

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2006

Redaktion: **Jürgen Wagner**
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml-Ianniello
SINA · MAASSEN, Aachen

1 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 2 Söffing | Pittelkow
**Vermögensübergabe gegen
Versorgungsleistungen (Teil III)**
- 6 Widmann **Aktuelle Fragen des
Umsatzsteuerrechts**

Europarecht

- 11 Kischel **Praxisrelevante
EuGH-Rechtsprechung und
Vertragsverletzungsverfahren
zu den direkten Steuern**

18 **Veranstaltungen**

22 **TaxLawLinks**

23 **LiteraTour**

26 **Steuermelder**

28 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Entscheidungen des EuGH werden immer wieder – weil viel zu wenig bekannt – verteufelt: Sie kosteten den deutschen Fiskus Milliarden, seien unbegrenzt in ihrer Rückwirkung. Dies ist nicht der Fall. Der EuGH ist in seiner Auswirkung auf das nationale Steuerrecht sehr ernst zu nehmen. Punkt.

II.

„Daher sollten Barmittel, die von natürlichen Personen bei der Einreise in die oder bei der Ausreise aus der Gemeinschaft mitgeführt werden, dem Grundsatz der obligatorischen Anmeldung unterliegen. Dieser Grundsatz würde es den Zollbehörden ermöglichen, Informationen über derartige Bewegungen von Barmitteln zu sammeln und diese Informationen gegebenenfalls anderen Behörden zu übermitteln.“ (VO 1889/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 10. 2005 über die Überwachung von Barmitteln, die in die Gemeinschaft oder aus der Gemeinschaft verbracht werden, Amtsblatt EU L 309, S. 9 ff.)

III.

Aus der Begründung des EuGH-Urteils Rs. C 446/03 vom 13. 12. 2005 (Marks & Spencer): „Was schließlich den dritten Rechtfertigungsgrund – Steuerfluchtgefahr – angeht, so ist anzuerkennen, daß die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten einer gebietsfremden Tochtergesellschaft auf eine gebietsansässige Gesellschaft die Gefahr birgt, daß die Verlustübertragungen innerhalb eines Gesellschaftskonzerns in Richtung der Gesellschaften geleitet werden, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen die höchsten Steuersätze gelten und folglich der steuerliche Wert der Verluste am höchsten ist.“

IV.

„I hab zwar ka Ahnung, wo i hinfahr, aber dafür bin i gschwinder dort.“ Dieser schöne Spruch von *Helmut Qualtinger* scheint auch für die Steuergesetzgebung zu gelten.

Einen schönen Winter weiterhin wünscht

Ihr Jürgen Wagner
Red. Steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)
wagner@wagner-joos.de

Die nächste Ausgabe des **steueranwaltsmagazin** erscheint am 15. April 2006.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz (RB); *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Dieter Kischel*, Europäische Kommission, Brüssel; Ministerialdirigent *Werner Widmann*, Mainz.

Impressum:

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Satz: Buchprojekt, 72072 Tübingen
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen
Anzeigenverwaltung: Verlag
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.
Die Zeitschrift erscheint fünf Mal im Jahr. Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten

ISSN 1615-5610

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (Teil III)¹

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und cand. iur. Alexander Pittelkow;
Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

I. Auswirkungen des Beschlusses des GrS 2/00²

Zu dem Bereich der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen äußerte sich der Große Senat neben dem Beschluß vom 12. Mai 2003 (GrS 1/00) in einem weiteren ebenfalls am 12. Mai 2003 ergangenen Beschluß. Hier wurde die durch den X. Senat vorgelegte Rechtsfrage,³ ob denn Versorgungsleistungen als dauernde Last abziehbar sind, wenn ein negativer Substanzwert und kein Ertragswert vorliegen, entschieden. Die im ersten Anblick etwas sonderbar anmutende zweite Entscheidung des GrS verdient insbesondere im Hinblick auf den nach GrS 1/00 nicht abzugsbaren Unternehmerlohn und die sich aus GrS 1/00 ergebenden Beweiserleichterungen Beachtung.

1. Entscheidung des Großen Senats

Der Große Senat beantwortete die vorgelegte Rechtsfrage wie folgt:

„Im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarte abänderbare Versorgungsleistungen sind nicht als dauernde Last abziehbar, wenn sie zwar aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen des übergebenen Betriebs gezahlt werden können, das Unternehmen jedoch weder über einen positiven Substanzwert noch über einen positiven Ertragswert verfügt. Es handelt sich um Unterhaltsleistungen i. S. des § 12 Nr. 2 EStG.“

Als Folge dieser Entscheidung ist also grundsätzlich von weiteren Voraussetzungen für die Anerkennung einer Versorgungsrente auszugehen. Der Sonderausgabenabzug für eine zu leistende Versorgungsrente setzt neben den ausreichenden erzielbaren laufenden Nettoerträgen zur Bedienung der Versorgungsrente noch einen positiven Substanz- oder einen positiven Ertragswert, also bezogen auf ein Unternehmen, einen positiven Unternehmenswert, voraus.

Der Entscheidung liegen die Überlegungen des Beschlusses des GrS 1/00 zugrunde. Ein Wirtschaftsgut kann dann Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensüber-

gabe gegen Versorgungsleistungen sein, wenn es mit dem Vorbehaltsnießbrauch vergleichbar ist.⁴ Dazu muß aber überhaupt ein „Vermögen“ übertragen werden, dessen Erträge dem Übergeber gleichsam vorbehalten sein sollen. Durch die zusätzlichen Voraussetzungen werden also Sachverhalte aus dem steuerbegünstigenden § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG herausgehalten, in denen die Versorgungsleistungen eigentlich gar keine aus der übertragenen Sache gezogenen Nutzungen sind, sondern vielmehr Erträge aus dem Tätigkeits- oder Arbeitseinsatz des Übernehmers. Freilich ist die Relevanz der weiteren Voraussetzungen nur in Konstellationen denkbar, in denen ein gewisser Einsatz des Übernehmers für das Erwirtschaften der Erträge erforderlich ist (z. B. Betriebsübergaben) und die Vermögensqualität des übertragenen Gutes in Frage steht.

2. Ansicht der Finanzverwaltung

Trotz der eindeutigen Vorgabe des BFH in seinem Beschluß nimmt die Finanzverwaltung Versorgungsleistungen auch dann an, wenn der übergebene Betrieb nicht über einen ausreichenden Unternehmenswert verfügt.⁵ Der III. Renten-erlaß enthält insoweit eine eindeutige Nichtanwendungsverfügung.

Eine Begründung liefert die Finanzverwaltung jedoch nicht. Zugrunde liegen dürften jedoch Praktikabilitäts Erwägungen. *Schwenke*⁶ führt aus, daß die Entscheidung der Finanzverwaltung die einzig praktikable Lösung sei; denn im Falle einer Umsetzung wären die im Beschluß GrS 1/00

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Der vorliegende dritte Teil des Beitrages knüpft an die Ausführungen im [steueranwaltsmagazin](http://www.steuernrecht.org) Heft 3/2005, S. 66 (Teil I) und Heft 4/2005 S. 98 (Teil II) an.

2 ►► Beschluß v. 12. 5. 2003; BStBl. II 2004, S. 100.

3 ►► Beschluß v. 13. 9. 2000; BStBl. II 2001, S. 175.

4 ►► Beschluß v. 12. 5. 2003; BStBl. II 2004, S. 95 unter C.II.6.a).

5 BMF v. 16. 9. 2004; BStBl. I 2004, S. 922 Tz.8.

6 Vgl. *Schwenke*, DStR 2004, S. 1679 (1685).

entwickelten Beweiserleichterungen bei Betriebsübergaben nicht anwendbar, da bei jeder Betriebsübergabe eine Prüfung des Unternehmenswertes hätte vorgenommen werden müssen. Mit der jetzigen Lösung erspare die Finanzverwaltung sich und dem Steuerpflichtigen umfangreiche Ermittlungen zum Unternehmenswert sowie zum Unternehmerlohn. In gleicher Richtung argumentiert auch *Brandenberg*.⁷ Seiner Meinung nach seien die Ausführungen des BFH in der Praxis schwierig zu handhaben. Ihm zufolge ist die Nichtanwendung der Grundsätze des GrS 2/00 durch die Verwaltung daher vertretbar.

Die Ansicht der Finanzverwaltung spricht zwar zugunsten des Steuerpflichtigen, jedoch bleibt fraglich, ob diese Auffassung, selbst unter Beachtung der Praktikabilität, haltbar ist.

II. Voraussetzungen nach GrS 2/00

Nach dem Leitsatz des GrS 2/00 muß für die Annahme von Vermögen ein positiver Substanzwert oder positiver Ertragswert vorliegen. Letztlich ist also zu untersuchen, ob ein Unternehmenswert gegeben ist.

1. Substanzwert

Für die Ermittlung des Substanzwerts eines Unternehmens ist auf die Summe der Substanzwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzustellen.⁸ Dieser wiederum ergibt sich aus dem Teilwert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nach dem Betrag bemißt, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, unter der Annahme der Betriebsfortführung.

Problematisch ist dabei die Ermittlung des Substanzwertes von immateriellen Wirtschaftsgütern, die selbst geschaffen oder unentgeltlich erworben worden sind. Für diese gilt im Bereich des Bilanzrechts aufgrund der unsicheren Bewertung ein Ansatzverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). Bei der Substanzwertermittlung müssen sie allerdings mit einem fiktiven Wert angesetzt werden. Die gleiche Problematik stellte sich auch im Rahmen der Vermögensaufstellung für die Vermögensteuer. Dort hatte der BFH erkannt, daß der Ansatz von immateriellen Wirtschaftsgütern in der Vermögensaufstellung weiter geht, als die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter im Ertragsteuerrecht.⁹ Die Bewertung erfolgte auch hier durch den Teilwert. Soweit die Werte im Einzelfall nicht genau berechnet werden konnten, war grundsätzlich auch eine Schätzung möglich.¹⁰

Festzuhalten bleibt, daß der Substanzwert eines Unternehmens durch eine Einzelbewertung seiner Wirtschaftsgüter nach dem Teilwert ermittelt wird. In seinen Entschei-

dungsgründen äußert sich der BFH nicht dahingehend, daß für die Ermittlung des Substanzwertes ein Unternehmerlohn abgezogen werden muß. Seine Aussage bezieht sich nur auf die Ermittlung des Ertragswertes.¹¹ Da der Substanzwert des Unternehmens nur die Wertsumme seiner in ihm enthaltenen Wirtschaftsgüter beinhaltet, muß der Unternehmerlohn auch nicht zur Korrektur abgesetzt werden. Die Aussage des BFH ist folgerichtig.

Damit aber ist die Ermittlung des Substanzwertes einer Ungenauigkeit und einem nicht unerheblichen Arbeitsaufwand ausgesetzt.

2. Ertragswert

Der Ertragswert bestimmt sich nach den aus der Nutzung der Wirtschaftsgüter zu erzielenden Erträgen.¹² Hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter ist er dort anzuwenden, wo weder Wiederbeschaffungswert noch Einzelveräußerungswert bestimmt werden können. Die Ertragswertmethode berücksichtigt die durch die Verwendung des Gegenstandes voraussichtlich zu erzielenden künftigen Einnahmeüberschüsse.¹³ In Anwendung auf ein Unternehmen ist hier auf die voraussichtlich zu erzielenden Einnahmeüberschüsse aus dem Betreiben des Unternehmens abzustellen. Dabei sollen die erzielbaren Überschüsse aber aus der Nutzung des Unternehmens, nicht aber aus der Verwertung der Arbeitskraft berücksichtigt werden. Folglich ist hier ein Unternehmerlohn abzuziehen.

3. Geschäftswert

Unabhängig vom Leitsatz erörtert der BFH in seinen Entscheidungsgründen den Geschäftswert als Teil des Unternehmenswertes. Er führt aus, daß auch bei der Schätzung des Geschäftswertes der Unternehmerlohn abzusetzen sei.¹⁴

Hintergrund des Abzuges ist hier die Anwendung der indirekten Methode zur Ermittlung des Geschäftswertes. Dabei wird vom Gesamtwert des Unternehmens der Substanzwert abgezogen. Da der Gesamtwert auch die Ertragsaussichten berücksichtigt, muß zur Ermittlung des Reinertrags vom Jahresgewinn der Unternehmerlohn abgezogen werden.¹⁵ Der Geschäftswert stellt also einen Wert dar, der

7 *Brandenberg*, nwb vom 25. 7. 2005, Fach 3 S. 13561.

8 BFH v. 8. 12. 1976, BStBl. II 1977 S. 409 Leitsatz 2.

9 BFH v. 11. 11. 1983 III R 25/77, BStBl. II 1984 S. 187 unter 2.

10 BFH v. 11. 11. 1983, BStBl. II 1984 S. 187 unter 5.

11 BFH v. 12. 5. 2003, BStBl. II 2004 S. 100 unter C. II. 12. a).

12 *Baetge/Kirsch/Thiele* – Bilanzrecht – *Thiele/Breithaupt*, § 253 Rn 314.

13 *Thiele/Breithaupt*, a.a.O.

14 BFH v. 12. 5. 2003 BStBl. II 2004 S. 100 unter C. II. 1. b).

15 BFH v. 8. 12. 1976 I R 215/73, BStBl. II 1977 S. 409 Leitsatz.

► Beiträge

nicht den einzelnen Wirtschaftsgütern, sondern ihrer Verbundenheit zu einem Unternehmen innewohnt.¹⁶

Zu beachten ist allerdings, daß der Geschäftswert selbst ein immaterielles Wirtschaftsgut ist. Allen Berechnungsschwierigkeiten zum Trotz wäre er daher auch im Rahmen der Ermittlung des Substanzwertes zu berücksichtigen; die Ermittlung des Substanzwertes unterliegt daher denselben Ermittlungs- und Bewertungsschwierigkeiten wie der Geschäftswert.

4. Unternehmerlohn

Wird der Unternehmenswert nach der Ertragswertmethode ermittelt, ist ein Unternehmerlohn abzusetzen. Ist der Ertragswert relativ gering, kommt dem abzusetzenden Unternehmerlohn eine enorme Bedeutung zu; die Höhe des Unternehmerlohns kann also mithin entscheidend für die Vermögensqualität sein. Damit aber ist die Frage aufgeworfen, wie ein Unternehmerlohn sachgerecht zu ermitteln ist.

Für die Ermittlung der Höhe des Unternehmerlohns könnte man zum Teil auf die entwickelten Beurteilungskriterien der Angemessenheitsgrenze des Geschäftsführergehalts im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung zurückgreifen. Zu denken wäre vor allem an das Beurteilungskriterium der Art und Umfang der Tätigkeit sowie an den Fremdvergleichmaßstab.¹⁷

Die Finanzverwaltung geht in ihrem Geschäftsführerbezügeerlaß davon aus, daß Art und Umfang der Tätigkeit vor allem durch die Größe des Unternehmens bestimmt werden. Da mit der Größe eines Unternehmens Arbeitszeit, Anforderung und Verantwortung steigen, ist das angemessene Gehalt entsprechend höher zu bestimmen. Bezüglich des Fremdvergleichmaßstabes können für einen externen Betriebsvergleich branchenspezifische Erfahrungswerte und nach den Regeln der wissenschaftlichen Statistik erstellte neutrale Gehaltsuntersuchungen herangezogen werden.

Die Beurteilungskriterien für die Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen sind für die Fälle entwickelt worden, in denen man der Ansicht ist, daß die Bezüge zu hoch bemessen worden sind. Bei der hier zu diskutierenden Fragestellung geht es jedoch genau um den entgegengesetzten Fall. Der Steuerpflichtige hat ein Interesse daran, daß der Unternehmerlohn gerade niedrig festgelegt wird, damit möglichst ein hoher positiver Ertragswert verbleibt. Insofern müßten Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger in bestem Einvernehmen unter Berufung auf die zur verdeckten Gewinnausschüttung ergangenen Erlasse den Unternehmerlohn bestimmen können.

5. Die „50-v. H.-Grenze“

Die 50-v. H.-Grenze diene der Mißbrauchsvermeidung in Fällen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, bei denen das Wirtschaftsgut existenzsichernd und ertragbringend war, die Erträge jedoch nicht ausreichten, die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen. Es handelte sich hierbei um den sog. Typus 2. Da der GrS 1/00 den Typus 2 als nicht mit der Rechtslage im Einklang stehend abgelehnt hat, kann insoweit der 50-v. H.-Grenze nunmehr auch keine Bedeutung zukommen. Allerdings sieht der BFH auch für die Fälle des Typus 1, also für die Fälle, in denen der Nettoertrag des übergebenen Vermögens ausreicht, um die Versorgungsrente zu bedienen, in Ausnahmefällen ein Bedürfnis für die 50-v. H.-Grenze.¹⁸

Als Beispielsfall führt der BFH an, daß Fälle denkbar seien, in denen das übergebene Unternehmen ausreichende Nettoerträge abwirft, um die versprochenen Versorgungsleistungen zu erbringen, und nach Abzug des Unternehmerlohns ein Unternehmenswert verbleibt, der aber so gering ist, daß es nicht mehr gerechtfertigt erscheine, den Betrieb als „Vermögen“ zu bezeichnen.

Hintergrund ist folgender: Bei Anwendung der BFH-Rechtsprechung würde zunächst das übertragene Vermögen mittels Ertragswertmethode ermittelt. Dabei wird der Unternehmerlohn in Abzug gebracht. Es verbleibt nach obigem Beispiel ein geringer Unternehmenswert. Anschließend müßte zur Ermittlung der Nettoerträge der Unternehmerlohn wieder hinzugerechnet werden. Folge ist, daß die Nettoerträge ausreichen, um die Versorgungsleistung zu erbringen. Ein Sonderausgabenabzug läge mithin vor, obwohl die Versorgungsleistung fast ausschließlich aus der Arbeitsleistung des Übernehmers finanziert wird. Die Vergleichbarkeit mit einem Nießbrauch ist nicht gegeben. Die vorbehaltenen Erträge werden nicht aus der übertragenen Substanz, sondern aus der Arbeitskraft des Übernehmers erwirtschaftet. Um diese Fälle aus der Anwendbarkeit der Rechtsprechung zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung zu eliminieren, greift der GrS auf die 50-v. H.-Grenze zurück. Nur wenn nach Abzug des Unternehmerlohns der Unternehmenswert mindestens 50 v. H. des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung ausmacht, ist eine Versorgungsrente und keine Unterhaltsleistung gegeben.

Zu beachten ist aber, daß es sich bei der 50-v. H.-Grenze lediglich um ein Beweisanzeichen dahingehend handelt, daß das Vermögen zur Erbringung der Versorgungsleistung ausreicht. Aus ihm darf nicht zwangsläufig geschlossen

¹⁶ Vgl. *Frotscher*, EStG – *Herrmann* § 6 Rn 305.

¹⁷ Vgl. BMF v. 14. 10. 2002 BStBl. I 2002 S. 972 Tz. 11, 19.

¹⁸ BFH v. 12. 5. 2003 BStBl. II 2004 S. 100 unter C. II. 2.

werden, daß die Versorgungsleistung mit bis zu 50 v.H. durch die Arbeitsleistung des Übernehmers erbracht werden könnte.¹⁹

III. Stellungnahme

Der Beschluß GrS 2/00 stellt hinsichtlich der Beurteilung der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen zunächst die Frage, ob überhaupt ein Vermögen übertragen wird. Prüfungssystematisch stellt sich die Frage nach den für die Versorgungsleistungen ausreichenden Erträgen erst, wenn überhaupt ein Vermögen übertragen wurde. Diesen Prüfungspunkt läßt die Finanzverwaltung aus den oben genannten Praktikabilitätsgründen außer Betracht. Ob diese Auffassung der Finanzverwaltung rechtlich haltbar ist, ist zu untersuchen.

1. Hintergrund

Eine Versorgungsrente führt zu einem Sonderausgabenabzug. Mit dem Sonderausgabenabzug gemäß § 10 EStG wird das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht verwirklicht. Grundsätzlich sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die er im Rahmen seiner privaten Vermögensverwendung tätigt, nicht abziehbar.²⁰ Eine Durchbrechung stellt hier eben § 10 EStG dar. Dabei muß es sich im Grunde um Aufwendungen handeln, die für den Steuerpflichtigen existenzsichernd sind und ihm deshalb nicht für die Zahlung von Einkommensteuer zur Verfügung stehen.²¹

Hintergrund der vertraglich vereinbarten dauernden Lasten oder Renten ist der Vermögenstransfer vom Übergebenden an den Übernehmer. Erträge des übertragenen Wirtschaftsgutes werden steuerlich nunmehr dem Übernehmer als neues Steuersubjekt zugerechnet. Da dieser allerdings nach dem Leitbild der vorbehaltenen Erträge den Ertrag aus dem Wirtschaftsgut an den Übergeber abführt, würde eine Besteuerung bei ihm gegen das Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen. Die Erträge des Wirtschaftsgutes lassen den Übernehmer zunächst leistungsfähiger erscheinen. Da er aufgrund des Versorgungsvertrages zur Abführung dieser Erträge an den Übergebenden verpflichtet ist, ist er letztlich jedoch nicht in seiner Leistungsfähigkeit gestärkt. Durch die Abzugsfähigkeit der Versorgungsleistungen wird diesem Umstand Rechnung getragen. Umgekehrt führen die abgeführten Erträge bei dem Übergebenden zu einer Steigerung der Leistungsfähigkeit, so daß diese dort wiederum sonstige Einkünfte gem. § 22 EStG darstellen.

Liegt jedoch kein Vermögen als positiver Wert vor, übernimmt der Übernehmer eines Betriebes nur Verbindlichkeiten und zahlt darüber hinaus die Versorgungsleis-

tungen. Der Vermögenstransfer findet hier in umgekehrter Richtung, also von Übernehmer zum Übergeber, statt. Zwar wird auch in diesem Fall die Leistungsfähigkeit des Übernehmenden gemindert, jedoch hat dieser dem eigentlichen Vermögenstransfer von Übernehmer an Übergeber und den Versorgungsleistungen freiwillig vertraglich zugestimmt. Anders als zuvor würde hier mit einer Abzugsfähigkeit nicht dem Umstand Rechnung getragen, daß die Erträge des Wirtschaftsgutes nicht die Leistungsfähigkeit erhöhen. Ein Abzug kann nicht im Rahmen der Sonderausgaben vorgenommen werden. Es handelt sich hier um rein privat veranlaßte Vermögensverwendungen, die sich als Unterhaltsleistungen darstellen. Würde mithin in den Fällen, in denen kein positives Vermögen übertragen wird, eine Versorgungsrente bejaht werden, so würde es sich um eine Systemwidrigkeit im Rahmen des Sonderausgabenabzugs handeln.

2. Auswirkung

Durch die BFH-Rechtsprechung wird die Systemwidrigkeit insoweit eingeschränkt, als daß die Versorgungsleistungen, die vollständig durch die Verwertung der Arbeitskraft des Übernehmers verursacht werden, dem Anwendungsbereich des § 10 EStG entzogen werden. Allerdings berücksichtigt auch die BFH-Rechtsprechung Versorgungsleistungen, die teilweise aus der Unternehmertätigkeit herrühren. Von einer Systemwidrigkeit kann hier aber nur noch bedingt gesprochen werden; durch Anwendung der 50 v.H.-Grenze wäre maximal die hälftige Verwertung der Arbeitskraft zur Erbringung der Versorgungsleistungen möglich.

Anders hingegen beurteilt sich die Lage unter Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung; allein daß die Versorgungsleistungen durch die laufenden Nettoerträge erbracht werden können, reicht demnach für die Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG aus. Damit wird auch der Vermögenstransfer in umgekehrter Richtung erfaßt; die Lösung nach Auffassung der Finanzverwaltung ist mithin systemwidrig.

3. Fazit

Fraglich bleibt, wie das für den Steuerpflichtigen zwar günstige, aber dennoch systemwidrige Ergebnis begründet werden kann.

Indirekt handelt es sich um eine indirekte Subvention. Denn der privat veranlaßte Vermögenstransfer vom Übernehmer zum Übergeber führt durch die Berücksichtigung als Sonderausgabe im Ergebnis zu einer Reduzierung der

¹⁹ BFH v. 12. 5. 2003 BStBl. II 2004 S. 100 unter C. II. 2. b).

²⁰ Birk, Steuerrecht 6. Aufl. 2003 Rn 555.

²¹ Birk, a.a.O. Rn 556.

► Beiträge

steuerlichen Bemessungsgrundlage. Subventionen können aber nur durch den Gesetzgeber selbst, nicht aber durch die Verwaltung gewährt werden. Anders ist es jedoch, wenn die Finanzverwaltung für einen gleichmäßigen Gesetzesvollzug eine typisierende Verwaltungsvorschrift erläßt.²² Dabei unterliegt die Finanzverwaltung nicht nur dem Gleichheitsgebot, sondern auch dem Übermaßverbot. Aus dem Übermaßverbot folgt das Prinzip der freiheitsschonenden Besteuerung, das auch für das Ermittlungsverfahren gilt.²³

Durch die Nichtanwendungsverfügung in Tz. 8 des III. Rentenerlasses soll keine indirekte Subvention durch die Verwaltung gewährt werden; vielmehr ist die Subvention nur das Ergebnis aus der erlaßimmanenten Typisierung:

In dem Erlaß wird durch das BMF für die nachgeordneten Finanzbehörden verbindlich vorgegeben, in welchem Umfang der Sachverhalt hinsichtlich einzelner Tatbestandsmerkmale ermittelt werden muß. Sie unterliegt hierbei dem Übermaßverbot und dem Prinzip der freiheitsschonenden Besteuerung. Bezüglich der Nichtanwendungsverfügung ist davon auszugehen, daß das Wahrscheinlichkeitsurteil zugrunde liegt, daß Versorgungsleistungen nur gegen Übergabe von tatsächlichem Vermögen gewährt werden, aber

kaum überschuldetes oder nicht positiv vorhandenes Betriebsvermögen gegen Versorgungsleistungen übertragen wird. Demgegenüber stehen umfangreiche und zeitintensive Ermittlungen zu sämtlichen oben aufgezeigten Voraussetzungen aller betroffenen Steuerpflichtigen. Mit der Typisierung durch die Gleichbehandlung aller Vermögen erspart die Finanzverwaltung nicht nur sich selbst, sondern auch dem Steuerpflichtigen in allen Fällen die Ermittlungsarbeit bezüglich der Vermögensqualität. Unter der Annahme, daß nur in wenigen Fällen nicht-positives Vermögen gegen Versorgungsleistungen übertragen wird, wird damit dem Übermaßverbot und dem maßvollen Umgang mit knappen Verwaltungsressourcen Rechnung getragen.

Brandenberg und Schwenke ist daher zuzustimmen; die Beweiserleichterungen aus GrS 1/00 würden durch die Anwendung des GrS 2/00 ad absurdum geführt, wenn stattdessen weitere Voraussetzungen geprüft werden müßten. Insoweit stellt die Nichtanwendungsverfügung selbst eine weitere Beweiserleichterung dar.

22 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht 17. Aufl. 2002 § 21 Rn 213.

23 Vgl. *Tipke/Lang*, a.a.O. § 21 Rn 8.

Aktuelle Fragen des Umsatzsteuerrechts

Ministerialdirigent Werner Widmann, Mainz

I. Rechtfertigung des Themas

1. Es gibt bei der Umsatzsteuer zwar keine weit reichenden Gesetzesänderungen seit dem 1. Januar 2005, aber weiterhin zahlreiche Zweifelsfragen zu den 22 Änderungsgesetzen, die seit 1999 zum Umsatzsteuergesetz ergangen sind.
2. Die tradierte Rechtsanwendung wird ständig durch neue EuGH-Urteile in Frage gestellt, die allerdings oft von den nationalen Gerichten durch Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH angestoßen werden.
3. Auch der BFH löst sich immer wieder von seiner bisherigen Rechtsprechung.
Die Verwerfung nationaler Normen, die nicht den EU-Vorgaben entsprechen, durch den BFH ist ein neues Phänomen in der deutschen Rechtswirklichkeit.
4. Die Verwaltung kommt angesichts dieses Befundes oftmals nicht mehr rechtzeitig den Unternehmen mit klaren Aussagen zu Hilfe oder setzt sich durch eigenständige Übergangsregelungen oder generelle Billigkeitsmaßnahmen an die Stelle des Gesetzgebers.

5. Die Umsatzsteuer war schon immer hinterziehungsanfällig. Aber das Mehrwertsteuersystem lädt zum Vorsteuerabzug geradezu ein. Bei einer geschätzten Größenordnung des fiskalischen Schadens durch Hinterziehungen von jährlich ca. mindestens 15 Mrd. Euro ist die seit dem 2001 laufende Debatte über Änderungen am System vorrangig. Das jetzt abgeschlossene Planspiel zur generellen Steuerschuldverlagerung im unternehmerischen Bereich zeigt, daß das Allphasenprinzip nicht zu Gunsten einer Einzelhandelssteuer aufgegeben werden muß, um den Vorsteuerbetrug bereits im Ansatz zu unterbinden. Nötig ist allerdings, die umsatzsteuerbedingten Zahlungen im zwischenunternehmerischen Verkehr zwischen den Unternehmen und ihren Finanzämtern möglichst zu vermeiden, um damit Vorsteuererschleichungen unmöglich zu machen. Dazu bedarf es jetzt einer abgestimmten Initiative auf europäischer Ebene. Allein in Deutschland werden jährlich über 550 Mrd. Euro Umsatzsteuer in Rechnungen ausgewiesen, durch den Vorsteuerabzug bleiben dem Fiskus aber nur ca. 100 Mrd. Euro Aufkommen. An diesem gigantischen Nullsummenspiel von jähr-

lich über 450 Mrd. Euro beteiligen sich ca. 5 Millionen Unternehmer.

Der generelle Übergang zur Ist-Besteuerung sowohl bei den Ausgangsumsätzen als auch beim Vorsteuerabzug wäre nach den Vorstellungen des BMF nur in Verbindung mit einem umfassenden sog. Cross-Check zu empfehlen. Dies stößt zu Recht auf die Ablehnung der Wirtschaft. Außerdem wäre die Ist-Besteuerung nicht wirklich zur Vermeidung des Vorsteuerbetruges geeignet. Das wäre nur durch das Reverse-Charge-Modell sicherzustellen, s. *Widmann*, UR 2005 S. 14. Damit wären auch die systembedingten Ausfälle des Fiskus aus zwischenunternehmerischen Umsätzen in den Fällen der Insolvenz zu vermeiden

II. Besteuerung von Glücksspielumsätzen

Bei der Einführung der Mehrwertsteuer in Deutschland zum 1. 1. 1968 war man der Auffassung, daß bei Umsätzen mit Glücksspielautomaten grundsätzlich der jeweilige Einsatz als Umsatz anzusehen sei, wegen der ausgezahlten Gewinne schien die Ermittlung des Umsatzes aber schwierig. So beschied sich die Verwaltung mit der Umsatzsteuer auf das 1,5-fache des Kassensinhaltes, was bei einer Gewinnquote von durchschnittlich 60 v.H. rechnerisch eklatant falsch war. Erst auf Drängen des Bundesrechnungshofes wurde zum 1. 1. 1993 der Multiplikator auf 2,5 angehoben (vgl. *Plückebaum/Malitzky/Widmann*, UStG, § 10 RZ 64 ff.).

Dann kam der EuGH im Urteil vom 5. 5. 1994 (Rs.C-38/93 – Glawe, BStBl. II 1994, S. 548) zu dem Ergebnis, daß nur der Kassensinhalt Bemessungsgrundlage für den Umsatz des Glücksspielgerätebetreibers sein dürfe.

Jetzt hat der EuGH am 17. 2. 2005 entschieden (Urteil Rs.C – 453/02 – Edith Lindeweber und C – 462/02 – Savas Aggriditis, DStR 2005, S. 371; s. auch das BFH-Folgeurteil vom 12. 5. 2005, V R 7/02, ZSteu 3005, S. R-605), daß die Frage der Bemessungsgrundlage bei der gegenwärtigen Rechtslage in Deutschland letztlich überhaupt keine Rolle spielen dürfe, weil gemäß § 4 Nr. 9 UStG nur die öffentlichen Spielbanken von der Umsatzsteuer befreit sind, private Glücksspielbetreiber hingegen nicht. Dieser Verstoß gegen das Gleichheitsgebot sanktioniert der EuGH dadurch, daß er den privaten Glücksspielunternehmern ein unmittelbares Berufungsrecht auf die durch Artikel 13 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie grundsätzlich vorgesehene Steuerbefreiung für alle Glücksspielumsätze gibt. Berufet sich der Unternehmer auf diese Steuerfreiheit auch für vergangene Zeiträume, kann sich ergeben, daß ein anderer Unternehmer, der an ihn Räume unter Verzicht gem. § 9 UStG auf die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr.12 UStG steuerpflichtig vermietet hat, nun vor dem Problem steht, daß die Voraussetzungen für diesen Verzicht nachträglich entfallen. Damit stellt sich beim Ver-

mieter die Frage, ob er seinen Vorsteuerabzug ändern muß. Es spricht viel dafür, dies zu verneinen, weil es nach der Rechtsprechung des EuGH darauf ankommt, in welcher Absicht eine Vorleistung bezogen wurde. Die verwirklichte Absicht bestand hier in der steuerpflichtigen Vermietung.

Jetzt ist der Ball wieder im Feld des deutschen Gesetzgebers: Während die öffentlichen Spielbanken immerhin Spielbankabgaben in erheblicher Höhe zu entrichten haben – diese steht bekanntlich den Ländern zu –, gibt es für die privaten Glücksspielunternehmer nach dem EuGH-Urteil vom 17. 2. 2005 derzeit keine Belastung mit einer indirekten bundeseinheitlichen Steuer. Deshalb hat die Finanzministerkonferenz den schon im Jahr 2002 von der damaligen niedersächsischen Landesregierung im Bundesrat eingebrachten Entwurf einer Spieleinsatzsteuer wieder aufgegriffen. Allerdings ist dieser Entwurf gegenwärtig noch nicht beschlußreif. Andererseits startete die Bundesregierung mit ihrem Entwurf eines 20. Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 6. 5. 2005 (Bundesrats-Drucks. 326/05) einen Anlauf zur generellen Besteuerung aller Glücksspielumsätze, also auch der der öffentlichen Spielbanken, kam damit zwar durch den Deutschen Bundestag, scheiterte aber am Bundesrat, der das Gesetz ablehnte. Der von der Bundesregierung angerufene Vermittlungsausschuß hat am 5. 9. 2005 beschlossen, die Angelegenheit zu vertagen und damit ist dieses 20. Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes dem Diskontinuitätsprinzip im Deutschen Bundestag zum Opfer gefallen.

III. Die private Nutzung unternehmerischer Räume – Das Urteil des EuGH im Fall Seeling

Daß der EuGH sich von den Vorgaben der nationalen Zivilrechte frei macht und die Rechtsinstitute wie z.B. Miete, Pacht, aber auch gesellschaftsrechtliche Vertragsformen weitgehend selbst definiert, kann man an seiner umsatzsteuerlichen Rechtsprechung zur Gebäudenutzung erkennen.

Im Urteil vom 8. 5. 2003 (Rs.C – 266/00, DStR 2003, S. 873, s. auch das BFH-Folgeurteil vom 24. 7. 2003 – V R 39/99, DStR 2003, S. 1791) hat der EuGH einem Unternehmer namens Seeling, der einen Teil seines unternehmerischen Gebäudes für private Zwecke nutzte, das Recht zum Vorsteuerabzug auch hinsichtlich der privat genutzten Räume gegeben. Das konnte angesichts der gefestigten Rechtsprechung des EuGH zum Zuordnungswahlrecht eines Unternehmers hinsichtlich seiner Vorbezüge zum Unternehmen kaum überraschen, aber daß er die Selbstnutzung von Räumen, anders als die bisherige deutsche Rechtspraxis, nicht fiktiv einer Vermietung von Räumen an Dritte gleichsetzt, war nicht selbstverständlich. Die Folge dieser Rechtsprechung ist, daß der Unternehmer bei voller Zuordnung des Gebäudes den Vorsteuerabzug insgesamt sofort geltend

machen kann und dann die Selbstnutzung erst im Laufe der Jahre als unentgeltliche Wertabgabe versteuert wird.

Die deutsche Verwaltung hat durch das BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004 (IV B 7 – S 7206-3/04, BStBl. I 2004, S. 468) versucht, die aus dem Vorsteuerabzugsrecht resultierenden erheblichen fiskalischen Folgen ab dem 1. 7. 2004 dadurch zu begrenzen, daß an Stelle der bisher maßgeblichen ertragsteuerlichen Kosten als Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 UStG für die Selbstnutzung nun die Beträge bei der AfA für das Gebäude anzusetzen sind, die sich nach dem Berichtigungszeitraum des § 15 a UStG für Gebäude ergeben. Die Folge ist, daß sich dann regelmäßig eine AfA von 10 v. H. als Kostenelement ergibt, denn der Berichtigungszeitraum gem. § 15a UStG beträgt 10 Jahre. Ertragsteuerlich ist dagegen eine AfA von 2 v. H. anzusetzen.

Der Gesetzgeber hat diese von der Verwaltung gefundene Regelung rückwirkend zum 1. 7. 2004 durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. 12. 2004 abgesegnet. Abschnitt 155 Abs. 2 UStR 2005 konnte zwar noch nicht den neuen Gesetzeswortlaut berücksichtigen, liegt aber auf der Linie des BMF-Schreibens vom 13. 4. 2004.

Da kann man nicht nur die Frage der Zulässigkeit einer derartigen gesetzlichen Rückwirkung stellen, sondern man muß bei dem Vorpreschen der Verwaltung auch fragen, ob die 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie in Artikel 11 Abschn. A, wo sie von Ausgaben des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage spricht, tatsächlich das meint, was sich die deutsche Verwaltung ausgedacht hat. Der Begriff der Ausgaben i. S. des Artikel 11 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie ist sicherlich auslegungsfähig und es verwundert nicht, daß das Finanzgericht München den EuGH durch Beschluß vom 1. 2. 2005, DStR 2005, S. 420, nun bereits um Vorabentscheidung darüber ersucht hat, ob die neue Rechtslage in Deutschland seit dem 1. 7. 2004 EU-rechtlich gedeckt ist.

Die Verwaltung gewährt inzwischen Aussetzung der Vollziehung, vgl. OFD Nürnberg vom 7. 1. 2005, DStR 2005, S. 425.

Als Folge der Seeling-Entscheidung ergibt sich nach Auffassung der Verwaltung die Steuerpflicht der Entnahme, vgl. Abschn. 24 b Abs. 5 UStR 2005. Früher wurde hingegen die Entnahme als steuerfrei gem. § 4 Nr. 9 UStG betrachtet. Dazu wird auch der EuGH das letzte Wort haben müssen.

IV. Das häusliche Arbeitszimmer

Das Urteil des EuGH vom 21. 4. 2005 – Rs.C 25/03, HE, DStR 2005 S. 775 (s. dazu *Widmann*, UR 2005 S. 332) betraf Herrn HE, einen Beamten, der in einem Haus, das seiner

Frau zu $\frac{3}{4}$ und ihm zu $\frac{1}{4}$ gehört, für seine schriftstellerische selbständige Tätigkeit ein häusliches Arbeitszimmer unterhielt. Während die Verwaltung Herrn HE überhaupt keinen Vorsteuerabzug gewährte mit der Begründung, das Haus gehöre der Ehegattengemeinschaft, mithin habe Herr HE als allein unternehmerisch tätiger Ehegatte das Haus auch nicht anteilig für sein Unternehmen erwerben können, gab das Finanzgericht Köln Herrn HE immerhin den Vorsteuerabzug für das Arbeitszimmer entsprechend seinem Miteigentumsanteil von $\frac{1}{4}$. Weil das Arbeitszimmer 12 % der Wohnfläche des Hauses ausmacht, bekam Herr HE somit vom Finanzgericht Köln 3 v. H. der Vorsteuern, die beim Bau des Hauses angefallen waren, zugesprochen.

Der EuGH kommt unter Berufung auf die Grundsätze der Neutralität und Verhältnismäßigkeit zum Vorsteuerabzug i. H. von 12 v. H., also in voller Höhe hinsichtlich der auf das Arbeitszimmer entfallenden Vorsteuern. Und das, obschon der Unternehmer keine auf seinen Namen lautende Rechnung hat, denn nicht er, sondern die Ehegattengemeinschaft allein hatte unstreitig das Haus in Auftrag gegeben.

Dazu sagt der EuGH schlicht, daß er die Gefahr eines Mißbrauchs hinsichtlich des Vorsteuerabzugs in diesem Fall nicht sehen könne und daß er es als unverhältnismäßig betrachtet, wenn wegen der fehlenden Rechnung hier kein Vorsteuerabzug möglich wäre, wo doch ganz eindeutig ein Bezug für eine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

Wenn der Unternehmer das häusliche Arbeitszimmer nun aufgibt oder die Ehegattengemeinschaft das Haus veräußert, kommt es zu einer Zwangsentnahme des Arbeitszimmers, denn dann ist die Zuordnung zum Unternehmen des schriftstellernden Ehegatten nicht mehr möglich oder wird beendet. Diese Entnahme ist nach der oben geschilderten Meinung der Verwaltung steuerpflichtig. Insofern muß dann diese Entnahme gemäß § 10 Abs. 4 UStG besteuert werden mit dem Wert des Arbeitszimmers im Zeitpunkt der Entnahme.

V. Geschäftsführertätigkeit bei Gesellschaften als unternehmerische Tätigkeit

Während der BFH in der Vergangenheit ständig der Auffassung war, daß Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft wegen des Prinzips der Selbstorganschaft nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht würden und die Verwaltung immer auch dem BFH folgte, hat der BFH nun im Urteil vom 6. 6. 2002 (V R 43/01, BStBl. II 2003, S. 36; s. dazu *Zugmaier*, DStR 2004 S. 124; *Kammerloher-Lis*, UR 2005 S. 409) entschieden, daß die gegen eine gewinnunabhängige Tätigkeitsvergütung erbrachten Leistungen eines Gesellschafters bei der Geschäftsführung der Gesellschaft stets auf

einer selbständigen, mithin unternehmerischen Betätigung gegen Entgelt beruhen. Die Beteiligung am Gewinn ist selbstverständlich kein Entgelt.

Damit war die Verwaltung vor die Frage gestellt, ob sie ihre Auffassung auch ändern sollte. Dies ist geschehen durch das BMF-Schreiben vom 23. 12. 2003 (IV B 7 – S 7100 – 246/03, BStBl. I 2004, S. 240), das den Betroffenen aber bis Ende März 2004 eine Übergangsfrist eingeräumt hat. Dies war notwendig, weil es, je nachdem, ob die Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht, einen Anpassungsbedarf hinsichtlich der vertraglichen Regelungen in den Gesellschaftsverträgen gegeben hat.

Die neuen Grundsätze gelten auch für die Geschäftsführungsaufgaben bei Bauarbeitsgemeinschaften (vgl. OFD Hannover vom 10. 6. 2004 – S 7100 – StO 351 / S 7100 – 598 – StH 446, DStR 2004, S. 1657).

Die Konsequenzen des Urteils sind im vorsteuerabzugsberechtigten Bereich fiskalisch unergiebig. Für die Betroffenen ergeben sich aber erhebliche Lasten durch die Verpflichtung zur Erteilung ordnungsgemäßer Rechnungen innerhalb von sechs Monaten gemäß § 14 Abs. 2 UStG und auch die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Jahreserklärungen.

Aber nicht nur bei der Geschäftsführung von Gesellschaftern bei Personengesellschaften hat der BFH neue Erkenntnisse gewonnen, sondern auch bei der Geschäftsführung durch einen GmbH-Gesellschafter hält es der BFH jetzt in dem Urteil vom 10. 3. 2005 (V R 29/03, UR 2005 S. 440, s. dazu *Heidner*, UR 2005 S. 495) für möglich, daß dieser Gesellschafter damit eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Das ist konsequent. Nun wird auch hier die gestalterische Fantasie gefragt sein, um entweder die eine oder die andere erwünschte Möglichkeit umsatzsteuerlich herbeizuführen. Denn wenn der GmbH-Geschäftsführer einer zum Vorsteuerabzug berechtigten GmbH dieser die Umsatzsteuer für seine Tätigkeit ordnungsgemäß in Rechnung stellt, bleibt auf dieser Stufe alles neutral. Der Geschäftsführer kann aber für seinen Aufwand, z. B. für Fahrten von seiner Wohnung zur GmbH, den Vorsteuerabzug geltend machen. Gleiches gilt für ein häusliches Arbeitszimmer.

Die Verwaltung meint in dem BMF-Schreiben vom 21. 9. 2005 (IV A 5 – S 7104 –19/05, DB 2005 S. 2103), daß das Urteil vom 10. 3. 2005 nichts wirklich Neues bringe, denn die Frage der Selbständigkeit für Einkommen-, Lohn- und Umsatzsteuer sei weiterhin gem. Abschn. 17 Abs. 2 UStR 2005 nach den nämlichen Kriterien zu entscheiden. Die Qualifikation von Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Gewinneinkünfte i. S. v. § 15 EStG allein führe aber noch nicht zur Annahme selbständiger Tätigkeit hinsichtlich der Unternehmereigenschaft.

VI. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Börsengängen

Die Ausgabe von Aktien wurde bisher als steuerfreier Umsatz gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG angesehen und daher war der Vorsteuerabzug z. B. für Gutachter- und Beratungskosten in diesem Zusammenhang gemäß § 15 Abs. 2 UStG nach der herrschenden Meinung ausgeschlossen, vgl. noch Abschn. 64 UStR 2005.

Der EuGH sagt jetzt in dem Urteil vom 26. 5. 2005 (Rs. C – 465/03 – Kretztechnik AG, UR 2005 S. 382, s. dazu *Buttenhauser/Steinhauser*, UR 2005 S. 415), wie schon früher bei den Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft (vgl. Urteil vom 26. 6. 2003 – Rs. C - 442/01 – Kap Hag, UR 2003 S. 443), daß die Ausgabe von Aktien als Maßnahme der Kapitalbeschaffung kein steuerbarer Vorgang sei. Der EuGH stellt fest, daß es sich bei der Verschaffung der Gesellschafterstellung oder bei der Aktieneinführung an der Börse nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt handele, sondern daß es sich bei den damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen um allgemeine Geschäftskosten handele, für die sich der Vorsteuerabzug wie z. B. beim Anlegen von Kundenparkplätzen danach richtet, was der Unternehmer sonst unter dem Gesichtspunkt des § 15 UStG so treibt.

VII. Vorsteuerabzugsbeschränkung für angemessene Bewirtungskosten gemäß § 15 Abs. 1 a UStG verstößt gegen EG-Recht

Die seit dem 1. 4. 1999 geltende Beschränkung des Vorsteuerabzuges für angemessene Bewirtungskosten auf jetzt 70 v. H. der Kosten ist nach dem BFH-Urteil vom 10. 2. 2005 (V R 76/03, BStBl II 2005 S. 509) so offensichtlich EU-rechtswidrig, daß er die Gültigkeit der Norm weder dem Bundesverfassungsgericht noch dem EuGH zur Prüfung vorgelegt hat, sondern selbst entschied, daß sie nicht anwendbar ist. Das BMF-Schreiben vom 23. 6. 2005 (IV A 5 – S 7303a-18/05, BStBl. I 2005 S. 816) hat die Befolgung dieses Urteils in allen noch bestandskräftigen Fällen verfügt. Für die unangemessenen Bewirtungsaufwendungen gibt es weiterhin keinen Vorsteuerabzug.

VIII. Besteuerung der öffentlichen Hand

Die Fortentwicklung des Rechts nimmt mitunter auch bei der Umsatzsteuer einen reichlich umständlichen Weg: Weil der Betreiber eines privaten Krematoriums sich im Wettbewerb benachteiligt sah gegenüber einem städtischen Krematorium, das offenbar keine Umsatzsteuer in seinen Rechnungen offen auswies, wollte er von dem zuständigen Finanzamt wissen, ob dies darauf beruht, daß die Stadt mit

ihrem Krematorium nicht als Unternehmer angesehen wurde. Das Finanzamt hat die Auskunft unter Berufung auf das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO verweigert. Das Finanzgericht hat ihm nicht Recht gegeben. Dagegen hat das Finanzamt Revision eingelegt. Nun will der AO-Senat des BFH (vgl. Beschluß vom 8. 7. 2004 – VII R 24/03, UR 2004 S. 617) vom EuGH wissen, ob ein privater Steuerpflichtiger, der mit seinem Unternehmen mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts in Wettbewerb steht und geltend macht, deren Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung sei rechtswidrig, sich auf Artikel 4 Abs. 5 der 6. EU-Umsatzsteuer-Richtlinien berufen kann. Diese Norm schreibt vor, daß eine Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand vorzunehmen ist, wenn diese im Wettbewerb zu gleichen Angeboten an den Markt durch Unternehmer privater Rechtsform stehen und sich dadurch größere Wettbewerbsverzerrungen ergeben können.

Der EuGH muß nun also die Vorfrage prüfen, ob der Betrieb eines Krematoriums durch eine Stadt eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Bekanntlich wird in Deutschland dies bisher verneint, weil das Bestattungswesen herkömmlich dem hoheitlichen Bereich zugeordnet wird. So steht es in Abschnitt 23 Abs. 14 UStR 2005, denn das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art nach § 1 und § 4 KStG ist für die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand gemäß § 2 Abs. 3 UStG Voraussetzung.

Dieser Fall zeigt, daß die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand seit langem wegen der erwähnten Anknüpfung des § 2 Abs. 3 UStG an den Körperschaftsteuerlichen Tatbestand des Betriebs gewerblicher Art in hohem Maße reformbedürftig ist, denn nach der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie

kommt es auf das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art überhaupt nicht an. Die Steuerbarkeit von entgeltlichen Leistungen der öffentlichen Hand richtet sich allein nach der Frage der Wettbewerbssituation. Folgt man dieser Sicht – und daran führt aus EU-rechtlicher Betrachtung auf Dauer kein Weg vorbei –, werden viele Tätigkeiten, die bisher z. B. im Bereich der Datenverarbeitung von kommunalen Rechenzentren für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht werden, nicht mehr als Amtshilfe oder öffentlich-rechtliche Beistandsleistung als nicht steuerbar qualifiziert werden können. Diese rigorose Wettbewerbsbetrachtung stößt erfahrungsgemäß allerdings derzeit noch auf erhebliche politische Bedenken, weil sich u. U. viele öffentliche Leistungen dadurch verteuern könnten. Man muß bei einer Umstellung von der bisherigen Nichtsteuerbarkeit vieler Leistungen der öffentlichen Daseinsvorsorge wie z. B. der Abwasserbeseitigung oder der Müllabfuhr, aber auch der öffentlich-rechtlichen Rundfunkleistungen zur Umsatzbesteuerung auch durchaus bedenken, daß damit bereits getätigte große Investitionen nicht vom Vorsteuerabzug entlastet sind, später aber zu steuerbaren Umsätzen eingesetzt würden. Insofern wäre auch zu prüfen, ob man durch entsprechende Änderungen in der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie in derartigen Fällen zu einer nachträglichen Entsteuerung der bisherigen Investitionen kommen könnte.

So wie es aussieht, fehlt dem Gesetzgeber einstweilen noch die Kraft, das Umsatzsteuergesetz in der Weise zu ändern, daß die Abkoppelung von der Körperschaftsteuer erfolgt. Der Bundesrechnungshof verlangt hier zu Recht eine baldige Gesetzesänderung, vgl. BT-DrS 15/4081 vom 2. 11. 2004; s. dazu *Lange*, DB 2004 S. 2776.

Italien

Italien führt Porno-Steuer ein

Die Regierung in Rom führt eine „Porno-Steuer“ ein. Im Rahmen von Änderungen zum Haushaltsgesetz 2006 wurde beschlossen, daß die Einnahmen durch Herstellung, Vertrieb und Verkauf von Pornomaterial mit 25 Prozent besteuert werden soll. Die „Porno-Steuer“ soll

220 Mio. Euro in die Staatskasse spülen. Sie soll das Haushaltsdefizit verringern helfen und Steuererleichterungen für Familien finanzieren.

(Liechtensteiner Vaterland, 14. 12. 2005)

Praxisrelevante EuGH-Rechtsprechung und Vertragsverletzungsverfahren zu den direkten Steuern

Dr. Dieter Kischel, Europäische Kommission, Brüssel

I. Einleitung

Eine Harmonisierung der direkten Steuern innerhalb der Europäischen Union setzt nach Art. 94 EG-Vertrag (EGV) eine einstimmige Entscheidung im EU-Ministerrat voraus. Da die Mitgliedstaaten nur ungern die Kontrolle über ihre Steuereinnahmen und ihr wichtigstes Instrument zur Wirtschaftslenkung aufgeben wollen, ist von den Harmonisierungsbefugnissen im Bereich der direkten Steuern bisher nur sehr zurückhaltend Gebrauch gemacht worden.

Vor diesem Hintergrund ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zu sehen, der die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten durch die Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten¹ einschränkt. Der EuGH begründet sein Einwirken in diesem Bereich in ständiger Rechtsprechung so: „Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen sie ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben.“²

Während der EuGH in den ersten drei Jahrzehnten des Bestehens der Europäischen Gemeinschaft für die direkten Steuern gar nicht angerufen wurde, nahm seine Tätigkeit seit den 90er Jahren kontinuierlich zu und ist in den letzten zwei Jahren geradezu explodiert. Indem er die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages konsequent auf das Steuerrecht anwendet, erweist er sich als „Motor der Integration“ in diesem Bereich. Da der Gerichtshof das Gemeinschaftsrecht dynamisch auslegt, dürfte sein Einfluß auf die Entwicklung der innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen noch steigen. Sie wird von einigen Autoren geradezu als „dramatisch“ angesehen.

Andererseits entscheidet der EuGH jeweils nur im Einzelfall und hält seine Begründungen ausgesprochen knapp. Die Auswirkungen werden daher – vor allem von den Regierungen der EU-Mitgliedstaaten – als „Stückwerk“ und eine Gefahr für die nationalen Steuerrechtsordnungen sowie die Staatshaushalte bezeichnet.

Die beim EuGH anhängigen Rechtssachen sind entweder durch die Europäische Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EGV oder von den nationalen Gerichten vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EGV. Der folgende Beitrag versucht, einen kurzen Überblick über die aktuellen Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland sowie praxisrelevante Urteile bzw. anhängigen EuGH-Verfahren zu geben. Eine Übersicht über sämtliche im Bereich der direkten Steuern ergangenen EuGH-Urteile sowie der anhängigen Verfahren befindet sich im Anhang.³

II. Die Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EGV

1. Das Verfahren nach Art. 226 EGV allgemein

Nach Art. 226 EGV leitet die Europäische Kommission als „Hüterin der Verträge“ Vertragsverletzungsverfahren gegen Mitgliedstaaten ein, die gegen EG-Recht verstoßen. Ziel dieses Verfahrens ist, den Mitgliedstaat zu verpflichten, die EG-Rechtsverletzung zu beseitigen.

Die Europäische Kommission wird insoweit aus eigener Initiative tätig, doch hat jedermann das Recht, sich bei ihr zu beschweren und auf einen möglichen EG-Rechtsverstoß hinzuweisen. Die Beschwerde bei der Kommission bewirkt jedoch keinen Individualrechtsschutz. Die Kommission untersucht nicht den konkreten Einzelfall des Beschwerdeführers; dieser ist auch nicht Partei des Vertragsverletzungsverfahrens. Die Kommission verfolgt vielmehr abstrakt die

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EGV), Niederlassungsfreiheit (Art. 43 und 49 EGV), Dienstleistungsfreiheit (Art. EGV) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV).
- 2 EuGH, Urt. v. 16. 7. 1998, RS. C-264/96 (Slg. 1998, I-4695) ICI Rz. 19 m. w. Nachw.
- 3 Die Übersicht kann auf der Website der Europäischen Kommission unter „http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_law/legal_proceedings/court_cases_direct_taxation_en.pdf“ eingesehen werden. Sie wird regelmäßig aktualisiert.

EG-Vertragsverletzung durch die nationale Norm und versucht, den Mitgliedstaat in einem dreistufigen Verfahren (Mahnschreiben, begründete Stellungnahme und Klageerhebung beim EuGH) dazu zu bewegen, die vermeintliche Vertragsverletzung zu beseitigen. Das Verfahren ist grundsätzlich vertraulich, um eine einvernehmliche Einigung nicht unnötig zu gefährden. Lediglich wenn eine begründete Stellungnahme (die verbindliche Entscheidung des Kommissarkollegiums, das eine EG-Vertragsverletzung vorliegt) ergeht oder die Entscheidung zur Klageerhebung vor dem EuGH getroffen wird, veröffentlicht die Kommission eine Pressemitteilung.

2. Übersicht über die deutschen Vertragsverletzungsverfahren

Die Europäische Kommission hat zur Zeit drei Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet, die das Stadium der begründeten Stellungnahme überschritten haben.

Das erste betrifft die in § 6 Außensteuergesetz (AStG) geregelte sog. Wegzugsbesteuerung. Danach sind bei natürlichen Personen, die mindestens zehn Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch die Aufgabe des Wohnsitzes endet, die in wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften ruhenden stillen Reserven im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung der Anteile zu versteuern. Der EuGH hat in dieser Art der Besteuerung eines nicht realisierten Wertzuwachses bei einer vergleichbaren französischen Regelung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gesehen.⁴ Die Bundesregierung hat zwischenzeitlich ein BMF-Schreiben erlassen,⁵ in denen es die in der begründeten Stellungnahme geäußerten Bedenken umgesetzt hat und von einer Besteuerung der stillen Reserven beim Verlassen der Bundesrepublik Deutschland absieht. Die Einkommensteuer wird bei Wegzug zwar unter Einbeziehung der nach § 6 Abs. 1 AStG entstandenen Steuer festgesetzt. Gleichzeitig wird die entstandene Steuer jedoch von Amts wegen zinslos gestundet. Die Kommission läßt das Vertragsverletzungsverfahren daher bis zum Erlaß einer entsprechenden gesetzlichen Regelung einstweilen ruhen.

Das zweite Verfahren betrifft die sog. **Eigenheimzulage**. Nach § 2 Abs. 1 des Eigenheimzulagengesetzes wird die Gewährung der Eigenheimzulage unbeschränkt Steuerpflichtigen für in anderen Mitgliedstaaten belegene Objekte verwehrt, unabhängig davon, ob dort eine vergleichbare Förderung beansprucht werden kann. Die Kommission vertritt die Auffassung, daß die Begrenzung der Förderung auf im Inland belegene Objekte bei im Ausland lebenden, aber in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen (Auslandsbeamte, Grenzpendler mit mindestens 90 % deut-

schen Einkünften, EU-Beamte und deutsche Diplomaten) gegen Art. 18, 39 und 43 EGV verstößt. Die Bundesrepublik weigert sich eine entsprechende Erweiterung der Eigenheimzulageförderung vorzunehmen, da sie lediglich verpflichtet sei, die Wohnraumversorgung in Deutschland zu fördern. Die Kommission hat daher Klage vor dem EuGH erhoben.⁶

Das dritte Verfahren betrifft die steuerliche **Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen** (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Danach besitzen Steuerpflichtige in Deutschland die Möglichkeit, 30 % des an staatlich genehmigte oder anerkannte Privatschulen bezahlten Schulgeldes als Sonderausgaben vom steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen. Für Schulgeld, das an Privatschulen gezahlt wird, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, besteht eine solche Abzugsmöglichkeit nicht. Die Kommission sieht in dem generellen Ausschluß ausländischer Privatschulen von der dargestellten Vergünstigung u. a. einen Verstoß gegen die (aktive und passive) Dienstleistungsfreiheit der ausländischen Schule, einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und eine Beschränkung der Freizügigkeit von Bürgern aus anderen EU-Staaten, die nach Deutschland ziehen, aber ihre Kinder weiterhin auf Privatschulen im Herkunftsland unterrichten lassen wollen. Die Bundesrepublik weigert sich, eine entsprechende Erweiterung der Abzugsfähigkeit für Schulgeldzahlungen vorzunehmen. Sie bestreitet die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit, da die Schulen nicht erwerbswirtschaftlich tätig werden. Ein Verstoß gegen die Freizügigkeitsrechte scheidet aus, weil auch inländische Schulen nur gefördert würden, wenn diese genehmigt bzw. anerkannt seien. Im Übrigen sei Bildungspolitik als solche den Mitgliedstaaten überlassen. Die Kommission hat daher Klage vor dem EuGH erhoben.⁷

In der Bundestagsdrucksache 15/5078 v. 11. März 2005 hat die Bundesregierung auf eine sog. kleine Anfrage hin die Anhängigkeit der folgenden Verfahren veröffentlicht, die sich noch im Stadium des Mahnverfahrens befinden und daher von der Kommission vertraulich behandelt werden:

- Die Umsetzung des Gerritse-Urteils,⁸ bei dem es um die Frage der Zulässigkeit des pauschalen Steuerabzugs für nichtansässige Künstler geht.
- Die Besteuerung ausländischer Familienstiftungen nach § 15 AStG und

4 Urt. v. 11. 3. 2004, Rs. C-09/02, «Hughes de Lasteyrie du Saillant».

5 BMF-Schreiben v. 8. 6. 2005, BStBl I, S. 714 f.

6 Rs. C-152/05, Kommission ./ Bundesrepublik Deutschland.

7 Rs. C-318/05. Unabhängig davon hat das FG Köln mit Beschluß v. 27. 1. 2005 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet (Rs. C-76/05, Schwarz/Gootjes-Schwarz).

8 Urt. v. 12. 6. 2003; Rs. C-324/01

- Um die Vorschriften über die Altersvorsorgezulage (sog. Riesterrente), insbesondere die Rückzahlungsverpflichtung der Zulage bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht.

Eine im Rahmen der Vertragsverletzungsverfahren von den Mitgliedstaaten ständig erhobene Kritik ist, daß die Kommission vor der Einleitung von Vertragsverletzungsverfahren eine EG-rechtliche Lösung des Problems präsentieren sollte. Ansonsten würden die Mitgliedstaaten mit der Umsetzung der sich aus dem EG-Vertrag ergebenden Verpflichtungen „allein gelassen“. Diese Forderung verkennt zum einen die Tatsache, daß die Beachtung des EG-Rechts sich unmittelbar aus dem Vertrag ergibt und nicht konditioniert ist. Zum anderen hat die Kommission bereits vielfach Initiativen zur Koordinierung des nationalen Steuerrechts im Hinblick auf bevorstehende und laufende EuGH-Verfahren sowie ergangene Urteile gestartet. Diese wurden jedoch jeweils von der Mehrheit der Mitgliedstaaten abgelehnt.

III. Ausgewählte Vorabentscheidungsverfahren

1. Die Schumacker-Rechtsprechung

In seinem Urteil vom 14. 2. 1995⁹ hat der EuGH entschieden, daß sich Gebietsfremde und Gebietsansässige im Hinblick auf die direkten Steuern regelmäßig nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und daher unterschiedlich behandelt werden können. Es sei Sache des Wohnsitzstaates, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, da dieser sein Welteinkommen besteuert und sich dort der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und Vermögensinteressen befindet. Etwas anderes gelte nur dann, wenn der Gebietsfremde – wie im Fall von Herrn Schumacker – in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte habe und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Beschäftigungsstaat erziele. In diesem Falle sei der Wohnsitzstaat nicht in der Lage, ihm die entsprechenden Vergünstigungen zu gewähren.

Seit 10 Jahren hält der EuGH unverändert an dieser Rechtsprechung fest, obwohl auch denkbar wäre, daß die Verpflichtung zur Gewährung der persönlichen Vergünstigungen vom Tätigkeitsstaat oder in beiden Staaten anteilig gewährt wird.¹⁰ Insbesondere die letztere Variante würde unbillige Härten vermeiden, die sich aus der notwendigerweise willkürlich gezogenen Grenze ergeben, ab der „alle oder fast alle“ Einkünfte aus dem Beschäftigungsstaat stammen. Ferner können Fälle, in denen mehr als zwei Mitgliedstaaten involviert sind, durch eine anteilige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse gerechter gelöst werden.

Eine weitere Schwäche der Schumacker-Doktrin hat sich in der Rechtssache „Wallentin“ gezeigt.¹¹ In diesem

Urteil hat der EuGH den Beschäftigungsstaat deshalb zur Berücksichtigung des Grundfreibetrages verpflichtet, weil die im Wohnsitzstaat erhaltenen Unterhaltszahlungen der Eltern und ein staatliches Stipendium dort nicht steuerpflichtig waren. Folglich bezog Herr Wallentin sein zu versteuerndes Einkommen ausschließlich im Tätigkeitsstaat. Die fehlende Steuerbarkeit im Wohnsitzstaat verschafft dem Steuerpflichtigen eine zusätzliche Begünstigung im Tätigkeitsstaat. Dabei könnte sie auch gerade die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, der sich in der Ausbildung befindet, Rechnung tragen. Der EuGH unterstellt damit ein EU-weit einheitliches Verständnis des Einkommensbegriffes, was mangels Harmonisierung gerade nicht der Fall ist.

Ein weiteres Problem ergibt sich bei der Definition des Begriffs „persönliche Vergünstigungen“. Der EuGH hat das Ehegattensplitting (Rs. Schumacker), Abzüge zur Bildung einer Altersrücklage (Rs. Wielockx) und Steuerfreibeträge aufgrund der Leistung von Unterhalt (Rs. de Groot) als personenbezogen bezeichnet. Demgegenüber behandelt der U.S. Supreme Court die Verpflichtung zu Unterhaltszahlungen nicht als personenbezogen, da sie weitestgehend durch das Einkommen der betroffenen Person bestimmt werden, also objektbezogen sind.¹² Umgekehrt muß der Steuersatz nicht zwingend aus den personenbezogenen Normen ausgeschlossen werden (so aber der EuGH in der Rs. Asscher). Genauso wie ein Grundfreibetrag kann ein progressiver Steuertarif den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen Rechnung tragen.

2. Die Rechtssache „D“ (C-376/03)

In der Rechtssache „D“¹³ ging es darum, daß der in Deutschland wohnende Herr D mit seinem niederländischen Immobilienvermögen in den Niederlanden der Vermögensteuer unterlag, ohne einen Freibetrag zu erhalten. Diesen erhielten entweder Personen mit 90% ihres Vermögens in den Niederlanden oder Abkommensberechtigte des belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) für Vermögen in den Niederlanden. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht war damit fraglich, ob Herr D entweder im Vergleich zu den in den Niederlanden ansässigen Personen, die dort regelmäßig über den überwiegenden Teil ihres Vermögens verfügen, diskriminiert wird, oder gegenüber in Belgien ansässigen Personen, die Vermögensbestandteile in den Niederlanden unterhielten.

9 Rs. C-279/93, *Schumacker*, BB 1995, 438 m. Anm. Kaefer.

10 Vgl. hierzu *Lang*, RIW 2005, 336, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?

11 Urt. v. 1. 7. 2004, C-169/03, RIW 2004, 714.

12 Vgl. *Lang*, a. a. O. (Fn. 10), S. 342.

13 Urt. v. 5. 7. 2005, Rs. C-376/03.

In seinem Urteil hielt der EuGH weiterhin an der Schumacker-Doktrin fest und verneinte eine Diskriminierung. Herr D befinde sich nicht in einer mit niederländischen Vermögensinhabern vergleichbaren Situation, da sich nur 10 % seines Vermögens in den Niederlanden befinde. Demgegenüber hatte der General-Anwalt in seinen Schlußanträgen die Auffassung vertreten, daß der Umstand, daß Deutschland keine Vermögensteuer erhebe, zur Beurteilung zwingt, daß das gesamte steuerpflichtige Vermögen von Herrn D in den Niederlanden liege und die Niederlande daher einen Freibetrag gewähren müßten, da Deutschland (mangels Vermögensteuer) auch keinen gewähren könne. Dies hätte zu dem verblüffenden Ergebnis geführt, daß der Verzicht auf die Erhebung der Steuer im Wohnsitzstaat zu einer weiteren Vergünstigung im Quellenstaat führt. Letztlich wäre es jedoch nur eine konsequente Anwendung der Grundsätze aus dem Urteil Wallentin. Der EuGH, der diesen Widerspruch wohl auch gesehen hat, führt insoweit lediglich aus, daß die ihrem Wesen nach im Rahmen des deutschen Steuerrechts steuerfreien Einkünfte in der Rechts-sache Wallentin nicht mit dem in Deutschland belegenen Vermögen von Herrn D verglichen werden könne.¹⁴ Dieser Fall zeigt, daß der EuGH weniger an der Einhaltung abstrakter Grundsätze interessiert ist als an einer angemessenen Lösung des Einzelfalles. Im Ergebnis ließe die Problematik der „persönlichen Vergünstigungen“ sich wohl am besten durch eine anteilige Gewährung der Vergünstigungen lösen.

Hinsichtlich der Frage, ob aus dem EG-Vertrag eine Meistbegünstigungsklausel abgeleitet werden kann, wonach den Ansässigen eines Mitgliedstaates die Vergünstigungen aus DBA mit anderen Mitgliedstaaten gewährt werden müssen, sind viele Erwartungen enttäuscht worden. Der EuGH hat eine Diskriminierung von Herrn D durch das belgisch-niederländische DBA verneint, weil Herr D sich in keiner vergleichbaren Situation mit Personen befinde, die in Belgien ansässig sind und Vermögen in den Niederlanden haben. Die Rechte und Pflichten aus dem belgisch-niederländischen DBA könnten nur solche Personen betreffen, die in einem der vertragsschließenden Staaten ansässig sind. Zum anderen verbiete die allgemeine Ausgewogenheit des belgisch-niederländischen DBA, eine (begünstigende) Abkommensvorschrift isoliert aus dem Gesamtgefüge des DBA herauszulösen. Mit anderen Worten: ein EG-rechtliches Meistbegünstigungsprinzip widerspricht nach Auffassung des EuGH der Reziprozität von DBA.

Die Europäische Kommission hat in ihrer Stellungnahme an den EuGH die gleiche Auffassung vertreten. Dies stand allerdings unter der Prämisse, daß es sich bei der Gewährung des Grundfreibetrages um die Aufteilung von Besteuerungsrechten handele, die in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle. Die Beurteilung wäre jedoch anders, wenn es um eine Diskriminierung bei der Ausübung dieser Rechte gehen würde. Im Ergebnis läuft diese Differenzie-

rung wiederum auf die Frage hinaus, ob die Gewährung des Grundfreibetrages an in Belgien ansässige Personen die Aufteilung von Besteuerungsrechten oder eine persönliche Vergünstigung ist. Herr D sah im Grundfreibetrag einen persönlichen Steuervorteil, der EuGH und die Kommission die Aufteilung von Besteuerungsrechten unter den Mitgliedstaaten, weil sie im Ergebnis zu einer niedrigeren Besteuerung von Belgiern in den Niederlanden führten.

Letztlich wurde damit eine unterschiedliche Behandlung von nichtansässigen Steuerpflichtigen durch den EuGH akzeptiert, weil sie in einem DBA geregelt ist. Die Gefahr dieses Ergebnisses liegt darin, daß Mitgliedstaaten versuchen könnten, die unterschiedliche Behandlung, die durch unilaterale Gesetzgebung verboten wäre, in Doppelbesteuerungsabkommen zu regeln, um das Eingreifen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages zu verhindern.

3. Die Rechtssache „Marks & Spencer“ (C-446/03)

In der Rechtssache „Marks & Spencer“ geht es darum, ob ein britisches Unternehmen Verluste, die seine Tochtergesellschaften in Deutschland, Frankreich und Belgien verzeichnet haben, im Wege des sog. Konzernabzugs von eigenen Gewinnen abziehen kann. Beim Konzernabzug kann eine Gesellschaft eines Konzerns ihre Verluste auf eine andere Gesellschaft desselben Konzerns übertragen, so daß Letztgenannte sie von ihrem steuerlichen Gewinn abziehen kann. Der Konzernabzug kann nur gewährt werden, wenn auch die übertragende Gesellschaft in Großbritannien ansässig ist.

Der Generalanwalt hat in seinem Schlußantrag vom 7. 4. 2005 die Versagung der steuerlichen Vergünstigung als EG-vertragswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angesehen, weil sie im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften nicht gewährt werden. Diese Beschränkung könne weder durch die Verringerung der Steuereinnahmen für den betroffenen Mitgliedstaat noch den Territorialitätsgrundsatz gerechtfertigt werden. Der Territorialitätsgrundsatz bedeute nicht, daß die Gewährung einer steuerlichen Vergünstigung vom Vorliegen einer Besteuerungsbefugnis abhängig sei. Es stelle sich vielmehr nur die Frage, ob die Gewährung der Vergünstigung geeignet sei, die Koexistenz der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten zu gefährden. Da hier allein der Staat der Muttergesellschaft verpflichtet werde, könne es zu einer derartigen Kollision nicht kommen. Sodann entwickelt der Generalanwalt den Grundsatz der Kohärenz insoweit fort, als er aus ihm die Zulässigkeit von Vorschriften ableitet, die eine Doppelberücksichtigung der Verluste vermeiden. Die Gewährung des Konzernabzugs könne daher von der Voraussetzung abhängig gemacht werden, daß die Verluste der ausländischen Tochtergesell-

¹⁴ Ur. v. 5. 7. 2005, Tz. 42.

schaft im Staat ihres Sitzes keine „gleichwertige steuerliche Behandlung“ erfahren. Den Gesellschaften stehe es also nicht frei, den Ort der Anrechnung ihrer Verluste zu wählen.

Der Schlußantrag des Generalanwaltes hat im Ergebnis jedoch mehr Fragen aufgeworfen als Antworten gegeben. Unklar ist zunächst, nach welchem Steuerrecht der entsprechende Verlust zu berechnen ist. Weiterhin bleibt offen, was unter dem Begriff „gleichwertige steuerliche Behandlung“ zu verstehen ist: eine abstrakte Verlustverrechnungsmöglichkeit, d. h. das bloße Bestehen von Regelungen (z. B. eines Verlustvortrags), oder muß nicht eine konkrete, zeitnahe Verrechnung möglich sein, um jeden Liquiditätsnachteil zu vermeiden. Schließlich ist auch dem Kohärenzgrundsatz neues Leben eingehaucht worden, nachdem der EuGH ihn mehr und mehr eingeschränkt und im Ergebnis nicht mehr angewandt hat. Wie Generalwältin Kokott in der Rechtssache Manninen will Generalanwalt Maduro den Grundsatz „flexibler gestalten“ und die Kriterien der Zielsetzung sowie der Systematik der in Rede stehenden Steuerregelung bei der Beurteilung der Kohärenz berücksichtigen. Man darf gespannt sein, ob der EuGH diesen Ausführungen folgen wird.

Hinweis der Redaktion: Das zwischenzeitlich ergangene Urteil des EuGH „Marks & Spencer“ vom 13. 12. 2005 lag im Zeitpunkt der Abfassung dieses Beitrags noch nicht vor.

4. Die Rechtssache „Meilicke“ (C-294/04)

Die Rechtssache „Meilicke“ betrifft die EG-Rechtmäßigkeit der Beschränkung des deutschen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens auf von ansässigen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden. Das materielle Problem soll hier nicht vertieft werden, da der EuGH dies in der Rechtssache „Manninen“ im Hinblick auf das finnische Körperschaftsteueranrechnungsverfahren entschieden hat und hierin einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gesehen hat.¹⁵

Das zentrale Problem in der mündlichen Verhandlung v. 8. 9. 2005 war die Problematik der Rückwirkung des Urteils. Das Urteil in diesem Verfahren kann nämlich für die Zukunft keine Wirkungen entfalten, da das Anrechnungsverfahren im Oktober 2000 mit Wirkung zum 1. 1. 2002 abgeschafft worden ist. Grundsätzlich legt der EuGH eine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts so aus, wie es seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen ist. Das bedeutet, daß die nationalen Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse anwenden können, die vor Erlaß des Urteils entstanden sind, soweit die nationalen Bestimmungen das noch zulassen. Nur ausnahmsweise kann der Gerichtshof aufgrund des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Rückwirkung einschränken,¹⁶ um im guten Glauben begründete Rechtsverhältnisse zu schützen. Soweit der EuGH von dieser Ausnahme in der Vergangenheit Gebrauch gemacht hat, hat er jedoch die Personen, die

bis zum Urteilserlaß Rechtsmittel eingelegt hatten, von der Beschränkung der Rückwirkung ausgenommen.

Die Bundesregierung trägt vor, daß ein in seiner zeitlichen Wirkung unbeschränktes Urteil den deutschen Fiskus 5 Mrd. € kosten würde. Dies würde zu unzumutbaren Haushaltsrisiken führen und hat daher eine Beschränkung der Rückwirkung auf Verfahren beantragt, in denen ein Rechtsbehelf bis zum Ende des Jahres 2000 eingelegt worden war. Als Begründung wird angeführt, daß die Bundesregierung, nachdem ihr durch das Urteil in der Rechtssache „Verkooijen“¹⁷ im Juni 2000 Zweifel an der EG-Rechtmäßigkeit des Anrechnungsverfahrens gekommen seien, dieses binnen drei Monaten abgeschafft habe. Sie befinde sich ab diesem Zeitpunkt in einer schutzwürdigen Position, da alle danach eingelegten Rechtsbehelfe lediglich versuchten, angesichts der Rechtsänderung noch ein nachträgliches „Steuer geschenk mitzunehmen“.

Die Europäische Kommission sieht in der Tat das – im Wesentlichen auf nationalen Verfahrensvorschriften beruhende – Problem, daß das lange Offenhalten von Steuerbescheiden in diesem Fall zu erheblichen Steuerausfällen führen kann, obwohl das Gesetz schon vor mehr als fünf Jahren abgeschafft und die EG-Rechtswidrigkeit damit beseitigt worden ist. Um mögliche „windfall profits“ nicht zu begünstigen, kann sie eine Beschränkung der Urteilswirkung – auch für Personen, die Rechtsmittel eingelegt haben – nachvollziehen. Allerdings müßte der maßgebliche Zeitpunkt deutlich später liegen als von der Bundesregierung vorgeschlagen. Nur diejenigen Rechtsmittelführer sollen geschützt werden, die gegen die Versagung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bis zum Vorlagebeschluß in der Rechtssache „Meilicke“ (11. 9. 2004) bzw. dessen Veröffentlichung im Amtsblatt Rechtsbehelf eingelegt hatten. Bei allen anderen besteht der Verdacht des „Trittbrettfahrens“ und die Interessen der Bundesregierung sind insoweit vorzugswürdig.

Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH sich einer der beiden vorgetragenen Auffassungen anschließen wird, da beide weit über die gegenwärtige Rechtsprechung zur Beschränkung der Rückwirkung von Urteilen hinausgehen. Für die Mitgliedstaaten – unter ihnen vor allem Deutschland – scheinen die budgetären Auswirkungen von EuGH-Urteilen zu einem immer größeren Problem zu werden. Sie haben dieses Thema in diesem Jahr bereits mehrmals im Wirtschafts- und Finanzministerrat (zuletzt am 11. 10. 2005) erörtert und die Einrichtung einer informellen hochrangigen Arbeitsgruppe beschlossen.

¹⁵ Urt. v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02.

¹⁶ Urt. v. 2. 2. 1998, Rs. C-24/86, „Blaizot“ und v. 16. 7. 2005 Rs. C-163/90, „Legros“.

¹⁷ Urt. v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98.

5. Die Rechtssache „Columbus“ (C-298/05)

Mit der Rechtssache „Columbus Container Services“¹⁸ ist das erste Verfahren zu den deutschen¹⁹ Hinzurechnungsbestimmungen vor den EuGH gelangt. In der Sache geht es um die Frage, ob § 20 Abs. 2 und 3 AStG mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sind. Nach diesen Bestimmungen wird auf Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter in der ausländischen Betriebsstätte eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen entgegen dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen nicht die Freistellungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewandt. Das FG Münster hat Zweifel hinsichtlich der EG-rechtlichen Vereinbarkeit der Bestimmungen, weil durch die Hochschleusung der Besteuerung auf inländisches Niveau die Auslandsinvestition verteuert und damit weniger attraktiv werde. Es lehnt eine Rechtfertigung dieser Beschränkung im Ergebnis damit ab, daß die Vorschrift unverhältnismäßig sei.

Inhaltlich geht es in dem Verfahren nicht um Hinzurechnungsbesteuerung im engeren Sinne, bei der die ausländische Gestaltung durch eine angemessene inländische Gestaltung ersetzt wird. § 20 Abs. 2 und 3 AStG bewirken vielmehr „lediglich“ den Wechsel von einer Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellung) zu einer anderen (Anrechnung). Dies bedeutet auch, daß die Doppelbesteuerung weiterhin vermieden wird. Die Frage, die daher beantwortet werden muß, ist, ob der Steuerpflichtige einen EG-rechtlichen Anspruch auf die Gewährung einer der beiden Methoden hat. Ich tue mich bei der Entscheidung schwer, möchte einen derartigen Anspruch jedoch nicht zugestehen. Der EuGH hat festgestellt, daß die Aufteilung der Besteuerungsrechte in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt. Beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden im OECD-Musterabkommen als gleichwertig anerkannt und die Mitgliedstaaten können daher frei zwischen beiden Methoden wählen. Nun begehrt die Bundesrepublik durch den einseitigen Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung einen Verstoß gegen das mit Belgien abgeschlossene völkerrechtliche Doppelbesteuerungsabkommen (sog. treaty override), doch liegt die Verletzung außerhalb des Anwendungsbereichs des Gemeinschaftsrechts. Der wesentliche Unterschied zwischen der Anwendung der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt liegt im angewandten Steuersatz. Bei der Freistellung kommt lediglich der Steuersatz des Quellenstaates zum Tragen. Bei der Anrechnungsmethode wird der Steuerpflichtige im Ergebnis mit dem höheren Steuersatz aus Quellen- und Wohnsitzstaat belastet. Es steht den Mitgliedstaaten jedoch frei, die Höhe ihrer Steuersätze zu bestimmen, die auf die bei ihnen ansässigen Steuerpflichtigen angewandt werden. Das Gemeinschaftsrecht verpflichtet einen Mitgliedstaat nicht,

den niedrigeren Steuersatz eines anderen Mitgliedstaates zu akzeptieren, wenn seine eigenen höher sind. Im Ergebnis wird das ausländische Einkommen wie bei einem Inlandsachverhalt auf das deutsche Besteuerungsniveau hochgeschleust.

IV. Schlußfolgerungen und Ausblick

Die EuGH-Rechtsprechung bestimmt aufgrund der steigenden Anzahl der Verfahren mehr und mehr das nationale Steuerrecht. Neben den Risiken für die Steuersysteme werden in jüngster Zeit vor allem die (unkalkulierbaren?) budgetären Auswirkungen seitens der Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten kritisiert.

Inhaltlich sind die Urteile des Gerichtshofes ausgesprochen integrationsfreundlich und stellen einen effektiven Rechtsschutz für den Bürger dar. Auch wenn die Einzelfallentscheidungen im Ergebnis zutreffend sind, fehlt es ihnen vielfach an einem eindeutigen System.

In der Zukunft wird sich der gegenwärtige Trend der Zunahme der Verfahren fortsetzen und die nationalen Systeme weiterhin beeinflussen. Bürger und Unternehmen haben die Zeichen der Zeit erkannt und lassen inzwischen einschlägige Bescheide nicht mehr bestandskräftig werden, um von positiven Entscheidungen des EuGH zu profitieren. Die Kritik der Finanzminister dagegen wird hieran nichts ändern können, da die Verfahren in erster Linie über die nationalen Gerichte, aber auch von der Kommission dem EuGH vorgelegt werden. Eine EG-Vertragsänderung, die eine Bereichsausnahme für die direkten Steuern oder die Einführung eines fachkundigen beratenden Gremiums vorsähe, könnte nur durch alle Mitgliedstaaten einstimmig verabschiedet werden. Eine derartige Vertragsänderung und die dazu benötigte Einstimmigkeit sind gegenwärtig jedoch nicht in Sicht.

Hauptnachteil dieser Entwicklung ist die Tatsache, daß der EuGH – wie jedes andere Tribunal – nur Einzelfälle entscheidet und dabei feststellt, was nicht mit dem EG-Vertrag zu vereinbaren ist, ohne eine positive Lösung aufzuzeigen. Zusammen mit den budgetären Beschränkungen der Mitgliedstaaten kann dies dazu führen, daß „der Schuß nach hinten losgeht“. Die Mitgliedstaaten könnten, statt Nichtansässigen die gleiche günstige Behandlung wie Ansässigen zukommen zu lassen, auch umgekehrt die erhöhten Anforderungen, die bisher an Nichtansässige gestellt wurden, auf

18 Vorabentscheidungsersuchen des ►► FG Münster v. 5. 7. 2005 (15 K 1114/99 F).

19 Im Hinblick auf britische CFC-Gesetzgebung siehe Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes“; C-201/05, „Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation“; C-203/05, „Vodafone 2“.

die innerstaatlichen Sachverhalte übertragen („Anpassung nach unten“).

Je mehr Steuerfälle zum EuGH kommen, umso wichtiger ist es, grundlegende EU-weite Besteuerungsprinzipien zu haben. Es ist letztlich niemandem damit gedient, wenn im Zuge einer zweifellos notwendigen Durchsetzung der Grundfreiheiten durch den EuGH das Steuerrecht der Mit-

gliedstaaten im Chaos versinkt. So gesehen zwingen der Fortschritt der EuGH-Rechtsprechung und eine glaubwürdige Steuerpolitik zur Schaffung eines EU-einheitlichen Steuerrahmens. Dies könnte mit einer koordinierten, EU-einheitlichen Umsetzung von EuGH-Urteilen beginnen und mit einer einheitlichen, konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage enden: zwei Vorhaben, an denen die Europäische Kommission seit einigen Jahren arbeitet.

Meldungen ◀◀

Schweiz

Neues aus der „Steuerhölle“ Obwalden

„Was Zug macht, kann Obwalden auch“, so die NZZ vom 12. 12. 2005. Was das bedeutet, erschließt sich am Besten beim Lesen dieses spannenden Berichts:

„Obwalden wird zum Steuerparadies mit den niedrigsten Unternehmenssteuern und radikal tieferen Steuern für Besserverdienende. Das Stimmvolk hat das neue Steuergesetz mit einem Ja-Stimmen-Anteil von 86 Prozent gutgeheißen. Die steuerlichen Ausfälle hofft der Kanton durch Zuzüge mehr als wettzumachen.

Der Kanton Obwalden, bisher als Steuerhölle gescholten und jährlich in der Steuerrangliste der Kantone auf einen der hintersten Plätze verwiesen, wird von Neujahr an zum Steuerparadies für Besserverdienende mit hohem Einkommen und für Vermögende. Dann tritt das neue Steuergesetz in Kraft, das im Weiteren auch die attraktivsten Unternehmenssteuern in der Schweiz bringt. Obwalden hofft mit dem steuerlichen Befreiungsschlag die berühmte Steuerspirale nach dem Vorbild von Schwyz und Zug in Gang setzen zu können: Neue Zuzüger mit hohem Einkommen und zuziehende Firmen sollen mit neuem Steuersubstrat helfen, die Steuerbelastung mittelfristig weiter zu senken. Das Obwaldner Stimmvolk hat am Wochenende diese Steuerstrategie des Regierungsrats wuchtig mit 86 Prozent Ja-Stimmen angenommen. (...)

Einzigartig steht Obwalden künftig bei der Besteuerung von Unternehmen da. Die Unternehmenssteuern sinken auf den tiefsten Steuersatz des Landes. Eingeführt wird eine Einheitssteuer von 6,6 Prozent (bisher 16 bis 20 Prozent), die in allen Gemeinden des Kantons gilt. Für Firmen wird damit – unter Einbezug der direkten Bundessteuer – eine Gesamtsteuerlast von 13,1 Prozent resultieren, was deutlich weniger sein wird als in den Konkurrenzstandorten Hergiswil oder Zug und auch tiefer als in vielen europäischen Standorten. Ferner wird das Kapital von Holdings und ähnlichen Gesellschaften nur mehr zu 0,01 Promille versteuert und die Erbschaftssteuer um die Hälfte gesenkt.“

(Red.)

Effektive Steuerbelastung im Jahr 2005

(Quelle: BAK Basel Economics/ZEW, NZZ vom 10. – 11. 12. 2005 „Die Schweiz ist immer noch attraktiv“).

	Unternehmen		Hochqualifizierte Arbeitskräfte	
	Belastung in %	Rang	Belastungen in %	Rang
Zug	14,0	1	24,7	1
Dublin	14,0	2	41,6	21
Nidwalden	15,0	3	27,2	4
Bratislava	16,1	4	26,5	3
Warschau	16,4	5	39,2	17
Luzern	17,0	6	31,7	6
Schwyz	17,1	7	25,4	2
Budapest	17,6	8	42,5	23
Bern	18,6	9	36,0	11
Zürich	18,8	10	31,2	5
Tessin	18,9	11	34,3	7
Wallis	19,6	12	34,6	8
St.Gallen	20,3	13	36,1	12
Waadt	20,5	14	38,5	16
Ljubljana	20,8	15	52,3	31
Genf	21,5	16	36,9	14
Prag	22,1	17	43,0	24
Basel-Stadt	22,1	18	34,7	9
Wien	22,4	19	38,5	15
Basel-Landschaft	22,8	20	35,5	10
Helsinki	23,9	21	56,5	33
Stockholm	24,0	22	51,9	30
Kopenhagen	24,5	23	48,0	28
Luxemburg	25,8	24	39,3	18
Oslo	25,9	25	48,9	29
Den Haag	27,6	26	43,8	25
London	28,1	27	40,0	20
Brüssel	28,7	28	55,0	32
Turin	30,9	29	44,6	27
Straßburg	33,9	30	44,3	26
Madrid	35,3	31	39,7	19
Bremen	35,3	32	41,8	22
Boston	37,6	33	36,8	13

12. Steueranwaltstag 2005 in Berlin, 5./6. 11. 2005

Eine Zusammenfassung in Zitaten

Mit 220 Teilnehmern und 12 hochkarätigen Referenten war der diesjährige Steueranwaltstag wieder einmal ein Highlight. RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, Streck Mack Schwedhelm, Köln und RA/SttB Friedhelm Jacob, Hengeler Mueller, Frankfurt führten in die Veranstaltung ein und wünschten sich Diskussionen besonders über die Reform der Unternehmenssteuern, die Abschaffung der Gewerbesteuer sowie über die Bekämpfung des Mißbrauchs der Umsatzsteuer.

Zum Auftakt der Veranstaltung referierte Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof, über das Vorhaben der „Großen Justizreform“: „Die Justizministerien der Länder halten eine Neuorganisation der Justiz für unausweichlich. Die entsprechenden Diskussionen haben mit einem von der niedersächsischen Justizministerin veranlaßten Arbeitspapier begonnen. An den Vorhaben halten die Justizministerinnen und Justizminister der Länder ungeachtet der überwiegenden Kritik aus den Richterverbänden sowie den Berufsverbänden und Kammern der rechts- und steuerberatenden Berufe fest.“ (...) „Die Große Justizreform, wie sie der JuMiKo vorschwebt, erweist sich aus justizieller Sicht wie auch derjenigen der rechtsschutzsuchenden Bürger eher als deren Schwächung. Viele der vorgeschlagenen Maßnahmen zielen auf eine Zentralisierung der Justiz (Zusammenfassung von Gerichtsbarkeiten, die leichtere Versetzbarkeit von Richtern, der Einsatz von Einzelrichtern, die Einführung von Dienstzeiten, der Einsatz von sog. Führungskräften und Benchmarking mit der Gefahr, aus Richtern Justizbeamte zu machen), ohne damit substantielle Verbesserungen der Rechtsschutzgewährleistung durch den Staat erreichen zu können.“

„Woran darf sich eine Reform stoßen, aber nicht vergreifen“, fragte anschließend Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, Universität Tübingen. „Rechtsschutzdefizite bestehen im Finanzrecht bei unmittelbar wirkenden Durchführungsverordnungen und Steuerrichtlinien. Ferner widerspricht der umfassende Ausschluß des Suspensiveffekts von Einsprüchen und Klagen dem Regel-Ausnahme-Prinzip effektiven, vorherigen Rechtsschutzes. Weitgehende Präklusionsvorschriften in AO und FGO halten sich wegen § 79 b Abs. 3 FGO noch im Rahmen der verfassungsrechtlichen Justizge-

währleistung.“ (...) „Wegen ausgedehnter Mitwirkungslasten des Steuerpflichtigen, umfassender Zugriffsrechte der Finanzverwaltung (vor allem auf seine EDV-Unterlagen) sowie wegen ihrer Präklusionsbefugnis in § 364 b AO wird die Waffengleichheit vor Gericht (Art. 3 GG) und das Grundrecht auf ein faires Verfahren allmählich bedroht.“

RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, Streck Mack Schwedhelm, Köln stellte aktuelle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA), insbesondere bei Aktiengesellschaften und Betrieben der öffentlichen Hand dar. „Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist ein Vorgang, durch den eine Ausschüttung von Gewinn verdeckt wird, d. h., der Form nach erscheint der Vorgang nicht als Ausschüttung, sondern er ist unter einer anderen Bezeichnung verborgen. Steuerrechtlich erfolgt eine Ergebniskorrektur, da vGA als Einkommensverwendung und nicht als Betriebsausgaben zu behandeln sind. Sie wirken sich auf der Ebene der Körperschaft in Form einer außerbilanziellen Einkommenszurechnung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) sowie auf der Ebene der Anteilseigner durch Qualifizierung der vGA als Einkünfte aus Kapitalvermögen aus (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).“ (...) „Zunächst bleibt festzuhalten, daß Spenden und Sponsoring-Aufwendungen von Kapitalgesellschaften an Vereine grundsätzlich nicht zur vGA führen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der unmittelbare Zuwendungsempfänger selbst Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist. Insoweit ist der „Fremdspendenvergleich“ durchzuführen. Besteht ein Näheverhältnis eines Gesellschafters zum Zuwendungsempfänger (z. B. Gesellschafter ist Vereinsvorstand, Familie des Gesellschafters ist Mitglied des Zuwendungsempfängers), führt dies nur ausnahmsweise zur vGA. Über dieses Näheverhältnis hinaus muß die Zuwendung unverhältnismäßig sein. Hierbei muß es sich um ein krasses Mißverhältnis handeln, das den ansonsten der Geschäftsführung oder dem Vorstand eingeräumten Ermessensspielraum sprengt. vGA-trächtig ist ferner eine Zuwendung, die dazu führt, daß ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft in der Öffentlichkeit persönlich als Mäzen präsentiert wird. Bei Zuwendungen von Vereinen an ihre Mitglieder kann es zur vGA kommen. Dies ist der Fall, wenn diesbezüglich keine Rechtsgrundlage besteht oder die Zuwendung unverhältnismäßig ist. Erbringt

der Verein Leistungen gegenüber den Mitgliedern, können diese zum Kostendeckungsprinzip erbracht werden. Im Mitgliedsverhältnis ist der Verein nicht verpflichtet, Überschuß zu erzielen. VGA-trächtig sind Sonderzuwendungen an einzelne Vereinsmitglieder.“

Im Anschluß gab *Notar Dr. Eckhard Wälzholz, Füssen*, äußerst praktische Hinweise (bis hin zu Formulierungsvorschlägen in der Arbeitsunterlage) zur Vertragsgestaltung bei der GmbH & Co. KG. „Kritikpunkte an der gesetzlichen Regelung: Nach § 120 Abs. 2 HGB sind die Kapitalanteile der Gesellschafter variabel; mit jeder Entnahme, jedem Gewinn und jedem Verlust oder jeder Einlage verändert sich die Beteiligungsquote eines Gesellschafter an einer OHG; die pauschale Vorabgewinnbeteiligung in Höhe von 4 % Kapitalverzinsung mit einer Restverteilung nach Köpfen, also nicht nach dem Verhältnis der Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft, wird den Interessen der Beteiligten regelmäßig nicht gerecht, § 121 HGB; das unbeschränkte Entnahmerecht für Gewinne des letzten Jahres nach § 122 HGB entspricht meist nicht dem Liquiditäts- und Investitionsinteresse der Gesellschaft.“

Für die OHG geht das Gesetz von einem Ein-Konten-Modell aus, über das sämtliche Eigenkapitalbewegungen abgewickelt werden. Dies ist zu undifferenziert. Für den Kommanditisten sieht § 167 Abs. 2 HGB hingegen ein gesetzliches Zwei-Konten-Modell vor. Die Ermittlung des Gewinnes und Verlustes erfolgt nach § 167 Abs. 1 HGB wie für den Komplementär. Allerdings wird der einem Kommanditisten zukommende Gewinn dem Kapitalanteil nur so lange zugeschrieben, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht, § 167 Abs. 2 HGB. Hat also der Kommanditist seinen Kapitalanteil (Pflichteinlage) in voller Höhe aufgebracht, so wird jeder darüber hinausgehende Gewinn und jede darüber hinausgehende Einlage nicht mehr dem Kapitalanteil des Gesellschafter gutgeschrieben, sondern ist ein jederzeit entnehmbarer Gewinn, § 169 Abs. 1 HGB. Dieses Konto, auf dem Gewinne gutgeschrieben werden, wird nicht mit zukünftigen Verlusten verrechnet, § 169 Abs. 2 HGB. Damit handelt es sich bei dem gesetzlich vorgesehenen Kapitalkonto II (= Gewinnkonto) nicht um Eigenkapital i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG und auch nicht i. S. d. § 15 a EStG. Die dort gutgeschriebenen Beträge sind auch nicht Eigenkapital i. S. d. § 264 c Abs. 2 S. 1 HGB. Dies ist in der Regel nicht gewollt, da im Hinblick auf § 15 a EStG ein möglichst umfassendes Kapitalkonto wünschenswert ist.“

Referent der Europäischen Kommission Dr. Dieter Kischel, Brüssel, begann mit einem aktuellen Überblick über europarechtliche Vertragsverletzungsverfahren und EuGH-Entscheidungen im Bereich der direkten Steuern. Vorgestellt wurden unter anderem das BMF-Schreiben über die Anwendung des § 6 AStG sowie die aktuellen EuGH-Verfahren *Meilicke* sowie *Marks & Spencer*, durch die den Mitgliedstaaten

Steuerausfälle in Milliardenhöhe drohen. „Die EuGH-Rechtsprechung bestimmt aufgrund der steigenden Anzahl der Verfahren mehr und mehr das nationale Steuerrecht. Neben den Risiken für die Steuersysteme werden in jüngster Zeit vor allem die (unkalkulierbaren?) budgetären Auswirkungen seitens der Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten kritisiert.“

Inhaltlich sind die Urteile des Gerichtshofes ausgesprochen integrationsfreundlich und stellen einen effektiven Rechtsschutz für den Bürger dar. Auch wenn die Einzelfallentscheidungen im Ergebnis zutreffend sind, fehlt es ihnen vielfach an einem eindeutigen System.

In der Zukunft wird sich der gegenwärtige Trend der Zunahme der Verfahren fortsetzen und die nationalen Systeme weiterhin beeinflussen. Bürger und Unternehmen haben die Zeichen der Zeit erkannt und lassen inzwischen einschlägige Bescheide nicht mehr bestandskräftig werden, um von positiven Entscheidungen des EuGH zu profitieren. Die Kritik der Finanzminister dagegen wird hieran nichts ändern können, da die Verfahren in erster Linie über die nationalen Gerichte, aber auch von der Kommission dem EuGH vorgelegt werden. Eine EG-Vertragsänderung, die eine Bereichsausnahme für die direkten Steuern oder die Einführung eines fachkundigen beratenden Gremiums vorsähe, könnte nur durch alle Mitgliedstaaten einstimmig verabschiedet werden. Eine derartige Vertragsänderung und die dazu benötigte Einstimmigkeit sind gegenwärtig jedoch nicht in Sicht.

Hauptnachteil dieser Entwicklung ist die Tatsache, daß der EuGH – wie jedes andere Tribunal – nur Einzelfälle entscheidet und dabei feststellt, was nicht mit dem EG-Vertrag zu vereinbaren ist, ohne eine positive Lösung aufzuzeigen. Zusammen mit den budgetären Beschränkungen der Mitgliedstaaten kann dies dazu führen, daß „der Schuß nach hinten losgeht“. Die Mitgliedstaaten könnten statt Nichtansässigen die gleiche günstige Behandlung wie Ansässigen zukommen zu lassen, auch umgekehrt die erhöhten Anforderungen, die bisher an Nichtansässige gestellt wurden, auf die innerstaatlichen Sachverhalte übertragen („Anpassung nach unten“).

Je mehr Steuerfälle zum EuGH kommen, umso wichtiger ist es, grundlegende EU-weite Besteuerungsprinzipien zu haben. Es ist letztlich niemandem damit gedient, wenn im Zuge einer zweifellos notwendigen Durchsetzung der Grundfreiheiten durch den EuGH das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Chaos versinkt. So gesehen zwingen der Fortschritt der EuGH-Rechtsprechung und eine glaubwürdige Steuerpolitik zur Schaffung eines EU-einheitlichen Steuerrahmens. Dies könnte mit einer koordinierten, EU-einheitlichen Umsetzung von EuGH-Urteilen beginnen und mit einer einheitlichen, konsolidierten Körperschaft-

► Veranstaltungen

steuerbemessungsgrundlage enden. Zwei Vorhaben, an denen die Europäische Kommission seit einigen Jahren arbeitet.“

Als nächster Dozent erläuterte *RA/FAStR Dr. Ottmar Thömmes, Deloitte, München*, welche Vorteile man in der Beratungspraxis aus dem EG-Recht ziehen und wie man dies verfahrensmäßig umsetzen kann. „Als supra-nationales Recht genießt das EG-Recht Anwendungsvorrang vor nationalem Recht. Anders als das Bundesverfassungsgericht hat der Europäische Gerichtshof keine Verwerfungskompetenz hinsichtlich nationalem Recht, das EG-Recht entgegensteht. Der EuGH braucht eine solche Verwerfungskompetenz aber auch nicht, da das dem EG-Recht entgegenstehende nationale Recht von vornherein dem Gemeinschaftsrecht zu weichen hat. Eine Schwäche des europäischen Rechtsschutzsystems besteht allerdings darin, daß der einzelne EU-Bürger keinen direkten Zugang zum Europäischen Gerichtshof hat. Die Wege, die zum EuGH führen, sind für den einzelnen EU-Bürger schwer durchschaubar. Deshalb besteht ein erhebliches Bedürfnis in der Praxis daran, die Möglichkeiten der Geltendmachung EG-rechtlicher Schutzrechte gegen steuerliche Übergriffe des Staates besser zu verstehen und nutzbar zu machen.“

Über die Nachfolgeplanung referierte *RA/StB Dr. Matthias Söfing, Düsseldorf*, besonders im Hinblick auf die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen (s. hierzu **steueranwaltsmagazin** 2005, 66 ff. und 98 ff.). „Zu unterscheiden ist in steuerlicher Hinsicht die Seite des Leistenden und die Seite des Empfängers. Wobei selbstverständlich beide Seiten miteinander korrespondieren. Bei den *Unterhaltsleistungen* (Zuwendungen) darf der Leistende die Zuwendungen nicht steuermindernd in Ansatz bringen. § 12 Nr. 2 EStG spricht insoweit ein Abzugsverbot aus. Hiermit korrespondiert die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 2, wonach wiederkehrende Bezüge, die freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden, nicht steuerbar sind. Unterhaltsleistungen gelten als privat veranlaßt und unentgeltlich. Hiervon zu differenzieren sind die *wiederkehrenden* Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung. Wiederkehrende Leistungen werden entgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht, wenn die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen ausgehen durften. Wir haben es hier grundsätzlich mit Anschaffungskosten bei dem Verpflichteten und mit einem Veräußerungspreis bei dem Empfänger der wiederkehrenden Leistungen zu tun. Wiederkehrende Leistungen können aber auch teilentgeltlich erbracht werden, dann wenn der Wert des übertragenen Vermögens höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen. Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der

Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. Der übersteigende Betrag ist eine Zuwendung i. S. des § 12 Nr. 2 EStG. Neben der Unterhaltsrente und den wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung gibt es noch die Versorgungsrente oder Versorgungsleistung. Versorgungsleistungen sind bei dem Verpflichteten Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG und bei dem Berechtigten wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG (Renten oder dauernde Lasten).“

Zu der schenkungsteuerlichen Behandlung und den entsprechenden Wahlmöglichkeiten und Berechnungsmethoden nahm anschließend *Dr. Heinrich Hübner* Stellung und erläuterte die in diesem Rahmen bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten. „Die Literatur gibt zur Behandlung dieser Fälle wenig her. Zum Teil wird lapidar darauf verwiesen, daß auch bei einer entgeltlichen Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs das Nutzungsrecht endet und damit die gestundete Steuer fällig wird. Gebel vertritt die Auffassung, daß es sich bei dieser Sachlage um eine nachträgliche Disposition der Beteiligten handle, die nicht zurückwirke. Diese Auffassung ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil hier ein zunächst unentgeltlicher Vorgang einer zeitlich gestreckten Vermögensnachfolge, die auch vom Gesetz so verstanden wird, noch vor seiner Vollendung zumindest partiell entgeltlich wird. Weshalb es sich hierbei nicht um ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 AO handeln soll, wo doch in einem nicht abgeschlossenen Sachverhalt der Besteuerungsgrund des ErbStG – unentgeltlicher Erwerb – partiell entfällt, leuchtet mir nicht ein. Gerade die Anhänger der These, daß ein nachträglicher – unentgeltlicher – Verzicht auf das Nutzungsrecht eine selbständige Schenkung darstellen könne, was ja impliziert, daß der Erwerbsvorgang noch nicht abgeschlossen ist, müßte den Vorgang jedenfalls insoweit als noch offen ansehen, daß auch ein zunächst als unentgeltlich gedachter Vorgang noch in einen entgeltlichen umqualifiziert werden kann.“

Am zweiten Tag präsentierte *Ministerialdirigent Werner Widmann, Finanzministerium Rheinland-Pfalz*, neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen im Umsatzsteuerrecht. „Die Umsatzsteuer war schon immer hinterziehungsanfällig. Aber das Mehrwertsteuersystem lädt zum Vorsteuerabzug geradezu ein. Bei einer geschätzten Größenordnung des fiskalischen Schadens durch Hinterziehungen von jährlich ca. mindestens 15 Mrd. Euro ist die seit dem Jahr 2001 laufende Debatte über Änderungen am System vordringlich. Das jetzt abgeschlossene Planspiel zur generellen Verschuldverlagerung im unternehmerischen Bereich zeigt, daß das Allphasenprinzip nicht zu Gunsten einer Einzelhandelssteuer aufgegeben werden muß, um den Vorsteuerbetrug bereits im Ansatz zu unterbinden. Nötig ist allerdings, die umsatzsteuerbedingten Zahlungen im zwischenunternehmerischen Verkehr zwischen den Unternehmen und ihren

Finanzämtern möglichst zu vermeiden, um damit Vorsteuererschleichungen unmöglich zu machen. Dazu bedarf es jetzt einer abgestimmten Initiative auf europäischer Ebene. Allein in Deutschland werden jährlich über 550 Mrd. € Umsatzsteuer in Rechnungen ausgewiesen, durch den Vorsteuerabzug bleiben dem Fiskus aber nur ca. 100 Mrd. € Aufkommen. An diesem gigantischen Nullsummenspiel von jährlich über 450 Mrd. € beteiligen sich ca. 5 Millionen Unternehmer.“

Als nächster Referent stellte RA/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, die Rechtsentwicklung des § 8 a KStG unter dem Druck des Europarechts dar. „Trotz des sich in der Rechtsprechung des EuGH seit 1994 abzeichnenden verstärkten Schutzes der Grundfreiheiten des EG-Vertrages und der Nichtanerkennung jeglicher (auch verdeckter) steuerlicher Ausländerdiskriminierung wurde § 8 a KStG im Zuge des Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2001 nicht aufgehoben, sondern vielmehr deutlich verschärft. So wurde der sog. safehaven durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 mit Wirkung ab 1. 1. 2001 (bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr) für ergebnisunabhängige Vergütungen deutlich reduziert, für ergebnisabhängige Vergütungen wurde der safehaven vollständig aufgehoben.“

Als Praktiker (Leiter der Steuerfahndung Berlin) sprach Wolfgang Lübke über die Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndung. „Die Verteidigungsstrategien bei Steuerdelikten unterscheiden sich von der gewohnten Beratung und Vertretung der Straftäter. Nicht die Tätersuche steht im Vordergrund, sondern der Nachweis der Tat. Der Schwerpunkt der Verteidigung liegt nicht in der Hauptverhandlung, sondern beginnt bereits im Ermittlungsverfahren gegenüber der Steuerfahndung. Die Ermittlungsmöglichkeiten sind nicht nur verfeinert, sondern durch das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23. 12. 2003 mit Ablauf der Steueramnestie seit dem 1. 4. 2005 durch neue Mittei-

lungsverpflichtungen zwischen den Ermittlungsbehörden erheblich verschärft worden. Zur Bekämpfung der Geldwäsche und der illegalen Beschäftigung wurden neue Ermittlungsschwerpunkte und Mitteilungsverpflichtungen für die Finanzverwaltung gesetzt. Erkenntnisse über sämtliche inländische Bankverbindungen, Konten und Depots sind inzwischen zeitnah nicht nur für Finanzbehörden abrufbar. Zunehmend wird die Steuerfahndung auch nicht mehr nur im Strafverfahren, sondern auch im Besteuerungsverfahren tätig, weil von ihr Sachverhalte mit bundesweitem Bezug schneller als durch die Finanzämter aufgeklärt werden können und Ermittlungsmaßnahmen vor Ort ohne jede Voranmeldung zulässig sind.“

Zum Abschluß erfuhren die Teilnehmer von RA/FAStR Ursula Tipp, William Fry, Dublin, welche Konsequenzen die jüngste EuGH-Rechtsprechung bezüglich Auslandsgesellschaften hat. „Fast jedes vierte deutsche Industrieunternehmen plant eine Verlagerung, zumindest eines Teils seiner Produktion an ausländische Standorte. Hierzu gehören nicht mehr nur größere Unternehmen, sondern es planen zunehmend auch kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) den Schritt ins Ausland. Etwa 40 % der Unternehmen sehen des Weiteren Auslandsinvestitionen vor, d. h. die Erweiterung der Produktionsstätte im Ausland.“ (...) „Die Unattraktivität des Standortes Deutschland ist nicht der einzige Grund, weswegen deutsche Unternehmen ins Ausland investieren und ihre Produktion ins Ausland verlagern. Viele Unternehmen begehen keine Steuerflucht, sondern sind im Hinblick auf ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit gezwungen, ausländische Absatzmärkte zu erhalten und zu erschließen. Die moderne Kundenbetreuung erfordert internationale Präsenz und Betreuung vor Ort. Dies muß jedoch nicht zwangsläufig einen Nachteil für Deutschland bedeuten. Auslandsinvestitionen sichern vielmehr Investitionen und Beschäftigung am Standort Deutschland.“

Redaktion

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, 5. Auflage, CD-ROM-Beilage

(s. ausführlich S. 25 in diesem Heft)

Auf der dem Buch beiliegenden CD findet sich der gesamte Text des Buches. Zusätzlich sind die Urteile und wichtigsten Gesetzestexte, die im Buch angegeben sind, im Volltext vorhanden. Die technische Funktionalität ist einwandfrei. Installation und Bedienung laufen problemlos, die Verlinkungen führen den Benutzer schnell an die gewünschte Passage. Die Suchfunktion läßt kaum Wünsche offen. Man kann die Kapitel einzeln nach Stichworten durchsuchen lassen oder auch das gesamte Buch. Wer auf der Suche nach einem passenden Urteil ist, kann hier ein Stichwort, Aktenzeichen oder das Datum angeben. Leider ist hier nicht vorgesehen, einen Zeitraum anzugeben, in dem man suchen möchte. Die Praktikabilität der Software allerdings könnte besser sein. Für die Anzeige wird der Standard-Internetbrowser des Anwenders verwendet, wogegen ein Stand-alone-System vor-

zugswürdig wäre. Die Navigation findet statt über ein seitliches Fenster, in dem die Kapitel als Ordner angezeigt werden. Über Vor-/Zurück-Buttons kommt man zum nächsten Gliederungspunkt. Da die Ordnerstrukturen im Navigationsfenster recht lang sind, fehlt die Übersichtlichkeit. Die Textbausteine bestehen manchmal nur aus einem Satz, manchmal aus mehreren Seiten. Die Fußnoten fangen sowohl im Buch als auch auf der CD auf jeder Seite wieder mit „1“ an. Was im Buch noch Sinn macht, wirkt auf der CD störend, da die Seiten nicht gleich umbrochen sind wie im Buch. Derart von Unüberschaubarkeit entnervt, wendet man sich doch wieder der Papierversion zu. Für das Suchen nach Stichworten oder zum Sichten der Urteile aber ist die CD eine gute Ergänzung.

(RB)

Kneip/Jänisch, Tax Due Diligence, CD-ROM-Beilage

Der Beck-Verlag ist nicht gerade berühmt für hervorragend umgesetzte Software. Er wird es auch nach diesem Exemplar nicht sein. Auf der CD finden sich 16 Checklisten, an denen inhaltlich nichts auszusetzen ist. Die nutzlose Software, die dem Aufruf der Checklisten dient, ist hingegen eine Katastrophe. Immerhin positiv zu bemerken ist, daß es einem erspart bleibt, diese zu installieren, denn sie startet nur von der CD. Will man dann eine der Listen mit Word öffnen (denn zu nichts anderem sind diese geeignet), wird man erst mit einem umständlichen Dialog gequält. Erscheint dann nach mühseliger Klickerei endlich das Doku-

ment, möchte man es gerne drucken. Heissa, da schafft es die Software, das ganze Word zum Absturz zu bringen. Waren noch andere Dokumente offen, sind sie verloren. In einem zweiten Anlauf gelingt es zwar, mittels der Software direkt zu drucken. Doch kann das nicht der Sinn sein. Es ist bekannt, daß bei Erstellung einer Software meist noch einmal dieselbe Zeit für das Auffinden von Fehlern verbraucht wird wie schon zum Programmieren. An letzterer Zeit wurde hier offenbar gespart – zum Leidwesen des Benutzers.

(RB)

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.

Brellochs

Publizität und Haftung von Aktiengesellschaften im System des Europäischen Kapitalmarktrechts

C. H. Beck, München, 2005, zugl. Diss. Köln, 2005, 345 Seiten

Ab und zu wirft man den Blick über den Tellerand des Steuerrechts hinaus und landet dann im Kapitalmarkt. Das Buch (mit der zugrundeliegenden Dissertation) untersucht kapitalmarktrechtliche Publikationspflichten börsennotierter Aktiengesellschaften. Hinzu kommt die Untersuchung der zivilrechtlichen Haftungsaspekte für Publizitätsverletzungen, d. h. die Haftung der Gesellschaft und ihrer Organmitglieder. Allerdings kommt der Autor zum Schluß, daß ein umfassendes Konzept der kapitalmarktrechtlichen Informationshaftung erst in Ansätzen erkennbar sei. Schließlich widmet sich der Autor den Fragen der gemeinschaftsweiten Angleichung der Informationshaftung. Für jeden, der sich nach der Infomatec-Entscheidungen des BGH vom 19. 7. 2004 (WM 2004, 1721, 1726 und 1731) über das dogmatische Gerüst interessiert, eine echt gelungene Aufarbeitung.

(JW)

Hilty

Kompaktcommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Schweiz

Handelskammer Deutschland-Schweiz, Zürich, 2005, 183 Seiten

Das kommentierte DBA weist einige Besonderheiten auf, die aus der allgemeinen Abkommenspraxis hervorstechen. Diese Regelungen sollen eine gezielte Ausnutzung des Steuergefälles zwischen beiden Staaten verhindern. Insbesondere ist dies die sogenannte überdachende Besteuerung, die Deutschland auch dann ein unbeschränktes Besteuerungsrecht zuweist, wenn der Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist –

vorausgesetzt, der Steuerpflichtige hat noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland. Neuregelungen gibt es im Bereich der Amtshilfe zu Veranlagungszwecken, die über die bisherige strafrechtliche Zusammenarbeit im Wege der Amtshilfe hinausgeht. Das Bankgeheimnis, für das die Schweiz einst so berühmt war, ist bei Betrugstatbeständen damit erheblich aufgeweicht. Beachtlich sind auch die Neuerungen betreffend der Anwendung der jeweiligen innerstaatlichen Mißbrauchsvorschriften. Insgesamt finden sich deutliche Annäherungen an die EG-Mutter-Tochter-Richtlinie.

Die komplexen Regelungen des DBA werden in klarer und verständlicher Weise formuliert und erläutert. Die jeweiligen Bezüge zum nationalen Recht sind präzise und treffend erklärt. Allerdings ist der Kompaktcommentar ohne Fußnoten geschrieben, Rechtsprechungs- oder Aufsatznachweise fehlen also. Für den Gebrauch in der Praxis des Steueranwalts ist das Werk daher leider nur bedingt einsetzbar, was angesichts der hohen Qualität bedauerlich ist.

(RB)

Ernst & Young (Hrsg.)

EuGH-Rechtsprechung Ertragsteuerrecht, Grundlagen, Kommentierte Entscheidungen, Checkliste

Stollfuß Verlag, Bonn, 644 Seiten

Das Buch hält nicht nur hübsche Illustrationen, sondern ein Vorwort des Generalanwalts am EuGH a. D., *Siegbert Alber*, bereit. Die „Auswirkungen des Europäischen Rechts auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht“ illustriert die Motivation der Herausgeber. Über die reine Fallsammlung hinaus schildert *Alber* die dogmatische Klammer des Themas.

Ca. 60 Entscheidungen werden systematisch aufbereitet und katalogisiert. So findet man die kommentierte „Daily-Mail“-Entscheidung unter Stichworten wie „Primäre Niederlassungsfreiheit“ und „Wegzug/Sitzverlegung“, im Ganzen dann kommentiert als eine der ersten in der chronologischen Reihenfolge, die mit der Entscheidung „Avoir fiscal“ aus dem Jahr 1986 beginnt und mit Schlußanträgen der Rechtssache van Hilten-van der Heijden (C 513/03) vom 30. 6. 2005 immer noch nicht endet. Angehängt sind weitere sieben einschlägige Verfahren, die ebenfalls detailliert beschrieben werden. Das deutet auf die künftige Fortschreibung des Werkes hin, was auch wünschenswert ist.

Gelingen ist auch die Kommentierung im Einzelnen: Bei „Sachverhalt und Fallproblem“ eine grafische und textliche Beschreibung, danach eine Übersicht über den Verfahrensablauf, die Vorlagefrage und die Rechtsfrage. Danach folgt die Entscheidung des EuGH und die Schlußanträge des Generalanwalts. Anmerkungen und weiterführende Literatur zeigen die Auseinandersetzung der Autoren mit der Materie. Wenn man überhaupt etwas kritisieren will, dann letzteres: Die weiterführende Literatur könnte mancherorts etwas ausführlicher sein, könnte ältere Fundstellen weglassen und neuere Literatur berücksichtigen. Dennoch: Die beste Fallsammlung zum Thema „Europarecht und Steuern“.

(JW)

Semler/Peltzer

Arbeitshandbuch für Vorstandsmitglieder

Die unter Führung von *Semler* (u. a. zusammen mit *v. Schenck* und *Volhard*) herausgegebenen „Arbeitshandbücher“ für die Hauptversammlung und den Aufsichtsrat werden in treffsicherer Weise ergänzt durch das Arbeitshandbuch für den Vorstand. Warum also kam früher niemand auf die Idee, ähnliche Werke herauszugeben?

Die neuen Gesetze mit den Monsternamen „Kapitalanleger-Musterverfahrensgesetz“ und „Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz“ sind bereits eingearbeitet. Sie zeigen nicht mehr und nicht weniger, als daß die Arbeit eines Vorstandes nicht einfacher geworden ist. „Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft zu leiten“, § 76 Abs. 1 AktG. Diese Vorschrift ist Maxime und Prämisse der Ausführungen der Autoren. Der Spannungsbogen der Thematik reicht von Selbstverständlichkeiten („Vorstandsarbeit und Chirurgie haben gemeinsam, daß die praktische Erfahrung unentbehrlich ist“) bis hin zu „Vorstandspflichten im Rahmen von Unternehmensakquisitionen, die gerade in der Mannesmann-Diskussion alles andere als unumstritten waren. Die Themen berühren Grundsätzliches wie bspw. die Vorstandskompetenzen, Bestellung und Anstellung des Vorstands sowie Leitung, Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft. Besonderheiten wie Finanzierung, verbundene Unternehmen und strafrechtliche Aspekte kommen hinzu. Ebenso Sorgfaltspflicht, Verschwiegenheitspflicht und Haftungsfragen.

Auch Fragen rund um Corporate Governance werden ausführlich angesprochen. In diesem Zusammenhang sollte im Corporate-Governance-Code klargestellt werden, daß das Lesen, Verstehen und Umsetzen dieses Buches für Vorstände und deren Berater unerlässlich ist.

(JW)

Bächle/Ott/Rupp

Internationales Steuerrecht, Reihe „Grundkurs des Steuerrechts“, Band 17

Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2005, 279 Seiten

Internationales Steuerrecht ist komplex und kompliziert. Um diese Materie „rüberzubringen“, bedarf es zahlreicher didaktischer Maßnahmen, die für die ansatzweise Verständlichkeit unentbehrlich sind. An diesem Maßstab sind Bücher zu diesem Thema zu messen. Die Autoren, zwei Finanzbeamte in leitender Position sowie ein Professor der Hochschule für Finanzen, meistern diese Hürde. Sehr viele Beispiele und Musterberechnungen finden sich im Text wieder. Besonders hervorzuheben ist der Teil, der sich mit „beratungsnahen“ Themen auseinandersetzt: „Außensteuergesetz – Steuergestaltungen unter Ausnutzung des internationalen Steuergefälles und die nationale Abwehrgesetzgebung“. Auf wenigen Seiten ist dort anschaulich alles erklärt, was Berater und deren Mandanten lange Zeit beschäftigt.

(JW)

Preißer

Die Steuerberaterprüfung, 3 Bände

Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 4. Auflage, Band 1: Ertragsteuerrecht, 4. Aufl., 695 Seiten; Band 2: Unternehmenssteuerrecht und Steuerbilanzrecht, 4. Aufl., 2005, 784 Seiten; Band 3: Verfahrensrecht, Umsatzsteuerrecht und Erbschaftsteuerrecht, 4. Aufl., 2005, 754 Seiten, insgesamt 2 233 Seiten

Noch einmal: 3 Bände, zwei-tausend-zwei-hundert-dreiund-dreißig Seiten Steuerrecht als Vorbereitung für die Steuerberater-Prüfung. Da wird man nicht eben neidisch auf die Kandidaten. Allerdings zeigt die Fülle der dort aufbereiteten Informationen auch den Aggregatzustand des deutschen Steuerrechts. Die vielen angekündigten großen und ganz großen Steuerreformen sind ausgeblieben, während die Autoren gegen die Flut der zu erklärenden Sachverhalte ankämpfen. Selbstkritisch merken sie an, daß das Manuskript immer umfangreicher zu werden droht. Die „aktive Durchdringung des Stoffs“, die zu Recht angemahnt wird, wird dadurch nicht einfacher. Die Verwendung von dünnerem Papier hilft da auch nicht weiter.

Aber: Exkurse, die Neuerungen umfassen, müssen ebenso stimmen. Die halbseitige Ausführung über die SE, bei der noch mit 125 000 Euro ein falsches Mindestkapital angegeben wird, ist wenig hilfreich.

(JW)

Schwedhelm

Die Unternehmensumwandlung

Otto Schmidt Verlag, Köln, 5. Aufl., 2005,

442 Seiten mit CD-ROM

Beratung für Berater ist eben erfrischend anders als theoretisch-bedeutungsschwangere Habilitationsschriften, deren praktische Bedeutung umgekehrt proportional zum Umfang ist. Die Beilage, die in einer Matrix die verschiedenen denkbaren Umwandlungsmöglichkeiten (OHG auf Stiftung? EWIV auf Körperschaft öffentlichen Rechts? etc.) veranschaulicht, kommt fast spielerisch daher. Die Neu Nummerierung der akademischen Fußnoten auf jeder einzelnen Seite stört zwar, wird aber von der praktischen Orientierung an Randziffern wieder neutralisiert.

Halten wir uns aber nicht an Kleinigkeiten auf: Auch in der 5. Auflage hat das Werk im Umfang nicht zugelegt, am

Inhalt an Kürze und Klarheit nichts verloren. Man staunt schlicht und einfach an vielen Stellen, mit welcher Klarheit und in welcher Kürze auch komplexe Überlegungen auf den Punkt gebracht werden können. Es geht also. Die Aufgaben eines Beratungsbuches sind vollständig erfüllt.

(JW)

In der nächsten Ausgabe u. a. Thömmes/Lang/Schuch, Investitions- und Steuerstandort Österreich; Dommermuth/Herler/Huber-Jahn/Seiler/Stobbe, Betriebliche Steuern, Band 2 (Ertragsteuern); Eismayer, Grenzüberschreitende Konzentrationsverschmelzungen; Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht; Kresse/Leuz, Internationale Rechnungslegung, Internationales Steuerrecht.

Redaktion

Vorschau ◀◀

Steueranwalt International 2006**27.–29. 4. 2006, Spanien/Palma de Mallorca**

27.–28. 4. 2006 (Teil 1) der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht:

Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts

Prof. Dr. B. Kaminski, RA/FAStR/MBA, M.I.Tax S. Korts, Prof. Dr. G. Strunk

28.–29. 4. 2006 (Teil 2) der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht:

Aktuelle Zweifelsfragen des internationalen Steuerrechts der Anwaltspraxis

RA/StB F. Jacob, Prof. Dr. B. Kaminski, RA/FAStR/MBA, M.I.Tax S. Korts,

RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm, Prof. Dr. G. Strunk

Veranstalter: DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111

Ehegatten können getrennte Veranlagung nach vorheriger Zusammenveranlagung wählen

RiaBFH Joachim Moritz

Abstract: Wurden Ehegatten zusammen veranlagt und wählt ein Ehegatte vor Bestandskraft des ihm ggü. ergangenen Bescheids die getrennte Veranlagung, sind die Ehegatten auch dann getrennt zu veranlagern, wenn der gegenüber dem anderen Ehegatten ergangene Zusammenveranlagungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Der Antrag auf getrennte Veranlagung stellt hinsichtlich des gegenüber dem anderen Ehegatten ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids ein rückwirkendes Ereignis dar.

Anlaß: BFH-Urteil vom 3. 3. 2005 Az. III R 22/03

I. Sachverhalt

Der Kl. und seine frühere Ehefrau (die Beigeladene) wurden für das Streitjahr 1985 zusammen zur ESt veranlagt. Aufgrund der Rspr. des BVerfG zur Erhöhung der Kinderfreibeträge änderte das FA die Veranlagung für 1985 gem. § 54 EStG mit Bescheiden vom 7. 12. 1992 (betr. die Beigeladene) und vom 6. 1. 1993 (betr. den Kl.). Die Beigeladene wendete sich gegen den Bescheid vom 7. 12. 1992 und beantragte getrennte Veranlagung. Das FA entsprach dem Antrag und führte für den Kl. wie für die Beigeladene getrennte Veranlagungen durch. Der Kl. wendete dagegen ein, die Festsetzungsfrist sei 1992 abgelaufen und das FA habe daher 1993 ihm gegenüber den Zusammenveranlagungsbescheid nicht mehr aufheben und eine getrennte Veranlagung durchführen dürfen. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Der nachträgliche Antrag auf getrennte Veranlagung sei verfahrensrechtlich ein Ereignis mit Rückwirkung, das die Festsetzungsfrist erneut in Lauf setze.

Ehegatten könnten grds. nach § 26 EStG zwischen getrennter Veranlagung (§ 26 a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26 b EStG) wählen. Dieses Wahlrecht kann bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheides ausgeübt und die einmal getroffene Wahl inner-

halb dieser Frist frei widerrufen werden, es sei denn, die Rechtsausübung erscheine willkürlich.

Da § 26 Abs. 1 EStG bei der Besteuerung der Ehegatten nur einheitlich angewendet werden könne, hindere der Umstand, daß der gegenüber dem Kl. ergangene Zusammenveranlagungsbescheid vom 6. 1. 1993 nicht angefochten und daher bestandskräftig geworden sei, die Wahl der getrennten Veranlagung durch die Beigeladene nicht. Die Änderung der Veranlagungsart bei einem Ehegatten habe daher eine Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber dem anderen Ehegatten selbst dann zur Folge, wenn dessen ESt-Festsetzung bereits bestandskräftig sei. Das folge aus § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Danach hat das FA einen Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Der zulässige Antrag eines Ehegatten, statt der bisherigen Zusammenveranlagung eine getrennte Veranlagung durchzuführen, sei ein rückwirkendes Ereignis i. S. dieser Vorschrift. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO sei daher die vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kj, in dem das rückwirkende Ereignis (Antrag auf getrennte Veranlagung) eingetreten sei, erneut in Lauf gesetzt worden. Das FA sei daher berechtigt und verpflichtet gewesen, dem gegenüber dem Kl. ergangenen Zusammenveranlagungsbescheid aufzuheben und einen Bescheid über die getrennte Veranlagung zu erlassen.

III. Beratungshinweis

Die Entscheidung des BFH verdient Zustimmung. Da Ehegatten nur einheitlich – entweder zusammen oder getrennt – veranlagt werden können und sie nach § 26 EStG zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung frei wählen können, wobei das Wahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheides ausgeübt bzw. die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist frei widerrufen werden kann, ist es nur konsequent, die Änderung der Veranlagungsart bei einem Ehegatten über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Veranlagung des anderen Ehegatten durchschlagen zu lassen, selbst wenn dessen ESt-Festsetzung bereits bestandskräftig ist.

Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer?

Jörg Grune

Abstract: Beim BVerfG ist seit einigen Monaten ein Verfahren anhängig, das sich mit der Verfassungsmäßigkeit/-widrigkeit der Grundsteuer befaßt.

Anlaß: BVerfG-Urteil vom 1. 2. 2005 Az. 1 BvR 1644/05 anh.

I. Anhängiges Verfassungsbeschwerdeverfahren

Beim BVerfG ist seit dem 1. 8. 2005 ein Verfassungsbeschwerdeverfahren anhängig, das die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen über die Festsetzung der Grundsteuer zum Gegenstand hat (Az.: 1 BvR 1644/05). Daneben ist auch beim Verwaltungsgericht Düsseldorf ein Musterverfahren unter dem Az. 25 K 2643/05 anhängig. Fraglich ist, ob eine Grundsteuer auch bei der Nutzung eines Grundstücks zu eigenen Wohnzwecken festgesetzt werden darf.

Hintergrund der Verfassungsbeschwerde ist, daß es sich bei der Grundsteuer für die Nutzung eines Grundstücks zu eigenen Wohnzwecken – ebenso wie bei der Vermögensteuer – um eine *Substanz- oder Sollertragsteuer* handeln könnte, die nach Auffassung des BVerfG in der Entscheidung zur *Vermögensteuer verfassungsrechtlich nicht zulässig* ist (vgl. BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655). Eine Besteuerung der (Vermögens-) Substanz könnte insbesondere deshalb vorliegen, weil das selbst genutzte Grundeigentum keinen Ertrag abwirft. Besteuert wird nur ein theoretisch erzielbarer Ertrag, nicht aber – wie bei den Ertragsteuern – der tatsächlich erzielte Ertrag.

II. Rechtsmittel gegen Grundsteuer- und Grundsteuermeßbescheide

Steuerpflichtige sollten unter Hinweis auf die anhängigen Verfahren Rechtsmittel einlegen:

Vorgehen kann man entweder

- gegen den Grundsteuermeßbescheid des FA oder
- gegen den Grundsteuerbescheid der Kommune.

Wendet sich der Steuerpflichtige gegen den Grundsteuermeßbescheid, so kann hiergegen Einspruch beim FA eingelegt und anschließend unter Hinweis auf das beim BVerfG anhängige Verfahren Ruhen des Verfahrens beantragt werden (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).

III. Beratungshinweis

Gegen den Grundsteuerbescheid der Gemeinde ist Einspruch/Widerspruch oder (in Niedersachsen nach Wegfall des Widerspruchsverfahrens) sofort die Klage beim Verwaltungsgericht möglich. Da es im Widerspruchsverfahren nicht die Möglichkeit des Ruhens des Verfahrens gibt, besteht hier nur die Möglichkeit, sich mit der Gemeinde dahingehend zu verständigen, daß über den Widerspruch bis zur Entscheidung über die o. a. Musterverfahren nicht entschieden wird.

Termine

März 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktiengewinn Berechnungsmethode und Zweifelsfragen	M. Hammer	2. 3. 2006, Eschborn	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 Fax: 069/23 41 86
Praxis der GmbH-Besteuerung	RegRat Dipl.-Fw. G. Harle, StB/Vereidigter Buchprüfer Prof. Dr. H. Ott	3. 3. 2006, Stuttgart	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Lohnsteuer aktuell Wichtige Änderungen aus Gesetzgebung, Recht- sprechung und Verwaltung	RegRat Dipl.-Fw. W. Niemann	3. 3. 2006, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	RiFG Dr. H.-D. Fumi, Steuerjurist Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer	3./4. 3. 2006, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. J. Alvermann	7. 3. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in Kredit- und Finanzdienstleistungs- instituten	RA Dr. M. Lausterer, A. Schmidt, RA H. Sedlmaier	7./8. 3. 2006, Eschborn	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 Fax: 069/23 41 86
Die Organschaft – Aktuelle Rechtslage	RA/StB/WP Dr. O.-F. Graf Kerssenbrock, Körperschaftssteuerreferent R. Neumann	8. 3. 2006, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Energiesteuern aktuell	RA Dr. K. Friedrich, Dipl.-Wirtschaftsingenieur M. Raacke	8./9. 3. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Realteilung aus ertrag- und erbschaftsteuerlicher Sicht	StB Dipl.-Fw. Christoffel	9. 3. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/9932-22
Steuerfocus Personen- unternehmen	RA/StB Dr. H. Hübner, MinR/FinMin H. Brandenburg oder MinR/FinMin W. Seitz, RiBFH Dr. R. Wacker	9. 3. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	Prof. Dr. W. Joecks, RegD W. Lübke, RA/FAStR Dr. K. Randt	9./10. 3. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer aktuell Aktuelles aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung	Dipl.-Fw. R. Sikorski	10. 3. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern	StB Prof. Dr. D. Engel-Ciric	13. 3. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umsatzsteuer in der EU	StB Dipl.-Kfm. Dr. M. Robisch, StB Dipl.-Vw./Dipl.-Fw. A. Thome	14. 3. 2006, Stuttgart	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Unternehmenskauf und -verkauf steueroptimal	StB Dipl.-Kfm. D. S. Köhler, StB Dipl.-Oec. U. E. Michaelis, Dr. R. Möhlenbrock, Dipl.-Vw./Dipl.-Fw. G. Thomas	14. 3. 2006, Darmstadt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vereidigter Buchprüfer T. Schröder	14. – 16. 3. 2006, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umsatzsteuer 2006 Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen	H. U. Hundt-Eßwein	15. 3. 2006, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
IWB-Verrechnungspreisforum 2006 Verrechnungspreise und Dokumentation in der deutschen und internationalen Praxis	F. Bub, RiBFH Dr. K. Buciek, StB A. Eigelshoven, RA Dr. S. Rasch, Dipl.-Fw. R. Schreiber, W. Stuffer	15. 3. 2006, München	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Intensivkurs Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringer	15.–17. 3. 2006, Wiesbaden	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Internationale Verrechnungspreise: Aktuelle Entwicklungen	Prof. Dr. H.-K. Kroppen, Dipl.-Fw. R. Schreiber	16. 3. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachanwalt für Steuerrecht	StB Dipl.-Kfm. Dr. J. Hellmer, RegDir W. Hübner, RA/StB J. Rümelin, Vors. RiFG Prof. Dr. K-M. Wilke, WP/StB Prof. Dr. H. Zettl	16.–18. 3. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RegDir M. M. Schmidt	17. 3. 2006, Mannheim	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Aktuelle Entwicklungen bei Kapitaleinkünften und privaten Veräußerungsgeschäften	Steuerreferent Dipl.-Fw. H. Loy	17. 3. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die GmbH Buchführung, Bilanzierung und Besteuerung	StB/vereidigter Buchprüfer T. Schröder	17. 3. 2006, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umsatzsteuer 2006	RA/FAStR Dr. G. Hallerbach, MinDir J. Kraeusel, RA/FAStR Dr. A. Neeser, Vizepräsident BFH Dr. W. Wagner	17./18. 3. 2006, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
4. Gesellschaftsrechtliche Jahrestagung	Prof. Dr. G. Crezelius, Notar Dr. H. Heckschen	17./18. 3. 2006, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Einkommensteuererklärung 2005	Prof. Dr. Brüggemann	20. 3. 2006, Bonn	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell I Export und Import von Waren	Dipl.-Fw. R. Weimann	22. 3. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Die gemeinnützige GmbH/AG als alternative Rechtsform zu e.V. und Stiftung	WP/StB Dr. S. Kusterer, Dr. H. Braun, RA/StB C. Rupp	22. 3. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Forum Unternehmensteuer- recht – Aktuelle Rechtsprechung des EuGH zum Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. J. Lüdicke	23. 3. 2006, Hamburg	Bucerius Education GmbH Tel.: 040/307 06-267 Fax: 040/307 06-269
Umsatzsteuerrecht aktuell II Export und Import von Dienst- leistungen	Dipl.-Fw. R. Weimann	23. 3. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
NWB Steuer-Check zum Jahresanfang Steuerliche Hinweise und Dispositionen für die Jahre 2006/2007	StB/Vereidigter Buchprüfer Prof. Dr. H. Ott	24. 3. 2006, Stuttgart	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/1410141 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell Rechnungsstellung, Steuer- schuldner – Bemessung und Haftung	Dipl.-Fw. R. Weimann	24. 3. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Vertragspraktikum für GmbH-Berater	Notar Dr. E. Wälzholz	24. 3. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
1x1 des GmbH-Rechts	RA/FAStR Dr. K. Bauer	24. 3. 2006, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Dr. C. Uhländer, Leitender RD T. Waza	24. 3. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht	Prof. Dr. R. Hüttemann, RA Dr. A. Richter LL.M., Notar T. Wachter, Notar Dr. G. Wochner	24./25. 3. 2006, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
IAS/IFRS-Crashkurs für den GmbH-Berater	Prof. Dr. C. Theile	26. 4. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969
Incentive-Reisen, Tagungsreisen, Events im Lohn- und Einkommensteuerrecht	Dipl.-Bw. U. Albert	27. 3. 2006, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
GmbH & Co. KG: Aktuelle steuerliche und rechtliche Brennpunkte	StB Dr. M. Eberhard, RA Dr. T. Liebscher	27. 3. 2006, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bankenbesteuerung 2006 Steuer im Kontext aktueller Entwicklungen und Reformen	Dr. M. Baumgärtl, I. Bustorff, StB/RA H.-J. A. Feyerabend, K. D. Hahne, L. Härteis, RA/StB/WP H. Häuselmann, H.-P. Hoffmann, M. Naumann, E. Witzani	27./28. 3. 2006, Wiesbaden	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Jahresabschluß der GmbH Praktische Gestaltungsempfehlungen zur Handels- und Steuerbilanz	StB A. Scherfer	27./28. 3. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Grundlagen Transferpreise Fallbeispiele	Dr. M. Kaut, T. Rupp	28. 3. 2006, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafverfahren	Prof. Dr. W. Joecks, RegDir W. Lübke, RA/FAStR/FAStR Dr. K. Randt	30./31. 3. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	RA/FAStR Prof. Dr. D. J. Pütz, F. Hruschka	30. 3. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebliche Steuerprüfungen	Dipl.-Fw. D. Sawatzki	31. 3. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Beendigung von Arbeitsverhältnissen – Konsequenzen im Sozial-, Arbeits- und Steuerrecht	RA/FAArbR u. SozR/Notar M. Stolz	31. 3. 2006, München	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen	RA/FAStR Dr. A. Gretzinger, RA/FAStR Dr. B. Schulze-Borges	31. 3. 2006, Hannover	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111

April 2006

Unternehmensnachfolge	RA/FAErbR u. StR Prof. Dr. R. Landsittel	1. 4. 2006, Erfurt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Die Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen in der anwaltlichen Praxis	RA J. Bauer, Dr. K.-D. Drüen	1. 4. 2006, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Gesellschafts-, Erb- und Familienrecht	RA/FAStR G. Lausmann	1. 4. 2006, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Unternehmensnachfolge – Zivil- und Steuerrecht –	Dr. G. Ege, RA/StB Dr. H. Hübner, Notar Prof. Dr. H.-J. Priester, Prof. Dr. Dres. h.c. K. Schmidt	3.–5. 4. 2006, Würzburg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Körperschaftsteuererklärung 2005	Dipl.-Fw. Stimpel	4. 4. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Steuerliche Aspekte der Wertpapieranlagen im Privatvermögen	P. Löbig	5. 4. 2006, Eschborn	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 Fax: 069/23 41 86
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR u. StrR O. G. von Briel, RA Dr. H. Erb	7.–8. 4. 2006, Mainz	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	StB Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, Notar Dr. E. Wälzholz	27. 4. 2006, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Forum Unternehmensteuerrecht – Grunderwerbsteuer	RA/StB Dr. R. Kroschewski	27. 4. 2006, Hamburg	Bucerius Education GmbH Tel.: 040/307 06-267 Fax: 040/307 06-269
Einführungskurs Steuerrecht	RA/FAStR Dr. B. Binnewies, RA/FAStR Dr. H.-W. Kamps, RA/FAStR u. StrR Dr. R. Spatscheck	27.–29. 4. 2006, Köln	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111