dann für den Zeitraum, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens weggefallen ist.

V. Übergangsvorschrift

Die – ausgenommen bei Leistung an einen Verbraucher – lückenlose Verpflichtung zur Rechnungsstellung auch in Fällen der Steuerfreiheit und die Verdichtung der Angabeerfordernisse durch das mehr oder weniger in den letzten Atemzügen des Jahres 2003 verkündete Steueränderungsgesetz 2003 erfordern aus rechtsstaatlichen Grundsätzen eine ausreichende Übergangszeit zur Umstellung der Abrechnungssysteme. Dies gilt vor allem in Anbetracht der materiellen Folgen einer unvollständigen Rechnungserteilung. Die Bundesregierung hatte schon während des Gesetzgebungsverfahrens die Absicht einer angemessenen Übergangsfrist für die durch die neuen Rechnungsvorschriften notwendige Anpassung der Fakturierungssysteme angekündigt.²³

Der zitierte, mit den obersten Finanzbehörden der Länder noch abzustimmende Entwurf des BMF ließ indes jede Erwähnung einer Übergangslösung vermissen und ging unkommentiert von der grundsätzlichen Anwendbarkeit der neuen Regelungen zum 01.01.04 aus.²⁴ In seinem Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.12.03 scheint das BMF jedoch besorgte Gemüter zu besänftigen, indem es ausführt, *daß es für Zwecke des Vorsteuerabzugs bei einer vor dem 01.07.2004 ausgestellten Rechnung nicht zu beanstanden sei, wenn diese nicht alle sich aus § 14 Abs. 4 und § 14 a UStG n. F. ergebenden Angaben enthalte. Vor diesem Stichtag ausgestellte Rechnungen müßten indes alle sich aus § 14 Abs. 1 und 1 a und § 14 a UStG in der bis 31.12.2003 geltenden Fassung ergebenden Angaben enthalten.*²⁵

Dies erweckt zunächst den Anschein, als wenn für bis zu obigem Stichtag ausgestellte Rechnungen die bisherigen Mindestangaben ausreichen. Mit Blick auf die Angabe der *Steuernummer* hat sich aber – dies kann leicht überlesen werden – etwas geändert. Das BMF schreibt wörtlich:

„Das Fehlen einer Steuernummer bei einer vor dem 1. Januar 2004 ausgestellten Rechnung führt dagegen nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Juni 2002 – IV B 7 – S 7280 – 151/02–, BStBl I S. 660)“

Dies läßt allein darauf schließen, daß das BMF bei ab dem 01.01.04 ausgestellten Rechnungen entgegen der bisherigen Auffassung zu § 14 Abs. 1 a UStG a. F. die Angabe der Steuernummer oder bereits wahlweise der Umsatzsteueridentifikation ohne Übergangsfrist zu einer echten, **materiellen Voraussetzung des Vorsteuerabzugs** erkoren hat. Dies mag damit gerechtfertigt werden können, daß man über den seit dem 01.01.03 geltenden § 14 Abs. 1 a UStG bisher ausreichend Zeit hatte, sich an die Angabe der Steuernummer als *grundsätzliches* Rechnungserfordernis zu gewöhnen.

VI. Aufbewahrungsfristen

Abschließend noch ein kurzes Wort zu den neuen Aufbewahrungspflichten:

²³ BT-DrS. 15/1798, S. 20.

²⁴ Vgl. BMF, Entwurfsschreiben IV B 7 – S 7280 – 123/03, Tz 92.

²⁵ BMF-Schreiben v. 19.12.2003, IV B 7 – S 7300 – 75/03.

Der Unternehmer muß ein Doppel der von ihm ausgestellten Rechnung sowie alle Rechnungen die er erhalten hat, auf 10 Jahre lesbar aufbewahren. Nachträgliche Änderungen sind unzulässig. Dies gilt unabhängig davon, ob er selbst oder ein von ihm beauftragter Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung die Rechnung bzw. Gutschrift ausgestellt hat. Die Aufbewahrungspflichten gelten auch für Fahrzeuglieferer nach § 2 a UStG und Fälle der Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers (§ 13 a Abs. 1 Nr. 5 UStG) bzw. des Leistungsempfängers nach § 13 b UStG.

Bei *elektronisch übermittelter* Rechnung ist auch der Authentizitätsnachweis der Daten, d.h. die qualifizierte elektronische Signatur, während der 10-Jahresfrist aufzubewahren und zwar ungeachtet der Tatsache, ob die Gültigkeit dieses Nachweises zwischenzeitlich durch andere Vorschriften bereits abgelaufen ist. Bei einem *inländischen* Unternehmer ist dabei die Aufbewahrung im Inland erforderlich. Dabei genügt es im Falle elektronisch aufbewahrter Rechnungen, wenn diese im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete, Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufbewahrt und eine vollständige Fernabfrage über einen Online-Zugriff der betreffenden Daten mit Möglichkeit eines Herunterladens gewährleistet ist. Gleiches gilt – allerdings für *alle* Formen der Aufbewahrung – für einen *nicht im Inland* oder den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten *ansässigen Unternehmer*. Einer Anforderung aller aufzubewahrenden Rechnungen und Daten durch das Finanzamt hat dieser unverzüglich Folge zu leisten, will er eine Aufbewahrungspflicht im Inland oder den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten vermeiden.

VII. Fazit

Die umsatzsteuerlichen Änderungen des Steueränderungsgesetzes 2003 mögen dem Ziel der europarechtlichen Harmonisierung dienen. Eine *Vereinfachung* deutet sich aus unternehmerischer Sicht allerdings nur hinsichtlich der Berichtigung einer unvollständigen Rechnung an. Im Übrigen stellen sich die Änderungen etwa mit Blick auf die fortlaufende Rechnungs- und Steuernummer als inhaltliche Verschärfung dar, die sich letztlich praktisch noch schultern lassen. Eine erhebliche Mehrbelastung bedeutet dabei sicherlich die nahezu *durchgängige* Pflicht zur Rechnungsausstellung, ebenso wie die Verpflichtung des *vermittelnden* Unterneh-

mers zur Angabe der Steuernummer des Leistenden des *vermittelten* Umsatzes. Dies verlangt den Beteiligten einen zusätzlichen Informationsaustausch ab, der unter ihnen letztlich nur zivilrechtlich eingefordert werden kann. Es kann damit nicht verkannt werden, daß die verfahrensmäßigen Komplikationen ein Stück weit vor die Tür des Finanzamtes gekehrt und auf die Steuerpflichtigen verlagert worden sind. Das Absehen von dem Entwurf der Bundesregierung, der den Vorsteuerabzug nicht nur unter dem Primat der Vollständigkeit, sondern – mit Blick auf Steuer- und Rechnungsnummer – auch der *umfassenden* inhaltlichen Richtigkeit stellen wollte, erweist sich freilich weniger als ein Entgegenkommen, denn als rechtsstaatliche Gebotenheit des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Denn gerade im Umsatzsteuerrecht sollten Gesetzgeber und Praxis aus rechtlichen wie konjunkturellen Gründen das Axiom „*nemo ultra posse obligatur est*“ nicht aus den Augen verlieren. Die über den elektronischen Datenaustausch übermittelte Rechnung nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG n. F. bleibt dem Modernisierungsgedanken (nur) im Falle der Übermittlung durch Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur treu. Auch wenn insgesamt fraglich ist, ob die weitere Formalisierung und Ausweitung der Fakturierungsvorschriften behördlicherseits tatsächlich zu einer spürbaren Vereinfachung führen werden, sollte man sich – juristische Gretchenfragen einmal außen vor lassend – den praktischen Problemen beherzt stellen, frei nach dem Motto: „Freud muß Leid, Leid muß Freude haben“.



Chancen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO im Falle der 2-Jahres-Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG

RA/FAStR Sabine UNKELBACH-TOMCZAK, Kiedrich

1. Einführung in die Fragestellung

Mit dem Jahressteuergesetz 1996 wurde neben vielen anderen Änderungen der Steuergesetze auch die Änderung des § 46 EStG zum 1.1.1996 eingeführt. Bis heute ist diese Änderung vielen von ihr betroffenen Steuerpflichtigen noch nicht bekannt. Erst recht sind daher die sich aus der geänderten Vorschrift für die Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen nicht geläufig. Dies trifft wohl vor allem auf solche Steuerpflichtige zu, die nicht jedes Jahr ihre Einkommensteuererklärung von einem Steuerberater erstellen lassen und daher nicht persönlich auf die geänderte Rechtslage aufmerksam gemacht wurden. Betroffen sind vor allem diejenigen Steuerpflichtigen, die recht hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielen, diese im Wege des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber versteuert haben und diese teilweise in Vermögensanlagemodellen zum Zwecke der Steuerersparnis investieren. Zu dieser Gruppe zählen beispielsweise GmbH-Geschäftsführer (sei es, daß sie gleichzeitig Gesellschafter oder Fremdgeschäftsführer sind), Vorstände, Direktoren, Bereichs- und Abteilungsleiter, in Krankenhäusern leitend tätige Ärzte, Prokuristen, Makler, Vertriebsleiter, leitende Ingenieure.

Bis 1995 waren diese Steuerpflichtigen verpflichtet, jährlich eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Diese mußte bis zum 31.05. des auf einen Veranlagungszeitraum folgenden Jahres bei dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt eingereicht werden. Wurde diese Frist nicht eingehalten, sandte das Finanzamt eine Erinnerung und später bei weiterer Fristversäumnis Festsetzungen für Verspätungszuschläge. Gab der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung dann noch nicht ab, wurden die Einkünfte geschätzt und die Einkommensteuer auf dieser Grundlage festgesetzt. So mancher Steuerpflichtiger mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und damit ein großer Teil der als Angestellte Tätigen wundern sich in den letzten Jahren, daß das Finanzamt sie nicht mehr an die Abgabe der Einkommen-

steuererklärung erinnert und keine Fristen dafür setzt. Der Grund dafür ist die geänderte Bestimmung des § 46 EStG. Die Finanzämter mahnen die Steuerpflichtigen seitdem nicht mehr.

Die Tücke der geänderten Bestimmung des § 46 EStG fällt erst dann auf, wenn ein Steuerpflichtiger Verlustzuweisungen aus seinen Vermögensanlagemodellen erhält und diese steuermindernd in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen möchte.

2. Rechtslage vor dem 1.1.1996

Bis zum 31.12.1995 war die Einkommensteuerveranlagung gem. § 46 Abs. 1 EStG zwingend durchzuführen, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, bestand und wenn das Einkommen bei Personen, bei denen die Einkommensteuer nach § 32a Abs. 5 EStG zu ermitteln war, mehr als 54.000 DM (= 27.609,76 €), und bei nicht unter Nummer 1 fallenden Personen mehr als 27.000 DM (= 13.804,88 €) betrug. Bei Einkommen bis zu diesen Beträgen wurde eine Veranlagung nur in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 - 7 oder gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG, wenn die Veranlagung beantragt wurde, durchgeführt. Der Antrag mußte nach Satz 2 des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gestellt werden.

3. Rechtslage nach dem 1.1.1996

Seit dem 1.1.1996 findet die Einkommensteuerveranlagung für Arbeitnehmer, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, nach § 46 EStG statt. Für beschränkt Steuerpflichtige und Grenzpendler gelten Besonderheiten. Abs. 1 des § 46 EStG ist ersatzlos entfallen. Seitdem sind Steuerpflichtige, deren Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen wird, besteht, unabhängig von der Höhe des Einkommens nur dann zwingend zur Einkommensteuer zu veranlagern, wenn die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 - 7 EStG vorliegen. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG wird die Veranlagung nur durchgeführt, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt (sog. Antragsveranlagung). Der Antrag ist gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG bis zum Ablauf des auf

den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres durch Abgabe der Einkommensteuererklärung zu stellen.

Die Bestimmung des § 46 EStG wird nur angewendet, wenn folgende sachliche Voraussetzungen erfüllt sind (Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 46 Rz. 13 ff.):

1. Der Steuerpflichtige muß tatsächlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 EStG erzielt haben.
2. Steuerfreiheit der Einkünfte darf nicht vorliegen.
3. Ein inländischer Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG muß zum Abzug der Lohnsteuer verpflichtet sein.
4. Die Lohnsteuer muß tatsächlich abgezogen worden sein.
5. Eine der besonderen Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 8 EStG muß erfüllt sein.

Die Einkommensteuerveranlagung wird nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nur durchgeführt, wenn die Veranlagung innerhalb der Zwei-Jahres-Frist beantragt wird.

4. Folgen der Versäumnis der Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG

Die Folgen der Versäumnis der Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG sollen anhand eines Beispiels verdeutlicht werden: A ist 35 Jahre alt, ledig, kinderlos und hat seinen Wohnsitz in Deutschland. Er ist seit 1993 Fremd-Geschäftsführer der X-GmbH und ausschließlich für diese als Angestellter tätig. Er hat als Geschäftsführer für das Kalenderjahr 1999 eine Gesamtvergütung von 150.000 Euro bezogen. Zusätzlich hat er Einkünfte aus Kapital in Form von Dividendenzahlungen in Höhe von 1.000,00 Euro erzielt. Weitere Einkünfte hat er nicht erhalten, weder aus nichtselbständiger Tätigkeit noch aus anderen Einkunftsarten. Im Verlaufe des Jahres 1999 hat er Anteile an einem Immobilienfonds in der Rechtsform der GmbH & Co. KG erworben, um einen Teil seines Vermögens anzulegen. Die Fondsgesellschaft weist ihm durch Mitteilung im Jahre 2000 für das Kalenderjahr 1999 einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 60.000,00 Euro zu. A reicht am 25.06.2002 seine Einkommensteuererklärung mit allen erforderlichen Anlagen bei dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt ein. Mit Verfügung über Nichtveranlagung zur Ein-

kommensteuer, Kirchensteuer und zum Solidaritätszuschlag vom 16.07.2002 teilte das Finanzamt mit, die Veranlagung werde abgelehnt, weil das Einkommen ganz aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestehe, die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1-7 EStG nicht gegeben seien und der Antrag auf Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nicht fristgerecht gestellt worden sei.

A legte am 05.08.2002 gegen die Nichtveranlagungsverfügung fristgerecht schriftlich Einspruch ein.

Die Nichtveranlagungsverfügung war in diesem Fall rechtmäßig und der Einspruch somit unbegründet, wenn die Zwei-Jahres-Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG nicht eingehalten worden war und darüber hinaus die anderen Veranlagungsvoraussetzungen nicht erfüllt waren. A hat seine Einkommensteuererklärung für 1999 nicht fristgerecht eingereicht, weil er sie nicht im Zeitraum zwischen dem 1.1.2000 und dem 31.12.2001 abgab.

Die Folge dieses Ergebnisses wäre, daß das Finanzamt den Verlust des A aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 60.000,00 Euro für das Jahr 1999 nicht bei der Veranlagung einkommensteuermindernd berücksichtigen müßte.

5. Vermeidung der Folgen der Fristversäumnis durch § 46 Abs. 2 Nr. 1 – 7 EStG

Auch wenn die Einkommensteuererklärung nicht innerhalb der Zwei-Jahres-Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG eingereicht wird, so ist eine Veranlagung vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 – 7 EStG erfüllt sind.

- a) Nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG wird die Veranlagung durchgeführt, wenn
- die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um darauf entfallende Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24 a EStG, oder
 - die Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt.

Wird die Freigrenze von 410 Euro überschritten, ist von Amts wegen eine Veranlagung durchzuführen. (Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 46 Rz. 60)

Für die Veranlagung ist entscheidend, ob die Summe der miteinander verrechneten Einzeleinkünfte "insgesamt" die Freigrenze von 410 Euro überschreitet. (Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 46 Rz. 51)

So wäre in dem Beispiel oben unter 4. keine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorzunehmen: A hatte positive Einkünfte aus Kapital in Höhe von 1.000,00 Euro. Dem steht eine Verlustzuweisung aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 60.000,00 Euro gegenüber. Insgesamt ergibt sich ein negativer Betrag der Einkünfte von 59.000,00 Euro. Die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG findet jedoch nur statt, wenn die Einkünfte insgesamt einen positiven Betrag der Einkünfte von mehr als 410,00 Euro überschreiten.

b) Die Veranlagung muß außerdem nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG stattfinden, wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat. In dem Beispiel oben unter 4. hat A neben den Einkünften aus seiner Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer keine weiteren Einkünfte von einem oder mehreren anderen Arbeitgebern bezogen, die dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sind.

Eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommt demnach nicht in Betracht.

c) War für einen Steuerpflichtigen, der zu dem Personenkreis des § 10c Abs. 3 EStG gehört, die Lohnsteuer im Veranlagungszeitraum oder für einen Teil des Veranlagungszeitraums nach den Steuerklassen I bis IV unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 EStG zu erheben, so ist die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3 EStG vorzunehmen. Hinsichtlich des Beispiels oben unter 4. wird unterstellt, daß A nicht zu diesem Personenkreis gehört und eine Veranlagung nach dieser Vorschrift deshalb nicht in Betracht kommt.

d) Haben Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen und ist einer der Ehegatten für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert worden, so ist eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG vorzunehmen. Nach dem Sachverhalt des Beispiels oben unter 4. ist der Steuerpflichtige A ledig. Das Finanzamt hat ihn

daher nicht für den Veranlagungszeitraum 1999 zu veranlagern.

e) Ist auf der Lohnsteuerkarte eines Steuerpflichtigen ein Freibetrag i.S.d. § 39a Abs. 1 Nr. 1 - 3, 5 oder 6 EStG eingetragen worden, so ist die Veranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG vorzunehmen. Das gilt auch für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 2 gehört, wenn diese Eintragungen auf einer Bescheinigung nach § 39c erfolgt.

Eintragungen i.S.d. § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG sind auf der Lohnsteuerkarte des Steuerpflichtigen A im Beispiel oben unter 4. nicht erfolgt. Er ist daher nicht zu veranlagern.

f) Die Veranlagungspflicht besteht gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4a EStG für jeden Elternteil, der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen hat und mit dem anderen Elternteil nicht gemeinsam veranlagt wird, weil er mit diesem nicht verheiratet ist, von diesem dauernd getrennt lebt oder geschieden ist. Die Eltern müssen ein gemeinsames Kind mit Anspruch auf einen Haushaltsfreibetrag, Ausbildungs-Freibetrag oder auf einen Pauschbetrag für Körperbehinderte oder Hinterbliebene haben. Der Steuerpflichtige A in dem Beispiel oben unter 4. ist kinderlos und ledig und somit nicht nach der Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 4a EStG zu veranlagern.

g) Hat ein Steuerpflichtiger ab dem Veranlagungszeitraum 1999 als Arbeitnehmer Entschädigungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten erhalten (§ 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4, § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG), so hat das Finanzamt diesen nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG zu veranlagern. Derartige Entschädigungen oder Vergütungen hat der Steuerpflichtige A im Beispiel oben unter 4. nicht erhalten und ist nicht aus diesem Grund für den Veranlagungszeitraum 1999 zu veranlagern.

h) Die Veranlagung muß gem. § 46 Abs. 2 Nr. 6 EStG erfolgen, wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst wurde und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat. Bei dem Steuerpflichtigen A im Beispiel oben unter 4. liegt diese Voraussetzung nicht vor, so daß er nicht nach dieser Vorschrift zu veranlagern ist.

- i) Nach der Bestimmung des § 46 Abs. 2 Nr. 7 a und b EStG ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist und der Ehegatte als EU- oder EWR-Angehöriger auf der Lohnsteuerkarte berücksichtigt worden ist oder wenn ein Steuerpflichtiger unbeschränkte Steuerpflicht beantragt hat mit möglichem Ehegattensplitting für den EU- oder EWR-Ehegatten (Grenzpendler).

A ist als lediger, unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht nach dieser Bestimmung zu veranlagern, weil ihre Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Im Beispielsfall – siehe oben unter 4. – kann die aufgrund der Versäumnis der Zwei-Jahres-Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG abzulehnende Veranlagung nicht doch noch aufgrund der Anwendung einer der Bestimmungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1 - 7 EStG durchgeführt werden. Das Finanzamt hat den Verlust des A aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 60.000,00 Euro für das Jahr 1999 nicht bei der Veranlagung einkommensteuermindernd zu berücksichtigen.

6. Vermeidung der Folgen der Fristversäumnis durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO

Eine Veranlagung zur Einkommensteuer kann in diesem Fall dann durchzuführen sein, wenn der Steuerpflichtige die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO beantragt und diese vom Finanzamt gewährt wird. Nach § 110 AO ist jemandem auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn er ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Der Antrag ist innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Die versäumte Handlung ist innerhalb der Antragsfrist nachzuholen. Über den Antrag entscheidet das Finanzamt, das über die versäumte Handlung zu befinden hat.

a) Fristüberschreitung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen

Voraussetzung für die Wiedereinsetzung ist, daß den Steuerpflichtigen kein Verschulden an der Fristüberschreitung trifft. Schuldhaft versäumt wird nach der Rechtsprechung des BFH die Frist, wenn

der Steuerpflichtige bei der Einhaltung der Frist die Sorgfalt außer Acht läßt, die für einen gewissenhaften, seine Rechte und Pflichten sachgerecht wahrnehmenden Bürger geboten und ihm nach den Gesamtumständen des konkreten Falles zumutbar ist.

Entschuldigt werden kann die Fristversäumnis nur dann, wenn sie durch die äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte. Die Rechtsprechung legt einen individuellen subjektiven Verschuldensmaßstab an, der die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigt und die Kenntnisse, Bildung, Möglichkeiten und Fähigkeiten des einzelnen Steuerpflichtigen in die Beurteilung einbezieht. Dieser subjektive Maßstab führt bei jeder Form des Verschuldens, auch im Falle leichter Fahrlässigkeit, zum Ausschluß der Wiedereinsetzung. Das Verschulden kann aber dann ausgeschlossen sein, wenn die Sorgfaltspflicht gemindert ist. Die Minderung tritt ein, wenn das Finanzamt durch Schaffen eines Vertrauenstatbestandes ein falsches Verhalten des Steuerpflichtigen veranlaßt hat.¹

Dabei dürfen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes die Anforderungen an den Steuerpflichtigen und an das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach den hierfür maßgeblichen Vorschriften nicht überspannt werden. Der Zugang zum Gericht darf nicht in unzumutbarer, sachlich nicht gerechtfertigter Weise erschwert werden. Dies hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 2.9.2002 erneut festgestellt.²

In dem entschiedenen Fall ging es darum, daß ein leicht als Einspruch erkennbarer Originalschriftsatz mit Originalvollmacht fristgemäß bei dem unzuständigen Finanzamt eingereicht worden war, das Schreiben vom Sachbearbeiter ohne weiteres als Irrläufer erkennbar war und von diesem nicht an das im Einspruch bezeichnete zuständige Finanzamt weitergeleitet, sondern lediglich in der Akte abgeheftet worden war. Der Einspruch hätte nach Ansicht des BVerfG vom Sachbearbeiter an das zuständige Finanzamt weitergeleitet werden müssen. In der Ablehnung der Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand durch den BFH sah das BVerfG eine Verletzung des Rechts des Steuerpflichtigen in

¹ Vgl. zum Ganzen Klein, AO, 7. Aufl. 2000, § 110 Rz. 4.

² BVerfG, 1 BvR 476/01 vom 2.9.2002, Absatz 9.

seinem Recht auf effektiven Rechtsschutz gem. Art. 19 Abs. 4 GG. Die Gewährleistung des effektiven Rechtsschutzes gebiete eine Auslegung und Anwendung der die Einlegung von Rechtsbehelfen regelnden Vorschriften, die die Beschreitung des eröffneten Rechtswegs nicht in unzumutbarer aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschweren. Der Richter dürfe durch übermäßig strenge Handhabung verfahrensrechtlicher Vorschriften nicht den Anspruch auf gerichtliche Durchsetzung des materiellen Rechts unzumutbar verkürzen. Für die Beurteilung, ob im Einzelfall Verschulden des Steuerpflichtigen für die Fristversäumung anzunehmen ist, hat sich eine umfangreiche Kasuistik herausgebildet. (siehe im einzelnen hierzu: Klein, AO, 7. Aufl. 2000, § 110 Rz. 6 - 26).

So kann es am Verschulden fehlen im Falle

- persönlicher Hinderungsgründe,
- wenn die Frist auch bei sorgfältiger Prüfung des Steuerbescheides oder der zur Einhaltung der Frist erforderlichen Schritte versäumt worden wäre,
- eines unverschuldeten Rechtsirrtums,
- falscher oder unzulänglicher Adressierung nur ausnahmsweise,
- von Verzögerungen beim Postlauf
- des Vorliegens von Umständen im Verantwortungsbereich der Behörde.

b) Fristversäumung aufgrund unverschuldeten Rechtsirrtums

Im folgenden soll auf die Fallgruppe der Fristversäumung aufgrund unverschuldeten Rechtsirrtums eingegangen werden. Diesbezüglich unterscheidet die Rechtsprechung zwischen einem Rechtsirrtum über die Frist selbst und die Form der Fristwahrung. Auch ein Irrtum über Beginn oder Dauer der Rechtsbehelfsfrist wurde vom BFH als Grund für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand anerkannt.³ Dies gilt auch im Falle eines Rechtsirrtums über die Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG. Diese ist zwar keine Rechtsbehelfsfrist, jedoch eine gesetzliche Frist i.S.d. § 110 AO. Dem Wortlaut des § 110 AO nach kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, wenn eine gesetzliche Frist unverschuldet versäumt wurde.

In ihrer Verfügung vom 5.4.2002 hat die OFD Frankfurt⁴ ausgeführt, daß bei Versäumung der Antragsfrist § 110 AO anzuwenden ist. Gemäß § 110 AO könne die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Verhindert könne danach auch sein, wer sich im unverschuldeten Rechtsirrtum über verfahrensrechtliche Voraussetzungen befand.

Hervorzuheben ist hier jedoch, daß der Irrtum über die materielle Rechtslage und die dadurch bewirkte Fristversäumung grundsätzlich kein Wiedereinsetzungsgrund ist. Ausnahmsweise kann die Fristversäumung dann unverschuldet sein, wenn die Rechtslage in hohem Maße unsicher ist und der Steuerpflichtige infolge rechtlich vertretbarer Überlegungen unterläßt, fristgemäß den Rechtsbehelf einzulegen.⁵

Das Finanzgericht Köln hat in seinem Urteil vom 24.10.2000⁶ zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, daß auch bei einem als Beamter tätigen Volljuristen nicht von vornherein unterstellt werden könne, dieser kenne die steuerlichen Vorschriften betreffend materielles und formelles Recht oder hätte sich entsprechend zu informieren. Entgegen der Anleitung zur Einkommensteuererklärung 1996 sei kein strenger Maßstab anzulegen bei der Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige die Antragsfrist schuldhaft versäumt habe. Anders als ein Irrtum über das Wesen einer Ausschlußfrist oder über das materielle Recht sei ein unverschuldeter Rechtsirrtum über eine Ausschlußfrist einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zugänglich.

In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte der Steuerpflichtige die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 erst am 17.9.1998 bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht. Er erklärte einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von fast 61.000 DM. Das Finanzamt lehnte die Veranlagung mit Hinweis auf die abgelaufene Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ab, gab dem Steuerpflichtigen jedoch die Möglichkeit, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu beantragen und innerhalb einer gesetzten Frist zu begründen. Der Steuerpflichtige begründete seinen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand unter anderem damit, er habe die Antragsfrist von zwei Jahren nicht gekannt und aufgrund dieser Rechtsunkenntnis versäumt. Ihm sei nicht bekannt gewesen, daß ab 1996 erstmals unabhängig von den Einkommensgrenzen

3 BFH BStBl. 54, 290; 57, 190; Klein, AO, 7. Aufl. 2000, § 110 Rz. 15.

4 DStR 2000, S. 1094 f.

5 Klein, AO, 7. Aufl. 2000, § 110 Rz. 18.

6 Az. 8 K 1839/00.

für die Veranlagung bestimmter Arbeitnehmer eine Antragsfrist von zwei Jahren gelte. Er sei bis zur Ablehnung der Veranlagung davon ausgegangen, zur Veranlagung verpflichtet zu sein. Hinsichtlich der Rechtsunkenntnis treffe ihn kein Verschulden, zumal es sich um einen Irrtum über Verfahrensrecht gehandelt habe. Der Hinweis in den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 1994 auf die Änderung des § 46 EStG und den Wegfall der Zusendung der Erklärungsdrucke bedeutete noch keinen Hinweis auf die ab 1996 für den Kläger geltende zweijährige Außschlußfrist. Das Finanzgericht sah – neben anderen Argumenten – als zugunsten des Steuerpflichtigen streitentscheidend an, daß die zweijährige Ausschlußfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG erstmals für das Jahr 1996 für ihn galt und er diese erstmalig wegen seiner Unkenntnis versäumt hatte. Deshalb war die Fristversäumnis unverschuldet.

Zu der Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO bei Versäumnis der zweijährigen Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG sind weitere neuere Urteile von Finanzgerichten ergangen.⁷

Die diesen Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalte weichen von dem des oben dargestellten zwar ab. Gemeinsam haben die Urteile jedoch, daß die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abgelehnt wurde. Die dafür ausgeführten unterschiedlichen Gründe können den oben unter a) genannten Fallgruppen zugeordnet werden.

Eine Ausnahme stellt insofern die Entscheidung des FG Nürnberg Urt. vom 18.7.2000 Az. I 190/97 unter Berücksichtigung des Grenzpendlergesetzes dar, weil sie der Klage stattgegeben hat.⁸

c) Glaubhaftmachen der Tatsachen zur Begründung des Antrags

Ferner muß der Steuerpflichtige glaubhaft machen, daß er die Frist nicht schuldhaft versäumt hat. Der Steuerpflichtige muß die Tatsachen detailliert vortragen, aus denen sich ergibt, daß die Frist unverschuldet versäumt war, und sie mittels präsenter Beweismittel glaubhaft machen.⁹ Dafür gelten die Regeln der objektiven Beweislast. Ist dem Steuerpflichtigen also die Glaubhaftmachung nicht möglich, wird die Entscheidung über die Wiedereinsetzung zu seinem Nachteil ausfallen.¹⁰

d) Folgen für das Beispiel des Steuerpflichtigen A

Der Steuerpflichtige A in dem Beispiel oben unter 4. hätte hier einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO bei dem für ihn zuständigen Wohnsitzfinanzamt zu stellen. Den Antrag hätte er innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Spätestens mit Bekanntgabe der Nichtveranlagungsverfügung vom 16.07.2002 gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO ist das Hindernis der Nichtkenntnis der Zwei-Jahres-Frist weggefallen. Bis zum 19.08.2002 mußte er daher nicht nur den Einspruch einlegen, sondern auch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragen. Der Einspruch kann mit dem Wiedereinsetzungsantrag verbunden werden. Mit Einreichen der Einkommensteuererklärung für 1999 hatte A bereits die versäumte Handlung nachgeholt. Zur Begründung des Antrags sind die Tatsachen bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen.

Der Steuerpflichtige A hätte hier darzulegen und glaubhaft zu machen, daß er ohne Verschulden verhindert war, die gesetzliche Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG einzuhalten. Verhindert kann er nach der Verfügung der OFD Frankfurt auch sein, wenn er sich im unverschuldeten Rechtsirrtum über verfahrensrechtliche Voraussetzungen befand. Für den Steuerpflichtigen A hängen die Aussichten auf Erfolg seines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand davon ab, ob es ihm gelingt, darzulegen und glaubhaft zu machen, daß er sich unverschuldet in einem Irrtum über verfahrensrechtliche Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG befand.

7. Ausblick und Fazit

Nach derzeitiger Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH bestehen nur geringe Aussichten, bei Versäumung der Zwei-Jahres-Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu erhalten und dadurch eine Veranlagung mit einkommensteuermindernder Berücksichtigung der Verlustzuweisungen zu erreichen.

⁷ Vgl. FG Hamburg Urt. vom 4.6.2002 Az. III 128/01; FG Hamburg Urt. vom 9.8.2000 Az. I 615/98; Hessisches FG Urt. vom 23.2.2000 Az. 5 K 3510/99; FG Saarland Urt. vom 25.9.2002 Az. 1 K 361/01; FG Köln Urt. vom 30.5.2001 Az. 9 K 4868/00.

⁸ Das FG Niedersachsen gewährte in seiner jüngsten Entscheidung vom 10.12.2003 - Az. 4 K 508/01 - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Dazu wird in der nächsten Ausgabe des SAM 2/2004 ergänzend Stellung genommen.

⁹ BFH Urt. v. 27.2.2002 Az. III B 134/01 in AO-Steuerberater, 2002, S. 212.

¹⁰ Vgl. zur Glaubhaftmachung: Klein, 7. Aufl. 2000, § 110 Rz. 5, 46 f

Ausländische Investmentfonds: erneute Diskriminierung, diesmal durch die Hintertür!

*Friedhelm JACOB, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Partner Hengeler Mueller, Partnerschaft von Rechtsan-
wältinnen, Frankfurt*

Wer glaubt, durch das gerade in Kraft getretene **Investmentmodernisierungsgesetz** (InvMG) sei die Ungleichbehandlung ausländischer Fonds beseitigt, sieht sich bei genauerer Analyse enttäuscht.

Teil des InvMG ist das **Investmentsteuergesetz** (InvStG). Wie von der Bundesregierung angekündigt, beseitigt das InvStG weitgehend die steuerlichen Nachteile, die bislang deutsche Investoren in ausländische Fonds in Kauf zu nehmen hatten. Während für Anleger in Inlandsfonds seit Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens das Halbeinkünfteverfahren galt, wenn der Fonds Dividenden ausschüttete, schloß das **Auslandinvestment-Gesetz** (AIG) dies bislang ausdrücklich aus. Ebenso kamen Anleger in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft nicht in den Genuß des Nulleinkünfteverfahrens, wenn der Auslandsfonds Beteiligungserträge oder Aktienveräußerungsgewinne ausschüttete. Diese Mißstände wurden von den Auslandsfonds über Jahre als diskriminierende Behandlung bekämpft - letztlich mit Erfolg, wie die Neuregelungen im InvStG belegen. Zwar hat das Gesetz noch nicht in allen Punkten Parität herbeigeführt, aber die groben Mängel sind beseitigt.

Bei der Betrachtung der neuen Rechtslage darf man jedoch die Lektüre des InvMG nicht beim InvStG abbrechen. In seinem Artikel 4 nimmt das InvMG auch das **Außensteuergesetz** (AStG) ins Visier. Bei genauer Betrachtung der selbst von den Experten bislang „überlesenen“ technischen Änderungen tut sich hier ein neuer Abgrund auf.

Geändert wird dort der erst unlängst - nämlich mit Wirkung ab 2002 - in das AStG eingefügte § 7 Abs. 7, und zwar in *zwei Punkten*. Die neue Vorschrift brachte Klarheit in das bis dato zweifelhafte Konkurrenzverhältnis zwischen AIG und AStG. So war es denkbar, das ein als Kapitalgesellschaft verfaßter Auslandsfonds (z.B. eine luxemburgische SICAV) Veräußerungsgewinne erzielte, die für einen Privatinvestor nach dem AIG steuerfrei waren. Dennoch konnte der Investor unter bestimmten Voraussetzungen

mit seinen Fondserträgen zugleich der sog. Hinzurechnungsbesteuerung des AStG unterliegen. Das AStG hätte als die schärfere Norm die Steuerbefreiung des AIG also wieder zunichte gemacht. Um dies zu verhindern, räumte die Kollisionsnorm des § 7 Abs. 7 AStG dem AIG den Vorrang ein, wenn auf die Einkünfte des Auslandsfonds sowohl das AIG als auch das AStG anwendbar waren. Dieser Vorrang konnte jedoch auch zu unbeabsichtigten Steuerlücken führen. Z.B. konnte eine deutsche Kapitalgesellschaft an der luxemburgischen SICAV eine ausreichend hohe Beteiligung zeichnen und so eine nach dem AIG an sich steuerpflichtige Ausschüttung (z.B. aus Zinsen) steuerfrei vereinnahmen, nämlich über die Schachtelbefreiung des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Hier setzt das InvMG in *Punkt 1* an. Der Vorrang des InvStG (als Nachfolger des AIG) vor dem AStG soll nicht gelten, wenn nach dem InvStG „an sich“ steuerpflichtige Erträge über ein DBA steuerfrei gestellt werden. Damit ist der Weg für die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG wieder freigegeben, und die wird seit den jüngsten Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) durch ein DBA nicht mehr blockiert (Stichwort „treaty override“). Gesetzgebungstechnisch wird diese Änderung übrigens nicht nur durch das InvMG per 2004, sondern rückwirkend per 2003 auch durch das parallel in Kraft tretende „Korb II“-Gesetz vollzogen, was für zusätzliche Verwirrung bei den Anwendungsregeln sorgt (vgl. § 21 Abs. 11 einerseits und Abs. 12 AStG andererseits).

Wäre dies die einzige Änderung am § 7 Abs. 7 AStG, könnte man für diesen Lückenschließer sicher Verständnis aufbringen - bei allen Vorbehalten gegenüber den abkommensverdrängenden unilateralen Maßnahmen des Gesetzgebers des StVergAbG. Wesentlich schlimmer - und möglicherweise von den Verfassern des InvMG in den Fernwirkungen nicht erkannt - ist der *zweite Punkt*. Durch eine geringfügige technische Änderung des Gesetzeswortlautes wird ferner - nicht im Korb II-Gesetz, aber - im InvMG „klargestellt“ (so die Aussage in einem Aufsatz eines BMF-Referenten), daß der Vorrang des InvStG vor dem AStG nur für solche Einkünfte gilt, die „nach dem InvStG **steuerpflichtig** sind“. Offenbar befürchtet das BMF, daß bestimmte Einkünfte eines Auslandsfonds ins schwarze Loch fallen, wenn sie vom InvStG freigestellt sind und von der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG nicht erfaßt werden können, weil das InvStG dessen Anwendung abblockt. In diesem zweiten Punkt

schießt das InvMG freilich weit über das legitime Ziel, Besteuerungslücken zu schließen, hinaus. Denn das InvStG stellt ganz bewußt z.B. Gewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften (einschließlich solcher aus Leerverkäufen) und aus Termingeschäften steuerfrei, solange sie vom Fonds thesauriert werden. Diese Freistellung gilt sowohl für private wie gewerbliche Investoren. Werden diese Gewinne ausgeschüttet, bleibt immerhin noch der Privatinvestor nach dem Willen des InvStG steuerfrei. Die Gesetzesbegründung zum InvStG belegt, daß dieser Steuerverzicht beabsichtigt ist. Jedenfalls bis zur Einführung einer umfassenden Abgeltungssteuer sollen Investoren z.B. in Hedgefonds-Anteile steuerlich den Zeichnern von Hedgefonds-Zertifikaten gleichgestellt werden. Nach der Änderung des § 7 Abs. 7 AStG durch Art. 4 InvMG bleibt diese steuerliche Entlastung dem Investor in einen Inlandsfonds erhalten. Der Anleger in ausländische Anteile z.B. eines Obligationen-Fonds oder auch eines Hedge-Fonds mit der „falschen“ Rechtsform kommt dagegen in die Hinzurechnungsbesteuerung, es sei denn er hält weniger als 1% der Anteile und der Fonds ist börsennotiert (vgl. § 7 Abs. 6 AStG in der Fassung des Unternehmensteuer-Fortentwicklungsgesetzes). Die gewollte Steuerbefreiung des InvStG wird durch die Hintertür des AStG unterlaufen.

Damit liegt der Vorwurf einer neuerlichen Diskriminierung ausländischer Fonds gegenüber Inlandsfonds auf der Hand. Die Problematik schien durch die Erstreckung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Auslandsfonds weitgehend entschärft. Das „Kleingedruckte“ in § 7 Abs. 7 AStG zeigt, daß sich das Thema nicht erledigt, sondern nur verlagert hat. Der Gesetzgeber sollte im Zuge der geplanten Überarbeitung der §§ 7 ff. AStG diesen falschen Schritt so schnell wie möglich korrigieren.

Merkblatt des BMF zur Steueramnestie

Von Dr. Rainer SPATSCHECK und Manja EHNERT, München¹

Knapp einen Monat nach Einführung der Steueramnestie haben sich die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder auf eine einheitliche und für die Finanzverwaltung verbindliche Auslegung verständigt.² Mit dem „Merkblatt zur Anwendung des

Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung – Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) –“ soll eine bundesweit einheitliche Auslegung des Gesetzes erreicht werden. Zunächst wurde das Merkblatt auf der Internetseite des BMF veröffentlicht.³ Es soll demnächst als BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt erscheinen.

Mit dem StraBEG hat der Gesetzgeber Steuersündern der Jahre 1993 bis 2002 eine goldene Brücke gebaut. Vom 1.1.2004 bis 31.3.2005 können sie durch Abgabe einer strafbefreienden Erklärung und Zahlung eines Abgeltungsbetrags, der jeweils nur einen Bruchteil des sonst üblichen Steuersatzes ausmacht, straf- und steuerfrei werden. Hinterziehungs- oder sonstige Zinsen fallen – im Gegensatz zur Selbstanzeige – keine an.⁴ Da das Gesetzgebungsverfahren zügig ablief und das Gesetz erst seit dem 1.1.2004 anwendbar ist, gibt es noch viele ungeklärte Auslegungs- und Praxisfragen. Die Literatur ist nicht immer einer Meinung und Rechtsprechung existiert noch nicht. Um den Erfolg des Projekts „Steueramnestie“ nicht zu gefährden, hat das Bundesfinanzministerium in einem Merkblatt die wichtigsten Streitfragen aus Sicht der Finanzverwaltung geklärt – nicht immer zu Gunsten des Steuerpflichtigen.

Das hier vorgestellte BMF-Merkblatt enthält ua. Klarstellungen zur Ermittlung der maßgeblichen Einnahmen bei sog. Veräußerungsgeschäften. Darüber hinaus werden zB die Person des Erklärungsberechtigten, der erforderliche Inhalt der Erklärung, die Art und Weise der Abgabe oder das für den Empfang zuständige Finanzamt präzisiert.

1. Amnestie nur für „echte“ Steuersünder

Eine strafbefreiende Erklärung kommt nur für „echte“ Steuersünder in Betracht. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn nur ein Versuch der Steuerhinterziehung vorliegt.⁵ Hier ist eine strafbefreiende Erklärung nicht möglich. Diese enge Ausle-

1 Dr. Rainer SPATSCHECK, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Strafrecht ist Partner und Manja EHNERT, Rechtsanwältin, ist Mitarbeiterin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.

2 BMF IV A 4 - S 1928 - 18/04 vom 3.2.2004, www.bundesfinanzministerium.de/BMF-336.22567/Pressemitteilung/index.htm.

3 www.bundesfinanzministerium.de/BMF/Anlage22566/Merkblatt-zur-Anwendung-des-Gesetzes-ueber-die-strafbefreiende-Erklärung-Acrobat-Reader-ab-5.0.pdf.

4 Zur Funktionsweise der Amnestie nach dem StraBEG vgl. SCHWEDHELM/SPATSCHECK, DStR 2004, 109.

5 Merkblatt, Tz. 2.1. Abs. 1.

gung des Anwendungsbereichs dürfte uE kaum dem Willen des Gesetzgebers gerecht werden, möglichst viele Steuerunehrliche dauerhaft in die Steuerfreiheit zurückzuführen. Ferner kann eine strafbefreiende Erklärung nicht abgegeben werden, wenn materiell rechtlich zu Unrecht eine Steuer zu niedrig oder eine Steuervergütung zu hoch festgesetzt oder ein nicht gerechtfertigter Steuervorteil erlangt wurde, ohne daß dem eine entsprechende Hinterziehungstat zu Grunde liegt.⁶

Beratungshinweis: Eine strafbefreiende Erklärung ist nur möglich, wenn der Erklärende das Vorliegen aller objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen nachweisen kann. Der „böse“ (vorsätzlich hinterziehende) Steuerunehrliche kann eine Erklärung abgeben, der „gute“ (sich lediglich über eine komplizierte Rechtslage irrende) Steuerunehrliche hingegen nicht.

2. Kurze Zahlungsfrist beachten

Die strafbefreiende Wirkung tritt erst ein, wenn Erklärung und Abgeltungszahlung fristgerecht erfolgen. Bei unverschuldeter Versäumung der Erklärungs- oder Zahlungsfrist kann unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand gewährt werden. Eine Fristverlängerung nach § 109 AO ist nicht möglich. Die Zahlungsschonfrist nach § 240 Abs. 3 AO kommt im Rahmen des StrABEG nicht zur Anwendung.⁷

Beratungshinweis: Die zehntägige Zahlungsfrist beginnt mit der Abgabe der Erklärung. Maßgebend ist der Tag des Eingangs der strafbefreienden Erklärung beim zuständigen Finanzamt.⁸

Vor Abgabe einer Amnestieerklärung ist sicherzustellen, daß die Zahlung fristgerecht geleistet werden kann. Bei der Übersendung von Schecks ist der Tag des Eingangs maßgebend, bei Überweisungen der Tag, an dem der Betrag dem Finanzamt gutgeschrieben wird.⁹ Daher ist eine längere Überweisungsdauer von Auslandstransfers ebenso zu berücksichtigen wie der Umstand, daß für den Zugriff auf eine erst jetzt erklärte Erbschaft ein Erbschein erforderlich sein kann.

Beratungshinweis: An das Erklärungsformular sollte ein (gedeckter) Verrechnungsscheck geheftet werden. In einer von uns betreuten strafbe-

freienden Erklärung hat das Finanzamt den der Erklärung beigefügten Scheck noch am Tag des Eingangs beim Finanzamt eingelöst. Ein eindeutiger Beweis des Eingangs der Amnestieerklärung und der fristgerechten Zahlung ist wohl kaum denkbar.

3. Bei Veräußerungsgeschäften auf Gewinne abstellen

Bei Veräußerungsgeschäften ist im Vordruck der strafbefreienden Erklärung der Saldo aus dem un versteuerten Brutto-Veräußerungspreis und den steuerlich nicht berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ggf. Restbuchwert (brutto) – gekürzt um 40 % – als Einnahme im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StrABEG anzugeben. Eine Saldierung mit Verlustgeschäften ist ausgeschlossen. Diese amnestiefreundliche Klarstellung gilt nicht nur bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im betrieblichen Bereich, sondern ausdrücklich auch bei privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 EStG.¹⁰

4. Angabe der Summe ausreichend

In der strafbefreienden Erklärung ist die Bemessungsgrundlage nur als ein Betrag, dh. als Summe der verschiedenen Teilbemessungsgrundlagen, anzugeben.¹¹ Damit ist uE und auch nach Ansicht der Finanzverwaltung die Erklärung der Teilbemessungsgrundlagen, dh. der Anteile für ESt, USt, GewSt schon in der Anlage vorzunehmen, während in das Deckblatt nur der Gesamtbetrag einfließt.

Beratungshinweis: Allein schon wegen der späteren Nachweisbarkeit sind die Einnahmen sorgfältig nach Kalenderjahr und Lebenssachverhalt zu spezifizieren.

5. Keine Abgabe per Telefax oder E-Mail!

Da die strafbefreiende Erklärung vom Erklärenden eigenhändig unterschrieben werden muß, ist die

6 Merkblatt, Tz. 2.1. Abs. 4.

7 Merkblatt, Tz. 2.1.

8 Merkblatt, Tz. 2.3.

9 Merkblatt, Tz. 2.3. Abs. 5 aE.

10 Merkblatt, Tz. 3.3.4.

11 Merkblatt, Tz. 3.2.

12 Merkblatt, Tz. 5.2.

Abgabe der strafbefreienden Erklärung per Telefax oder durch elektronische Übermittlung unwirksam.¹²

6. Beanstandungspflicht des Finanzamts

Weist eine strafbefreiende Erklärung formale Mängel auf, die zur Unwirksamkeit führen würden und behebbar sind (zB fehlende Unterschrift), kann das zuständige Finanzamt innerhalb eines Monats nach Eingang darauf hinweisen und Gelegenheit zur Nachbesserung geben. Werden die formalen Mängel durch den Erklärenden innerhalb der ihm gesetzten Frist behoben, ist die strafbefreiende Erklärung von Anfang an wirksam.¹³

Beratungshinweis: Hat das zuständige Finanzamt eine formal mangelhafte strafbefreiende Erklärung nicht innerhalb eines Monats nach Eingang beanstandet, sind diese Mängel – so das BMF-Merkblatt – unbeachtlich. Dies ist im StraBEG so nicht vorgesehen, kommt im Ergebnis aber dem Erklärenden zu Gute und ist daher zu begrüßen.

7. Schätzungsbescheide

Hat das Finanzamt die Steuer wegen Nichtabgabe der Steuererklärung auf der Grundlage einer zu niedrigen Schätzung von Einnahmen nach § 162 AO festgesetzt, sind die Einnahmen nur hinsichtlich des die Schätzung übersteigenden Anteils anzusetzen.¹⁴

Beratungshinweis: Diese generelle Einschränkung überrascht, kann doch auch für den vom Finanzamt geschätzten Teil eine Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung vorliegen. UE ist hier zu differenzieren, wie konkret die Schätzung bereits auf Tatsachen beruht. Eine griffweise Schätzung ins Blaue dürfte noch keine Steueramnestie ausschließen. In bestimmten Fallkonstellationen kann es folglich sinnvoll sein, eine Amnestieerklärung über den Gesamtbetrag abzugeben. Folgt das Finanzamt dem nicht, wird die als Steueranmeldung ohne Nachprüfungsvorbehalt wirkende strafbefreiende Erklärung geändert und der Abgeltungsbetrag erstattet.

8. Progressionsvorbehalt

Unterliegen Einnahmen nicht der deutschen Einkommensteuer aber dem Progressionsvorbehalt, beträgt die Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG Null. Allerdings muß dieser Lebenssachverhalt in der strafbefreienden Erklärung spezifiziert werden. Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Fraglich bleibt, wie der von der Finanzverwaltung angenommene Eintritt der Straffreiheit dogmatisch darstellbar ist. Grundsätzlich sollen nur Erklärung und Zahlung zusammen zur Straffreiheit führen. Bei einer Bemessungsgrundlage von Null ist der zu zahlende Abgeltungsbetrag jedoch ebenfalls Null.

9. Besonderheiten bei einzelnen Steuerarten

a) Abzugsteuern

Bei Erträgen, die einem Steuerabzug (insbesondere Bauabzugsteuer, Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer/Zinsabschlag) unterliegen, ist die Brutto-Einnahme ohne Minderung um die Abzugsteuer maßgebend. Die einbehaltene Abzugsteuer kann nicht auf die pauschale Steuer angerechnet werden.¹⁵

Beratungshinweis: Leider enthält das Merkblatt keine Regelung dazu, wie mit Schwarzlohnzahlungen aus von Anfang an ordnungsgemäß versteuerten Einnahmen umzugehen ist.¹⁶ Das Gesetz äußert sich insofern nur zu Schwarzlohnzahlungen aus ursprünglich un versteuerten, jetzt nacherklärten Einnahmen. Dennoch ist bei zutreffender Auslegung auch bei Schwarzlohn aus weißen Einkünften eine Amnestieerklärung möglich.¹⁷

b) Umsatzsteuer

Maßgebliche Brutto-Einnahme ist regelmäßig das vom Leistungsempfänger aufgewendete Brutto-Entgelt einschließlich Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).

¹³ Merkblatt, Tz. 12.5.

¹⁴ Merkblatt, Tz. Tz. 3.3.6.

¹⁵ Merkblatt, Tz. 3.3.8.

¹⁶ Vgl. hierzu SCHWEDHELM/SPATSCHECK, DStR 2004, 109, 113.

¹⁷ SCHWEDHELM/SPATSCHECK, aaO.

¹⁸ Merkblatt, Tz. 3.6.

c) Erbschaft- oder Schenkungsteuer

Bei der Ermittlung des bislang zu Unrecht nicht versteuerten steuerpflichtigen Erwerbs dürfen die in Betracht kommenden Freibeträge berücksichtigt werden. Dies gilt allerdings nur, soweit sie bei früheren Erwerben noch nicht verbraucht wurden.¹⁸

d) Vermögensteuer

Die ausschließliche Verkürzung von Vermögensteuer konnte bislang nicht nacherklärt werden. Im Rahmen der Amnestie ist dies nunmehr möglich.¹⁹ Erforderlich ist, daß der zu Grunde liegende Lebenssachverhalt in der strafbefreienden Erklärung spezifiziert wird. Die maßgebliche Bemessungsgrundlage ist auch hier Null.

10. Gesonderte und einheitliche Feststellung

Bei gesonderter und einheitlicher Feststellung iSd. § 180 AO ist zu beachten, daß die Gesellschaft zwar Schuldner der Gewerbe- und Umsatzsteuer ist. Die im Rahmen der Gesellschaft erzielten Einkünfte sind jedoch von den Beteiligten auf der Grundlage der Gewinnfeststellung selbst nach Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu versteuern. Wurden auf Grund eines Lebenssachverhalts zugleich Gewerbe- und Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer verkürzt, ist für jeden betroffenen Steuerschuldner eine gesonderte strafbefreiende Erklärung abzugeben. Dies gilt auch dann, wenn alle fraglichen Steuerverkürzungen vom selben Täter begangen wurden. Damit sind zB bei einer Publikums-KG - unabhängig von der Zahl der beteiligten Gesellschafter - neben der Erklärung für die Gesellschaft, jeweils weitere Erklärungen für die einzelnen Gesellschafter abzugeben.²⁰ Hier wäre eine praktikablere Lösung zu begrüßen gewesen. Die Regelung der Finanzverwaltung erfordert eine hohes Maß an Koordination. Um die Straf- und Steuerfreiheit nicht durch Tatentdeckung zu gefährden, müssen alle Erklärungen zeitgleich bei dem zuständigen Finanzamt eingehen.

11. Gegenbeweis

Werden einer Finanzbehörde aus einem anderen, außerhalb des StraBEG liegenden Anlaß relevante Taten oder Handlungen bekannt, wird kraft Gesetzes

- ausschließlich für das Besteuerungsverfahren - vermutet, daß der Erklärende diese Taten oder Handlungen in seiner strafbefreienden Erklärung nicht berücksichtigt hat. Diese Vermutung kann der Erklärende nur durch Gegenbeweis widerlegen. Er muß nachweisen, daß die anderweitig bekannt gewordenen Taten oder Handlungen Gegenstand seiner strafbefreienden Erklärung waren.

Beratungshinweis: Der Gegenbeweis ist insbesondere dann erbracht, wenn die fraglichen Lebenssachverhalte in der strafbefreienden Erklärung zweifelsfrei und sachlich zutreffend angegeben worden sind. Darüber hinaus ist eine ausführliche Dokumentation der besprochenen Sachverhalte und Berechnungen empfehlenswert. Diese Dokumentation verbleibt beim Steueranwalt und kann im Zweifelsfall als Nachweis des Inhalts der strafbefreienden Erklärung dienen. Wird die Dokumentation nicht in der laufenden Akte, sondern in einem separaten Ordner aufbewahrt, sollten sich evtl. Durchsuchungsmaßnahmen in einem späteren Ermittlungsverfahren eingrenzen lassen.²¹

12. Pauschale Steuer nicht abziehbar

Die pauschal zu entrichtende Abgeltungsteuer ist nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar, da diese pauschale Steuer als Einkommensteuer gilt.²² Dies gilt selbst dann, wenn in der Erklärung ausschließlich betriebliche Einnahmen berücksichtigt wurden. Dieser Ansicht der Finanzverwaltung kann nicht zugestimmt werden. Die pauschale Steuer ist uE jedenfalls dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn sie im betrieblichen Zusammenhang steht. Ohne Straf- oder Steuerfreiheit der Amnestieerklärung zu gefährden, kann diese Frage anschließend in einem finanzgerichtlichen Verfahren geklärt werden.

13. Fehlgeschlagene Erklärungen

a) Unzutreffender Lebenssachverhalt

Wurde in einer strafbefreienden Erklärung ein unzutreffender Lebenssachverhalt angegeben, kann die-

¹⁹ Merkblatt, Tz. 3.7.

²⁰ Merkblatt, Tz. 5.7.

²¹ So auch VERJANS/POPKEN, [steueranwaltmagazin](#) 2003, 82, 84.

²² Merkblatt, Tz. 12.2.

²³ Merkblatt, Tz. 12.8.

ser nicht nachträglich durch Benennung des zutreffenden Lebenssachverhalts ausgetauscht werden.²³

Beratungshinweis: Bei Angabe eines unzutreffenden Lebenssachverhalts, kann Straf- und Steuerfreiheit nur durch eine weitere strafbefreiende Erklärung mit dem zutreffenden Lebenssachverhalt erreicht werden. Die mit der fehlerhaften strafbefreienden Erklärung bewirkte Steuerfestsetzung kann auf Anfechtung – innerhalb eines Monats ab Eingang der Erklärung – nach §§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a AO aufgehoben werden.²⁴

b) Offenbare Unrichtigkeit

Liegen offenbare Unrichtigkeiten vor, können diese nach § 129 AO berichtigt werden. Hierfür muß der Erklärende darlegen, daß nur ein mechanisches Versehen und kein Rechtsanwendungsfehler vorliegt. Die Berichtigung kann auch nach Ablauf der Monatsfrist noch erfolgen.²⁵

c) Unwirksamkeit

Ist auf Grund eines nicht fristgerecht behobenen Mangels der strafbefreienden Erklärung, wegen des Vorliegens eines Ausschlußtatbestands nach § 7 StraBEG oder wegen nicht oder nicht rechtzeitiger Zahlung keine Straffreiheit eingetreten, ist der Inhalt der Erklärung nicht nach § 13 StraBEG vor der umfassenden Verwendung durch die Finanzbehörde geschützt.²⁶

Beratungshinweis: Umstritten ist, ob eine wiederholte strafbefreiende Erklärung möglich ist, da genau dieselben Angaben schon einmal gemacht wurden, vgl. § 7 Satz 1 Nr. 3 StraBEG.²⁷ In der Regel ist eine Umdeutung in eine Selbstanzeige nach § 371 oder § 378 Abs. 3 AO vorzunehmen. Sollte diese nicht möglich sein, kann der Erklärende noch eine Selbstanzeige nachreichen. Die Abgabe einer fehlgeschlagenen strafbefreienden Erklärung stellt insoweit noch keine Tatendeckung dar.

14. Außenprüfung trotz Amnestieerklärung

Die Abgabe einer strafbefreienden Erklärung darf ausdrücklich nicht zum Anlaß genommen werden, ein steuerliches oder strafrechtliches Ermittlungs-

verfahren einzuleiten. Allerdings betont das Merkblatt gleichzeitig, daß die Anordnung einer Außenprüfung aus anderem Anlaß – z.B. auf Grund des allgemeinen Prüfungsturnusses und Prüfungs geschäftsplans oder auf Grund im Besteuerungsverfahren aufgetretener Zweifel – zulässig ist.

Fazit

Das Merkblatt des BMF ist ein erster Schritt zu mehr Rechtssicherheit. Dennoch stellt es lediglich die Ansicht der Finanzverwaltung klar. Nach wie vor offen sind die Reaktionen der Staatsanwaltschaften und der Gerichte, falls es zu Streitigkeiten im Zusammenhang mit der strafbefreienden Erklärung kommt.

Beratungshinweis: Nach dem Wortlaut des StraBEG kann eine strafbefreiende Erklärung auch noch nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bis zum Erscheinen des Prüfers abgegeben werden. Dies führt dazu, daß sich die Außenprüfung nicht auf den erklärten Lebenssachverhalt beziehen darf. Demgegenüber will die Finanzverwaltung die Außenprüfung ungeachtet der abgegebenen Erklärung im angekündigten Umfang nach den allgemeinen Grundsätzen durchführen.²⁸ Dies ist contra legem.



24 Merkblatt, Tz. 12.8. Abs. 2.

25 Merkblatt, Tz. 12.9. Abs. 2.

26 Merkblatt, Tz. 14.4.

27 Vgl. hierzu SCHWEDHELM/SPATSCHECK, aaO, 118.

28 Merkblatt, Tz. 9.2.

Veranstaltungen

Erbrechts- und Erbschaftsteuertage, 12. und 13. März 2004 in Köln

ArGe Steuerrecht im DAV und DVEV

Unter Berücksichtigung der Neuerungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zum 1.1.2004

Tagungsleitung

RA/FAStR Dr. Marc JÜLICHER, Bonn
 RA und StB Andreas JAHN, Bonn
 Grußworte: StB Helmut SCHMITZ, Präsident des Steuerberaterverbandes Köln

Nunmehr in vierter Auflage finden die Erbrechts- und Erbschaftsteuertage der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV und der DVEV statt. Die Konzeption dieser Veranstaltung als praxisrelevante Fortbildung mit ausgewiesenen und anerkannten Spezialisten als Referenten fand ihre Bestätigung stets in der positiven Resonanz der zahlreichen Teilnehmer. Im Jahr 2004 wird diese Veranstaltung mit der freundlichen Unterstützung des Steuerberaterverbandes Köln stattfinden; die Veranstalter bauen hier auf Synergieeffekte für alle Teilnehmer.

Freitag, 12. März 2004

09:00 Uhr	Begrüßung durch die Tagungsleitung und Grußworte des StB Helmut Schmitz, Präsident des Steuerberater-Verband e.V Köln
09:15 bis 10:30 Uhr	„Aktuelles zur Erbschaft- und Schenkungsteuer“ Referent: Prof. Dr. jur. Jens Peter Meincke, Köln
10:30 bis 11:00 Uhr	Kaffeepause
11:00 bis 12:00 Uhr	„Steuerliche Probleme bei Übertragungsverträgen“ Referent: RA + StB Dr. Heinrich Hübner, Stuttgart
12:00 bis 13:00 Uhr	„Die Ausschlagung nach dem Tod als Gestaltungsmittel“ Referent: Notar Thomas Wachter, Osterhofen
13:00 bis 14:15 Uhr	Mittagspause und gemeinsames Mittagessen
14:15 bis 15:15 Uhr	„Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Finanzrechtsstreit“ Referent: RA und FAStR Dr. Marc Jülicher, Bonn

15:15 bis 15:45 Uhr	Vortrag N.N.
15:45 bis 16:00 Uhr	Kaffeepause
16:00 bis 17:00 Uhr	„Letztwillige Zuwendungen außerhalb der Erbfolge – Vermächtnis oder Auflage?“ Referent: RA und FAStR Dr. Hanspeter Daragan, Bremen
17:00 bis 18:00 Uhr	„Amnestiegesetz und Schenkung“ Referent: RA und FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, Köln

Samstag, 13. März 2004

09:30 Uhr 10:30 Uhr	„Ertragsteuerfolgen bei Übertragung gegen Versorgungsleistungen“ Referent: MinRat Hermann Bernwart Brandenburg, Düsseldorf
10:30 bis 11:00 Uhr	Kaffeepause
11:00 bis 12:00 Uhr	„Schenkungssteuerpflicht bei verdeckter Gewinnausschüttung“ Referent: RA und FAStR Dr. Heinz-Willy Kamps, Berlin
12:00 bis 13:00 Uhr	„Aktuelles zum Erbrecht“ Referent: Vorsitzender Richter am LG Walter Krug, Stuttgart

Ort/Hotel: Köln, Hotel Intercontinental
 Pippinstraße 1
 50667 Köln
 Tel: 02 21/28 06-0,
 Fax: 02 21/28 06-11 11
www.cologne.intercontinental.com

Gebühr: 400,- € Mitglieder der DVEV, Arge Steuerrecht, Steuerberater-Verband Köln
 500,- € Nichtmitglieder
 * zzgl gesetzlicher USt.

Anmeldung: DVEV

Grenzen der zulässigen der Nutzung von Domainnamen durch Rechtsanwälte

Rechtsanwalt Rüdiger BOCK,
WAGNER RECHTSANWÄLTE, Konstanz

Grundsätzlich ist es Rechtsanwälten nicht versagt, ihr Angebot in sachdienlicher Weise im Internet zu präsentieren. Standesrecht und Wettbewerbsrecht setzen dem allerdings Grenzen. Dem anwaltlichen Verdrängungswettbewerb Rechnung tragend ist mittlerweile jede irgendwie interessante Kombination aus Rechtsgebieten, Städtenamen und Endungen (.de / .net / .com / .ws / .org etc.) vergeben.

Entwicklung der Rechtsprechung

Aufsehen hat die Verhandlung zu *www.anwalt.de* durch das LG Köln¹ erregt. Entsprechend dem gestellten Klageantrag wäre die Präsentation der Anwaltskanzlei des betreffenden Rechtsanwalts unter dieser Adresse von der Wettbewerbskammer verboten worden. Das Gericht sah unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung² in der Präsentation mit dieser Domain eine unzulässige Behinderung im Wettbewerb (sog. „Kanalisationseffekt“). Das Verfahren wurde durch Abgabe einer strafbewehrten Unterlassungserklärung des Beklagten erledigt. Die Domain kann aber für andere Zwecke (Anwaltsverzeichnis, allgemeine Informationen usw.) verwendet werden. In der Verwendung des Domain-Namens *www.rechtsanwaelte.de* hingegen hat der BGH³ keine Irreführungsfahr angenommen, da der Verkehr von vornherein erkenne, daß auf der betreffenden Internetadresse nicht das gesamte Angebot an Rechtsanwaltskanzleien in Deutschland repräsentiert wird. Die Präsentation eines Kanzleiverbundes unter *www.baurecht.com* wurde durch einstweilige Verfügung des LG Köln⁴ wegen Verstoßes gegen § 3 UWG (Verwechslungsgefahr mit der Zeitschrift Bau-recht) untersagt. Die Angelegenheit wurde später durch Unterlassungserklärung geregelt. Auch bei Begriffsverbindungen nach dem Muster *www.(rechts)anwalt-<rechtsgebiet>.de* wird in der Regel § 3 UWG einschlägig sein. Dem Bindestrich zwecks

Trennung zweier Worte kommt keine erhebliche Bedeutung zu.⁵

Der Anwaltsgerichtshof Berlin⁶ hat im Zusammenhang mit der anwaltlichen Internet-Domain entschieden, daß diese dem Anwalt „einen privilegierten Zugang zu potentiellen Mandanten“ eröffne, der „über das normale Maß hinaus“ gehe. Zwar wurde kein Verstoß gegen Wettbewerbsrecht angenommen, aber ein Verstoß gegen § 43 b BRAO i.V.m. § 6 BORA. Die Wahl der Internetadresse sei unter dem Gesichtspunkt des standeswidrigen Herausstellens der eigenen Leistung und wegen Irreführung zu beanstanden.

Städtenamen in der Domain

Große praktische Bedeutung hat die Begriffsverbindung *www.(rechts)anwaelte-<städtename>.<Endung>*. Meist wird hier die Fallgruppe der Irreführung, § 3 UWG, vorliegen. Das gilt insbesondere dann, wenn bei den in Betracht kommenden Verkehrskreisen der Eindruck entstehen kann, unter der Adresse lasse sich eine Anwaltsliste oder eine Anwaltsorganisation o.Ä. finden. Das LG Duisburg⁷ hat allerdings entschieden, daß die Verwendung der Internetadresse „*anwalt-muelheim.de*“ durch einen in Mülheim ansässigen Rechtsanwalt keine Irreführung im Sinne von § 3 UWG darstellt, „da mit der Verwendung der Internet-Adresse keine unzulässige Behauptung der Alleinstellung am Standort Mülheim einhergeht. (...) Schon die Adresse „*anwalt-muelheim.de*“ legt nahe, daß es sich nur um eine Anwaltskanzlei handelt.“ Dies sah das OLG Celle⁸ jedoch anders: *www.anwalt-hannover.de* sei wettbewerbswidrig, dem Unterlassungsanspruch wurde stattgegeben.

1 LG Köln am 14.03.2000 - 33 O 5/00.

2 OLG Hamburg, später BGH Urt. v. 17.05.2001, *www.mitwohnzentrale.de*.

3 BGH, NJW 2001, 3262 (3263).

4 LG Köln - 31 O 779/98.

5 LG Köln, Urt. v. 10.06.1999 - 31 O 55/99.

6 AGH Berlin, Beschl. v. 25.04.2002 - I AGH 11/01 = BRAK-Mitteilung 2002, 187. Nicht rechtskräftig.

7 LG Duisburg, Urteil vom 10.01.2002 - Az.: 21 O 201/01.

8 OLG Celle NJW 2001, 2100.

Es zeichnet sich hingegen ab, daß alle Domain-Namen mit der Kombination des Plurals („rechtsanwaelte“) mit einem Städtenamen gegen § 3 UWG verstoßen. Bereits im Jahre 1998 hat das LG Köln⁹ die Präsentation einer Anwaltskanzlei unter *www.rechtsanwaelte-koeln.de* durch einstweilige Verfügung, gestützt auf die §§ 1 und 3 UWG, verboten. Das OLG Köln hat im Streitwertbeschwerdeverfahren als obiter dictum die Begründung des LG bestätigt und ausgeführt, es liege ein grober Wettbewerbsverstoß vor.

Auch für die entsprechende Internet-Vorstellung unter *www.rechtsanwaelte-bonn.de* wurde eine Unterlassungserklärung abgegeben. In diesem Sinne wurde auch die Domain *www.rechtsanwaelte-dachau.de* für wettbewerbswidrig erklärt. Diese Domains können bei einem durchschnittlich verständigen Internetnutzer (Verbraucher) die Vorstellung hervorrufen, daß unter der betreffenden Domainbezeichnung die Homepage einer zentralen Stelle mit der Auflistung sämtlicher Anwälte aus einem bestimmten Gebiet erscheint.¹⁰ Dies ist auch oft der Fall: Unter *www.rechtsanwaelte-bonn.de* z.B. wird nunmehr ein örtliches Anwaltsverzeichnis aufgebaut. Für die Irreführung (Irreführungsgefahr) reicht es aus, daß sich der angesprochene Verkehr auf Grund der irreführenden Angaben überhaupt erst oder näher mit dem Angebot befasst.¹¹ Darauf, ob die Irreführungsgefahr nach Eingabe der betreffenden Internetadresse durch den Inhalt der aufgerufenen Homepage und die Gestaltung dieser Homepage beseitigt wird, kommt es nicht an.¹²

Fazit

Zu berücksichtigen ist, daß die verbleibenden Einschränkungen der Berufsordnung und die Vorschriften des Wettbewerbsrechts den einzelnen Anwalt nicht allgemein vor unliebsamer Konkurrenz bzw. marketingferneren Kollegen schützen sollen. Sofern ein Anwalt im freien Wettbewerb nicht gezielt beabsichtigt, seine Mitbewerber zu beeinträchtigen oder zu verdrängen, handelt er auch regelmäßig nicht wettbewerbswidrig.¹³ Die Grenze anwaltlicher Werbung ist aber dort zu sehen, wo das rechtssuchende Publikum aufgrund einer unzutreffenden Alleinstellungsbehauptung in die Irre geführt wird. Die durch das Merkmal der Einmaligkeit von Internetadressen resultierende Monopolstellung in o.a. Fallgruppen verträgt sich weder mit den Grundsätzen freien Wettbewerbs, noch mit standesrechtlichen Geboten im Hinblick auf unzulässiges Sich-Herausstellen. Der Rechtsprechung ist daher beizupflichten, wenn sie in der „Kanalisation von Mandantenströmen“ durch die Verwendung – und damit Ausschließung Dritter – der o.a. Domainkombinationen eine standes- und wettbewerbswidrige Alleinstellung sieht.

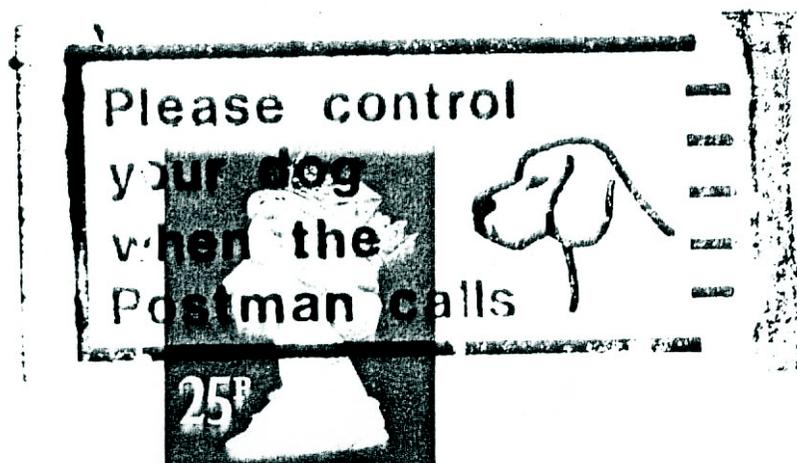
9 LG Köln, Urt. v. 7.9.1998 – 31 O 723/98.

10 OLG München, Urt. v. 18.04.2002=NJW 2002, 2113.

11 BGH NJW 2000, 588 = GRUR 2000, 239 [241].

12 Köhler/Piper, 2. Aufl., UWG § 3, Rn 106.

13 Dahns, BRAK-Mitteilungen 2002, 236.



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.

Wandel als Konstante, Festschrift zum 75-jährigen Bestehen des Boorberg-Verlages, Stuttgart (2003), 248 Seiten

Das Buch – eine Festschrift – ist wie eine Wundertüte. Da ist mehr drin als man denkt. 10 Vorträge wurden anlässlich einer Jubiläums-Veranstaltungsreihe des Boorberg-Verlages gehalten, allesamt von namhaften Referenten aus Universitäten, Verwaltung und Justiz. Diese wurden, zusammen mit der Verlagsgeschichte, in diesem Band dokumentiert. KORTH dokumentiert zu den Auswirkungen von Basel II für den Mittelstand „hard facts“: 50% der Unternehmen bis zu 1 Mio. EUR Umsatz hätten kein Eigenkapital; 37% aller Unternehmen kein EK bzw. Unterbilanz; kleine Unternehmen unter 3,3% EK und 33% aller Unternehmen keinen Gewinn. Man legt mit Grausen das Buch beiseite, erst einmal.

JACHMANN, einst angetreten mit Werken wie „Wider das Steuerchaos“ (1998), stellt die Frage, warum denn der Staat Steuern erheben dürfe. Heraus kommt ein nachvollziehbares Plädoyer für die Berücksichtigung von ehrenamtlichem Engagement als „unmittelbare, die Steuerzahlung substituierende Wahrnehmung von Gemeinwohlverantwortung“. Es sei Sache der Politik, dieser Umsetzung den Weg zu bereiten...

NEYE, Das neue Spruchverfahrensrecht, Bundesanzeiger Verlag, Berlin (2003), 160 Seiten

Ein Musterbeispiel für ein geordnetes Gesetzgebungsverfahren, bei dem kompetent der Änderungsbedarf aufgegriffen, diskutiert und kritisch begleitet, aber zeitnah umgesetzt wird. Das mag es geben, das mag es auch bei dem neuen „Spruchverfahrensgesetz“ (BGBl. 2003 I 838) der Fall gewesen sein. Dokumentiert wird dies vom zuständigen Ministe-

rialrat, der auch im Gesetzgebungsverfahren die Fäden in der Hand hatte. Nach der Entstehungsgeschichte widmen sich 17 weitere Seiten den Inhalten, danach folgen gut 120 Seiten Materialien. Vollständig und fast wehmütig den seinerzeitigen Referentenentwurf zitierend. Jedenfalls ist dies auch eines der schnellen Bücher: Gesetz im Juni beschlossen, Buch herausgegeben im September 2003.

SCHNEIDER, Lexikon des Steuerrechts, Verlag Schäffer-Poeschel, Stuttgart (2003), 754 Seiten

Erst war´s rot, kleiner und dünner, Jetzt ist´s blau, größer und – wen wundert´s – dicker. Aber das ist ja nur ein äußeres Kriterium. Wir suchen also – in einem Lexikon erlaubt – einzelne Begriffe. Und werden stutzig: Der Begriff „Steuergerechtigkeit“, den wir einst bei TIPKE fanden, ist quasi zwischen „Steuergeheimnis“ und „Steuerhinterziehung“ atomisiert worden. Auch bei Ludwig SCHMIDT (EStG, 22. Aufl. 2003) existiert dieser Begriff im Stichwortverzeichnis nicht mehr, also wundern wir uns auch nicht mehr. Daß „Strafbefreiung“ oder „Steueramnestie“ fehlen, mag dem Redaktionsschluß im Juli 2003 zuzuschreiben sein. Ansonsten ist das Werk wie der CREIFELDS für Juristen: Ein brauchbarer, konzentrierter Einstieg in einzelne Aspekte der weitgefächerten Steuermaterie. Wenn man´s findet.

JOECKS/RANDT, Steueramnestie 2004/2005, C. H. Beck Verlag, München (2004), 225 Seiten

Nach bereits durchgeführten, eingeleiteten oder geplanten Steueramnestie-Gesetzen in Portugal, Italien, Belgien und der Schweiz hat auch Deutschland nun ein Amnestiegesetz für Steuersünder beschlossen. Die Kritik an dem im Vermittlungsausschuß am 16.12.2003 „nachgebesserten“ Gesetz ist natürlich enorm: Neben der üblichen politischen Verdächtigung, die Steuergerechtigkeit sei verletzt („Der Ehrliche ist der Dumme“) treffen die gesetzlichen Regelungen „steuerrechtlich auf gravierende, strafrechtlich auf unüberwindliche verfassungsrechtliche Bedenken“ (SCHÜNEMANN, ZRP 2003, 433 ff.) Gesetzgeberisch läge darin die „Schrumpfung des legislatorischen Horizonts auf ein – zudem wohl unrealistisches – fiskalisches Kalkül“, also ein Verlust an Rechtskultur. Selbst der Bundesrat kritisier-

te zuvor das Vorhaben in seiner Stellungnahme als „staatliche Geldwäsche“ (BR-Drucks 542/1/03, S. 3.).

Dem am 06. Januar abgeschlossenen Manuskript folgte das am 28. Januar 2004 erschienene, immerhin über 200 Seiten umfassende Werk, dem andere folgen werden. Schließlich handelt es sich um ein einmaliges und zeitlich befristetes Gesetz, das seine Wirkung nur bis Ende April 2005 entfalten wird. Nicht nur die politische Diskussion beweft den Nutzen der Amnestie für den Staat, auch die Autoren setzen sich kritisch damit auseinander. Im Vordergrund steht allerdings der Nutzen des Gesetzes für den Bürger und die Unternehmen. Und diesen Nutzen beschreiben die Autoren ausführlich und präzise, teilweise untermauert durch Berechnungsbeispiele unterschiedlicher Steuerbelastungen, vergleicht man den Steuersünder, der nicht entdeckt wird, mit demjenigen, der eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO in Anspruch nimmt und demjenigen, dem die Segnungen der Amnestie zugutekommen. In allen Vergleichen fährt der Amnestierte letztlich besser. Zwar hat er nicht das meiste Geld „in der Tasche“, wird aber mit einer nominell günstigen Nachzahlung straffrei und kann – auch und nicht zuletzt – für die Zukunft „ruhiger schlafen“.

JOECKS und RANDT befassen sich allerdings nicht nur mit der Erklärung der Gesetzessystematik und dem Zusammenspiel mit bestehenden Steuergesetzen, bspw. der bisher bereits gegebenen Möglichkeit, eine strafbefreiende Selbstanzeige abzugeben. Das Verdienst des Werkes liegt eigentlich darin, sich aus Sicht des Praktikers mit der Psychologie des Steuerhinterziehers auseinanderzusetzen: Warum soll dieser die Amnestie in Anspruch nehmen? Was passiert mit den Daten? Habe ich mit verstärkten Aktivitäten der Steuerfahndung zu rechnen oder mit einer Betriebsprüfung? Dies wird nicht mit dem bloßen Hinweis abgetan, verdächtig mache sich in Zukunft derjenige, der noch nie erwischt worden sei oder noch nie eine Selbstanzeige oder strafbefreiende Erklärung abgegeben habe.

Der Sicht des Gesetzgebers wird bei JOECKS/RANDT konsequent die „Sicht des Steuerhinterziehers“ entgegengesetzt. Risiko und Risikowahrscheinlichkeit werden abgewogen, insbesondere unter den Gesichtspunkten der personellen und technischen „Aufrüstung“ der Steuerverwaltung und des Zolls. Dabei wird – wahrscheinlich zu Recht – der

„Abschied vom Steuergeheimnis“ konstatiert. Das Zollfahndungsneuregelungsgesetz (BGBl. 2002 I 3202), wie aber auch das Steueränderungsgesetz 2003 (BGBl. 2003 I 2645, 2665) eröffnen wie auch die internationale Entwicklung (Bekämpfung des Terrorismus) ungeahnte Möglichkeiten der Steuerfluchtbekämpfung. Das „Vertrauen auf die Agonie“ mag dem Steuersünder ebenfalls nicht weiterhelfen, ihn in trügerischer Sicherheit wiegen, sofern er sein Geld bereits (scheinbar sicher) im Ausland hat. Auch hierzu tragen die Autoren umfangreiche Betrachtungen, insbesondere über die internationalen Entwicklungen, etwa auf der Ebene der EU (-Zinsbesteuerung) oder der OECD (-Bekämpfung der Steueroasen) bei.

Redaktion

In der nächsten Ausgabe u.a. BÄHR, Das mündliche Steuerberater-Examen; ROSE, Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer; STAHLSCHEMIDT, Steuerstrafrecht; HEPBERGER, Die Liechtensteinische Stiftung. Noch einmal verschoben: OTTERSACH, Praxishandbuch Unternehmensbeteiligung und FRITZ, Gezielte Vermögensnachfolge durch Testament und Schenkung; DALICHAU, Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung.

Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Praxis der Unternehmensumwandlung	RA/FASr Dr. K. Olbing, RA/FASr Dr. R. Schwedhelm	01.04.2004, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen: Umsetzung der neuen Rechtsverordnung in der Unternehmenspraxis	Dr. H.-K. Kroppen, Dipl.- Fw. R. Schreiber	01.04.2004, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer 2004 Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	H. U. Hundt-Eßwein	01.04.2004, Mannheim	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensivkurs Umsatzsteuerrecht	MinDirig W. Widmann, RegR K.-P. Flückiger	01.04.2004, Köln	Carl Heymanns Verlag KG Tel.: 0221/94373-121 Fax: 0221/94373-1122
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dr. rer. pol. Dipl.- Handelslehrer, Dipl.-Fw. H. Schöning	01.-03.04.2004, Darmstadt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Fachanwalt für Steuerrecht	Prof. H. Bieg, Dipl.-Fw. G. Courtehoue, RA A. Freiherr von Fürstenberg, RegDir W. Hübner, StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, RiFG C. Seßinghaus, Prof. Dr. P. Sorg, RiFG Prof. Dr. K.-M. Wilke, WP Prof. Dr. H. Zettl	01.-03.04.2004, Köln	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/20733-0 Fax: 0761/30625 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Elektronische Außenprüfung – worauf sich Steuerberater und Mandanten einstellen müssen	B. Lindgens	02.04.2004, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-0 Fax: 030/240097-99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueramnestie 2004: Strafbefreiungserklärungsgesetz Steuerstrafverfahren – Steuerfahndung	Dipl.-Fw. C. Bork	02.04.2004, Düsseldorf	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-13 Fax: 0228/52000-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Die Unternehmensnachfolge unter erb- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten	RA/Notar Dr. T. Reith	16.04.2004, Köln	EIDEN · Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. J. Alvermann	20.04.2004, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbewertung und Unternehmenskauf und -verkauf	RA Dr. G. Wächter, WP/StB C. Wollny	20./21.04.2004, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kölner Tage Unternehmensnachfolge	Prof. Dr. G. Crezelius, Notar Dr. S. Spiegelberger	22./23.04.2004, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Workshop: International Financial Reporting Standards (IFRS)/ International Accounting Standards (IAS)	WP/StB Dr. S. Bischof, WP/StB A. Martin, WP/StB S. Pfeiffer, WP/StB G. Schneiders	22./23.04.2004, Düsseldorf	FINANZ Betrieb Tel.: 0211/887-1435 Fax: 0211/887-2803
Einführungskurs Steuerrecht	RA/FAStR Dr. B. Binnewies, RA/FAStR Dr. H.-W. Kamps, RA/FAStR u. Strafr Dr. R. Spatscheck	22.-24.04.2004, Lübeck	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Umsatzsteuer	Dipl.-Fw. R. Sikorski	23.04.2004, Schermbeck	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechtsformwahl nach den steuerlichen Änderungen zum 31. Dezember 2003	Univ.-Prof. Dr. habil. B. Kaminski	23.04.2004, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-0 Fax: 030/240097-99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelles Bilanzsteuerrecht, neue Problemfelder bei Betriebsprüfungen	Dipl.-Fw. Hiby, RD Wilting, Dipl.-Fw. Kupfer	23.04.2004, Aachen	- Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Rückstellungen: Rechtsprechungsentwicklungen und Konsequenzen	StB Dr. M. Strahl	24.04.2004, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
Neue Dokumentationspflichten bei internationalen Geschäftsbeziehungen	RA R. Stahl	24.04.2004, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
Umsatzsteuer	Dr. U. Beland, FASr Dr. G. Hallerbach, MinR J. Kraeusel, MinR B. Saß	26.04.2004, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Internationale Verrechnungspreise	StB Dipl.-Vw. S. Beck, W. Büttner, StB Dipl.-Bw. S. Marx, StB Dipl.-Vw. A. Schrickel, M. Wichmann	26./27.04.2004, Sulzbach/Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechnungslegung nach IAS/IFRS Umstellung der Rechnungslegung deutscher Unternehmen	CPA D. Nelson, Prof. Dr. K. Hahn	27./28.04.2004, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Akquisitionsfinanzierung und -bilanzierung	T. Dorbert, F. Koop, Prof. Dr. L. Lachnit, RA/StB/WP D. Rüskaamp, RA Dr. M. Schackmann, StB Dipl.-Vw/Dipl.-Fw. G. Thomas	27./28.04.2004, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbesteuerung im Wandel	E. Dötsch, F. Esterer, J. Failenschmid, H.-J. Feyerabend, V. Halsch, Prof. Dr. N. Herzig, B. Jonas, R. E. Korf, A. Kühn, G. Müller-Gatermann, Dr. U. Moebus, M. Naumann, Dr. M. Streck, Dr. N. Rieger, Dr. O. Thömmes, Prof. Dr. W. Wiegard,	28./29.04.2004, Berlin	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Intensivkurs Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringern	28.-30.04.2004, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Übertragung und Umstrukturierung von Personengesellschaften	Dr. H. Klein, RiFG T. Müller	29.04.2004, Düsseldorf	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	Dr. G. Ege, RA/FAStR Prof. Dr. D. J. Piltz	29.04.2004, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzanalyse für Juristen Bilanzen lesen, verstehen und beurteilen	Dipl.-Kfm. H. Louis	29./30.04.2004, Frankfurt	Forum - Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	Vors. RiOLG Dr. D. Onusseit, WP/StB Dr. A. Pink	30.04.2004, Köln	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877

Mai 2004

Liquiditätsplanung	WP/StB Dipl.-Kfm. W.-G. Rohde, RA G. Kreplin	03.05.2004, Köln	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877
Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten international tätiger Unternehmen	Prof. Dr. J. M. Mössner, RA/StB LL.M. Dr. M. Mick, RA/FAStR LL.M. Dr. S. Eilers, Dr. T. Borstell, RegDir M. Naumann, RA/StB Dr. T. Pyszka, Dipl.-Fw. T. Rupp, RA/StB LL.M. Prof. Dr. M. Schaden, Dipl.-Fw. R. Schreiber, Prof. M. Wathelet, StB Dr. H.-R. Weggenmann	04./05.05.2004, Köln	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern minimieren beim Unternehmenskauf	RA/StB Dr. M. Bünning, RA/FAStR Dr. A. Mihm	05.05.2004, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Kapitalgesellschaften	Dr. H. Klein, RiFG T. Müller	06.05.2004, Berlin	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Insolvenz und Steuern	RA/StB Dr. U. Hartmann, RA/FAStR J. Büttner	06.05.2004, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Änderungen im Steuerrecht und ihre Auswirkungen auf das Arbeits-, Gesellschafts- und Erbrecht	RA/StB J. Breithaupt	07.05.2004, Hamburg	EIDEN · Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Steuerünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen	RA/FAStR Dr. A. Gretzinger, RA/FAStR Dr. B. Schulze-Borges	08.05.2004, Köln	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Praktikerseminar Unternehmensumwandlung	RA/FAStR/WP Dipl.-Kfm. Dr. J. Schmitt, RA R. Hörtnagl	11.05.2004, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Betriebsprüfung in Kreditinstituten	Dr. G. Weitbrecht, E. Witzani, W. Schaefer, R. Hamacher	12.05.2004, Frankfurt	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Unternehmenstestament	Notarassessor T. Wachter	13.05.2004, Hannover	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Dr. C. Uhländer, T. Maza	14.05.2004, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuererfahndung	Dipl.-Fw. S. Jung	14./15.05.2004, Karlsruhe	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Ansparabschreibung: Streitpunkte und Gestaltungsmöglichkeiten	RA/StB Dr. C. Fuhrmann	22.05.2004, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
Beratungsfeld Erbschaft – Testamentsvollstreckung, Ausschlagung, Erbenhaftung	RA D. Carlé	22.05.2004, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
Intensivkurs Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringern	26.-28.05.2004, Wiesbaden	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2004

Besteuerung von Investmentfonds	StB B. Heller, RA S. Gnutzmann	01.06.2004, Eschborn/Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186
---------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Der Steuerberater als Unternehmensberater	Prof. Dr. G. Kirschbaum	11.06.2004, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-0 Fax: 030/240097-99
Die gesellschafts- und steuerrechtlichen Grundlagen der Personengesellschaft und der GmbH	Prof. Dr. M. Fischer, RA/FASr Dr. H. Klose	14.-18.06.2004, Fulda	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater	StB/WP Prof. Dr. M. Polanz	15.06.2004, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-0 Fax: 030/240097-99
Beratung von insolvenzgefährdeten Unternehmen – steuer-, haftungs- und insolvenzrechtliche Probleme	StB Dipl.-Kfm. Dr. M. Bormann	16.06.2004, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-0 Fax: 030/240097-99
Aktuelles Ertragssteuerrecht	Dipl.-Fw. Lür, ORR Niedenführ, Scheller	18.06.2004, Aachen	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Sanierung durch Steuergestaltung	FASr Dr. K. Olbing	18.06.2004, Berlin	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877
Steuerrechtsprechungsforum 2003/2004	RiBFH Dr. D. Gosch, StB K. Korn, StB. Dr. M. Strahl	19.06.2004, Würzburg	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
3. Handelsblatt-Jahrestagung Praxisforum Konzernsteuerrecht	Prof. Dr. T. Rödder, P. Wochinger	22./23.06.2004, Petersberg bei Bonn	Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515
Besteuerung der öffentlichen Hand	H. Bott, H. Eversberg, Prof. Dr. R. Hüttemann, M. Rave, Dr. S. Schauhoff	22./23.06.2004, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Vermögensverlagerung in der Krise – Zivil-, straf- und steuerliche Aspekte	RA D. Durst	26.06.2004, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
Steuerrecht – Intensivkurs für Einsteiger	RA/FASr Dr. B. Binnewies, RA/StB A. Jahn, RA/FASr Dr. H.-W. Kamps, RA/FASr A. Mack	28.06.-03.07.2004, Überlingen	Deutscher Anwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111