

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2007

34. Ausgabe | 9. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

2 Schwedhelm/Fraedrich

**Die anwaltliche Honorarrechnung –  
Umsatzsteuerpflicht und formelle  
Anforderungen bei Mandanten  
mit Auslandsbezug**

9 Wessing **Steuerordnungswidrig-  
keiten – Gefahr und Chance für  
die Verteidigung**

18 Jahn **Steuerliche Betriebsprüfung  
in Rechtsanwaltskanzleien –  
Reichweite anwaltlicher  
Verschwiegenheitspflichten**

## Europarecht

22 Zacher **Rechtsschutzlücken bei  
der Besteuerung beschränkt  
steuerpflichtiger Künstler und  
Sportler**

## 30 Veranstaltungsbericht

**4. Deutscher Finanzgerichtstag  
in Köln**

31 **TaxLawLinks**

32 **LiteraTour**

33 **LiteraTour *spezial***

35 **Steuermelder**

38 **Termine**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Auswanderung – Verliert Deutschland seine akademischen Eliten? „Es ist geradezu peinigend absurd: Deutsche Spitzenkräfte wandern zunehmend ab, und ausländische Spitzenkräfte machen immer deutlicher einen Bogen um dieses Land. Die Zuwanderer, die unter dem Schutz unserer Gesetze kommen und die wir uns nicht aussuchen können, entsprechen in ihren beruflichen Profilen oft nicht unserem Bedarf“, so wird der Historiker *Klaus J. Bade* in der NZZ vom 10. 11. 2006 zitiert. Als Beweggründe („push-“ und „pull-Motive“) spielt die Steuerlast auf beiden Seiten der Medaille eine Rolle. Wird Deutschland also, wie die NZZ vermutet, „älter, ärmer, kleiner, dümmter“?

## II.

Weltweite Meldung am 8. 11. 2006: Die Polizei der neuseeländischen Stadt Nelson will Schnulzen des Schnulzensängers *Barry Manilow* („Mandy“) gegen jugendliche Gewalttäter einsetzen. Gegen Steuersünder hilft etwa *Chris de Burgh* („Dont pay the ferryman“) oder *Anastacia* mit „Paid my dues“.

## III.

Wieder eine Steueramnestie: Nach dem durchschlagenden fiskalischen Mißerfolg der deutschen Steueramnestie von Januar 2004 bis Ende März 2005 schlug nun der schweizerische Bundesrat eine kleine Steueramnestie vor. Diese soll Erleichterungen für Erben bringen und die Möglichkeit einer straflosen Selbstanzeige eröffnen. Gleichwohl beschäftigt sich der Bundesrat mit Argumenten, die nicht ganz in die Steuerlandschaft passen: Eine allgemeine Amnestie „bevorzugte Steuerhinterzieher und könnte die Steuermoral untergraben“ (NZZ vom 19. 10. 2006).

## IV.

Die Beseitigung von unfairen und den internationalen Wettbewerb verzerrenden Steuerpraktiken ist seit Jahren ein ernstes Anliegen der OECD. Nun kann die OECD einen fast 100%igen Erfolg melden. Die NZZ am 30. 9. 2006 hierzu: „Die Welt kann aufatmen. Es gibt keine schädlichen Steuerpraktiken mehr“. In diesem Sinne...

*Einen schönen Winter wünscht*

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

### Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2007.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rüdiger Bock* (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; *Jennifer Fraedrich* und *Rolf Schwedhelm*, beide Rechtsanwälte in Köln; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Matthias Söffing* und *Niels Worgulla*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Jürgen Wessing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Peter Joos* (PJ), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

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

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing II Verjahs Rechtsanwälte, Düsseldorf

#### Europarecht

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

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten.

ISSN 1615-5610

## Die anwaltliche Honorarrechnung – Umsatzsteuerpflicht und formelle Anforderungen bei Mandaten mit Auslandsbezug

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, und Jennifer Fraedrich, Rechtsanwalt, Köln/München\*

### I. Einleitung

Bei Mandaten mit Auslandsbezug wirft die Erstellung der anwaltlichen Honorarrechnung besondere Fragen auf. Zum einen muß der Rechtsanwalt klären, ob seine Beratungstätigkeit umsatzsteuerpflichtig ist oder nicht. Zum anderen ist zu überlegen, ob sich in bezug auf die formellen Rechnungsanforderungen Abweichungen gegenüber einem rein deutschen Mandatsverhältnis ergeben. Dieser Beitrag gibt einen Überblick darüber, welche Besonderheiten bei der Rechnungsstellung im Fall von Mandaten mit Auslandsbezug zu beachten sind. Dabei werden in einem ersten Schritt die umsatzsteuerlichen Aspekte betrachtet. In einem zweiten Schritt werden die steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Regelungen zu den Formerfordernissen beleuchtet.

### II. Umsatzsteuerpflicht

#### 1. Allgemeines

Grundsätzlich ist die Tätigkeit des Rechtsanwalts nach § 1 UStG umsatzsteuerpflichtig, es sei denn, der Anwalt unterfällt der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG und hat nicht zur Umsatzsteuer optiert. Wird die Anwaltstätigkeit nach dem Rechtsanwaltsvergütungsgesetz abgerechnet, stellt die Umsatzsteuer einen Auslagentatbestand dar und ist den gesetzlichen Gebühren hinzuzurechnen (VV 7008 RVG). Haben Mandant und Rechtsanwalt eine Vergütungsvereinbarung nach § 4 RVG geschlossen, muß die Umsatzsteuer ausdrücklich erwähnt sein. Ansonsten gilt insbesondere bei Pauschal- oder Zeithonoraren die Umsatzsteuer als durch die vereinbarte Vergütung abgegolten.<sup>1</sup>

Zu differenzieren ist, wenn das Mandat einen Auslandsbezug aufweist. Dieser kann darin bestehen, daß der Mandant seinen Wohnsitz oder Sitz im Ausland hat oder die Beratung ein im Ausland belegenes Grundstück betrifft. Maßgeblich für die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Fälle ist die Regelung des § 3 a UStG. Danach wird die anwaltliche Leistung je nach Sachverhaltskonstellation dem Ausland oder dem Inland zugeordnet, wodurch sich unterschiedliche umsatzsteuerliche Auswirkungen ergeben.

#### 2. Leistungsort

Nach § 1 Abs. 1 UStG unterliegt eine Leistung der deutschen Umsatzsteuer, wenn sie im Inland durch einen Unternehmer ausgeführt wird. Maßgeblich für eine Umsatzsteuerpflicht ist also, daß sich der Leistungsort in Deutschland befindet. Ist dies der Fall, kommt es nicht darauf an, welche Staatsangehörigkeit der Leistende oder der Auftraggeber hat. Ebenso ist unerheblich, wo der Leistende seinen Sitz oder seinen Wohnsitz hat (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UStG). Für die Bestimmung des Leistungsorts regelt § 3 a Abs. 1 Satz 1 UStG, daß es grundsätzlich auf den Ort ankommt, von dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen aus betreibt. Für die Leistungen eines Rechtsanwalts wird also auf den Standort der Kanzlei abgestellt. Liegt dieser in Deutschland, erbringt der Rechtsanwalt umsatzsteuerpflichtige Beratungsleistung i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG. Von diesem Grundsatz gibt es allerdings Ausnahmen. So normiert § 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG Besonderheiten für grundstücksbezogene Leistungen. Außerdem trifft §§ 3 a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG unterschiedliche Sonderregelungen für solche Fälle, in denen der Mandant im Ausland ansässig ist.

#### 3. Grundstücksbezogene Beratungstätigkeiten

Für Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden, bestimmt § 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG, daß sich der Leistungsort nach der Belegenheit des Grundstücks richtet. Ist diese Vorschrift einschlägig, geht sie sonstigen Leistungsortbestimmungen vor.<sup>2</sup> Ob und wann sie allerdings bei anwaltlichen Beratungsleistungen zur Anwendung kommt, ist nicht abschließend geklärt. Problematisch ist das Kriterium des Zusammenhangs mit einem Grundstück. Die Finanzverwaltung verlangt hier einen hinreichend engen Zusammenhang (R 34 Abs. 2 UStR). Dieser

\* Dr. Rolf Schwedhelm ist Partner, Jennifer Fraedrich Mitarbeiterin der Rechtsanwaltssozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln Berlin München.

1 Von Eicken in: Gerold/Schmidt/v.Eicken/Madert/Müller-Rabe, Rechtsanwaltsvergütungsgesetz, 17. Aufl., 2006, VV 7008 Rz 2, m. w. N.

2 Leonard in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., 2005, § 3 a Rz 14.

soll bei Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen nicht gegeben sein (R 34 Abs. 9 UStR). Hingegen ist die Literatur der Ansicht, daß im Fall der Beratung von Grundstücksveräußerungen bzw. -erwerben § 3 a Abs. 2 UStG zur Anwendung komme.<sup>3</sup> Gleiches soll z. B. im Fall der Erstellung eines Pacht- oder Mietvertrags gelten.<sup>4</sup> Auch soll die Steuerberatung erfaßt sein, wenn sie sich unmittelbar auf die steuerrechtliche Würdigung der Veräußerung oder des Erwerbs bezieht.<sup>5</sup>

Dieses weite Verständnis der Literatur von § 3 a Abs. 2 UStG ist abzulehnen. Würde der Anwendungsbereich des § 3 a Abs. 2 UStG auf Beratungsleistungen ausgeweitet, die allenfalls einen mittelbaren Grundstücksbezug aufweisen, ist die Vorschrift nicht mehr praktikabel. Soll z. B. die Beratung eines deutschen Unternehmens im Rahmen einer Betriebsprüfung, in der der Gewinn aus der Veräußerung eines im Ausland belegenen Grundstücks streitig ist, dazu führen, daß für die Beratungsleistung keine Umsatzsteuer in Deutschland anfällt? Wie wäre die Rechtslage zu beurteilen, wenn eine Entnahme und keine Veräußerung vorliegt? Schon diese Beispiele zeigen, daß im Fall der Beratungsleistungen keine klare Tatbestandsabgrenzung möglich ist. Es ist daher der Finanzverwaltung zu folgen, wonach Rechts- und Steuerberatungen dem Anwendungsbereich des § 3 a Abs. 2 UStG nicht unterliegen. Aus Sicht der Rechtsanwälte kann diese Vorschrift also außer acht gelassen werden.

#### 4. Sonstige Beratungsleistungen

Für die Bestimmung des Leistungsorts bei anwaltlicher Beratung ist damit allein die Regelung des § 3 a Abs. 3 UStG zu beachten. Danach müssen vier Fallgruppen unterschieden werden:

##### a. Beratungsleistungen an einen Nichtunternehmer im EU-Ausland

Handelt es sich bei dem Mandanten um einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz in einem der anderen Mitgliedstaaten der EU, liegt eine nach § 1 Abs. 1 UStG in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Beratungsleistung vor. Dies folgt aus der Grundsatznorm des § 3 a Abs. 1 UStG, wonach der Leistungsort dem Kanzleisitz entspricht. Liegt letzterer in Deutschland, ist eine sonstige, im Inland erbrachte Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG gegeben. Ausnahmetatbestände für die Bestimmung des Leistungsorts sind nicht einschlägig.

##### b. Beratungsleistungen an einen Unternehmer im EU-Ausland

Erbringt der Rechtsanwalt Beratungsleistungen an ein Unternehmen, dessen Sitz bzw. Betriebstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat liegt, ist der Leistungsort gem. § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG dort angesiedelt. D. h., daß die Beratungsleistungen nicht in Deutschland, sondern im EU-Ausland erbracht und damit hier für den Rechtsanwalt als Leistenden

nicht umsatzsteuerbar bzw. -pflichtig sind. Die Steuerpflicht besteht vielmehr für den Leistungsempfänger in dem anderen EU-Mitgliedstaat. Rechtsgrundlage ist insoweit Art. 21 Abs. 1 b i. V. m. Art. 9 Abs. 2 e der 6. MwSt.-RL. Danach ist für den hier vorliegenden Fall, daß ein Rechtsanwalt Beratungsleistung an ein in einem anderen EU-Staat ansässiges Unternehmen erbringt, die – EU-weit geltende – Umkehr der Steuerschuldnerschaft (reverse charge) vorgesehen. Grenzüberschreitende Beratungsleistungen hat also stets das leistungsempfangende Unternehmen in seinem Sitzstaat zu versteuern.

##### c. Beratungsleistungen an einen Nichtunternehmer im Drittland

Handelt es sich bei dem Mandanten um einen Nichtunternehmer, dessen Wohnsitz sich in einem sog. Drittland (d. h. Nicht-EU-Ausland) befindet, ist für die Bestimmung des Leistungsorts § 3 a Abs. 3 Satz 3 UStG maßgebend. Danach gilt die Beratungsleistung als an dem Wohnsitz des Leistungsempfängers ausgeführt. Dies hat zur Konsequenz, daß keine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Beratungsleistung vorliegt. Ob eine Umsatzsteuerpflicht in dem Staat des Leistungsempfängers besteht, hängt von den jeweiligen Gesetzen des betroffenen Drittstaats ab. In der Schweiz stellt sich die Rechtslage beispielsweise wie folgt dar: Nach Art. 25 Abs. 1 c i. V. m. Art. 14 Abs. 3 c MwStG-Schweiz sind Unternehmen mit Sitz im Ausland, die ausschließlich anwaltliche Beratungsleistungen erbringen, mit ihren in der Schweiz getätigten Umsätzen dort nicht steuerpflichtig. Der deutsche Rechtsanwalt muß also seine Tätigkeit, die er gegenüber einer in der Schweiz ansässigen Person erbringt, nicht dort der Umsatzsteuer unterwerfen. Allerdings sieht das schweizerische Umsatzsteuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerpflicht des schweizerischen Leistungsempfängers – unabhängig von seinem Status als Privatperson oder Unternehmer – vor (Art. 10 i. V. m. Art. 24 MwStG-Schweiz). Erforderlich ist, da Beratungsleistungen für mehr als 10 000,- CHF im Kalenderjahr bezogen werden.

##### d. Beratungsleistungen an einen Unternehmer im Drittland

Schließlich ist der Fall zu betrachten, daß Beratungsleistungen an einen Unternehmer erbracht werden, dessen Sitz oder Betriebstätte im sog. Drittland (d. h. Nicht-EU-Ausland) liegt. Nach § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG befindet sich in diesem Fall der Leistungsort an dem Sitz bzw. der Betriebstätte des Leistungsempfängers. Damit liegen keine in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen Beratungsleistungen vor.

3 Stadie in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 a Rz 59 (Okt. 2003); Leonard in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., 2005, § 3 a Rz 14.

4 Schneider, MDR 2006, 374, 376.

5 Stadie in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 a Rz 59 (Okt. 2003).

Zu eventuellen Umsatzsteuerpflichten in dem betroffenen Drittland gelten die Ausführungen unter II. 4. c. entsprechend.

### III. Formelle Rechnungsanforderungen

Für die Frage, ob bei einem Mandat mit Auslandsbezug überhaupt eine Honorarrechnung erstellt werden muß und welche formellen Anforderungen diese zu erfüllen hat, sind sowohl zivilrechtliche als auch steuerrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen. Aus beiden Bereichen ergeben sich – zum Teil überschneidende – Vorgaben für die Erstellung einer anwaltlichen Honorarrechnung.

#### 1. Zivilrecht

Aus zivilrechtlicher Sicht ist bei anwaltlichen Honorarrechnungen die Vorschrift des § 10 RVG zu beachten. Danach können Rechtsanwälte ihre Vergütung nur nach Vorlage einer unterschriebenen Kostenrechnung von ihrem Mandanten verlangen. In dieser müssen vor allem folgende Angaben enthalten sein:

- die Angelegenheit,
- der Gegenstandswert,
- der Gebührentatbestand samt Nummern des Vergütungsverzeichnisses, Beträgen, Auslagen und Pauschalen bzw.
- alternativ eine Berechnung entsprechend der Honorarvereinbarung sowie
- die Umsatzsteuer, soweit steuerpflichtig.<sup>6</sup>

Diese Anforderungen gelten auch gegenüber Mandanten mit Sitz bzw. Wohnsitz im Ausland.<sup>7</sup>

#### 2. Umsatzsteuerrecht

Für die formellen Anforderungen an die Rechnungserstellung ist aus Sicht des Umsatzsteuerrechts wie bei der Frage der Steuerpflicht zwischen vier Fallgruppen zu unterscheiden. Im einzelnen:

##### a. Beratungsleistungen an einen Nichtunternehmer im EU-Ausland

Gem. § 14 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind Unternehmer berechtigt, für Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG Rechnungen zu erstellen. Eine Pflicht zur Rechnungserstellung besteht nach § 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur dann, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um ein Unternehmen handelt oder Bauleistungen erbracht werden. Berät der Anwalt also einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz im EU-Ausland, ergibt sich aus umsatzsteuerlicher Sicht keine Pflicht zur Rechnungsstellung. Die unterlassene Rechnungserstellung oder die Nichteinhaltung der Formvorschriften des § 14 UStG führen in diesem Fall also zu keinen Sanktionen.<sup>8</sup> Insbe-

sondere wird keine Ordnungswidrigkeit nach § 26 Abs. 1 Nr. 1 UStG begründet.

##### b. Beratungsleistungen an einen Unternehmer im EU-Ausland

Handelt es sich bei dem Mandanten um einen Unternehmer mit Sitz im EU-Ausland, ist unklar, ob die fehlende Steuerbarkeit in Deutschland dazu führt, daß die Pflicht zur Rechnungserteilung für den leistenden Rechtsanwalt entfällt. Im einzelnen:

##### aa. Rechnungspflicht nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG

Nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG besteht eine Pflicht zur Rechnungserstellung entsprechend den Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG, wenn es sich um eine Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt und der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Problematisch in der vorliegenden Konstellation ist die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Diese ist wegen des fehlenden Leistungsorts in Deutschland nicht einschlägig. In der Literatur gibt es allerdings Stimmen, die § 14 UStG auch dann anwenden, wenn die zugrundeliegende Leistung in Deutschland nicht steuerbar ist. Befindet sich also wie hier nach § 3 a Abs. 3 UStG der Leistungsort im Ausland, soll die Pflicht zur Rechnungsausstellung gegenüber Unternehmern gem. § 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG – abgesehen vom gesonderten Steuerausweis – uneingeschränkt fortbestehen.<sup>9</sup> Der Großteil der Literatur trifft eine solche ausdrückliche Aussage jedoch nicht. Es wird lediglich betont, daß eine Pflicht zur Rechnungsstellung auch dann besteht, wenn es sich um steuerfreie, d.h. nicht steuerpflichtige Umsätze handelt. Ob dies auch im Fall von nicht steuerbaren Umsätzen gelten soll, wird nicht deutlich.<sup>10</sup>

##### bb. Rechnungspflicht nach § 14 a Abs. 5 UStG

Ähnlich unklar ist die Rechtslage in bezug auf § 14 a Abs. 5 UStG. Nach dieser Vorschrift ist auch derjenige Unternehmer, der eine Leistung erbringt, die zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b Abs. 2 UStG führt, zur Rechnungserstellung verpflichtet. Es gelten – mit Ausnahme des gesonderten Umsatzsteuerausweises – die Formvorschriften des § 14 Abs. 4 UStG. Zusätzlich muß der Leistungsempfänger auf seine Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden. Nach einer Ansicht in der Literatur gilt diese Sondervorschrift nur für solche Umsätze, die in Deutschland nach

6 Römermann in: Hartung/Römermann, RVG, 2004, § 10 Rz 27 ff.

7 Madert in: Gerold/Schmidt/von Eicken/Madert/Müller-Rabe, RVG, 17. Aufl., 2006, § 1 Rz 276.

8 Stadie in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 14 Rz V 67 (Mai 2004).

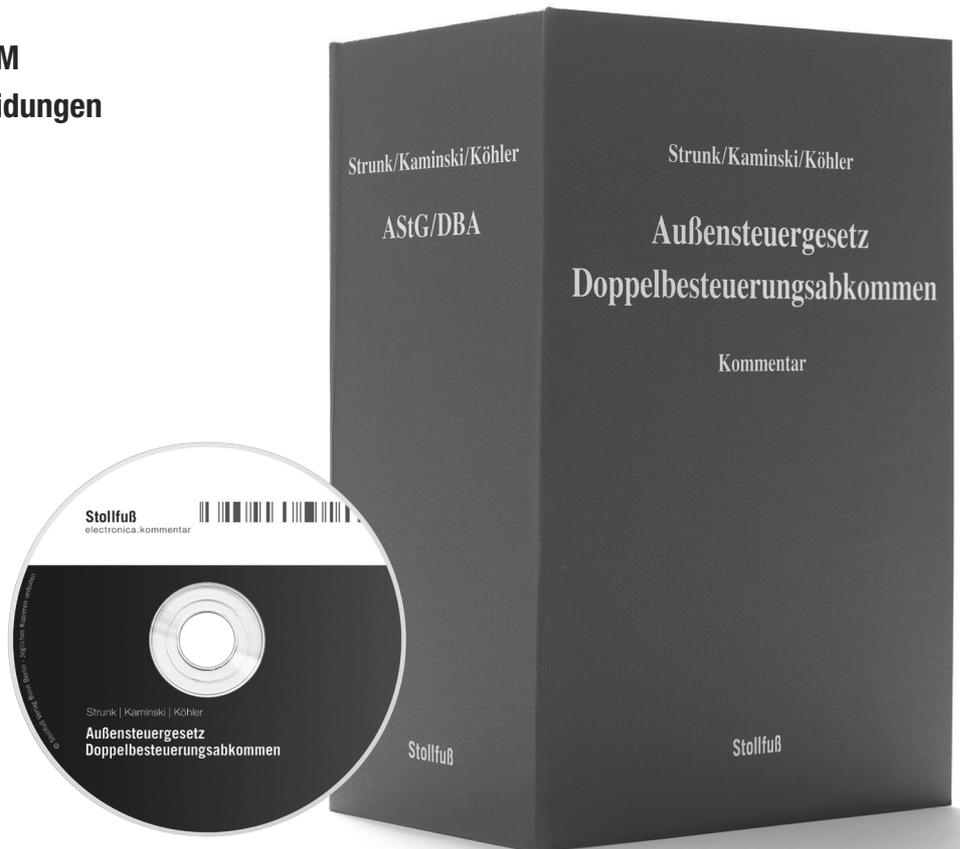
9 Hundt-Eßwein in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 14 Rz 37 (Febr. 2005); Rondorf, NWB F 7, 6275, 6277 f. (6/2004).

10 Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Bd. II, § 161 Rz 91 (Sept. 2006); Wagner in: Sölch/Ringleb, UStG, § 14 Rz 87 (Apr. 2005); Kraeusel/Schmidt in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14 Rz 81 (Dez. 2004).

# In jedem Fall unabk ommlich. Der kompakte Kommentar zu Außensteuerrecht und DBA.

Mit praktischer Volltext-CD-ROM  
inkl. hinterlegten DBA, Entscheidungen  
und BMF-Schreiben

„Die kompakte Ausführung und die  
praktische Brauchbarkeit des Werkes  
 berzeugen. Ohne wenn und aber.“  
Steueranwaltsmagazin 2006, 216



## Der Kommentar von Stollfuß bietet:

- Kommentierung des ASTG und der DBA anhand des OECD-Musterabkommens in einem Werk
- Kommentierungen zum deutschen Internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht
- Europarechtliche und supranationale Bez uge
- Tabellarische Übersichten zu allen wichtigen deutschen DBA
- Kompakte und klare Ausführungen für die fachliche Auseinandersetzung mit Verwaltung und Finanzgerichten
- Zahlreiche Beratungshinweise und Gestaltungsempfehlungen
- Hohe Aktualität auf Grund zeitnaher Kommentierung relevanter Entwicklungen, z.B. der EuGH-Rechtsprechung

### Außensteuergesetz | Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar

Herausgegeben von Prof. Dr. Günther Strunk, Steuerberater, Hamburg; Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski, Greifswald und Dr. Stefan K hler, Steuerberater und Lehrbeauftragter, Frankfurt/Main. Unter Mitwirkung eines hochqualifizierten, ausgewogenen Autorenteam aus Beratung, Praxis und Wissenschaft.

Loseblattwerk in 1 Ordner, DIN A5, zz. ca. 2.000 Seiten, mit Grundversion CD-ROM-Datenbank, bis zum Liefertag aktualisiert, € 159,-, ISBN 978-3-08-350800-7. Jährlich erscheinen ca. 4 Aktualisierungen und CD-ROM-Updates (inkl. Online-Datenbank-Zugang).

Service-Hotline: (0228) 72 46 40  
www.stollfuss.de

**Stollfuß**

§ 13 b UStG steuerpflichtig sind. Bei im Ausland steuerpflichtigen Umsätzen müßten die dortigen Rechnungslegungsvorschriften Anwendung finden.<sup>11</sup> Folglich wäre § 14 a Abs. 5 UStG vorliegend nicht anzuwenden, da Umsatzsteuer im Ausland geschuldet wird. Es gibt aber auch Stimmen, die ohne weiteres § 14 a Abs. 5 UStG für den hier vorliegenden Fall anwenden, daß ein in Deutschland tätiger Anwalt Beratungsleistungen an einen im Ausland ansässigen Unternehmer erbringt.<sup>12</sup>

#### cc. Rechnungspflicht nach dem Recht des Empfängerlands

Schließlich ergeben sich Rechnungslegungspflichten aus dem nationalen Recht des jeweils anderen EU-Staats, in dem das Empfängerunternehmen ansässig ist. Hintergrund ist das nach Art. 21 Abs. 1 b i.V.m. Art. 9 Abs. 2 e der 6. MwSt-RL EU-weit geltende Reverse-Charge-Verfahren für den hier vorliegenden Fall der Beratungsleistung durch einen im anderen EU-Staat ansässigen Berater. Dieses führt dazu, daß auf deutscher Seite ausländische Rechtsanwälte gem. § 13 b Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 a Abs. 5 UStG zur Rechnungsstellung verpflichtet sind. Im Gegenzug unterliegen deutsche Rechtsanwälte den Rechnungsvorschriften der anderen EU-Staaten, wo sich mit den deutschen Normen vergleichbare Vorschriften finden lassen. Rechtsgrundlage ist insoweit Art. 22 Abs. 3 a der 6. MwSt-RL, der die allgemeine Pflicht zur Rechnungserstellung zwischen Unternehmen normiert, und Art. 22 Abs. 3 b der 6. MwSt-RL, aus dem sich die konkreten inhaltlichen Rechnungsanforderungen ergeben. Danach müssen Rechnungen EU-weit folgende Pflichtangaben enthalten:

- das Ausstellungsdatum,
- die Rechnungsnummer,
- die USt-IdNr. des Leistenden,
- den vollständigen Namen sowie die vollständige Anschrift des Leistenden sowie des Leistungsempfängers,
- Umfang und Art der erbrachten Dienstleistung,
- das Datum der Dienstleistung,
- die Preisberechnung und
- im Fall des „reverse charge“ anstatt des Umsatzsteuerausweises den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.<sup>13</sup>

Weitere Rechnungsanforderungen können sich aus dem jeweiligen nationalen Recht ergeben.<sup>14</sup>

#### dd. Stellungnahme

Ob in Fällen der Beratung von Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Land nach deutschem Recht eine Pflicht zur Erstellung einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG besteht, ist streitig. U.E. ist schon das deutsche Umsatzsteuergesetz als solches nicht einschlägig. § 1 Abs. 1 UStG stellt klar, daß der räumliche Geltungsbereich des UStG auf das Inland beschränkt ist.<sup>15</sup> Danach muß eine Leistung im Inland erbracht werden, d. h., es muß sich um eine in Deutschland steuerbare Leistung handeln, mag sie auch aufgrund von

Sondervorschriften steuerfrei sein. Diese Voraussetzungen sind bei Beratungsleistungen an einen Unternehmer im EU-Ausland nicht erfüllt. Dementsprechend ist u.E. von vornherein weder die Anwendung des § 14 UStG noch die Anwendung des § 14 a Abs. 5 UStG zulässig. Dies gilt für § 14 UStG umso mehr, als dort ausdrücklich auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG verwiesen wird. Aber auch § 14 a Abs. 5 UStG ist inhaltlich nicht einschlägig. Voraussetzung dort ist, daß der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13 b Abs. 2 UStG schuldet. Gerade dies ist in der vorliegenden Konstellation nicht der Fall, weil der Leistungsempfänger ausländische Umsatzsteuer nach einer ausländischen Vorschrift schuldet. Deutsches Umsatzsteuerrecht ist auch hier nicht betroffen. Konsequenterweise sind also die Vorschriften des Staats anzuwenden, in dem die Leistung steuerbar ist. Insoweit besteht EU-weit die Pflicht zur Erstellung einer ordentlichen Rechnung, wenn ein Rechtsanwalt Beratungsleistungen in einem anderen EU-Staat erbringt. Die formellen Anforderungen sind aufgrund der einheitlichen Ausgangsregelung des Art. 22 Abs. 3 b der 6. MwSt-RL EU-weit nahezu identisch.

#### ee. Ergebnis

Erbringt der in Deutschland tätige Rechtsanwalt Beratungsleistungen an einen Unternehmer mit Sitz im EU-Ausland, gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht die Rechnungsanforderungen des jeweils anderen EU-Staats. Da aufgrund der 6. MwSt-RL auf EU-Ebene weitestgehend einheitliche Regelungen bestehen, ist es zweckmäßig, sich für die einzelnen Formanforderungen an den Vorgaben der §§ 14, 14 b Abs. 5 UStG zu orientieren. Wichtig ist dabei der Hinweis auf die Steuerschuld des Mandanten.<sup>16</sup> Von den deutschen Vorgaben ggf. abweichende Regelungen des anderen EU-Staats (z. B. die zusätzliche Angabe der USt-IdNr. des Mandanten) können u. E. außer acht gelassen werden, da keine Sanktionierung droht. Wie in Deutschland sieht beispielsweise das österreichische Recht kein Bußgeld o. ä. vor, wenn ausländische Unternehmen ihrer Rechnungserstellungspflicht nicht nachkommen. Für den ausländischen Leistungsempfänger ergeben sich ebenfalls keine Nachteile, wenn er keine ordnungsgemäße Rechnung erhält. Der EuGH hat – nach Vorlage durch den BFH – entschieden, daß im Fall der Um-

11 *Stadie* in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, a. a. O., § 14 a Rz 41.

12 Vgl. *Rausdzsus*, UStB 2002, 258, 259; *Goldbach* in: Brieske u. a., DAV – Die Anwaltskanzlei, 2005, S. 724.

13 Nicht erforderlich ist die Angabe der USt-IdNr. des Kunden, da diese zwingend nur unter den – hier nicht einschlägigen – Voraussetzungen des Art. 22 Abs. 3 b, 4. Spiegelstrich der 6. MwSt-RL genannt werden muß.

14 Beispielhaft sei hier für Österreich auf § 11 Abs. 1 a i. V. m. § 19 Abs. 1 UStG-Österreich verwiesen.

15 Vgl. *Bülow* in: Vogel/Schwarz, UStG, § 1 Rz 371 (Sept. 2001).

16 Hier kann wie folgt formuliert werden: „Die Leistung unterliegt der Verlagerung der Steuerschuld“, ggf. zusätzlich auf Englisch „The supply is subject to the reverse charge procedure“ (vgl. *Birkenfeld*, a. a. O., § 166 Rz 232, *Stadie*, a. a. O., § 14 a Rz 43).

kehr der Steuerschuldnerschaft für den Vorsteuerabzug keine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL erstellte Rechnung erforderlich ist.<sup>17</sup>

#### c. Beratungsleistungen an einen Nichtunternehmer im Drittland

Handelt es sich bei dem Mandanten um einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz in einem Drittland, besteht nach deutschem Recht – unabhängig von der Frage der Anwendbarkeit der deutschen Regelungen – keine Pflicht zur Erstellung einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Nichtunternehmer handelt (§ 14 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG). Auch § 14 a Abs. 5 UStG kommt nicht zur Anwendung. Es liegt kein Fall der Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. § 13 b Abs. 2 UStG vor, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist. Ob die Beratungsleistung in dem Staat des Leistungsempfängers steuerpflichtig ist und dort besondere Rechnungslegungspflichten bestehen, hängt von den jeweiligen Gesetzen in den betroffenen Staaten ab. Für die Schweiz kann beispielsweise festgehalten werden, daß keine Rechnungserstellungspflicht für einen ausländischen Anwalt besteht (vgl. Art. 37 MwStG-Schweiz). Dies gilt auch für den Fall, daß der schweizerische Leistungsempfänger aufgrund der Umkehr der Steuerschuld umsatzsteuerpflichtig ist. Diesem steht auch ohne Rechnung der Vorsteuerabzug zu (Art. 38 Abs. 1 b MwStG-Schweiz).

#### d. Beratungsleistungen an einen Unternehmer im Drittland

Ob für Beratungsleistungen, die ein Rechtsanwalt gegenüber einem Unternehmer mit Sitz in einem Drittland erbringt, nach § 14 UStG eine Rechnungsstellungspflicht besteht, ist nicht abschließend geklärt. Insoweit kann auf die Ausführungen zu EU-Unternehmen verwiesen werden (III. 2. b. aa. und bb.). Inwieweit das jeweilige Drittland Rechnungslegungsvorschriften vorsieht, muß im Einzelfall geprüft werden.

## IV. Abgrenzungsfragen

### 1. Nichtunternehmer – Unternehmer

Für die Frage, ob es sich bei dem Mandanten um einen Nichtunternehmer oder einen Unternehmer handelt, gelten die allgemeinen Regeln des § 2 UStG. Dabei trifft den Leistungserbringer grundsätzlich keine Nachforschungspflicht. Diesem ist es nicht zumutbar, das Risiko der richtigen Besteuerung zu tragen. Nur wenn sich dem Leistungserbringer Zweifel an der Unternehmereigenschaft aufdrängen, obliegt es ihm, vom Leistungsempfänger einen Nachweis (USt-IdNr.) zu verlangen.<sup>18</sup> Insoweit ist zu beachten, daß nach jüngster Auffassung eine Leistung an einen Unternehmer nicht mehr voraussetzt, daß diese auch für das Unternehmen bestimmt ist.<sup>19</sup>

### 2. Sitz oder Wohnsitz des Leistungsempfängers

Auch in bezug auf die Ansässigkeit treffen den Leistungserbringer nach Ansicht der Literatur keine gesteigerten Nachforschungspflichten. Bei Zweifeln am Wohnort des Nichtunternehmers sollte allerdings die Vorlage des Passes o. ä. verlangt werden.<sup>20</sup>

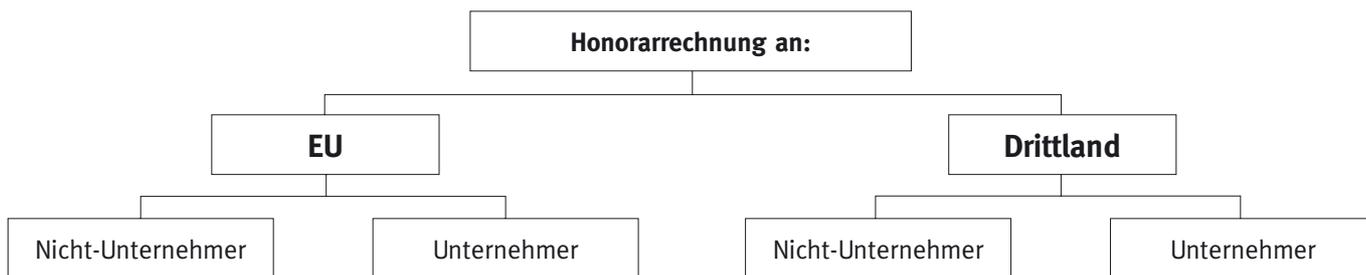
17 EuGH-Rs. C-90/02 vom 1. 4. 2004, juris; vgl. auch BFH V R 61/00 vom 17. 6. 2004, BStBl. 2004 II, 970.

18 Stadie, a.a.O., § 3 a Rz 170; a.A. Langer in: Reiß/Kraeusel/Langer, a.a.O., § 3 a Rz 128, danach soll sich der Leistende grundsätzlich von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers „vergewissern“.

19 Bülow, a.a.O., § 3 a Rz 101, m.w.N., unter Bezugnahme auf R 38 Abs. 1 Satz 4 UStR 2005; Stadie, a.a.O., § 3 a Rz 176.

20 Stadie, a.a.O., § 3 a Rz 197.

## V. Die Rechtslage im Überblick



### 1. Zivilrecht: § 10 RVG normiert uneingeschränkte Rechnungspflicht

### 2. Umsatzsteuerrecht:

Ort der Leistung: Inland (§ 3 a Abs. 1 UStG)	Ort der Leistung: EU-Ausland (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG)	Ort der Leistung: Drittland (§ 3 a Abs. 3 Satz 3 UStG)	Ort der Leistung: Drittland (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG)
<b>Deutschland:</b> → USt (+) → Rechnungs- pflicht (-)	<b>Deutschland:</b> → USt (-) → Rechnungs- pflicht (-)  <b>EU-Ausland:</b> → USt (+) (rev. charge) → Rechnungs- pflicht (+)	<b>Deutschland:</b> → USt (-) → Rechnungs- pflicht (-)  <b>Drittland:</b> → USt ? → Rechnungs- pflicht ?	<b>Deutschland:</b> → USt (-) → Rechnungs- pflicht (-)  <b>Drittland:</b> → USt ? → Rechnungs- pflicht ?
CH: → USt (-), ggf. reverse charge → Rechnungspflicht (-)			

## Steuerordnungswidrigkeiten – Gefahr und Chance für die Verteidigung

Dr. Jürgen Wessing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, WESSING II VERJANS, Düsseldorf

Steuerordnungswidrigkeiten – eine eher exotische Materie? Jedenfalls hat dieser Bereich des Steuerrechtes in der letzten Zeit einigen Zuwachs an Dynamik zu verzeichnen. Hintergrund ist dabei nicht nur der ewige Finanzmangel des Staates, man vermag auch die immer stärkere Verrechtlichung aller Lebensbereiche in der Praxis darin erkennen.

I. Der Bundesrechnungshof hat in seinen Bemerkungen 2006 zu Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes<sup>1</sup> auf Mißstände hingewiesen, die nach seiner Auffassung im Bereich der Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten aufgetreten seien. Statistisch könne man nachverfolgen, daß 40 bis 50 % aller Steuerstrafverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt würden. In diesen Fällen würden die Steuerbehörden die Frage, ob eine Steuerordnungswidrigkeit vorläge, nur in 2,1 % der Fälle prüfen. Daraus schließt der Bundesrechnungshof, daß die Finanzämter die Sachverhalte nicht immer hinreichend ermittelten.

Eine derartige schematische Argumentation ist zweifellos angreifbar, ohne eine hinreichende rechtstatsächliche Untersuchung bleibt die Annahme letztlich ungesichert. Nichtsdestotrotz – das Bundesministerium der Finanzen hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes aufgenommen, eine konsequentere Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten ist beabsichtigt. Dabei läßt man sich von den Überlegungen des Bundesgerichtshofes zur leichteren Nachweisbarkeit und der angeblichen Präventionswirkung leiten. Das Bundesministerium hat bereits zugesagt, sich bei den obersten Finanzbehörden der Länder für eine einheitliche Regelung und eine Durchsetzung der Grundidee einzusetzen. Zur technischen Umsetzung soll ein einheitliches Muster für einen „Einstellungs- und Nichteinleitungsvermerk“ eingerichtet werden.

II. Der Bundesrechnungshof ist mit seiner Aufforderung in eine bereits stattfindende Entwicklung getreten. Seit einiger Zeit ist zu beobachten, daß insbesondere § 378 AO in seiner Funktion als Auffangtatbestand von den steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbehörden wahrgenommen und instrumentalisiert wird. Dies äußert sich häufig in den Situationen, in denen der Verteidiger eine Einstellung mangels

Tatnachweises nach § 170 Abs. 2 StPO anstrebt und auf eine angebotene Einstellung nach § 153 a StPO nicht eingehen will. Die (drohende) Möglichkeit der Untersuchungen des Vorganges unter dem Gesichtspunkt einer Ordnungswidrigkeit leitet dann oft in die tatsächliche Verständigung sowohl in fiskalischer wie auch steuerstrafrechtlicher Weise ein.

Daneben zeigt sich, daß auch die sonstigen, früher eher als exotisch angesehenen, Ordnungswidrigkeitentatbestände verstärkt in den Fokus der Ermittlungsbehörden geraten sind. *Hentschel*<sup>2</sup> empfiehlt den Bußgeld- und Strafsachenstellen der Finanzämter, den Bereich der Steuerordnungswidrigkeiten als „Experimentierfeld“ zu nutzen.

### A. Das System der Steuerordnungswidrigkeiten

I. Die prozessualen Regelungen im Rahmen des Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens sind von einer Vielzahl von Verweisungen geprägt. Grundlage und Ausgangspunkt sind die §§ 409 bis 412 AO. Die strafrechtlichen Spezialnormen der Abgabenordnung aus § 410 Abs. 1 Nr. 1 bis 12 AO sind alsdann zu prüfen und vorab zur Anwendung zu bringen, da sie *lex specialis* sind. In der Folge kommen die §§ 35 ff. OWiG zur Anwendung, schlußendlich kommen die allgemeinen Strafverfahrensgesetze über § 46 Abs. 1 OWiG zur Wirkung. Wesentlich erscheint dabei, daß nach § 46 Abs. 3 OWiG Verhaftung und vorläufige Festnahme ausgeschlossen sind. Diese Ausprägung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zeigt deutlich, daß der Vorwurf einer Steuerordnungswidrigkeit erheblich geringer zu bewerten ist als der einer Steuerstraftat. Insgesamt begrenzt § 46 OWiG die Handlungsmöglichkeiten der Ermittlungsbehörden im Zwangsbereich wesentlich, so bleibt beispielsweise die Erzwingung einer Anhörung dem Richter vorbehalten (§ 46 Abs. 5 OWiG), eine Postbeschlagnahme ist nicht möglich (§ 46 Abs. 3 OWiG).

<sup>1</sup> Siehe [www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen-2006.pdf](http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/bemerkungen-2006.pdf)

<sup>2</sup> *Hentschel*, *wistra* 2005, 371, 373.

Konsequent ist deshalb, daß bei Steuerordnungswidrigkeiten das Legalitätsprinzip, der im Strafrecht geltende Verfolgungszwang, nicht gilt, sondern das Opportunitätsprinzip des § 47 Abs. 1 OWiG i. V. m. § 377 Abs. 1 AO zur Anwendung kommt. Damit ist die Einstellung eines Verfahrens ohne richterliche Zustimmung in jedem Verfahrensstadium möglich, anders als bei §§ 153 ff. StPO, die grundsätzlich – außer in Bagatellsituationen – dem Richtervorbehalt unterworfen sind. Dem Verteidiger bietet dies einen wirksamen Ansatz insbesondere in den Fällen unbewußter Leichtfertigkeit. Da über § 47 OWiG die gesamte Palette des § 46 StGB zur Wirkung kommen kann, ist die Frage der Höhe eines Steuerausfalles weniger entscheidend als beispielsweise Nachtatverhalten, Schadenswiedergutmachung oder subjektive Vorwerfbarkeit auch in der Fahrlässigkeit. Es lohnt in derartigen Fällen, die übliche Fixierung der Ermittlungsbehörden auf Schadenssummen aufzulösen und die ganze Argumentationsbreite strafrechtlicher Zumessungserwägungen auch im Ordnungswidrigkeitenrecht wirksam zu machen.

II. Es existiert eine Vielzahl steuerlich begründeter oder im Steuerrecht wirksam werdender Normen, von denen die – nach subjektiver Auswahl des Autors – wesentlichsten angesprochen sein sollen.

### 1. § 378 AO – leichtfertige Steuerverkürzung

Nach dieser Norm liegt eine bebußbare Steuerverkürzung vor, wenn der Täter zwar die objektiven Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 AO erfüllt hat, ihm jedoch anstatt Vorsatz nur Leichtfertigkeit zur Last gelegt werden kann. Die leichtfertige Steuerverkürzung stellt somit faktisch einen Auffangtatbestand zur Steuerhinterziehung dar.<sup>3</sup> Sie ist als Ordnungswidrigkeit bloßes Verwaltungsunrecht und kein Strafunrecht.

a) Der objektive Tatbestand entspricht dem des Steuerhinterziehungstatbestandes des § 370 AO<sup>4</sup> in Gänze. Es müssen also Verhaltensweisen vorliegen, die unter § 370 Abs. 1 Nr. 1–3 AO fallen, der tatbestandsmäßige Erfolg muß in einer Steuerverkürzung oder dem Erlangen ungerechtfertigter Steuervorteile liegen. Da der Versuch des § 378 AO nicht sanktioniert werden kann, ist der Eintritt des Erfolges Ahndungsvoraussetzung.<sup>5</sup> Im Versuchsstadium kommt allenfalls die Erfüllung eines Gefährdungstatbestandes nach den §§ 379–382 AO in Betracht.<sup>6</sup>

b) Die Erfüllung des subjektiven Tatbestandes des § 378 AO setzt im Unterschied zu den strafrechtlich relevanten Steuerstraftatbeständen nur leichtfertiges Handeln voraus, weshalb beide Tatbestände zueinander in einem Stufenverhältnis stehen.<sup>7</sup> Wie bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO der Vorsatz, so muß sich bei der leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO die Leichtfertigkeit sowohl auf die unrichtigen bzw. unterlassenen Angaben als

auch auf die dadurch bewirkte Steuerverkürzung beziehen. Der Begriff der Leichtfertigkeit entspricht in etwa dem zivilrechtlichen Begriff der groben Fahrlässigkeit.<sup>8</sup> Bewußte Fahrlässigkeit kann jedoch mit grober Fahrlässigkeit nicht gleichgesetzt werden und muß nicht stets schwerer als unbewußte Fahrlässigkeit wiegen. Allerdings ist im Straf- und Bußgeldrecht der Sorgfaltsmaßstab nach den subjektiven Verhältnissen und Fähigkeiten des Täters zu bestimmen, wobei Leichtfertigkeit sowohl bei bewußter als auch bei unbewußter Fahrlässigkeit vorliegen kann.

### aa) Bewußte Fahrlässigkeit

Strafrechtliche Fahrlässigkeit setzt nach ganz überwiegender Auffassung eine objektive Sorgfaltspflichtverletzung des Handelns, eine Vorhersehbarkeit der Tatbestandsverwirklichung und die Erkennbarkeit der Rechtswidrigkeit voraus.<sup>9</sup> Bei bewußter Fahrlässigkeit hat der Täter zwar keine Gewißheit der Tatbestandsverwirklichung, er erkennt aber deren Möglichkeit als nicht ganz fernliegend und unterschätzt dabei den Grad der Möglichkeit. Ebenso ist bewußte Fahrlässigkeit gegeben, wenn die Möglichkeit der Tatbestandsverwirklichung zutreffend eingeschätzt wird und trotz dieser Erkenntnis das Risiko des Handelns eingegangen wird,<sup>10</sup> wenn auch in der ernsthaften Hoffnung, daß sich der schädigende Erfolg nicht einstellt. Es fehlt an einem Willenselement, der Täter billigt den Erfolgseintritt nicht.

Nach allgemeiner Auffassung setzt leichtfertiges Verhalten nicht unbedingt bewußte Fahrlässigkeit voraus. Umgekehrt führt bewußte Fahrlässigkeit aber auch nicht zwingend zur Annahme von Leichtfertigkeit.<sup>11</sup> Die Nähe der bewußten Fahrlässigkeit zur niedrigsten Vorsatzstufe, dem bedingten Vorsatz,<sup>12</sup> macht eine Verteidigung gegen den Vorwurf leichtfertigen Handelns sicher schwer. Am Ende eines streitigen Verfahrens steht die freie richterliche Überzeugungsbildung,<sup>13</sup> die dann letztlich entscheiden soll, was in der Vorstellung eines Handelnden vor sich gegangen ist. In der Realität alltäglicher Verfahren versagt dann häufig der Grundsatz in dubio pro reo.

3 So auch Müller, AO-StB 2003, 210; Mösbauer, StBp 2004, 229, 231.

4 Vgl. auch Burhoff, PStR 2006, 233, 235.

5 Gast-de Haan in: Klein, AO, § 378 Rn. 11.

6 Joecks in: Franzen/Gast/Joecks (FGJ), Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2005, § 378 Rn. 21.

7 BGH, wistra 1988, 196.

8 Vgl. BGH, NSTZ 1988, 276.

9 Tröndle/Fischer, § 15 Rn. 14.

10 Tröndle/Fischer, § 15 Rn. 14 a.

11 Joecks in: FGJ, § 378 Rn. 33.

12 Nach BGHSt 7, 363: Wer die objektive Verwirklichung der Taterfolges für möglich hält und sie billigend in Kauf nimmt.

13 Als Beispiel im Parteipendebereich: BGH, NSTZ 1988, 276 f.

**bb) Unbewußte Fahrlässigkeit**

Wenn der Täter die (Möglichkeit der) Tatbestandsverwirklichung nicht voraussieht und diese dann trotzdem eintritt, handelt er unbewußt fahrlässig.<sup>14</sup> Vorwerfbarkeit im Sinne einer Leichtfertigkeit entsteht, wenn die Gleichgültigkeit oder Nachlässigkeit in bezug auf erkennbar steuerrelevantes Handeln oder Unterlassen entsprechend groß ist. In diesen Fällen der Achtlosigkeit gegenüber steuerrechtlichen Normen kann auch bei unbewußter Fahrlässigkeit der subjektive Tatbestand des § 378 AO erfüllt sein.<sup>15</sup>

Einige Beispiele sollen die Grenzlinie zwischen bloßer (leichter) Fahrlässigkeit und Leichtfertigkeit verdeutlichen: Stößt der Steuerpflichtige bei der Fertigung seiner Steuererklärung auf rechtliche Zweifel, trifft ihn eine weitgehende Erkundigungspflicht. Er darf nur Auskunftspersonen zu Rate ziehen, die über die entsprechende Qualifikation verfügen.<sup>16</sup> Ein Steuerpflichtiger, der über ein weit überdurchschnittliches Einkommen verfügt, muß zwar nicht jede Position seiner von einem sorgfältig ausgewählten und überwachten Steuerfachmann angefertigten Einkommensteuererklärung auf ihre Richtigkeit hin überprüfen. Er ist aber bei den Einkünften, die einen großen Anteil bzw. den Hauptanteil der Gesamteinkünfte ausmachen, zu besonders sorgfältiger Überprüfung seiner Erklärung angehalten.<sup>17</sup> Die Überlassung eines blanko unterschriebenen Einkommensteuerformulars an den Steuerberater zum Zwecke der Abgabe einer Steuererklärung begründet regelmäßig Leichtfertigkeit.<sup>18</sup> Eine Verletzung der Norm ist über eine Selbstanzeige heilbar (dazu unten im einzelnen).

Die Grenzlinie kann im Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Steuerberater unterschiedlich verlaufen: Praktisch bedeutsam ist die Konstellation des nicht vorsätzlich, aber leichtfertig handelnden Steuerberaters und des vorsätzlich handelnden Steuerpflichtigen: Ein Steuerberater erfaßt leichtfertig Einnahmen nicht und ermittelt daher den Gewinn des Mandanten zu niedrig. Der Mandant erkennt den Fehler, reicht die Gewinnermittlung des Beraters jedoch unverändert als Grundlage seiner Steuererklärung beim Finanzamt ein und erreicht dadurch die beabsichtigte Steuerverkürzung. Trotz der vollen Strafbarkeit des Steuerpflichtigen bleibt es bei der Begrenzung auf die Ordnungswidrigkeit bei dem Berater. Der Fall ist auch umgekehrt möglich: Wenn der Steuerberater seinem Mandanten durch Weglassung eines steuerauslösenden Zuflusses etwas Gutes tun will und sein Klient dies leichtfertig übersieht, kehrt sich das Verhältnis um.

2. Die §§ 379 bis 382 AO als die klassischen Steuerordnungswidrigkeiten regeln insbesondere der Steuerstraftat vorgelagerte Sachverhalte, die bereits Gefährdungscharakter haben. Sie spielen sich mithin im Vorfeld einer Steuerhinterziehung ab.

**a) § 379 AO – Steuerverfälschung**

In § 379 AO werden einige typische Vorbereitungshandlungen für eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung, die das vollständige Steueraufkommen besonders gefährden können, als Ordnungswidrigkeit erfaßt. Dies ist etwa das Ausstellen unrichtiger Belege wie z. B. Rechnungen, Lieferscheine, Kassenzettel und Spendenbescheinigungen.<sup>19</sup> Oft handelt es sich um sog. Gefälligkeitsbelege, wenn etwa anstelle des Kaufs einer Tageszeitung der Kauf einer Fachzeitschrift bescheinigt wird. Auch der Verkauf von Tankquittungen oder Bewirtungsbelegen bei *Ebay* dürfte unter die Vorschrift fallen. Weitere typische Tathandlungen sind das falsche Buchen von Geschäftsvorfällen, die Verletzung der Meldepflicht bei Auslandsbeziehungen und die Kontoeinrichtung auf einen falschen Namen. Geahndet werden kann diese Ordnungswidrigkeit, sofern die Tat nicht als leichtfertige Steuerverkürzung oder vorsätzliche Steuerhinterziehung bestraft werden kann, mit einer Geldbuße bis zu 5 000,- € (§ 379 Abs. 4 AO).

Aufgrund der Subsidiarität dieses Gefährdungstatbestandes ist seine praktische Bedeutung eher gering, da regelmäßig in Folge der Tathandlungen unrichtige Steuererklärungen abgegeben werden, die zu einer unrichtigen Steuerfestsetzung und damit zu einer Steuerverkürzung nach den §§ 370, 378 AO führen.<sup>20</sup> Eine Selbstanzeigmöglichkeit besteht im Rahmen des § 379 AO nicht.<sup>21</sup>

**b) § 380 AO – Gefährdung der Abzugsteuern**

Gegen § 380 AO verstößt, wer vorsätzlich oder leichtfertig seiner Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten oder abzuführen, nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommt. Hiervon betroffen sind insbesondere die Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug und die Kapitalgesellschaften beim Kapitalverkehrsteuerabzug.<sup>22</sup> Hat der Arbeitgeber nicht genügend Geld für die Auszahlung der Nettolöhne und die Entrichtung der Lohnsteuer, muß er gem. § 38 Abs. 4 S. 1 EStG die Nettolöhne so kürzen, daß er neben dem an die Arbeitnehmer zur Auszahlung gelangten Betrag die sich ebenfalls entsprechend verminderte Lohnsteuer noch begleichen kann. Die Mehrwertsteuer ist keine Abzugsteuer; ihre Vorenthaltung fällt, wenn sie nicht bereits der Strafbarkeit nach 370 AO unterliegt, nicht der Vorschrift des § 380 AO. Für sie gilt die Sonderregelung des

14 Tröndle/Fischer, § 15 Rn. 14 a.

15 OLG Hamm, ZfZ 1959, 122; vgl. auch Joecks in: FGJ, § 378 Rn. 33.

16 OLG Celle, wistra 1998, 196.

17 OLG Stuttgart, DStR 1985, 48.

18 BayObLG, wistra 2002, 355 f.

19 Vgl. Kohlmann, § 379 Rn. 6, 9.

20 Vgl. Burhoff, PStR 2006, 233, 237.

21 BVerfG, wistra 1997, 297; Bilsdorfer, NWB Fach 13, 1055, 1062.

22 Kohlmann, § 380 Rn. 15 f.; Bilsdorfer, NWB Fach 13, 1055, 1063.

§ 26 b UStG (siehe dazu unten). Vorgesehen ist eine Geldbuße bis zu 25 000,- €, wenn nicht die Subsidiaritätsklausel eingreift, das heißt eine Ahndung nach § 378 AO stattfindet.

#### c) § 381 AO – Verbrauchsteuerverfälschung

Die Norm ahndet Zuwiderhandlungen gegen solche Vorschriften des Verbrauchsteuergesetzes oder der dazu erlassenen Rechtsverordnungen, die der Vorbereitung, Sicherung oder Nachprüfung der Besteuerung dienen, die Verpackung und Kennzeichnung bestimmter verbrauchsteuerpflichtiger Waren betreffen oder den Verbrauch unverteuerter Waren in den Freihäfen untersagen. Erforderlich ist, daß das Verbrauchsteuergesetz oder die Rechtsverordnung auf den Tatbestand des § 381 AO verweist.<sup>23</sup> Als Täter kommen insbesondere Inhaber von Betrieben in Betracht.<sup>24</sup> Auch diese Vorschrift enthält eine Subsidiaritätsklausel und sieht in Abs. 2 eine Geldbuße bis zu 5 000,- € vor.

#### d) § 382 AO – Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben

Die Vorschrift des § 382 AO dient der Sicherung der zollamtlichen Überwachung des Warenverkehrs über die Grenze des Zollgebiets der Europäischen Gemeinschaft sowie über die Freizonengrenzen.<sup>25</sup> Sie ist nur anwendbar auf Zuwiderhandlungen, die Abgaben betreffen. Allgemein sind unter Eingangsabgaben öffentlich-rechtliche Abgaben, die von eingeführten Waren anlässlich ihrer Bewegung über die Zollgrenze erhoben werden, zu verstehen.<sup>26</sup> Der Tatbestand des § 382 AO ist abstraktes Gefährdungsdelikt; er setzt nicht voraus, daß Abgaben tatsächlich verkürzt werden.<sup>27</sup> Auch hier muß das Zollgesetz oder die Rechtsverordnung für einen bestimmten Tatbestand auf § 382 AO verweisen. Das Zollrecht verfügt über abschließende Verweisungskataloge in § 31 Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) und § 30 Zollverordnung (ZollV). § 31 ZollVG normiert Zuwiderhandlungen gegen die im ZollVG sowie in den Verordnungen der Europäischen Gemeinschaft festgelegten Ge- und Verbote, die Zollordnungswidrigkeiten sind. § 30 ZollV erfaßt unter anderem Zuwiderhandlungen gegen Zollvorschriften der Zollgesetze für die zollamtliche Erfassung des Warenverkehrs über die Grenze des Zollgebiets der Europäischen Gemeinschaft sowie über die Freizonengrenzen, für die Überführung von Waren in ein Zollverfahren und dessen Durchführung oder für die Erlangung einer sonstigen zollrechtlichen Bestimmung von Waren.<sup>28</sup> Die Ordnungswidrigkeit kann gemäß Abs. 3 mit einer Geldbuße bis zu 5 000,- € geahndet werden. Für Zollverstöße eröffnet § 32 ZollVG die Möglichkeit, bei geringen Ordnungswidrigkeiten und sogar Straftaten mit Werten unter 130 €<sup>29</sup> die Sanktionierung durch einen Zuschlag vorzunehmen und auf Strafe oder Bußgeld zu verzichten.

#### e) § 383 AO – Unzulässiger Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen

Gemäß § 383 AO handelt ordnungswidrig, wer entgegen § 46 Abs. 4 S. 1 AO geschäftsmäßig Erstattungs- oder Vergü-

tungsansprüche zum Zwecke der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung erwirbt. Die Norm soll bestimmten Erscheinungsformen der Wirtschaftskriminalität, insbesondere den Mißbräuchen bei der „Lohnsteuerhilfe“, vorbeugen. Angesichts des öffentlich-rechtlichen Charakters der Erstattungs- und Vergütungsansprüche sind Fälle des Erwerbs privatrechtlicher Ansprüche gegen den Steuergläubiger (z. B. Rückvergütungsansprüche aus vertraglicher Haftungsübernahme i. S. d. § 192 AO) zulässig.<sup>30</sup> Vorgesehen ist eine Geldbuße bis zu 50 000,- € (§ 383 Abs. 2 AO).

#### f) § 383 a AO – Zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals nach § 139 a

§ 383 a AO wurde durch Art. 8 Nr. 14 Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. 12. 2004 eingeführt.<sup>31</sup> Die Norm ist erfüllt bei vorsätzlicher oder leichtfertiger Erhebung oder Verwendung der Identifikationsnummer oder der Wirtschaftsidentifikationsnummer entgegen den in § 139 b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 AO oder § 139 c Abs. 2 S. 2 AO genannten Zwecken, oder bei vorsätzlicher oder leichtfertiger Ordnung oder Zugrifferschließung von Daten nach der Identifikationsnummer entgegen den in § 139 b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 AO genannten Zwecken.<sup>32</sup> Gemäß § 139 a Abs. 1 S. 1 AO teilt das Bundeszentralamt für Steuern jedem Steuerpflichtigen zum Zwecke der eindeutigen Identifizierung in Besteuerungsverfahren ein einheitliches und dauerhaftes Merkmal (Identifikationsmerkmal) zu, das bei Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen gegenüber Finanzbehörden anzugeben ist. Natürliche Personen erhalten eine Identifikationsnummer, wirtschaftlich Tätige eine Wirtschaftsidentifikationsnummer (§ 139 a Abs. 1 S. 3 AO).

#### g) Bußgeldtatbestände des UStG

Das Umsatzsteuergesetz enthält besonders relevante Bußgeldtatbestände in den §§ 26 a und 26 b UStG.

§ 26 a UStG sanktioniert die Verletzung steuerlicher Melde- und Aufbewahrungspflichten mit einer Geldbuße von bis zu 5 000,- €. Durch die Vorschrift wird denjenigen Mitwirkungspflichten besonderer Nachdruck verliehen, die dem Steuerpflichtigen bei Teilnahme am innergemein-

23 So etwa § 30 TabStG, § 24 BierStG, § 153 BranntwMonG, § 29 Min-öStG, § 18 KaffeeStG, vgl. dazu *Wisser* in: Klein, AO, § 381 Rn. 3.

24 § 381 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO sind Sonderdelikte vgl. *Kohlmann*, § 381 Rn. 9.

25 *Kohlmann*, § 382 Rn. 5.

26 *Kohlmann*, § 382 Rn. 10.

27 *Voß* in: FGJ, § 382 Rn. 7.

28 *Wisser* in: Klein, AO, § 382 Rn. 3.

29 *Wisser* in: Klein, AO, § 382 Rn. 4.

30 *Kohlmann*, § 383 Rn. 4.

31 BGBl. 2004 I, 3310.

32 *Wisser* in: Klein, AO, § 383.

schaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr auferlegt sind.<sup>33</sup>

Die Ordnungswidrigkeit der Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26 b UStG ist durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) vom 19. 12. 2001<sup>34</sup> eingeführt worden. Danach handelt ordnungswidrig, wer die in einer Rechnung im Sinne von § 14<sup>35</sup> ausgewiesene Umsatzsteuer zu einem in § 18 Abs. 1 S. 3<sup>36</sup> oder Abs. 4 S. 1<sup>37</sup> oder 2<sup>38</sup> genannten Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig entrichtet. Diese Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße von bis zu 50 000,- € belegt werden. Bis zum Inkrafttreten der Vorschrift war eine Ahndung nicht möglich, wenn die Umsatzsteuer in der Rechnung nach § 14 UStG ausgewiesen und gegenüber den Finanzbehörden erklärt, nicht aber entrichtet wurde. Intention des Gesetzgebers ist die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs in der Form der Karussellgeschäfte.<sup>39</sup>

#### h) § 130 OWiG – Verletzung der Aufsichtspflicht in Betrieben und Unternehmen

Ordnungswidrigkeiten mit Bedeutung für das Steuerrecht finden sich nicht nur in Steuergesetzen, auch im allgemeinen Ordnungswidrigkeitenrecht gibt es Vorschriften, die für den Steuerrechtler wichtig werden können. § 130 OWiG normiert die Verantwortlichkeit des Geschäftsherrn bei Verletzung seiner Aufsichtspflicht einheitlich und abschließend.<sup>40</sup> Den Inhaber von Betrieben und Unternehmen trifft eine bußgeldrechtliche Verantwortlichkeit im Sinne von § 130 OWiG für Zuwiderhandlungen gegen bestimmte zentrale Pflichten, die in seinem Betrieb oder Unternehmen begangen worden sind. Dies sind insbesondere Organisationspflichten – die Pflicht zur Gestaltung geschäftlicher Abläufe dergestalt, daß sie den Geschäftserfolg unter Einhaltung der gesetzlichen Regeln erreicht – sowie Überwachungspflichten – die Pflicht zu beobachten, daß die vorgegebenen Abläufe auch eingehalten werden. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 130 OWiG ist, daß eine mit Strafe oder Geldbuße bedrohte Zuwiderhandlung begangen wurde, durch die gegen Pflichten verstoßen wurde, die den Inhaber als solchen treffen.<sup>41</sup> Die Vorschrift dient als Auf Fangtatbestand, um der garantenähnlichen Stellung des Betriebsinhabers gerecht zu werden, wenn eine strafrechtliche Gesetzesverletzung nicht durch ihn, aber durch andere Mitglieder der Firma begangen wurde.

Für den Inhaber handelnde Personen können in dessen Verantwortung miteinbezogen werden. Durch die Überleitungsvorschrift des § 9 OWiG kann ein Bußgeld bis zu einer Million Euro nach § 130 Abs. 2 OWiG auch einen Berater treffen.<sup>42</sup> Auch hier ist der Steuerberater, der mit aktiver Gestaltung im Steuerwesen einer Firma betraut ist, denkbares Objekt einer Bebußung.

#### i) § 30 OWiG – Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen

Zusätzlich zur bußgeldrechtlichen Sanktionierung des Betroffenen kann gegen die von ihm vertretene juristische Person oder Personenvereinigung nach § 30 OWiG eine Geldbuße bis zu einer Million Euro (bei Vorsatz) bzw. bis zu einer halben Million Euro (bei Fahrlässigkeit) verhängt werden, wenn eine ihrer Leitungspersonen eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen hat. Dadurch muß entweder eine den Verband treffende Pflicht verletzt oder für den Verband eine Bereicherung eingetreten oder erstrebt worden sein.<sup>43</sup> Nach Ansicht von *Adam*<sup>44</sup> kommt der Verbands-geldbuße aus praktischer Sicht maßgebliche Bedeutung zu, da die Effektivität in der Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität nicht durch viele individuelle Strafrechtsfolgen gewährleistet sei, sondern durch wenige und zielgerichtete Maßnahmen, die den Verband als ganzes treffen und solchermaßen interne Restrukturierungs- und Optimierungsprozesse bewirken können. Da Geldbußen gegen Firmen zwar voraussetzen, daß in deren Rahmen eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen wurde, nicht aber die individuelle Feststellung, wer persönlich die Verletzung begangen hat, ergeben sich Chancen für die Verteidigung. Bei Akzeptanz einer Buße läßt sich für das Unternehmen oft eine langwierige, teure und öffentlichkeitswirksame (damit möglicherweise Kredit und Aktienkurs schädigende) Auseinandersetzung vermeiden. Zudem: Anders als andere Sanktionen ist die Unternehmensgeldbuße steuerwirksam.

### III. Verjährung

Die Komplexität der steuerordnungswidrigkeitenrechtlichen Fälle führt zu einer besonderen praktischen Relevanz

33 *Leonard* in: Bunjes/Geist, UStG, § 26 a Rn. 2.

34 BGBl. 2001 I, 3922 ff.

35 Die Vorschrift normiert Form und Inhaltsvoraussetzungen der Rechnung, die der Leistungsempfänger besitzen muß, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, vgl. *Zeuner* in: Bunjes/Geist, UStG, § 14 Rn. 6.

36 „Die Vorauszahlung ist am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig.“

37 „Berechnet der Unternehmer die zu entrichtende Steuer oder den Überschuß in der Steueranmeldung für das Kalenderjahr abweichend von der Summe der Vorauszahlungen, so ist der Unterschiedsbetrag zugunsten des Finanzamts einen Monat nach dem Eingang der Steueranmeldung fällig.“

38 „Setzt das Finanzamt die zu entrichtende Steuer oder den Überschuß abweichend von der Steueranmeldung für das Kalenderjahr fest, so ist der Unterschiedsbetrag zugunsten des Finanzamts einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig.“

39 *Leonard* in: Bunjes/Geist, UStG, § 26 b Rn. 2; vgl. auch *Hillmann-Stadtfeld*, NStZ 2002, 242, 244.

40 *König* in: Göhler, OWiG, § 130 Rn. 1.

41 *Adam*, wistra 2003, 285.

42 *Wessing*, NZI 2003, 1, 5.

43 *König* in: Göhler, OWiG, § 30 Rn. 8.

44 *Adam*, wistra 2003, 285, 287.

der Verjährungsnormen im Steuerordnungswidrigkeitenrecht. Zu beachten sind hier insbesondere die Unterschiede zur Vollstreckungsverjährung für rechtskräftig ausgesprochene Geldbußen und zur steuerrechtlichen Festsetzungsverjährung.<sup>45</sup>

Gemäß § 384 AO verjährt die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten im Sinne der §§ 378 – 380 AO in fünf Jahren. Die Verfolgungsverjährungsfrist dauert damit länger als in den Regelfällen des Ordnungswidrigkeitengesetzes (§ 31 Abs. 3 OWiG: 3 Jahre) und wird unter anderem damit erklärt, daß steuerliche Verfehlungen in der Regel erst nach Jahren, häufig auf Grund einer Betriebsprüfung aufgedeckt werden.<sup>46</sup> Für die Steuerordnungswidrigkeiten gemäß §§ 381-383 AO ergeben sich die Verjährungsfristen ebenso wie für sonstige Steuerordnungswidrigkeiten mangels einer besonderen Regelung aus § 31 Abs. 2 OWiG. Danach ist das Höchstmaß der für die jeweilige Ordnungswidrigkeit gesetzlich angedrohten Geldbuße maßgebend für die Dauer der Verjährungsfrist. Die Verwirklichung der Tatbestände der Verbrauchsteuerverletzung gemäß § 381 AO und der Gefährdung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach § 382 AO ist mit einer Geldbuße bis zu 5 000,- € bedroht, so daß nach § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG die Verjährungsfrist 2 Jahre beträgt. Dasselbe gilt für die zweckwidrige Verwendung des Identifikationsmerkmals (Geldbuße bis zu 10 000,- €). Die Begehung des § 383 AO ist mit einer Geldbuße bis zu 50 000,- € bedroht, so daß die Verjährung gemäß § 31 Abs. 2 Nr. 1 OWiG nach 3 Jahren eintritt.<sup>47</sup>

Die Verjährungsvorschriften sind von Amts wegen zu prüfen; dabei ist der strafrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“ zu berücksichtigen.<sup>48</sup>

## IV. Konsequenzen

### 1. Steuerordnungswidrigkeiten

a) Die Sanktionierung einer Steuerordnungswidrigkeit ist nicht zwingend, eine Einstellung nach § 47 OWiG möglich. Im Unterschied zu den Steuerstraftaten, bei denen das Legalitätsprinzip einen grundsätzlichen Verfolgungszwang statuiert, gilt im Steuerordnungswidrigkeitenverfahren das Opportunitätsprinzip des § 47 OWiG, da Steuerordnungswidrigkeiten kein kriminelles Unrecht darstellen. Die Ahndung von Ordnungswidrigkeiten wird durch diese Norm in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörde gestellt. Das bedeutet, die Finanzbehörde ist nicht stets verpflichtet, wegen einer Steuerordnungswidrigkeit ein Bußgeldverfahren einzuleiten und durchzuführen; sie kann ein anhängiges Verfahren in jeder Lage einstellen.<sup>49</sup> Von besonderer Bedeutung für die Ermessensentscheidung der Behörde sind dabei die Grundsätze der Gleichheit, Verhältnismäßigkeit, Auswirkung und Bedeutung der Tat sowie das öffentliche Interesse an einer Ahndung. Diese Grundsätze geben dem

Verteidiger Raum zur Argumentation im Einzelfall, zur Aufweitung der oft auf Summen fixierten Sichtweise von Straf- und Bußgeldsachenstellen.

b) Die Höhe der Buße ergibt sich aus den in den einzelnen Vorschriften genannten Bandbreiten und der allgemeinen Vorschrift des § 17 OWiG. Dabei ist das Abschöpfungsgebot des § 17 Abs. 4 OWiG, wonach dem Täter der aus der Tat gezogene wirtschaftliche Vorteil genommen werden soll, von geringerer Bedeutung, da der Steuerschaden zumeist durch korrigierte Besteuerung geltend gemacht wird. Zur Bemessung wird in der Praxis der Finanzämter häufig versucht, den im Sprengel nach der dortigen Strafmaßtabelle<sup>50</sup> üblichen Satz für eine Vorsatztat um die Hälfte reduziert zum Ansatz zu bringen. Einer solchen Argumentation muß nicht nur wegen des Ausblendens aller anderen Zumessungserwägungen entgegengetreten werden, sie gibt auch nicht die Abstufung zwischen strafwürdigem Kriminalunrecht und dem Verstoß gegen Ordnungsgesichtspunkte wieder.

Im Unterschied zur Kriminalstrafe wird die Geldbuße nicht in das Bundeszentralregister eingetragen und kann bei Uneinbringlichkeit auch nicht in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden.<sup>51</sup> Die Anordnung von Erzwingungshaft gemäß § 96 OWiG setzt die Verletzung einer Mitwirkungspflicht voraus, die darin besteht, entweder die Geldbuße zu zahlen oder, falls dies nicht möglich sein sollte, der Vollstreckungsbehörde die Gründe dafür darzulegen (vgl. § 96 Abs. 1 Nr. 2 OWiG). Erzwingungshaft droht also nur dann, wenn der Betroffene untätig bleibt.<sup>52</sup>

c) Wenn die begangene Ordnungswidrigkeit nicht mit einer Geldbuße geahndet wird oder eine Buße gegen den Nutznießer einer Ordnungswidrigkeit nicht möglich ist, kann gemäß § 29 a OWiG der Verfall eines Geldbetrages bis zu der Höhe angeordnet werden, die dem für die Tat oder aus ihr erlangten Vermögensvorteil entspricht. Insofern reicht tatbestandsmäßiges und rechtswidriges Verhalten aus.<sup>53</sup>

Im Unterschied zum strafrechtlichen Verfall nach § 73 StGB ist die Anordnung des ordnungswidrigkeitenrechtlichen Verfalls nicht obligatorisch, sondern fakultativ; zudem wird nicht das Erlangte selbst, sondern dessen Geld-

45 Eingehend v. Briel, *steueranwaltsmagazin* 2006, 115 ff.

46 *Wisser* in: Klein, AO, § 384.

47 Vgl. *Joecks* in: FGJ, § 384 Rn. 6.

48 BGH NJW 1998, 1568; v. Briel, *steueranwaltsmagazin* 2006, 115, 116.

49 Vgl. *Seitz* in: Göhler, OWiG, § 47 Rn. 1.

50 Siehe dazu PStR 2001, 18.

51 *König* in: Göhler, OWiG, Vor § 1 Rn. 9.

52 *Seitz* in: Göhler, OWiG, § 96 Rn. 3.

53 *Wisser* in: Klein, AO, § 410 Rn. 5.

wert für verfallen erklärt.<sup>54</sup> Die Subsidiarität des ordnungswidrigkeitenrechtlichen Verfalls ist ein bedeutender Unterschied zum strafrechtlichen Verfall, die sich daraus ergibt, daß die Gewinnabschöpfung bereits mit Hilfe der Geldbuße möglich und nach § 17 Abs. 4 OWiG sogar geboten ist, sofern der Täter rechtswidrig und vorwerfbar gehandelt und den Vermögensvorteil selbst erzielt hat.

Daher bleiben für den ordnungswidrigkeitenrechtlichen Verfall die Fälle, in denen der Täter zwar rechtswidrig, aber nicht vorwerfbar, jedenfalls nicht nachweislich vorwerfbar, gehandelt hat (§ 29 a Abs. 1 OWiG), und die Konstellationen, in denen ein anderer als der Täter den vermögensrechtlichen Vorteil erlangt hat (§ 29 a Abs. 2 OWiG).<sup>55</sup>

## 2. Materiell

a) Das Steuerordnungswidrigkeitenrecht kennt keine Hinterziehungszinsen. Voraussetzung für die Verzinsung von hinterzogenen Steuern gemäß § 235 AO ist das Vorliegen einer vollendeten Steuerhinterziehung nach §§ 370, 370 a, 373 AO. Eine Verzinsung beim Vorliegen einer Steuerordnungswidrigkeit, insbesondere einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO, findet nicht statt.<sup>56</sup> Allerdings ist das Finanzamt nicht an richterliche Feststellungen zur Art der Hinterziehung gebunden; es muß noch nicht einmal ein Ermittlungsverfahren vorgelegen haben. Die Frage, ob wegen Hinterziehung Zinsen zu entrichten sind, regelt sich rein nach fiskalischen Regeln.<sup>57</sup>

b) Die Festsetzungsverjährung verlängert sich – anders als im Fall der vorsätzlichen Steuerhinterziehung nach § 370 AO (dort: 10 Jahre) – auf fünf Jahre gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO.

## V. Täterkreis

### 1. Steuerpflichtiger

Nach dem Wortlaut des § 378 AO kann eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen, „wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ Steuern verkürzt. Der Steuerpflichtige ist folglich primärer Adressat einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO. Zu den Steuerpflichtigen zählen auch diejenigen Personen, die steuerliche Pflichten auf Grund eines Gesetzes für andere zu erfüllen haben, wie etwa die gesetzlichen Vertreter, (faktische) Geschäftsführer,<sup>58</sup> die Mitglieder und Gesellschafter nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen ohne Geschäftsführer sowie die Vermögensverwalter.<sup>59</sup>

In der Praxis kann dem Steuerpflichtigen keinesfalls empfohlen werden, sich blindlings auf den jeweiligen Berater zu verlassen. Interessant in diesem Zusammenhang ist die bereits zitierte Entscheidung des BayObLG. Das Gericht hat in einem Beschluß vom 1. 3. 2002 ausgeführt, daß ein Steuerpflichtiger, der ein von ihm blanko unterschriebenes

Einkommensteuererklärungsformular seinem steuerlichen Berater überläßt und die von diesem ausgefüllte Erklärung ungeprüft beim Finanzamt einreicht, in der Regel zumindest leichtfertig im Sinne des § 378 AO handelt. Dies soll auch dann gelten, wenn der Berater Mitglied der rechts- oder steuerberatenden Berufe oder Finanzbeamter ist.<sup>60</sup>

### 2. Berater

Das Arbeits- und Akquisitionsfeld Beratung ist größer geworden, seine Konturen nach innen und außen verschwommener denn je.<sup>61</sup> Als in der Praxis bedeutsame Berater, die steuerliche Wirksamkeit und je nach Konstellation auch Verantwortung haben können, kommen insbesondere Unternehmensberater, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte, Insolvenzverwalter, Krisenberater und Notare in Betracht.<sup>62</sup>

Im Kontext mit dem Steuerordnungswidrigkeitenrecht fokussiert sich die Frage nach einer ordnungswidrigkeitenrechtlichen Ahndung auf Steuerberater und die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO.

Da Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO jeder sein kann, der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnimmt, fallen grundsätzlich auch Steuerberater unter den Täterkreis. Voraussetzung für die Verhängung eines Bußgeldes ist allerdings, daß das Verhalten des Steuerberaters den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO erfüllt, er also gegenüber den Finanzbehörden unrichtige oder unvollständige Angaben *macht* oder pflichtwidrig Angaben *unterläßt*. Das BayObLG<sup>63</sup> vertrat die Auffassung, der steuerliche Berater, der die vom Steuerpflichtigen unterzeichnete Steuererklärung lediglich vorbereitet habe, begehe auch dann keine leichtfertige Steuerverkürzung, wenn die Steuererklärung infolge seines leichtfertigen Verhaltens unrichtig sei. Der Steuerberater mache eine Erklärung gegenüber seinem Mandanten, nicht aber gegenüber den Finanzbehörden. In der Praxis hat sich diese Auffassung nicht durchgesetzt. Sie rechnet vielmehr die vom Mandanten an die Finanzbehörde weitergeleiteten Angaben dem mit der Vorbereitung befaßten Steuerberater zu, weil es sich bei der Steuerhinterziehung nicht um ein eigenhändiges Delikt

54 König in: Göhler, OWiG, § 29 a Rn. 2.

55 König in: Göhler, OWiG, § 29 a Rn. 1.

56 Vgl. dazu Rüsken in: Klein, AO, § 235 Rn. 2.

57 BFH BStBl. 1974, 125; BFH BStBl. 1988, 213; BFH/NV 1994, 294.

58 Siehe § 34 Abs. 1 AO.

59 Joecks in: FGJ, § 378 Rn. 11.

60 BayObLG, wistra 2002, 355 f.

61 Ausführlich dazu Wessing, NJW 2003, 2265.

62 Umfassend zur Strafbarkeitsgefährdung dieser Beratertypen Wessing, NJW 2003, 2265, 2267 ff.

63 BayObLG, wistra 1994, 34.

handelt.<sup>64</sup> Folgt man dieser Auffassung, die auch der BGH<sup>65</sup> in einem Zivilrechtsstreit geteilt hat, steht eine leichtfertige Steuerverkürzung des Beraters in der obigen Konstellation fest. Diese Auffassung teilt auch der BFH, der in einer Entscheidung aus dem Jahr 2002 deutlich macht, daß Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung gemäß § 378 AO auch derjenige sein kann, der die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnimmt.<sup>66</sup> In dem Fall haben sowohl das FG wie auch der BFH eine leichtfertige Steuerverkürzung einer Steuerfachangestellten bejaht, die Einnahmen erfolgsneutral verbucht und deshalb Gewinnermittlung und Einkommensteuererklärung eines Mandanten unrichtig erstellt hatte.

Die Leichtfertigkeit des Steuerberaters kann sich aus einem Verstoß gegen steuerliche Pflichten (z. B. § 93 AO Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen), gegen berufsrechtliche Pflichten und gegen Verpflichtungen aus dem Auftragsverhältnis ergeben. Bei rechtlich und tatsächlich schwierigen Sachverhalten wird z. B. dem Auftragsverhältnis regelmäßig die Pflicht zu entnehmen sein, daß der Berater zur Vermeidung späterer Schwierigkeiten mit der Finanzbehörde die erforderlichen Überprüfungen veranlaßt, dabei Unklarheiten aufdeckt und sich nicht lediglich auf das Einsetzen ihm mitgeteilter Zahlen in die Steuererklärung beschränkt. Eine Pflicht zur Überprüfung von Unterlagen liegt auch vor, wenn der Berater gegenüber den Finanzbehörden von sich aus über die Grenzen des Auftrags hinausgeht oder Umstände vorliegen, die den Berater zu dem Verdacht zwingen, der Mandant habe ihm gegenüber unvollständige und unrichtige Angaben gemacht.<sup>67</sup> Nach *Schwedhelm* ist Leichtfertigkeit nur dann anzunehmen, wenn der Berater völlig unbekümmert handelt.<sup>68</sup>

Ist die Sorgfaltspflicht des steuerlich erfahrenen Beraters im Vergleich zu der des Mandanten ohnehin erhöht, so steigert sie sich noch, wenn er nicht nur im Innenverhältnis zu seinem Mandanten tätig wird, sondern – wie regelmäßig – auch nach außen gegenüber den Finanzbehörden auftritt. In solchen Fällen sollte der Berater bei kritischen Punkten erkennen lassen, was er geprüft und nicht geprüft hat.<sup>69</sup> Eine erweiterte Sorgfaltspflicht ergibt sich ferner für den Berater, der auch die Bücher des Steuerpflichtigen führt; dieser darf z. B. keine erkennbar unrichtigen Belege verbuchen. Überläßt der Berater die Buchführung des Mandanten eigenen Angestellten, so muß er diese überwachen und die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung in der Regel persönlich nachprüfen. Dies gilt insbesondere, wenn Angestellte noch unerfahren sind oder sich in der Vergangenheit als nur beschränkt verlässlich erwiesen haben.<sup>70</sup>

Steuerliche Pflichten können sich auch originär aus anderen Vorschriften ergeben. Ein Beispiel ist der Notar, der aufgrund seiner Ausbildung und Stellung bei der Prüfung des subjektiven Verschuldensgrades in steuerlichen Angelegen-

heiten grundsätzlich strengeren Anforderungen genügen muß. Er kann eine Ordnungswidrigkeit nach § 378 AO begehen, wenn er ein von ihm beurkundetes Grundstücksgeschäft nicht nach § 18 GrEStG anzeigt.<sup>71</sup>

### 3. Dritte

Für Sachverständige, Amtsträger und Auskunftspersonen gilt, daß sie keine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO begehen können, da sie weder Steuerpflichtige sind, noch bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen handeln. Sie können allerdings mittelbare Täter einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO sein, wenn sie vorsätzlich handeln.<sup>72</sup>

### VI. Die Selbstanzeige

Wie bei der Steuerhinterziehung, so ist gemäß § 378 Abs. 3 AO auch bei der leichtfertigen Steuerverkürzung eine haftungsbefreiende Selbstanzeige möglich. Voraussetzung ist, daß dem Täter noch nicht die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist (§ 378 Abs. 3 AO). Im Gegensatz zur Steuerhinterziehung kann also eine von der Bußgeldzahlung befreiende Selbstanzeige auch dann noch erfolgen, wenn bereits ein Außenprüfer zur Überprüfung der betreffenden Sachverhalte erschienen ist. Die bereitwillige Materiallieferung bei einer Betriebsprüfung an den Betriebsprüfer hindert daher regelmäßig nach Abschluß der Prüfung die Verfolgung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung, es sei denn, dem Steuerpflichtigen wäre zuvor die Einleitung eines Bußgeldverfahrens bekanntgegeben worden. In der Praxis ist das meist nicht der Fall.

*Müller*<sup>73</sup> weist daraufhin, daß dieser Ausschlußgrund nicht unterschätzt werden solle. Denn wenn der Außenprüfer während der Prüfung mit dem Strafsachen- und Fahndungsfinanzamt in Kontakt tritt, ohne den Steuerpflichtigen vorher in Kenntnis zu setzen, ist bei einer Verfahrenseinleitung die Möglichkeit zur erfolgreichen Selbstanzeige abgeschnitten. Auch bei der leichtfertigen Steuerverkürzung bewirkt die Selbstanzeige nur dann eine Bußgeldbefreiung, wenn der Täter die verkürzte Steuer innerhalb einer ihm

64 Nachweise in BayObLG, wistra 1994, 34.

65 BGH HFR 1997, 516.

66 BFH wistra 2003, 312 ff. mit abl. Anm. *Rolletschke*, wistra 2004, 49, 51, der darauf hinweist, daß die Streitfrage für die Praxis noch nicht abschließend geklärt ist.

67 Vgl. *Kohlmann*, § 378 Rn. 113.

68 *Schwedhelm*, DStR 2006, 1017, 1020.

69 Zu Sicherungstechniken vgl. *Streck*, BB 1984, 2200.

70 Vgl. *Kohlmann*, § 378 Rn. 121.

71 FG Baden-Württemberg, EFG 2004, 867 f.; vgl. auch *Stahl*, KÖSDI 2006, 15021, 15023.

72 *Joecks* in: FGJ, § 378 Rn. 8.

73 *Müller*, AO-StB 2003, 210, 213.

vom Finanzamt gesetzten Frist nachentrichtet. Ebenso greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO ein, die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige.

Die übrigen Steuerordnungswidrigkeitentatbestände sehen die Möglichkeit einer Selbstanzeige nicht vor.<sup>74</sup> Eine Selbstanzeige ist im Rahmen von § 379 AO – einem Gefährdungsdelikt – damit nicht möglich, obwohl dies beim vollendeten Delikt nach § 378 AO zulässig ist. Wird der Umstand berücksichtigt, daß § 379 AO typische Vorbereitungshandlungen für eine leichtfertige Steuerverkürzung erfaßt, und denkt man sich einen Täter einer leichtfertigen Steuerverkürzung, der in Erwägung zieht, eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige gemäß § 378 Abs. 3 AO abzugeben, so treten Wertungswidersprüche auf. Eine Ahndung nach § 379 AO müßte also ebenfalls ausgeschlossen sein, um den Anreiz für die Abgabe einer Selbstanzeige aufrechtzuerhalten.<sup>75</sup> Zumindest wäre dann eine Verfahrenseinstellung nach § 47 OWiG vorzunehmen.<sup>76</sup> Der Verteidigung bietet sich für den Fall, daß eine faktische Selbstanzeige durch Offenlegung vorgenommen wird, jedenfalls erhebliches Argumentationspotential in Richtung einer Einstellung.

## B. Strategien

Verteidigungsstrategien im Rahmen der Steuerordnungswidrigkeiten sind zumeist Reservestrategien nach durchgeführtem Steuerstrafverfahren. Deshalb muß bereits im Rahmen des Strafverfahrens nach den §§ 370 ff. AO darauf geachtet werden, daß die dort verwandte Argumentation nicht später im Bereich der Verteidigung gegen einen Ordnungswidrigkeitenvorwurf hinderlich ist. Zwar ist es sicherlich ein deutlicher Erfolg, die Vorsatzstrafbarkeit vermieden zu haben, dieser Erfolg sollte aber nicht auf Kosten denkbarer Argumentationsmöglichkeiten im Ordnungswidrigkeitenverfahren gehen. Mithin: Der Steuerstrafverteidiger muß eine Doppelstrategie fahren; im Zeitpunkt des Wehrens gegen den strafrechtlichen Vorwurf muß die Verteidigung für den Ordnungswidrigkeitenvorwurf bereits mitgedacht werden. Wenn also der Hinweis auf fehlenden Vorsatz nicht umgehen kann, auf Fahrlässigkeitsfragen einzugehen, so können schon in diesem Stadium Sperren gegen die weitere Verfolgbarkeit unter Ordnungswidrigkeitsgesichtspunkten gesetzt werden – und müssen dies, soweit möglich, auch.

Andererseits kann der Hinweis auf die Ordnungswidrigkeit den Ausstieg aus der Strafbarkeit bedeuten: Gerade

wegen der schwierigen Grenzlinie zwischen bedingtem Vorsatz und bewußter Fahrlässigkeit in den Fällen, in denen sich eine Vorsatzstrafbarkeit im Rahmen einer gerichtlichen Auseinandersetzung jedenfalls nicht ausschließen läßt, ist deutlich darüber nachzudenken, ob nicht die Akzeptanz einer Steuerordnungswidrigkeit das kleinere Übel ist. Im Rahmen solcher Überlegungen spielt dann auch eine Rolle, wie sich die unterschiedlichen Festsetzungsfristen bei Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten auswirken. Auch der Verzinsungseffekt spielt eine Rolle. Ein gründliches Durchrechnen beider Varianten zeigt oft, daß bei einer Verurteilung nach steuerstrafrechtlichen Gesichtspunkten die liquide Belastung überproportional hoch sein würde. Im Rahmen einer Risikoabwägung kann sich dann durchaus anbieten, auf eine Steuerordnungswidrigkeit aktiv hinzuwirken. Im Rahmen des Dialogs mit Fahndungsbeamten in Fällen, die auf der Schnittlinie zwischen Steuerordnungswidrigkeit und Steuerstraftat angesiedelt sind, läßt sich immer wieder feststellen, daß auch dort der Grundsatz des „Spatzen in der Hand“ seine Wirkung tut.

Umgekehrt ist in den Fällen unbewußter Fahrlässigkeit die Neigung der Finanzbehörden festzustellen, – vielleicht auch im Lichte der eingangs festgestellten Aufträge des Bundesrechnungshofes an die Fiskalverwaltung – jedenfalls den Erfolg einer Steuerordnungswidrigkeit zu suchen. Dem kann und muß mit einer an der allgemeinen Rechtsprechung ausgerichteten Argumentation zu Fahrlässigkeitsgesichtspunkten entgegengetreten werden; insbesondere bei Steuerfahndungen sind die Feinheiten der Differenzierung zwischen Leichtfertigkeit und bloßer nicht tatbestandsausfüllender Fahrlässigkeit oft nicht präsent.

Letztlich ergibt sich ein denkbarer Ausstieg aus der persönlichen Vorwerfbarkeit nach einer Ordnungswidrigkeit in Wirtschaftsstrafsachen durch die oben bereits angesprochene Möglichkeit, statt einer persönlichen Bebußung die Unternehmensgeldbuße ins Spiel zu bringen. Es zeigt sich also, daß im Rahmen der steuerlich relevanten Ordnungswidrigkeiten ein breites Feld an Verteidigungsmöglichkeiten und Verteidigungsstrategien gegeben ist.

74 Vgl. *Wisser* in: Klein, AO, § 380 Rn. 6; § 381 Rn. 13; § 382 Rn. 15.

75 Vgl. BGHSt 14, 378; *Wisser* in: Klein, AO, § 379 Rn. 12.

76 *Wisser* in: Klein, AO, § 379 Rn. 12.

## Steuerliche Betriebsprüfungen in Rechtsanwaltskanzleien – Reichweite anwaltlicher Verschwiegenheitspflichten

Rechtsanwalt & Steuerberater Andreas Jahn, Bonn<sup>1</sup>

### I. Problemaufriß – Verschwiegenheitspflicht contra steuerliche Mitwirkungspflicht

Rechtsanwälte unterliegen als Organe der Rechtspflege einer besonderen und strafrechtsbewehrten Verschwiegenheitspflicht. Diese Verschwiegenheitspflicht ist Ausfluß des verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensverhältnisses zwischen Mandant und Rechtsanwalt und gehört zu den Grundpflichten eines Rechtsanwalts, normiert in § 43 a Abs. 2 BRAO. Dort heißt es unmißverständlich:

*„Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit verpflichtet. Diese Pflicht bezieht sich auf alles, was ihm in Ausübung seines Berufes bekannt geworden ist.“*

Diese Verschwiegenheitspflicht wird strafrechtlich abgesichert durch § 203 Abs. 1 Ziff. 3 StGB. Verstöße gegen die Verschwiegenheitsverpflichtung eines Rechtsanwalts können mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe geahndet werden. Danach sind Rechtsanwälte berechtigt und verpflichtet, über alles das, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Berufsheimnisträger anvertraut wird oder bekannt geworden ist, nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 a, b AO die Auskunft zu verweigern. Diese Auskunftsverweigerung erstreckt sich über § 104 Abs. 1 AO auch auf die Berechtigung und die Verpflichtung, die Vorlage von Schriftstücken zu verweigern, aus denen sich dem Berufsheimnis unterliegenden Tatsachen offenbaren können.

Für den Umfang des Zeugnis- und Auskunftsverweigerungsrechts können auch nach der Rechtsprechung des BFH die Grundsätze herangezogen werden, die zu dem mit § 102 AO weitestgehend gleichgestalteten § 53 Abs. 1 StPO entwickelt wurden.<sup>2</sup> Danach bezieht sich die Befugnis eines Rechtsanwalts zur Zeugnis- und Auskunftsverweigerung auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung. Diese umfassende Verschwiegenheitsverpflichtung besteht gegenüber jedermann, auch gegenüber Behörden und damit auch gegenüber der Finanzverwaltung.

Im Rahmen der Außenprüfung unterliegen Rechtsanwälte demgegenüber grundsätzlich keinen anderen Mitwir-

kungspflichten wie alle anderen Steuerpflichtigen. § 200 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen, bei der Feststellung der Sachverhalte, die für seine Besteuerung erheblich sein könnten, mitzuwirken. Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Unterlagen zur Einsicht und zur Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen.

Damit kollidieren steuerliche Mitwirkungspflichten und berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht. Es stellt sich deshalb die Frage, ob Rechtsanwälte im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung verpflichtet sind, die Offenbarung aller Mandantendaten, Schriftstücke und sonstigen Unterlagen, aus denen sich der Berufsverschwiegenheit unterliegende Daten entnehmen lassen (beispielsweise Fahrtenbuch, Honorarrechnungen etc.), zu verweigern. Dies jedenfalls vertreten zwischenzeitlich namhafte Stimmen, beispielsweise der Vizepräsident der Rechtsanwaltskammer Düsseldorf *Dr. Karl-Heinz Göpfert*<sup>3</sup> und wohl auch der Ausschuß Steuerrecht der Bundesrechtsanwaltskammer.<sup>4</sup>

### II. Die berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung bei steuerlichen Außenprüfungen im Lichte der aktuellen Finanzrechtsprechung

Vorab ist festzuhalten, daß die Anordnung der Betriebsprüfung selbst zulässig ist. Dies ist an sich unproblematisch und durch die jüngste Rechtsprechung des BFH mehrfach bestätigt worden.<sup>5</sup> Die Kollision zwischen Mitwirkungsver-

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn ist Partner der Sozietät Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin.

2 Vgl. BFH-Beschluß vom 21. 12. 1992, XI B 55/92, BStBl. II 1993, 451; BFH-Urteil vom ►► 14. 5. 2002, IX R 31/00, BStBl. 2002 II, S. 712.

3 DB 2006, 581.

4 Vgl. Editorial BRAKMagazin 04/2006, S. 13.

5 Vgl. nur Beschluß vom 24. 8. 2006, Az. I S 4/06 (NV).

pflichtung und Verschwiegenheitspflicht muß deshalb auf der Ebene der Durchführung der grundsätzlich zulässigen Betriebsprüfung gelöst werden.

**a) BFH-Urteil vom 11. 12. 1957, Az. II 100/53 U, BStBl. 1958 III, S. 86**

In seiner grundlegenden Rechtsprechung vom 11. 12. 1957 behandelt der BFH die Verschwiegenheitsverpflichtung eines Arztes im Rahmen einer bei ihm durchgeführten Außenprüfung. Vergleichbar ist die Sachlage insoweit, als auch Ärzte derselben strafrechtlich durch § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB sanktionierten Verschwiegenheitspflicht unterliegen. In dieser Entscheidung kommt der Senat zu dem Ergebnis, daß die Ärzte auch bei Betriebsprüfungen, die der Nachprüfung der Erfüllung ihrer Steuerpflichten dienen, die Einsichtnahme in die Patientenkarteeien insoweit verweigern dürfen, als darin Angaben enthalten sind, auf die sich ihr Recht zur Auskunftsverweigerung erstreckt. Dies ist letztlich alles, was den Ärzten bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist; insoweit unterscheidet sich das ärztliche Auskunftsverweigerungsrecht nicht von dem der Rechtsanwälte.

Der BFH kommt dabei zu dem Ergebnis, daß Prüfungsdefizite infolge der strafrechtlich sanktionierten Verschwiegenheitsverpflichtung gesetzgeberisch gewollt und damit hinzunehmen sind. Der zuvor vom Finanzgericht vorgesehene Ausweg, dem Arzt aufzugeben, die Patientenkarteeien vorzulegen und dabei durch „Verdecken“ einzelner Teile dem Betriebsprüfer geheimhaltungspflichtige Dinge vorzuhalten, stehe gerade nicht mit dem Gesetz im Einklang. Ein solches Verfahren würde in der Praxis zwangsläufig bei der Durchführung Schwierigkeiten und Unzuträglichkeiten mit sich bringen. Es könne dabei auch dahingestellt bleiben, ob – so der BFH wörtlich – „einem vielbeschäftigten Arzt eine Mitwirkungspflicht in einem so weitgehenden Umfang überhaupt zugemutet werden könnte oder nicht“. Hinzu käme, daß es auch vom Standpunkt der Verwaltung als untragbar angesehen werden müßte, dem Betriebsprüfer zuzumuten, daß der jeweils beteiligte Arzt einzelne Teile der Patientenkartei „verdecken“ darf. Nach Ansicht des Senats kann vielmehr dem mit der Schweigepflicht im Zusammenhang stehenden Recht zur Auskunftsverweigerung über anvertraute Dinge nur durch eine klare Entscheidung dahingehend Rechnung getragen werden, daß der zur Verschwiegenheit Verpflichtete die Einsichtnahme in die Patientenkartei verweigern darf, soweit sie Eintragungen enthält, auf die sich das Auskunftsverweigerungsrecht erstreckt.

Zu einer anderen rechtlichen Beurteilung kann nach Auffassung des BFH auch nicht der aus praktischen Gründen vorgebrachte Einwand führen, durch die Versagung der Einsichtnahme werde die Nachprüfung der Steuererklärungen und der steuerlichen Verhältnisse des beteiligten Arztes

wesentlich erschwert. Bei der Auslegung der im Interesse des Vertrauensschutzes zwischen Arzt und Patienten und damit im Interesse der Gesundheit der Allgemeinheit erlassenen Vorschrift über Auskunftsverweigerungsrechte kann nach Auffassung des Senats Zweckmäßigkeitserwägungen keine maßgebende Bedeutung eingeräumt werden.

Hieran ändert auch der Umstand nichts, daß die Finanzbeamten ihrerseits einer beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen. Denn dadurch, daß der Gesetzgeber unbeschadet des Steuergeheimnisses und der Verschwiegenheitsverpflichtung der Finanzbeamten (§ 30 AO) ein gesondertes Auskunftsverweigerungsrecht (heute § 102 Abs. 1 Nr. 3 b AO) normiert hat, ist gesetzgeberisch zum Ausdruck gebracht, daß dieses Recht auch gegenüber dem durch das Steuergeheimnis gebundenen Finanzbeamten gilt.

Eine Ausnahme läßt der BFH in der Entscheidung des Jahres 1957 zutreffenderweise nur dann zu, wenn die Finanzverwaltung berechnete Zweifel an der Richtigkeit und Ordnungsgemäßheit der Buchführung des Arztes hat. Dann könne diesem gegenüber aufgegeben werden, in geeigneter Form Auszüge und Zusammenstellungen mit Namensangaben für die Nachprüfung zu fertigen, welche sich auf die finanziellen Beziehungen beschränken und welche die das Auskunftsverweigerungsrecht begründenden Tatsachen nicht enthalten.

Übertragen auf die Durchführung einer Betriebsprüfung bei Rechtsanwälten hieße dies, daß Rechtsanwälte berechtigt und verpflichtet sind, alle diejenigen Daten auch gegenüber dem Betriebsprüfer geheimzuhalten, aus denen sich der Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegende Mandantendaten entnehmen lassen. Bei zutreffendem Verständnis solcher geschützter Mandantendaten dürften dem Betriebsprüfer somit weder Honorarrechnungen, Bewirtungsbelege, Fahrtenbücher, Kontoauszüge mit Mandantendaten etc. vorgelegt werden.

Dem Rechtsanwalt wäre es aber auch unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit nicht zuzumuten, ggf. abertausende von Dokumenten des gesamten Prüfungszeitraums zum Zwecke der Prüfung zu anonymisieren, zu schwärzen, hiervon Auszüge zu fertigen oder beispielsweise hinsichtlich Zweck- und Ziel unkenntlich gemachte Fahrtenbücher vorzulegen. Andererseits machte die Betriebsprüfung mit geschwärzten und anonymisierten Schriftstücken keinen Sinn, weil der Prüfungszweck nicht mehr erreicht werden könnte. Auch aus diesem Grund kann die Herstellung solcher anonymisierten Prüfungsunterlagen nicht verlangt werden.

Folge wäre damit ein steuerliches Nachprüfbarkeitsdefizit, das bei Rechtsanwälten gesetzgeberischen Ursprung hat, offenbar gesetzgeberisch gewollt ist und das deswegen

hinzunehmen ist, soweit nicht berechtigter Zweifel an der Richtigkeit und Ordnungsgemäßheit der Buchführung des Rechtsanwalts bestehen.

**b) Beschluß des BFH vom 27. 11. 1996,  
Az. IV B 5/96, BFH/NV 1997, 274**

Die strikte Privilegierung des berufsrechtlichen Verschwiegenheitsgebotes und des steuerlichen Auskunftsverweigerungsrechtes gegenüber den steuerlichen Mitwirkungsverpflichtungen hat der BFH in den zahlreichen Folgeentscheidungen nicht immer durchgehalten, freilich ohne daß sich an der gesetzlichen Rechtslage irgendetwas geändert hätte. Zwar befaßte sich der BFH in den Folgeentscheidungen, insbesondere auch in dem Beschluß vom 27. 11. 1996 im wesentlichen mit der Frage der Rechtmäßigkeit einer Prüfungsanordnung als solcher; nicht nur in dieser Entscheidung aber scheinen einzelne Senate des BFH die Auffassung aufgeben zu wollen, daß sich das Auskunftsverweigerungsrecht auf alles bezieht, was den zur Verschwiegenheit Verpflichteten in Ausübung ihres Berufes anvertraut ist, insbesondere nicht auf die Identität des Mandanten.

Nachdem der BFH zunächst die grundsätzliche Zulässigkeit einer Prüfungsanordnung bestätigte, befaßte er sich mit dem Recht, Kontrollmitteilungen im Sinne des § 194 Abs. 3 AO zu fertigen. Solche Kontrollmitteilungen können aus der Natur der Sache heraus erst dann gefertigt werden, wenn dem Betriebsprüfer zumindest die Identität des Mandanten und ein dahinterstehender Sachverhalt offenbart worden ist. Dabei bezieht sich der IV. Senat darauf, der Gesetzgeber hätte es ausdrücklich abgelehnt, die Befugnisse zur Versendung von Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO bei der Prüfung Steuerpflichtiger einzuschränken, denen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte zustehen. Als zutreffende Auslegung des Auskunftsverweigerungsrechts nach § 102 AO sei deshalb die Anordnung der Finanzverwaltung anzusehen, daß die Fertigung von Kontrollmitteilungen zu unterbleiben hat, soweit dem Steuerpflichtigen eine Auskunftsverweigerung zusteht und er hierauf nicht ausdrücklich verzichtet. Eine solche Selbstbindung der Verwaltung durch Verzicht auf Kontrollmitteilungen enthielt der AO-Anwendungserlaß (AEAO) vom 24. 9. 1987.<sup>6</sup> Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf AEAO zu § 194, Ziff. 4, hält der BFH deshalb die Durchführung einer Betriebsprüfung bei Rechtsanwälten für zulässig, selbst wenn dadurch die Gefahr besteht, daß der Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegende Daten dem Betriebsprüfer gegenüber offenbart werden. Die Einschränkung einer Prüfungsanordnung sei somit entbehrlich, die uneingeschränkte Prüfungsmodalitäten sei der zur Verschwiegenheit Verpflichtete auf besondere Rechtsmittel zu verweisen, insbesondere den einstweiligen Rechtsschutz.

Auf derselben Linie liegen die Folgeentscheidungen des FG Münster vom 13. 4. 2000<sup>7</sup>, des BFH vom 26. 2. 2004<sup>8</sup>, des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 28. 4. 2005<sup>9</sup>, des FG Düsseldorf vom 8. 6. 2005<sup>10</sup> sowie der Beschluß des BFH vom 24. 8. 2006.<sup>11</sup> Dabei sehen sich die Finanzgerichte auch nicht durch den Umstand zur Änderung ihrer Rechtsprechung bewegt, daß der AEAO in der Fassung seit 2000 die Selbstbeschränkung hinsichtlich der Kontrollmitteilungen nicht mehr enthält und die Selbstbindung der Verwaltung somit entfallen ist.<sup>12</sup>

**c) BFH-Urteil vom 14. 5. 2002, Az. IX R 31/00**

In dieser Entscheidung über den Umfang des Auskunftsverweigerungsrechts eines – wiederum vergleichbaren – Steuerberaters zieht der BFH die Grundsätze zu § 53 Abs. 1 StPO heran. Demzufolge stellt der BFH klar, daß sich die Befugnisse eines Steuerberaters (und vergleichbar eines Rechtsanwalts) zur Zeugnisverweigerung auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung erstreckt. Ergeben sich durch Zeugnisverweigerungsrecht geschützte Tatsachen aus Schriftstücken, so ist der zur Verschwiegenheit Berechtigte und Verpflichtete auch berechtigt (und verpflichtet), die Vorlage derartiger Urkunden zu verweigern. Insbesondere Postausgangsbücher und Fahrtenbücher brauchen insoweit nicht vorgelegt werden, als sich aus ihnen Namen von Mandanten ergeben.

Die berechtigte Verweigerung ist als bloße neutrale Tatsache zu werten, aus der keine Folgerungen zu Lasten der Beteiligten gezogen werden dürfen. Es verbleibt bei der allgemeinen Feststellungslast, wenn die Sache wegen der verweigerten Auskunft nicht aufgeklärt werden kann. Insoweit liegt das Urteil vom 14. 5. 2002 auf der Linie der Rechtsprechung von 1957.

Jedoch verweist der BFH in diesem Urteil ebenso wie auch das Urteil des FG Münster vom 13. 4. 2000<sup>13</sup> auf die Möglichkeit, in den vorzulegenden Unterlagen Namen anderer Steuerpflichtiger abzudecken und anonymisierte Fotokopien herzustellen. Dieser Verweis ist allerdings unbefriedigend und mit den zutreffenden Erwägungen der Entscheidung des Jahres 1957 als unzumutbar zu verwerfen. Eine Obliegenheit zu anonymisieren ist ebenso unver-

6 BStBl. I 1987, 664, 704.

7 Az. ►► 11 V 1147/00.

8 Az. ►► IV R 50/01, NJW 2004, 1614.

9 Az. ►► 1 K 371/02.

10 Az. 7 K 5781/03 – Revision anhängig, Az. BFH I R 12/06.

11 Az. I S 4/06 (NV).

12 Vgl. BFH-Beschluß vom 24. 8. 2006, Az. I S 4/06 (NV); FG Düsseldorf, Urteil vom 8. 6. 2005, Az. 7 K 5781/03 AO.

13 Az. II V 1147/00 AO.

hältnismäßig wie unsinnig, da diese anonymisierten Unterlagen für Zwecke der Außenprüfung nicht verwertbar sind.

Konsequenz dieser Rechtsprechung des IX. Senats wäre das uneingeschränkte Recht – vielmehr die uneingeschränkte Pflicht – des Rechtsanwalts, die Vorlage sämtlicher Schriftstücke zu verweigern, aus denen sich auch nur die Identität des Mandanten entnehmen ließe.

#### d) BFH-Urteil vom 26. 2. 2004, Az. IV R 50/01

Diese konsequente Haltung weicht der IV. Senat des BFH im Wege einer Güterabwägung zwischen der anwaltlichen Schweigepflicht und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf. Zumindest im Hinblick auf Bewirtungsquittungen müsse dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht eingeräumt werden. Es bestände dann auch nicht die Gefahr einer Strafbarkeit nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB. Denn jedenfalls läge keine unbefugte Offenbarung im Sinne des § 201 Abs. 1 Nr. 3 StGB vor, da in Fällen der Bewirtung „eine konkludente Einwilligung des jeweils an der Bewirtung teilnehmenden Mandanten“ angenommen werden könnte. Anderenfalls hält der IV. Senat eine Außenprüfung im Falle einer erfolgreichen Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht für sinnlos, weil Einsicht dann nicht nur in Akten, sondern z. B. auch in alle Honorarrechnungen verweigert werden könnte.

Diese Auffassung des IV. Senats ist für die Lösung des Konflikts indes untauglich. Zweifelhaft ist schon, ob sich ein Mandant, der sich von seinem Anwalt bewirten oder besuchen läßt, mit der Offenbarung dieser Informationen konkludent einverstanden erklärt. Entscheidender ist jedoch die mit der diffusen Werteabwägung verbundene Auslöschung der berufsrechtlichen und strafbewehrten Verschwiegenheitsverpflichtung des Rechtsanwalts als Ausfluß des besonderen und verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandant. Der konturlose Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nicht geeignet, die ausdrückliche und spezialgesetzlich normierte Verschwiegenheitsverpflichtung<sup>14</sup> zu durchbrechen. Vielmehr muß die gesetzlich privilegierte Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber steuerlichen Mitwirkungspflichten eines Rechtsanwalts in einer eigenen Außenprüfung eine absolute Sperrwirkung in der Weise erzeugen, daß der Rechtsanwalt berechtigt und verpflichtet ist, Auskünfte und die Vorlage von Unterlagen uneingeschränkt zu verweigern, wenn hierdurch Daten und persönliche Verhältnisse von Mandanten offenbart werden.<sup>15</sup>

## IV. Fazit

Die berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung eines Rechtsanwalts berechtigt und verpflichtet ihn, im Rahmen einer bei ihm durchgeführten Außenprüfung sämtliche Auskünfte und Offenbarungen zu verweigern, wenn ansonsten Daten und persönliche Verhältnisse von Mandanten offenbart würden. Dabei erstreckt sich das Auskunftsverweigerungsrecht auf alles, was dem Rechtsanwalt bei Ausübung seines Berufes anvertraut ist, einschließlich der Identität des Mandanten und der Offenbarung des Mandatsverhältnisses überhaupt. Konsequenterweise sind davon sämtliche mit solchen vertraulichen Daten versehenen Schriftstücke erfaßt, seien es Korrespondenzen, Honorarrechnungen, nicht anonyme Kassenbücher, Postausgangsbücher, Bewirtungsquittungen oder Fahrtenbücher. Der Rechtsanwalt ist auch nicht verpflichtet, anonymisierte oder geschwärzte Auszüge, Kopien oder Abschriften zum Zwecke der Prüfung herzustellen. Schließlich darf aus der Ausübung des Auskunftsverweigerungsrechts kein Rechtsnachteil des Steuerpflichtigen erwachsen. Schätzungen infolge berechtigter Ausübung des Auskunftsverweigerungsrechts sind nicht zulässig. Die sich hieraus ergebenden möglichen Nachprüfungsdefizite sind hinzunehmen. Fiskalische Zweckmäßigkeitserwägungen können auch im Rahmen einer Werteabwägung keinen Vorrang vor dem verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensverhältnis zwischen Mandanten und Rechtsanwalt genießen, das sich in den Vorschriften über Verschwiegenheitspflicht, Strafrechtsschutz und Auskunftsverweigerungsrecht verkörpert.

Die Rechtsanwaltschaft sollte ihre berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung auch gegenüber der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen konsequent einhalten und nicht zuletzt im Interesse des gesamten Berufsstandes nachdrücklich verteidigen. Gerade in einer Zeit der Aufweichung des Rechtsberatungswesens ist das unbedingte Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant, verkörpert in der zwingenden Verpflichtung zur Berufsverschwiegenheit, das herausragende Grundprinzip des anwaltlichen Berufsstandes. Die Rechtsanwaltschaft sollte sich allen Versuchen widersetzen, diesen Kernbestand anwaltlichen Berufsverständnisses fiskalischen Zweckmäßigkeitserwägungen zu opfern.

<sup>14</sup> § 43 a BRAO; § 202 Abs. 1 Nr. 3 StGB; § 102 Abs. 1 Nr. 3 a, b AO.

<sup>15</sup> So auch *Göpfert*, BB 2006, 581, 585.

## Rechtsschutzlücken bei der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln<sup>1</sup>

### 1. Der Ausgangspunkt: Deutsches Außensteuerrecht oder „In der Vielfalt liegt die Würze“

Bei der Besteuerung von Tätigkeiten ausländischer Künstler oder Sportler, die durch ihre Ausübung im Inland einen Bezug zur deutschen Steuerhoheit haben (können), streiten vielfältige Interessen und Ziele miteinander. Zum einen geht es um die möglichst vollständige Erfassung in Deutschland steuerbarer Einkünfte; demgegenüber steht zunächst das Interesse des jeweils (anderen) Ansässigkeitsstaates, sich zunächst das Welteinkommen „seiner“ Steuersubjekte möglichst umfassend zu sichern. Dieser klassische Interessenkonflikt wird herkömmlicherweise durch Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Dabei ist nicht nur das materielle deutsche und das entsprechende materielle ausländische Steuerrecht mit ihren meist unterschiedlichen Begrifflichkeiten und Anknüpfungssachverhalten im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen, sondern als Dritter im Bunde ist auch das jeweils einschlägige DBA mit einzubeziehen. Zwar ist insoweit anerkannt, daß eine Steuerpflicht als solche durch ein DBA nicht begründet werden soll; gleichwohl bleibt die Notwendigkeit, die dort wiederum oft mit unterschiedlichem Verständnis (und Auslegungsmöglichkeiten) belegten Begriffe im Hinblick auf die beiden involvierten nationalen Steuerrechte zu synchronisieren.

Eine besondere Anreicherung erfährt diese Grundproblematik bei Sportlern, Künstlern und sonstigen Medienakteuren sowie bei den (oft hiermit zusammenhängenden) Einkünften aus Urheberrechten, Verwertungsrechten, Lizenzen etc. Da diese Einkünfte bzw. die sie verwirklichenden Steuerrechtssubjekte (nicht nur) dem deutschen Fiskus als besonders „flüchtig“ erscheinen, ergibt sich offenbar ein besonderes Bedürfnis nach tatsächlicher Sicherung – potentieller – Steueransprüche, wie es in § 50 a Abs. 4–7 EStG zum Ausdruck kommt. Hinzu kommt, daß die dabei in Rede stehenden Beträge im Einzelfall beträchtlich sein können, weshalb sich der Gesetzgeber offensichtlich aufgrund der Annahme einer besonderen Anfälligkeit für Steuerumgehungen genötigt sah, diese scheinbar häufige Praxis der

potentiell vagabundierenden, aber zugleich einfallreichen ausländischen Steuersubjekte durch besondere „Umgehungsverhütungsvorschriften“ wie § 49 Abs. 1 Nr. 2 d a. E. EStG oder § 50 d Abs. 3 EStG über den allgemeinen Anwendungsbereich des § 42 AO hinaus zu sanktionieren.

Vereinfachend ausgedrückt hat dies zu einem allerdings im Detail hoch komplizierten Regelungsgeflecht geführt, das im Grundprinzip zu einer im Zweifel eingreifenden Steuereinbehaltungspflicht des – regelmäßig im Inland greifbaren – Vergütungsschuldners in Höhe von derzeit 20 % der Bruttoeinnahmen gem. § 50 a Abs. 4 EStG führt. Diese Grundregel kollidiert aber ihrerseits wieder mit zahlreichen Normen. Dies gilt z. B. für das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Anknüpfung lediglich an die (Brutto-) Einnahmen (vgl. § 50 a Abs. 4 S. 2 u. 3 EStG), für Zuweisungen der Steuerhoheit aufgrund von DBA, europarechtlichen Verpflichtungen aufgrund der Diskriminierungsverbote, insbesondere im Rahmen der Grundfreiheiten, und für weitere Gesichtspunkte. Deshalb mußte diese am deutschen Fiskalinteresse orientierte Grundregel in zahlreichen Fällen partiell aufgehoben oder zumindest eingeschränkt werden, wovon insbesondere die §§ 50 a und 50 d EStG in ihren ständig wechselnden Fassungen ein beredtes Zeugnis ablegen.

Aus den genannten Gesichtspunkten wird in diesem Bereich auch nicht nur die formale Abzugspflicht, sondern auch das materielle Haftungsrisiko dem Vergütungsschuldner auferlegt, der bei seiner Beurteilung über eine evtl. Abzugspflicht neben den ohnehin schon komplizierten Verfahrensfragen regelmäßig folgende materielle Gesichtspunkte dem Grunde nach zu prüfen hat:

- Zunächst stellt sich die Frage, ob überhaupt ein (nach deutschem Steuerrecht) steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang vorliegt. Fraglich kann dies z. B. bei Schadensersatzansprüchen oder Entschädigungen sein.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

<sup>1</sup> Prof. Zacher ist Partner der Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln, und ordentlicher Professor für Wirtschaftsrecht, Steuerwesen und europäische Unternehmensführung an der FHDW, Bergisch Gladbach.

- Danach stellt sich die Frage, ob nach den detaillierten, aber zum Teil ebenso auslegungsbedürftigen wie umstrittenen materiellen Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 a Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG Einkünfte in dort definierten Ausprägungen vorliegen. Ständige Diskussionsfelder sind hier nicht nur einzelne Begriffe wie die Künstlereigenschaft, sondern z. B. auch die Beurteilung der Selbständigkeit oder des Zusammenhangs mit der berufstypischen Tätigkeit (z. B. Problematik der Talk-Show-Auftritte und Interviews etc.).
- Des Weiteren wird der Vergütungsschuldner die Frage mit einbeziehen müssen, ob ggf. ein DBA eine andere Steuerzuweisung gebietet.
- Auch kann es im Einzelfall fraglich sein, ob die Grundfreiheiten des EG-Vertrages die deutschen Abzugsbesteuerungsregeln einschränken.<sup>2</sup>
- Schließlich sind auch differenzierte Fragen bei der richtigen Bemessungsgrundlage zu entscheiden, nicht zuletzt wegen der Anknüpfung an die Bruttoeinnahmen (z. B. verauslagte oder erstattete Fremd- bzw. Eigenkosten).

Um den Vergütungsschuldner bei dem sich danach naturgemäß ergebenden hohen Risiko materieller Fehlentscheidungen nicht allzu sehr „im Regen stehen zu lassen“, haben Gesetzgeber und Finanzgerichte versucht, die Risiken diesbezüglicher Fehlentscheidungen für den Vergütungsschuldner durch einige Besonderheiten des Verfahrensrechts erträglicher zu machen. Ist dieses Ziel auch anerkennenswert, so sind doch offensichtlich die Belange des Vergütungsgläubigers und das Bedürfnis nach einem auch für diesen effektiven Rechtsschutz dabei etwas ins Hintertreffen geraten. Der Fiskus erscheint dabei manchmal als der lachende Dritte.

## 2. Theoretisches Konzept von Verfahren und Rechtsschutz

### 2.1 Grundsatz: Abzugsbesteuerung durch den Vergütungsschuldner

Gem. § 50 a Abs. 4 EStG hat der Vergütungsschuldner für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers die Abzugsteuer bis zum 10. des dem jeweiligen Kalenderquartal folgenden Monats an die Kasse des für seine Besteuerung zuständigen (Betriebs-) Finanzamts abzuführen. Zugleich hat gem. § 73 e EStDV eine entsprechende Steueranmeldung zu erfolgen. Gem. § 50 a Abs. 5 Satz 7 ist zugleich dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen eine Bescheinigung über die abgeführte Steuer zu erteilen. Obwohl – wie eingangs skizziert – die Frage des Ob und der Höhe der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in diesem Zusammenhang zahlreichen Zweifelsfragen unterliegen kann, wird der Grundsatz der im Zweifel profiskalisch anzunehmenden Abführungspflicht in § 73 e Satz 5 EStDV im Sinne einer gleichsam vorweggenommenen Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung in der Weise statuiert, daß

in Zweifelsfällen Vergütungsgläubiger mangels einer ausdrücklichen Freistellungsbescheinigung<sup>3</sup> den Steuerabzug vorzunehmen hat. Der Grundsatz „im Zweifel für den Steuerabzug“ wird zudem durch das Urteil des BFH vom 28. 1. 2004<sup>4</sup> betont, das von folgenden Leitlinien ausgeht. Die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners stellt zwar nach diesem Urteil keine Steuerfestsetzung gegenüber dem Vergütungsgläubiger dar; sie soll aber – soweit nicht erfolgreich angefochten – gegenüber dem Vergütungsschuldner wie dem Vergütungsgläubiger zunächst den Rechtsgrund für das Behaltendürfen der abgeführten Steuerbeträge darstellen.<sup>5</sup>

Neben diesen verfahrensrechtlichen Aspekten ist zu berücksichtigen, daß der Vergütungsschuldner auch als materiell Haftender nach § 50 a Abs. 5 Satz 5 EStG in Anspruch genommen werden kann. Berücksichtigt man dieses Risiko und die vorstehend dargestellte „gesetzliche Vermutung der Pflicht zum Steuerabzug“, so wird deutlich, daß der Vergütungsschuldner nicht nur nach verfahrensrechtlichen Grundsätzen, sondern auch schon aufgrund eigener materieller Risikoabwägung stets das Bestreben haben wird, sich durch die Vornahme des Steuerabzugs verfahrensrechtlicher Pflichten wie materieller Haftungsrisiken zu entledigen. Dies gilt umsomehr, als er selbst bei einer zu Recht vorgenommenen Verweigerung des Steuerabzugs im Mindestfall zusätzlichen Verwaltungs- und Bearbeitungsaufwand zu gewärtigen hat, wenn die Berechtigung hierzu ggf. später problematisiert wird; materiell handelt er in einem solchen Fall jedoch in aller Regel „fremdnützig“, da der entsprechende Steuerabzugsbetrag regelmäßig auch zivilrechtlich von der vereinbarten Vergütung in Abzug zu bringen ist und dementsprechend die Gesamtbelastung für ihn gleichbleibt. Allenfalls in besonderen Fällen von Nettovergütungsvereinbarungen mit dem entsprechenden Künstler oder Sportler könnte sich auch aus der Sicht des Vergütungsschuldners ein differierendes Ergebnis in Abhängigkeit von der Entscheidung über die Steuerabzugspflicht ergeben.

### 2.2 Die zukunftsbezogene Befreiung vom Steuerabzug durch Freistellung

Das deutsche Einkommensteuerrecht sieht als präventive Maßnahme zur Vermeidung des aus Sicht des Vergütungsgläubigers ggf. unberechtigten Steuerabzugs und zugleich zur Gewährung eines „save harbours“ für den Vergütungs-

2 Vgl. z. B. EUGH, Urteil vom 12. 6. 2003 – C-234/01 (Gerritse).

3 Zur terminologischen Abgrenzung vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 20.

4 DStR 2004, S. 809 ff.

5 *Blümich/Wied*, EStG, § 50 d Rz 24; vgl. auch *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 49, der davon ausgeht, daß die (nicht angefochtene) Anmeldung als eigenständiger Rechtsgrund für das Behalten dürfen der Steuer gelte.

schuldner grundsätzlich nur die Beantragung einer Freistellungsbescheinigung im Steuerabzugsverfahren gem. § 50 d Abs. 2 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern vor.<sup>6</sup> Die auf einen entsprechenden Antrag hin zu erteilende Freistellungsbescheinigung ist (im Gegensatz zu den Freistellungsbescheiden im Sinne von § 50 d Abs. 1 EStG nach erfolgtem Steuerabzug<sup>7</sup>) kein Steuerbescheid, aber ein durch den Vergütungsgläubiger oder den von diesem Bevollmächtigten mit dem Einspruch anfechtbarer Verwaltungsakt.<sup>8</sup> Diese präventive Freistellungsbescheinigung kann allerdings aufgrund der formal eingeschränkten Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern und der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 d EStG nur darauf gestützt werden, daß aufgrund vorrangiger Regelungen eines DBA (und im hier nicht relevanten Sachzusammenhang der §§ 43 b, 50 g EStG) eine gänzlich oder teilweise Freistellung vom Steuerabzug eines an sich steuerbaren und steuer-(abzugs)pflichtigen Vorgangs gebietet.<sup>9</sup> Entsprechend diesem eingeschränkten Prüfungsumfang fordert das Bundeszentralamt für Steuern neben der Antragstellung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck regelmäßig eine Ansässigkeitsbescheinigung desjenigen Staates, auf dessen bevorrechtigte Hoheit entsprechend dem in Rede stehenden DBA die Freistellungsbescheinigung begehrt wird. Das entsprechende Antragsverfahren ist vom Vergütungsgläubiger durchzuführen. Diese hat nach erfolgreicher Antragstellung die Freistellungsbescheinigung dem Vergütungsschuldner gem. § 50 d Abs. 2 Satz 5 EStG auszuhändigen, wobei dogmatisch die Aushändigung der Bescheinigung wohl weniger materielle Voraussetzung für die Berechtigung zum Absehen vom Steuerabzug für den Vergütungsschuldner sein als vielmehr eine Beweisvorsorgefunktion haben dürfte, um eine spätere eigene Haftung zu vermeiden.<sup>10</sup> Im Rahmen des vorstehend beschriebenen Verfahrens können auch besondere Fälle der Steuergestaltung sanktioniert werden. Zum einen kann gem. § 50 d Abs. 2 Satz 3 EStG die Erteilung der Freistellungsbescheinigung zu Gunsten einer zwischengeschalteten (Kapital-)Gesellschaft zur Verwirklichung des Schutzzwecks des § 50 a Abs. 4 in bezug auf eine effektive Sicherung des Steueraufkommens davon abhängig gemacht werden, daß die zwischengeschaltete Gesellschaft ihrerseits nachweist, daß sie – gleichsam auf der zweiten Stufe – ihrerseits den Verpflichtungen des § 50 a Abs. 5 EStG nachkommt, soweit die entsprechenden „Endgläubiger“ ihrerseits nicht freigestellt sind. Darüber hinaus versagt § 50 d Abs. 3 EStG die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung generell, wenn die hinter einer ausländischen Gesellschaft stehenden wirtschaftlich beteiligten Personen ihrerseits bei unmittelbarer Einkünfteerzielung nicht freistellungsberechtigt wären und keine besonderen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung vorliegen. Diese nach DBA-Recht und Art. 43 EG-Vertrag nicht unproblematische<sup>11</sup> Vorschrift soll ein entsprechendes Treaty-Shopping verhindern.

Als weiterer Fall der präventiven Freistellung ist noch das sog. Kontrollmeldeverfahren nach § 50 d Abs. 5 EStG zu nennen, das aber explizit auf Fälle geringerer steuerlicher Bedeutung zugeschnitten ist und dem Vergütungsschuldner in derartigen Fällen (z. B. bei Komparsen) die Möglichkeit gibt, im Eigenantragsverfahren einem letztlich für alle Beteiligten unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand zu entgehen.

Festzuhalten ist, daß das für den Vergütungsgläubiger zuverlässig zur Bruttoauszahlung führende Freistellungsbescheinigungsverfahren gem. § 50 d Abs. 2 EStG trotz der nicht unerheblichen und damit verbundenen Förmlichkeiten keine generelle Prüfung über die Frage der Steuerabzugspflicht ermöglicht, sondern – lediglich – auf die vorrangige Regelung durch ein DBA zu Gunsten des ausländischen Staates gestützt werden kann. Andere Gesichtspunkte können jedenfalls nach der Verwaltungsauffassung die Erteilung einer präventiven Freistellungsbescheinigung nicht rechtfertigen.

### 2.3 Nachträgliche Erstattung abgeführter Steuerabzugsbeträge

#### 2.3.1

Zunächst sieht § 50 d Abs. 1 ein Erstattungsverfahren vor, das im wesentlichen – bis auf die nachträgliche Erstattungswirkung statt der präventiven Befreiungswirkung – dem vorstehend beschriebenen Freistellungsverfahren nachgebildet ist. Deshalb kann im wesentlichen auch auf den Gesetzeswortlaut und die vorstehend dargestellten Besonderheiten verwiesen werden. Hervorzuheben ist, daß seit 2002 nur noch der Vergütungsgläubiger antragsberechtigt ist, wohingegen der Vergütungsschuldner nur mit dessen Vollmacht agieren kann.

Der materiell naturgemäß an der Erstattung am meisten interessierte Vergütungsgläubiger kann aber auch hier – analog der Situation beim präventiven Freistellungsantrag – lediglich geltend machen, daß aus einem der in § 50 d genannten Gesichtspunkte die Abzugsbesteuerung deshalb zu einem materiell unrichtigen Ergebnis geführt hat, da tatsächlich eine Besteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz hätte durchgeführt werden dürfen. Im

6 Die besonderen Regelungen des sog. Kulturorchestererlasses (vgl. § 50 d Abs. 7 EStG und BMF, BStBl. 1998, 328 und BStBl. XXI 1994, 336) bleiben hier außer Betracht.

7 Vgl. zur Unterscheidung der offensichtlich auch für die Finanzverwaltung nicht immer einfachen Trennung beider Verfahrensarten BFH, BStBl. II 2006, S. 489 ff.

8 BFH, BStBl. II 2000, S. 291; ►► 20. 3. 2002, BStBl. II 2002, S. 819.

9 Vgl. Schmidt, EStG, 25. Aufl., § 50 a Rz 10 und Rz 20.

10 Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 26.

11 Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 50 d Rz 45.

hier interessierenden Kontext ist damit wiederum allein der Vortrag der entgegenstehenden Regelung eines einschlägigen DBA beachtlich.<sup>12</sup> Die Gegenmeinung, die in diesem Zusammenhang darauf abgestellt hatte, daß eine gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern angemeldete und auch tatsächlich abgeführte Abzugsteuer in dem gegenüber diesem geführten Erstattungsverfahren schon aus Praktikabilitätsgründen und im Sinne eines einheitlichen Rechtsschutzes umfassend auf ihre Rechtmäßigkeit hin geprüft werden könne,<sup>13</sup> hat sich nicht durchsetzen können.

Verfahrenstechnisch ist schließlich zu berücksichtigen, daß die Frist für den Erstattungsantrag im obigen Sinne gem. § 50 d Abs. 1 Satz 7 vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres beträgt, in dem die entsprechende Vergütung bezogen worden ist.

### 2.3.2

Folgt man der herrschenden Auffassung zum eingeschränkten Anwendungsbereich des Erstattungsverfahrens nach § 50 d Abs. 1 EStG gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, stellt sich die Frage anderer Rechtsschutzmöglichkeiten insbesondere für den Vergütungsgläubiger. Zunächst ist hier an den Einspruch gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners zu denken. Korrespondierend zu der oben bereits dargelegten Maxime, daß die entsprechende Steueranmeldung nur dann rechtswidrig ist, wenn die entsprechende Steueranmeldung offensichtlich unberechtigt war, d. h. unzweifelhaft eine sachliche (beschränkte) Steuerpflicht hinsichtlich der gezahlten Vergütungen nicht vorlag,<sup>14</sup> wird dieser Rechtsbehelf jedoch für den Vergütungsgläubiger nur in wenigen Fällen erfolgreich sein. Wenn auch der BFH inzwischen klargestellt hat,<sup>15</sup> daß der Vergütungsschuldner bei einer Anfechtung seiner eigenen Steueranmeldung eine umfassende rechtliche Überprüfung erreichen kann, so wird dieser – der sich mit der Steueranmeldung gerade der steuerlichen Problematik entledigt zu haben glaubt – aus praktischen Erwägungen hierzu wenig Neigung haben. Wenn in diesem Zusammenhang zum Teil vorgeschlagen wird, im Rahmen der kautelarjuristischen Vertragspraxis eine Verpflichtung zur gemeinsamen Anfechtung auf Verlangen des Vergütungsgläubigers oder eine entsprechende Berechtigung des Vergütungsgläubigers vorzusehen, den Vergütungsschuldner (bei eigener Kostentragungspflicht) zu einem entsprechenden Einspruch veranlassen zu können,<sup>16</sup> dürfte es sich hierbei allenfalls um Notlösungen handeln. In der Praxis bleiben dabei zahlreiche Einzelfragen offen, da die Diskrepanz zwischen formal führender Stellung im Verfahren auf der Seite des Vergütungsschuldners und materiell vorrangigen, wenn nicht einzigem Interesse auf Seiten des Vergütungsgläubigers an der Durchführung und dem Ausgang dieses Verfahrens auch durch noch so ausgefeilte Vertragsklauseln nicht in allen Einzelheiten zu regeln sein wird. Man denke dabei nicht nur an Fragen der Mandatserteilung und der Verschwiegenheitspflichten

der eingeschalteten Berater, sondern auch an die denkbare Berührung mit anderen steuerlichen Sachverhalten und übergeordneten Interessen des Vergütungsschuldners, die dessen Neigung, sich bei einem entsprechenden Einspruchsverfahren durch den Vergütungsgläubiger „die Hand führen zu lassen“, im Regelfall enge Grenzen setzen werden. Schließlich ist auch zu bedenken, daß die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich ohne Rechtsbehelfsbelehrung und damit auch ohne Kenntnis des materiellen betroffenen Vergütungsgläubigers zu laufen beginnt, der mangels besonderer zivilrechtlicher Absprachen jedenfalls im Regelfall von der entsprechenden Anmeldung und ihrem genauen Zeitpunkt keine unmittelbare Kenntnis erhält.

Es zeigt sich, daß das Einspruchsverfahren in derartigen Fällen zuverlässige und umfassende Rechtsschutzmöglichkeiten für den Vergütungsgläubiger nicht bietet. Zwar zeugt der Gedanke, mit der Statuierung umfänglicher Anmelde- und Abzugspflichten des Vergütungsschuldners auch in materiellen Zweifelsfällen dann auch die Rechtmäßigkeit diese Anmeldung nicht allein von der objektiven Rechtslage, sondern auch von der Redlichkeit des Vergütungsschuldners im Hinblick auf das „Anmelden-Dürfen“ abhängig zu machen, von einer gewissen Konsequenz; jedoch schränkt diese systematisch bedenkliche subjektive Komponente hinsichtlich der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung spiegelverkehrt die Rechte des Vergütungsgläubigers im Einspruchsverfahren erheblich ein. Dies führt mittelbar zu einer Verbesserung der Rechtsposition des Fiskus. Der Verweis auf zivilrechtlich denkbare Sicherungsmechanismen, welche letztlich einen Zwang des Vergütungsschuldners zur Anfechtung auf Weisung des Vergütungsgläubigers sicherstellen wollen, dürfte kaum geeignet sein, steuerverfahrensrechtliche Defizite auszugleichen und überdies in der Praxis aus rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen keinen zuverlässigen Rechtsschutz für den Vergütungsgläubiger garantieren.

### 2.3.3

Dementsprechend sieht sich auch die herrschende Meinung genötigt, dem Vergütungsgläubiger einen weiteren Weg zu einer jedenfalls vom Ansatz her umfassenden Nachprüfung der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung zu eröffnen. Der Ansatz hierfür wird in einem sog. allgemeinen Freistellungsbescheid gesehen, den der Vergütungsgläubiger außerhalb des Verfahrens nach § 50 EStG im Verfahren

12 BFH ►► 19. 11. 2003, DStRE 2004, S. 634, m. w. N.

13 So noch FG Köln, EFG 1999, S. 897.

14 Vgl. BFH, DStR 2004, S. 810 m. w. N.

15 BFH, BStBl. II 2005, S. 550.

16 Vgl. z. B. *Schauhoff*, IStR 2004, S. 706.

entsprechend § 37 Abs. 2 AO erstreben könne.<sup>17, 18</sup> Dieser im allgemeinen Verfahrensrecht verankerte und an der zivilrechtlichen Rechtsfigur der rechtsgrundlosen Bereicherung orientierte Anspruch erscheint gleichsam als „Notanker“ für die Fälle, in denen im Rahmen eines Steuerschuldverhältnisses letztlich Leistungen ohne Rechtsgrund bei einem Beteiligten verblieben sind.

Verfahrenstechnisch fällt zunächst einmal auf, daß dieser Anspruch gegenüber dem jeweiligen für den Vergütungsschuldner zuständigen Finanzamt und nicht dem Bundeszentralamt für Steuern geltend zu machen ist. Dort findet auf einen grundsätzlich formlosen Antrag ein zweistufiges Verfahren statt. Das Finanzamt erteilt einen allgemeinen Freistellungsbescheid (bzw. setzt bei nur teilweiser Zurückzahlung den Rückzahlungsbetrag fest) und ordnet gleichzeitig die Auszahlung der zu Unrecht einbehaltenen Abzugssteuer an.<sup>19</sup>

Allerdings entsteht hier die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal „ohne rechtlichen Grund“ bei einer materiell zu Unrecht abgeführten Abzugssteuer stets erfüllt ist. Für den Steuerpraktiker mutet es durchaus etwas seltsam an, wenn über § 37 Abs. 2 AO letztlich eine umfassende Überprüfung der Rechtmäßigkeit der materiellen Steuerpflicht erreicht werden könnte, die – s. o. – offensichtlich im Wege des Einspruchs jedenfalls durch den Vergütungsgläubiger gerade nicht herbeigeführt werden kann.

Denkt man den Gedanken der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners schon bei zweifelhafter beschränkter Steuerpflicht konsequent zu Ende, müßte diese Wertung eigentlich auch im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO ihren Niederschlag finden, weshalb eine selbst tatsächlich materiell unrechtmäßige Steueranmeldung in den entsprechenden Zweifelsfällen schon als hinreichender Rechtsgrund zu gelten hätte. Erst recht würde dies für jene Fälle gelten, in denen die Steueranmeldung durch den Vergütungsschuldner unangefochten geblieben ist bzw. zwischenzeitlich bestandskräftig geworden ist.

Soweit diese Problematik überhaupt angesprochen wird, wird teilweise in der Tat vertreten, daß die Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO sei, daß die entsprechende Steueranmeldung als eigenständiger rechtlicher Grund aufgehoben oder geändert worden sei.<sup>20</sup> Der BFH hat sich hierzu explizit noch nicht geäußert. Er sähe sich auch einem Dilemma ausgesetzt. Einerseits soll nach der dargestellten gefestigten Rechtsprechung des BFH ein Rechtsbehelf gegen die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners seitens des Vergütungsgläubigers nur insoweit möglich sein, als die Anmeldeberechtigung unzweifelhaft nicht gegeben ist, weshalb schon in Zweifelsfällen die Steueranmeldung als rechtmäßig gilt und dementsprechend ein Rechtsbehelf des Vergütungsgläubigers als unbegründet

zurückzuweisen wäre. Andererseits hätte der Vergütungsgläubiger – wenn schon die formale (und nicht unzweifelhaft rechtswidrige) Anmeldung als hinreichender Rechtsgrund gelten würde – im Erstattungsverfahren gem. § 37 Abs. 2 AO nicht mehr die Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit dieser Steueranmeldung z. B. hinsichtlich der Steuerbarkeit bzw. der beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach in Frage zu stellen. Wohl auch deshalb geht *Wassermeyer*<sup>21</sup> davon aus, daß schon im Hinblick auf Artikel 19 Abs. 4 GG ein umfassender Anspruch dahingehend bestehen müsse, die Richtigkeit bzw. Endgültigkeit des Steuerabzuges von dem zuständigen Finanzamt überprüfen zu lassen.

Auch hier muß im übrigen gesehen werden, daß gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO die vierjährige Frist beginnend mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist, als zeitliche Grenze zu beachten ist.

#### 2.3.4

Schließlich kommen auch zivilrechtliche Ansprüche in Betracht, die allerdings vom genauen Inhalt und ggf. der Formulierung des zugrundeliegenden Vertrages zwischen Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger abhängen. Wenn der entsprechende Vertrag explizit regelt, daß eine entsprechende Abzugsbesteuerung zu Lasten des Vergütungsgläubigers im Innenverhältnis zwischen den Parteien nur dann Bestand haben soll, soweit eine entsprechende materielle Steuerpflicht tatsächlich besteht, dürfe ein zivilrechtlicher Anspruch denkbar sein. Gleichwohl bliebe steuerrechtlich im Verhältnis zwischen Vergütungsschuldner und Finanzamt ersterer zur Abführung in Zweifelsfällen verpflichtet, weshalb hierdurch für den Vergütungsschuldner ein mittelbarer Zwang zur „Eigenanfechtung“ potentiell zweifelhafter Steueranmeldungen hervorgerufen werden könnte. Bei einer derart expliziten Vertragsklausel könnte also der Vergütungsschuldner auf Grund des materiell noch (teilweise) bestehenden Erfüllungsanspruchs bzw. wg. Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht dem Vergütungsgläubiger zur Zahlung des tatsächlich materiell zu Unrecht abgeführten Steuerabzugsbetrages verpflichtet sein und seinerseits darauf angewiesen sein, sich den entsprechenden

17 Vgl. BFH ►► 28. 6. 2005, BStBl. II 2006, S. 489, FG Brandenburg, Urteil vom ►► 28. 9. 2000 – Az 5 K 1402/99 m. w. N.

18 *Blümich/Wied*, EStG, § 50 d Rz 24; *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 44.

19 Vgl. BFH, BStBl. II 1995, S. 330; BStBl. II 1994, S. 82; *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a Rz 44; *Blümich/Wied*, EStG, § 50 a, Rz 84; *Wassermeyer*, IStR 2004, S. 709.

20 Vgl. *Blümich/Wied*, a. a. O.; siehe auch *Kirchhoff/Gosch*, EStG, § 50 a, V 49, der davon ausgeht, daß die vom Steuerschuldner nicht angefochtene Anmeldung als eigenständiger Rechtsgrund für das Behaltdürfen der Steuer gelte; in diesem Sinne wohl auch FG Brandenburg, a. a. O.

21 Vgl. FN 1.

Betrag bei seinem Finanzamt zurückzuholen. Selbst wenn man davon absieht, daß eine derartige Risikoüberwälzungsklausel zivilrechtlich nur schwerlich durchsetzbar sein wird, würde sie letztlich stets Zweifelsfragen aufwerfen, da z. B. selbst bei der „härtesten“ Formulierung zu Gunsten des Vergütungsgläubigers zweifelhaft bleiben könnte, ob die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Pflicht im Sinne des § 50d EStG gleichzeitig zivilrechtlich eine Nichterfüllung des Vergütungsanspruches bzw. gar eine Vertragsverletzung darstellen könnte.

Erst recht muß davor gewarnt werden, die allgemein gebräuchlichen Steuerklauseln in diesem Zusammenhang als Korrektiv anzusehen. Wird z. B. lediglich die Berechtigung des Vergütungsschuldners im Vertragswerk angesprochen, im Falle einer entsprechenden Pflicht zur Abzugsbesteuerung den sich ergebenden Betrag einzubehalten, dürfte damit auch die Abzugspflicht in Zweifelsfällen mitumfaßt werden. Dies würde auch zivilrechtlich den Vergütungsschuldner vor Rückgriffsansprüchen schützen und dem Vergütungsgläubiger keinen wirtschaftlich sicheren Ausgleichsanspruch an die Hand geben. Der von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung teilweise offensichtlich recht dankbar in Anspruch genommene Ausweg, den Vergütungsgläubiger statt eines eindeutigen und in jeder denkbaren Konstellation praktisch durchsetzbaren steuerverfahrensrechtlichen Anspruchs auf zivilrechtliche Ausgleichsansprüche im Innenverhältnis zu seinem Vergütungsschuldner zu verweisen,<sup>22</sup> dürfte kaum eine systematisch angemessene und im Regelfall praktisch mögliche (Ersatz-)Lösung sein.

### 2.3.5

Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß in einigen Fällen das Verständigungsverfahren entsprechend Artikel 25 OECD-Musterabkommen, das in den meisten DBA verankert ist, für den Vergütungsgläubiger eine zusätzliche Abhilfemöglichkeit schafft. Voraussetzung ist hier allerdings, daß zumindest eine Doppelbesteuerung (auch) in seinem Ansässigkeitsstaat droht. Selbst bei Geltung eines entsprechenden DBA werden hierdurch aber keineswegs alle relevanten Fälle umfaßt. Geht es z. B. um die Qualifizierung von Schadensersatzansprüchen wegen nicht durchgeführter Auftritte oder aus anderen Gründen, deren Qualifizierung als steuerbare Einkünfte sowohl dem Grunde nach wie auch (ggf. hilfsweise) hinsichtlich der Abzugsbesteuerung nach dem deutschen Steuerrecht in Frage steht, und ergibt sich nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates insoweit unzweifelhaft keine – auch nur drohende – Steuerpflicht, liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen für ein Verständigungsverfahren schon nicht vor.

Darüber hinaus muß gewärtigt werden, daß das Verständigungsverfahren verfahrensrechtlich recht offen gestaltet ist und auch die Mitwirkungsrechte des Abkommensberechtigten dort nur eingeschränkt in förmlichen

Grundsätzen niedergelegt sind. Es besteht kein „Zwang“ zur Erzielung einer Verständigungslösung zwischen den Abkommensstaaten. Das Verständigungsverfahren kann als „gescheitert“ enden, ohne daß eine Entscheidung über die ggf. streitige Berechtigung zum Einbehalt der zunächst abgeführten Abzugsteuer erzielt worden wäre.

Immerhin hat eine – erfolgreich erzielte – Verständigungslösung nach Artikel 25 OECD-Musterabkommen eine vorrangige Wirkung gegenüber nationalen Verfahrensvorschriften, so daß hierdurch ggf. nach deutschem Steuerrecht eingetretene Verfristungen des Rückforderungsanspruches<sup>23</sup> keine Rolle spielen.

## 3. Ungereimtheiten für die Praxis

Der vorstehende Überblick hat gezeigt, daß trotz der zahlreichen in Betracht kommenden Verfahrensalternativen und Rechtsbehelfe im Ergebnis die Rechtsschutzmöglichkeiten des Vergütungsgläubigers lückenhaft sind, wenn er geltend machen möchte, daß die ihm zustehende Vergütung im Ergebnis zu Unrecht vom Vergütungsschuldner (zum Teil) abgeführt und vom Fiskus einbehalten wurde. Trotz des erkennbaren Bemühens der Rechtsprechung, dem Vergütungsgläubiger hier entsprechende Möglichkeiten aufzuzeigen, ist das zunächst vielfältig erscheinende Arsenal der Reaktionsmöglichkeiten doch eher ein Flickwerk als ein konsistentes System:

- Da gerade im Bereich der Abzugsbesteuerung bei ausländischen Künstlern, Sportlern und ähnlichen Berufen der Fiskus offensichtlich eine besondere Gefährdung seines Steueraufkommens befürchtet, sind die materiellen und verfahrensrechtlichen Regelungen so ausgestaltet, daß sie bis nahe an die Grenze des rechtsstaatlich und EU-rechtlich Zulässigen im Zweifel von einer Abzugspflicht ausgehen und dem Vergütungsschuldner die entsprechenden Risiken aufbürden. Insoweit ist es beinahe eine notwendige Konsequenz, den Vergütungsschuldner immerhin insoweit (auch vor dem Vergütungsgläubiger) zu „schützen“, als eine Fiktion der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung auch insoweit statuiert wird, als ein materiell tatsächlich zu Unrecht vorgenommener Steuerabzug durch den Vergütungsschuldner jedenfalls als zweifelhaft aus der Betrachtung ex ante angesehen werden durfte.
- Dieser Schutz des Vergütungsschuldners verkürzt aber zugleich spiegelbildlich die Position des Vergütungsgläubigers. Dies gilt zumindest dann, wenn man seine Anfechtungsmöglichkeiten gegenüber der Steueranmeldung auf die Frage der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung im

<sup>22</sup> So aber BFH, BStBl. II 2006, S. 486.

<sup>23</sup> S. o. 2.3.1 und 2.3.2.

oben genannten Sinne reduziert, da danach eine umfassende Überprüfungsöglichkeit nicht besteht und das Erfolgsrisiko sehr hoch ist.

- Zugleich werden die späteren Reaktionsmöglichkeiten für den Vergütungsgläubiger dadurch eingeschränkt, daß das Verfahren nach § 50 d EStG nur eine gleichsam segmentielle Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs ermöglicht. Legt man den dort anzuwendenden Prüfungsmaßstab des Bundeszentralamtes für Steuern auf einen entsprechenden Antrag hin derart eng am Gesetzeswortlaut orientiert aus, wie dies der BFH tut, ist der Vergütungsgläubiger und sein steuerlicher Berater schon dann einem hohen Risiko ausgesetzt, wenn die Rückforderung alternativ bzw. hilfsweise neben der Bezugnahme auf ein DBA auch auf andere Gesichtspunkte gestützt wird.
- Die insoweit dem Vergütungsgläubiger angebotenen Alternativen erscheinen lückenhaft. Der Weg über § 37 Abs. 2 AO erscheint in diesem Dreiecksverhältnis schon systematisch als eine Art „Notlösung“, die überdies spiegelverkehrt zu der Regelung nach § 50 d Abs. 1 EStG den Nachteil hat, daß das insoweit zuständige Finanzamt des Vergütungsschuldners ebenfalls nur einen eingeschränkten Prüfungsmaßstab hat und aus seiner Sicht gerade in Fällen der Mehrfachbegründung auf das Verfahren nach § 50 d Abs. 1 EStG vor dem Bundeszentralamt für Steuern verweisen wird.
- Ansprüche auf zivilrechtlicher Grundlage bei materiell zu unrecht abgeführter Abzugssteuer zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner sind zwar konstruktiv denkbar. Sie kommen allerdings nur bei einer sehr differenzierten Vertragsgestaltung in Betracht, die sich gegenüber einem in einer starken Verhandlungsposition befindlichen Vergütungsschuldner kaum durchsetzen lassen wird. Außerdem bliebe abzuwarten, ob der steuerliche Gedanke der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung schon in Zweifelsfällen nicht auch auf die zivilrechtliche Wertung bei der Konstruktion eines zum Teil noch nicht erfüllten Vergütungsanspruches (mangels tatsächlicher Verpflichtung zum Steuerabzug) bzw. Schadenersatzanspruches durchschlagen werden würde.

#### 4. Fazit

Auf dem Boden der derzeitigen Rechtsprechung kann gleichwohl nur empfohlen werden, schon bei der Vertragsgestaltung den Widerspruch zwischen dem Interesse des Vergütungsschuldners an der Entledigung von (gegebenenfalls zweifelhaften) Abzugspflichten und damit einhergehenden Haftungsrisiken und dem Interesse des Vergütungsgläubigers an einem Abzug nur tatsächlich geschuldeter Abzugsteuern zu erkennen und hierfür möglichst klare und präzise Regelungen zu treffen. In jedem Fall sollte vorgesehen werden, entsprechende Informationspflichten zwischen den Parteien vorzusehen, damit der Vergütungsgläubiger

überhaupt in die Lage versetzt wird, entsprechende Maßnahmen – rechtzeitig – in Betracht zu ziehen.

Soweit nach dem – beschränkten – Anwendungsbereich und dem zeitlichen Ablauf im Einzelfall möglich, sollte die präventive Befreiung durch eine Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern eingeholt werden.

Eine große Verbesserung wäre es darüber hinaus, wenn sich der Gesetzgeber entschließen könnte, sowohl im Rahmen der präventiven Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 EStG als auch im Verfahren zur Erteilung eines nachträglichen Freistellungsbescheides nach § 50 d Abs. 1 EStG einen umfassenden Prüfungsmaßstab gegenüber dem entsprechenden Antrag des Vergütungsgläubigers zu eröffnen. Dies würde nicht nur einer Vereinheitlichung des Verfahrensweges dienen, sondern letztlich auch der Finanzverwaltung insgesamt, der jedenfalls in der Gesamtschau ein je nach materiellem Rechtsgrund gesplitterter Verfahrensweg keine Entlastung bringt. Auch würde es dem allgemeinen Rechtsgrundsatz entsprechen, daß eine jedenfalls aus einem Gesichtspunkt zuständige Instanz auch andere materielle Gesichtspunkte im Sinne einer einheitlichen Entscheidung dann (mit) zu prüfen hat, wenn sie für diese an sich bei isolierter Betrachtung nicht zuständig wäre. Bei praktischer Betrachtung dürfte das Bundeszentralamt für Steuern schließlich im Regelfall sachnäher und kompetenter im Hinblick auf die typischerweise neben der DBA-Anwendbarkeit insoweit in Betracht kommenden Fragen der beschränkten Steuerpflicht oder der Steuerbarkeit überhaupt sein; die Finanzämter des Vergütungsschuldner dürften diesem „Kompetenzverlust“ keine Träne nachweinen.

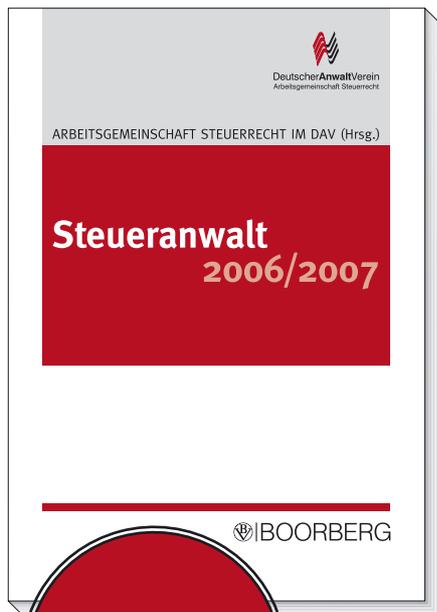
Alternativ käme auch in Betracht, die Anfechtungsmöglichkeiten des Vergütungsgläubigers gegenüber der Steueranmeldung des Vergütungsschuldners zu erweitern und – auch – diesem ohne Zwangskooperation mit dem Vergütungsschuldner ein eigenes umfassendes Einspruchsrecht zu eröffnen. Man müßte dann aber gegenüber dem Vergütungsgläubiger die Fiktion der rechtmäßigen, weil materiell zweifelhaften Steueranmeldung aufgeben. Hierzu wird man sich wahrscheinlich auch mit Blick auf die befürchtete Folgewirkung bzgl. der umfassenden Anmelde- und Abzugspflichten des Vergütungsschuldners in Zweifelsfällen seitens der Legislative kaum durchringen wollen. Auch bedürfte dieser Weg zur Gewährung eines umfassenden Rechtsschutzes einer formalisierten Einbeziehung des Vergütungsschuldners in das Anmeldeverfahren, da er ansonsten im Hinblick auf Anfechtungsfristen etc. trotz materiell umfassender Anfechtungsmöglichkeiten wiederum das Risiko des Rechtsverlustes zu gewärtigen hätte bzw. auf die freiwillige oder vertraglich verankerte Kooperation mit dem Vergütungsschuldner angewiesen wäre. Dieser verfahrensrechtlich aufwendigere und auch aus den genannten syste-

matischen Gründen jedenfalls aus der Sicht des Fiskus wahrscheinlich unkomfortablere Weg erscheint daher nur als die „zweitbeste“ Lösung.

Wenn sich der BFH nach den entsprechenden Ansätzen des FG Köln nicht zu einer entsprechenden Interpretation der §§ 50 d Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG im Wege der erweiternden und praxisorientierten Auslegung durchringen konnte, sollte nun der Gesetzgeber Schützenhilfe durch eine entsprechende Klarstellung geben. Der Verweis auf die zivilrechtlichen Ausgleichsansprüche im „Innenverhältnis“ zwischen

Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger ist dabei keine systematisch befriedigende und praktisch umfassende Lösung. Wenn durch die gesetzlichen Vorgaben für den Vergütungsschuldner faktische Zwänge zur profiskalischen Beurteilung seiner Abzugspflicht in Zweifelsfällen geschaffen werden, gebietet es auch der „gesetzgeberische Anstand“, den Eindruck zu vermeiden, als ob damit für den Fiskus im Konflikt gegenüber den Interessen des Vergütungsgläubigers eine Stellung als „lachender Dritter“ zementiert werden sollte.

PRÄZISE UND PRAXISNAH.



## Steueranwalt 2006/2007

hrsg. von der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein, bearbeitet von Jürgen Wagner, Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz

**2007, 176 Seiten, € 35,-**

*Steueranwalt*

ISBN 978-3-415-03831-8

Die jährlich erscheinenden Bände der Reihe »Steueranwalt« stellen das Spektrum der jeweils aktuellen steuerrechtlichen Themen dar. Sie sind auf die praktischen Bedürfnisse der Fachanwälte für Steuerrecht zugeschnitten.

Die Themen des Bandes »Steueranwalt 2006/2007«:

- ▶ Grenzüberschreitende Sitzverlegung, Verschmelzung, Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften
- ▶ Auswirkungen der Reform des Umwandlungssteuerrechts auf nationale Umwandlungsfälle
- ▶ Börsennotierte Immobilienkapitalgesellschaften/Real Estate Investment Trust (REIT)
- ▶ Aktuelle Fragen des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts
- ▶ Ende der Verlustzuweisungsmodelle und sonstige Änderungen des EStG
- ▶ Die Reform der Erbschaftsteuer: Umsatzsteuer/Erbschaftsteuer/Unternehmensbesteuerung
- ▶ Rechts-, Fach- und Sonderaufsicht
- ▶ Kommunales Satzungsrecht
- ▶ Wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde

**»Steueranwalt 2006/2007« – kompetente Beiträge für die Praxis!**

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München  
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
 Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
 E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

S107

 BOORBERG

## 4. Deutscher Finanzgerichtstag in Köln, 22. 1. 2007

„Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht“ – Ein Thema, das die Referenten des 4. Deutschen Finanzgerichtstages, der am 22. 1. 2007 in Köln stattfand, zu Recht als Herausforderung begriffen haben. Schon im Grußwort von *Dr. Wolfgang Spindler*, Präsident des Bundesfinanzhofs, wurde die Überforderung des Steuerbürgers durch die Eingriffsverwaltung thematisiert, die Verantwortung für Steuergerechtigkeit zunächst dem Staat und damit dem Gesetzgeber zugewiesen. *Spindler* betonte die Bedeutung des Themas insbesondere vor dem Hintergrund, daß es im vergangenen Jahr schon sechs Richtervorlagen des BFH an das Bundesverfassungsgericht gegeben habe. Die Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit sei dabei ein besonders bedenklicher Anlaß.

### Vorträge

Zur Vorbereitung der nachmittags anstehenden Podiumsdiskussion „Mitwirkung und Mitverantwortung im Steuerrecht – Wege zu einem nachvollziehbar gerechten und effektiven Steuerrecht“ boten sich den Zuhörern sodann 5 Fachvorträge, darunter – ganz klar ein Highlight – der Vortrag von *Prof. Dr. Klaus Tipke*, der scharfsinnig und spitz die Sphären der Gerechtigkeit definierte, um letztendlich das Prinzip „Recht ist, was dem Fiskus nützt“ zumindest in Zusammenhang mit dem Steueramnestiegesetz als gelegentlich prägendes Motiv des Gesetzgebers zu entlarven. Zu welchem anderen Schluß sollte man kommen, wenn – dies erläutert am Beispiel der Pendlerpauschale – Kosten vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden, jedoch der Abzug „wie Betriebsausgaben“ zugelassen wird? *Tipke* konstatierte, der Wähler könne an dem Zustand nichts ändern, folglich keine Verantwortung übernehmen; auch die Steuerverwaltung sei nicht in der Lage, die Steuergesetze ordnungsgemäß umzusetzen, so daß auch dorthin die Verantwortung nicht geschoben werden könne. Selten wurde ein Fachvortrag mit so lang anhaltendem Beifall belegt.

Auch *Prof. Dr. Heinz Jürgen Pezzer*, Richter am BFH, nahm kein Blatt vor den Mund. „Mitverantwortung von Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung und Bürger für ein handhabbares Steuerrecht“ war sein Thema. Die sich hierzu stellende Frage „Gewaltenteilung oder Machtkonzentration“ führte ihn über die Bemerkung, die Finanzverwaltung sei der kleine Mann im Ohr des Gesetzgebers zu der Verant-

wortung des Parlaments. Er konstatierte die Überforderung der Abgeordneten im Finanzausschuß und sah hierin eine der Schwachstellen der Steuergesetzgebung. Zu diskutieren, so *Pezzer*, sei die Verbesserung der Steuergesetzgebung durch institutionalisierte externe Präventivkontrolle, wie sie beispielsweise in Frankreich stattfindet. Auch sei die Verbesserung des Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung erforderlich. EDV-gestützte Verfahren, aber auch eine organisatorische Strukturreform der Finanzverwaltung sollten hier der Förderung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzuges dienen. Auch die Verantwortung der Finanzgerichtsbarkeit ließ *Pezzer* nicht aus dem Blick. Mit deutlichen Worten trat er für die Auslegung des Prozeßrechts im Dienst der Rechtsschutzgewährung ein. Auch er wertete die Mitverantwortung des Bürgers angesichts mangelnder Normenklarheit eher gering.

*Prof. Dr. Michael Sachs* bot die staatsrechtliche Auseinandersetzung. „Teilhaberechte und Teilhabepflichten im Dialog von Staatsrecht und Steuerrecht“ war sein Thema. Nach den verfassungsgeschichtlichen Ursprüngen erläuterte er die Zusammenhänge von Teilhaberechten und -pflichten im Verfassungsrecht. Er definierte Mitverantwortung jenseits des Gesetzes als außerrechtliches Postulat, das jeden Staatsbürger treffe.

Auch die Vorträge des Nachmittags gaben dem Zuhörer keine Gelegenheit, sich zurückzuziehen. *Prof. Dr. Clemens Fuest* stellte erstaunliche Erkenntnisse der Volkswirtschaftslehre zu „Steuerakzeptanz und Steuerwiderstand als Herausforderung für die Steuergesetzgebung“ vor. Wer hätte gedacht, daß das Ausmaß an Steuerhinterziehung steigt, wenn Steuerpflichtigen vor Abgabe der Steuererklärung mitgeteilt wird, daß sie ihm Rahmen einer Studie ausgewählt nunmehr damit zu rechnen hätten, daß ihre aktuell abzugebende Steuererklärung sowie Vorjahreserklärungen einer besonderen eingehenderen Prüfung unterzogen würden (sogenanntes Minnesota-Experiment). Er zog die Schlußfolgerung für die Steuergesetzgebung und die Steuer- und Finanzpolitik, daß Strafen und Kontrollen widersprüchliche Wirkungen auslösen. Die Steuermoral, so *Fuest*, könne erheblich verbessert werden, wenn das Zustandekommen der Steuergesetze als fairer und transparenter Prozeß verstanden wird, auch die Steuergesetze selbst als fair verstanden werden und deren Vollzug einheitlich und effektiv gestaltet wird. Der Zusammenhang zwischen Steuern und staatlichen

Leistungen muß für die Steuerzahler nachvollziehbar sein. Dieses Ziel, so seine These, sei durch Dezentralisierung der Steuerpolitik und weniger Umverteilung und Mischfinanzierung zwischen Gebietskörperschaften am ehesten erreichbar.

Prof. Dr. Roman Seer stellte dann Wege zum Ziel vor. „Selbstveranlagung, Risikomanagement sowie andere Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite im Steuerrecht“ waren sein Thema. Die Erkenntnis, daß ein Veranlagungssachbearbeiter durchschnittlich 20 Minuten Zeit mit einer Steuererklärung verbringen könne, führt nach Seer zu einer Abkehr von der 100%-Doktrin. Ein klarer Effizienzgewinn sei durch Selbstveranlagung zu erreichen. Verwaltungsressourcen könnten freigesetzt und sinnvoll in effiziente Prüfung einzelner Fälle nach Risikowahrscheinlichkeit investiert werden.

Die letzten zwei Stunden der Veranstaltung füllte die lebhafteste Podiumsdiskussion, die der Präsident des Bundes

der Steuerzahler Dr. Karl-Heinz Däke, Dr. Rudolf Mellinghoff, Richter am Bundesverfassungsgericht, Gabriele Frechen als Mitglied des Deutschen Bundestages und stellvertretende Vorsitzende des Finanzausschusses, Ulrich Müting, Oberfinanzpräsident der OFD Rheinland und Rechtsanwalt Dr. Rolf Schwedhelm, Streck Mack Schwedhelm, unter der Moderation von Dr. Jan Grotheer, Präsident des Finanzgerichts Hamburg, bestritten.

Der 4. Deutsche Finanzgerichtstag war damit wieder eine Veranstaltung, die sich grundlegenden steuerrechtlichen und steuerpolitischen Themen zuwendet. Es ist gelungen, mehr als 300 Teilnehmer einen Tag mit spannenden Vorträgen zu befassen.

Der 5. Deutsche Finanzgerichtstag wird am 21. 1. 2008 wiederum in Köln stattfinden. Ein Termin, den man sich vormerken sollte.

(KB)

## TaxLawLinks

---

### Memento Rechtshandbücher, Gesellschaftsrecht für die Praxis, CD-ROM zum Buch

Es ist ja schön, wenn man zu einem Buch auch eine CD-Beilage erhält. Wenig nützlich allerdings ist es, wenn man für den Aufruf der Daten jedes Mal die CD einlegen muß. Gerade wer viel unterwegs ist und auch mal mit dem Notebook arbeiten möchte, wird wohl kaum die CD parat haben. Die Handhabung der CD ist dann (wenn man sie also einlegt) unspektakulär. Der gesamte Inhalt des Buches ist auf dem Bildschirm, ähnlich der Windows-Hilfe, zu lesen, wobei Hyperlinks auf andere Randnummern, Urteile und Gesetze farbig hervorgehoben sind und tadellos funktionieren. Zahlreiche Rechner sind vorhanden; diese reichen von einer Unternehmensbewertung nach dem Discounted-Cash-Flow-Verfahren oder dem Stuttgarter Verfahren bis hin zu einem Prozesskostenrechner. Dabei werden bewährte Tools der Haufe-Mediengruppe verwendet. Leider kann man bei letz-

terem noch nicht die neue Umsatzsteuer eingeben, so daß letztlich die Ergebnisse auch nicht korrekt sind.

In der Sammlung der Musterdokumente finden sich gute Vertragsmuster, die mit Alternativen versehen in der Praxis des Gesellschaftsrechtlers Anwendung finden können. Um einige Beispiele zu nennen: Gesellschaftsverträge der gängigsten Rechtsformen, Umwandlungsverträge, Anmeldungen zum Handelsregister sowie Darlehensverträge finden sich auf der CD. Die Übernahme in die Textverarbeitung funktioniert tadellos. Insgesamt ist die CD funktionell und übersichtlich – vielleicht etwas lieblos, aber Schönheit und Juristerei sind ja nicht immer leicht zu vereinbaren.

Rüdiger Bock, LL.M.

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.

Reichert/Weller

### Der GmbH-Geschäftsanteil

Kommentar, C. H. Beck Verlag, München 2006, 311 Seiten

Oftmals sind Bücher ja „Abfallprodukte“ von Kommentaren. Hier ist es umgekehrt. Es handelt sich um die Kommentierung der §§ 14–18 GmbHG, die als Buch erscheint, da sich der Großkommentar zum GmbHG noch verzögert. Weil dessen Autoren wiederum auf die Bundesregierung warten...

Man muß nicht Fachanwalt sein, um die zentrale Bedeutung der Thematik „GmbH-Geschäftsanteil“ zu erahnen: Es geht um die Mitgliedschaft in der GmbH, gleichzeitig um die Fungibilität bzw. Vinkulierung der Anteile. Hier findet sich alles, was man zu diesem Thema braucht – und viel mehr.

Liebscher

### GmbH-Konzernrecht

C. H. Beck Verlag, München, 2006, 434 Seiten

Die „GmbH als Konzernbaustein“ – auch hier wird ein Teil des Münchner Kommentars zum GmbHG von *Goette* und *Fleischer* vorweggenommen, quasi „ausgekoppelt“. Es umfaßt alle konzernrechtsrelevanten Fragestellungen, von der Konzernbildung über faktische Unternehmensverbindungen bis hin zum Vertragskonzern. Hier fehlt *Marks & Spencer* ebensowenig wie *Gelatine*.

Troll/Eisele

### Grundsteuergesetz, 9. Auflage

Verlag Franz Vahlen, München 2006, 746 Seiten

Die Kommentierung der „Reichs-Bewertungs-Durchführungsverordnung“ ist fast so schlimm wie die dunkelgrasgrüne Farbe des Kommentars. Das sind aber nur Äußerlichkeiten, die uns und den geneigten Leser nicht schrecken. Daß in Vorworten möglicherweise große Worte bemüht werden, waghalsige Vergleiche herangezogen und möglicherweise philosophisch tiefgründige Überlegungen angestellt werden, sind wir gewohnt. Auch die zynisch-sarkastisch-ironischen Seitenhiebe auf den (Steuer-)Gesetzgeber sind Alltag. Nicht

aber Kommentierungen, die zwischen den Zeilen bemängeln, die Bewertung von Grundstücken werde immer noch nicht in Euro vorgenommen. Auch verläßt sich der Autor weniger auf den Gesetzgeber, denn auf die Stiftung Marktwirtschaft.

Allerdings ist der Rechtsprechungsüberblick über die Zweitwohnungssteuer hilfreich. Der internationale Vergleich – Anteil der Grundsteuern an den gesamten kommunalen Steuereinnahmen im internationalen Vergleich – ist allerdings viel zu kurz und zu undifferenziert.

Graf Kranitz

### Bilanzkunde für Juristen

C. H. Beck Verlag, München 2006, 318 Seiten

Wer wurde nicht schon mit den Segnungen des *Luca Pacioli*, dem „Erfinder“ der doppelten Buchführung, und dessen Logik gequält? Anders als etwa *Bieg*, der in seinem didaktisch klugen, aber wissenschaftlich wenig vertieften Werk „Buchführung“ die Grundlagen der Buchführung erklärt und einübt, ist dieses Buch anspruchsvoller. Es setzt ein gewisses Verständnis für die Materie voraus, will er doch bspw. die Bewertung von Unternehmen auf knapp 20 Seiten erklären. Ähnlich wie die nett gemeinten, aber völlig nutzlosen Vorlesungen „Wirtschaftswissenschaften für Juristen“.

Hartung

### Anwaltliche Berufsordnung, 3. Auflage

C. H. Beck Verlag, München 2006, 1 350 Seiten

Auch wenn sich die Fachanwaltstitel in den letzten Monaten schlagartig vermehrt haben: Der Autor versucht in seiner Kommentierung die Neuerungen vollständig zu erfassen. Besonders wichtig ist daher die Kommentierung der FAO, die natürlich die von mehreren Autoren vorgenommene Kommentierung der Berufsordnung nicht schmälert. Auch das Berufsrechts- und Werbe-ABC ist außerordentlich hilfreich. Gerade hier trifft der auf S. 1259 zitierte Satz zu: „Das Berufsrecht verbietet nicht (aus Sicht des jeweiligen Betrachters) schlechten Geschmack.“

In der nächsten Ausgabe u. a. *Leonhardt*, Des Pudels Kern; *Ernst & Young*, Steuerstandort Deutschland 2006/2007; *Bähr*, Das mündliche Steuerberaterexamen; *Memento Rechtshandbücher*, Unternehmen in Krise und Insolvenz; *Erle/Sauter*, Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz u. a.

Redaktion

### **Gesellschaftsrecht für die Praxis, 8. Auflage, Memento Rechtshandbücher**

Memento Verlag, Freiburg, 2006, 1 319 Seiten mit CD-ROM

In griffiger und prägnanter Form ermöglicht das Rechts-handbuch „Gesellschaftsrecht für die Praxis“ einen kompakten und dennoch umfassenden Überblick über die unterschiedlichsten Fragestellungen des Gesellschaftsrechts. Die Bandbreite reicht von einer hervorragend strukturierten Übersicht über die Grundformen des Gesellschaftsrechts, die mit sinnvoller Bildung von Themenplattformen arbeitet, bis hin zu Detailfragen aus den das Gesellschaftsrecht begleitenden Randthemen, wie beispielsweise das Steuerrecht und das Insolvenzrecht. Das Rechtshandbuch „Gesellschaftsrecht für die Praxis“ geht nicht im Stil eines Großkommentars in die Tiefe, bietet jedoch für fast alle Fragestellungen die Hinweise, die der Praktiker sucht, um aktuelle Fragestellungen kompetent und mit angemessenem Zeitaufwand zu bearbeiten.

Nützlich sind auch die in Tabellenform dargestellten Vergleiche der einzelnen Rechtsformen unter vielfältigen Themengesichtspunkten. Als besonders gelungen möchte ich den ebenfalls in Tabellenform dargestellten Vergleich der gängigen europäischen Gesellschaftsrechtsformen hervorheben. Hier wird die in der Beratungspraxis immer häufiger auftauchende Frage nach den unterschiedlichen Merkmalen der europäischen Gesellschaftsrechtsformen in kompetenter und übersichtlicher Weise dargestellt. Eine echte Arbeitserleichterung für die Praxis.

Insgesamt ist das Rechtshandbuch „Gesellschaftsrecht für die Praxis“ ein empfehlenswerter Begleiter der täglichen Beratungspraxis. Schnell und zuverlässig wird unter ausreichendem Hinweis auf detailvertiefende Quellen das komplexe Gebiet des Gesellschaftsrechts dargestellt.

Auch für all diejenigen, die sich ihre theoretischen Kenntnisse für die Erlangung des Fachanwaltstitels im Handels- und Gesellschaftsrecht erarbeiten oder vertiefen wollen, sei das Rechtshandbuch „Gesellschaftsrecht für die Praxis“ wärmstens empfohlen. Mit durchaus angemessenem Zeitaufwand lassen sich hier sehr fundiert die bereits vorhandenen Kenntnisse dieses Rechtsgebiets auffrischen oder sogar vertiefen.

(PJ)

Jansen/Myßen/Risthaus

### **Renten, Raten, dauernde Lasten**

Besteuerung wiederkehrender Bezüge bei der Einkommensteuer, Darstellung der Systematik, Rechtsprechung und Praxis, 13. Aufl., NWB Verlag, Herne/Berlin, 2006, 602 S.

Die vielschichtigen Änderungen in dem Bereich der Besteuerung wiederkehrender Bezüge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wurden zum Anlaß genommen, das Buch grundlegend orientiert an dieser Rechtsentwicklung neu zu strukturieren.

Die drei Autoren – *Dr. Rudolf Jansen*, Richter am BFH a. D und jetziger Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt *Dr. Michael Myßen*, Referent im Bundesministerium der Finanzen, und *Dipl.-Finanzwirtin Anne Risthaus* aus dem Finanzministerium Nordrhein-Westfalen – haben es dabei geschafft, das bereits in der 13. Auflage erscheinende Fachbuch noch übersichtlicher und anschaulicher zu gestalten.

In einem ersten Teil erfolgt eine Einführung in die Probleme der Besteuerung der wiederkehrenden Bezüge, bevor dann in den Teilen B bis E umfassend auf die einzelnen steuerlichen Problematiken – Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen (Teil B), betriebliche wiederkehrende Bezüge (Teil C), Besteuerung von Altersbezügen (Teil D) sowie Besteuerung der übrigen wiederkehrenden Bezüge (Teil E) – eingegangen wird. Dabei ist der Aufbau eines jeden Kapitels sehr übersichtlich gestaltet. Zunächst wird jeweils auf die rechtliche Entwicklung eingegangen, bevor eine Darstellung der Rechtsprechung und der Meinung der Finanzverwaltung erfolgt. Soweit sinnvoll, schließt jedes Kapitel mit einer Stellungnahme der Autoren mit Zustimmung oder Kritik an der momentan gültigen Rechtsprechung. Abgerundet wird die Darstellung durch zahlreiche Beispiele zur Erläuterung und Veranschaulichung der abstrakten Rechtsprobleme, so daß eine schnelle und präzise Einführung und Vertiefung der Probleme der Besteuerung von Renten, Raten und dauernden Lasten für den Berater, aber auch für Unternehmen, Gerichte und die Finanzverwaltung anschaulich erreicht wird.

Herauszuheben ist dabei die Darstellung der Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen, die sich mit der permanent fortentwickelten Rechtsprechung auseinandersetzt. Dabei gehen die Autoren ausführlich auf die zwei Beschlüsse des Großen Senats vom 12. 5. 2003 ein und stellen den von der Finanzverwaltung daraufhin erlassenen dritten Rentenerlaß strukturiert und umfassend dar. Insbesondere die Abgrenzungskriterien zwischen der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen abziehbare Versorgungsleistungen (vorweggenommene Erbfolge) und den

entgeltlichen Rechtsgeschäften gegen wiederkehrende Leistungen sind, untergliedert in formelle Voraussetzungen und materielle Voraussetzungen einer begünstigten Vermögensübergabe, in allen Facetten und Ausgestaltungsmöglichkeiten umfassend dargestellt.

Einen weiteren Schwerpunkt der Darstellung betrifft die durch den Gesetzgeber in den letzten Jahren völlig neu kreierte Besteuerung der Altersbezüge. Der Einteilung des Gesetzgebers in dem hierfür maßgeblichen Alterseinkünftegesetz vom 5. 7. 2004 folgend, ist die Darstellung ausgerichtet am Dreischichtenmodell zur Einteilung der Altersvorsorgeprodukte. Die Autoren stellen zunächst die Basisvorsorge (Rürup-Rente) dar, bevor dann auf die Riester-Rente,

die betriebliche Altersvorsorge und schlußendlich auf die Behandlung der Versorgungsbezüge eingegangen wird. Der detaillierte Aufbau orientiert sich an der steuerlichen Behandlung in der Ansparphase sowie in der Auszahlungsphase, die durch Beispiele dem Leser nähergebracht wird.

Insgesamt ist es den Autoren mit der vollständigen Überarbeitung gelungen, ein für die steuerliche Beratungspraxis im Bereich der Besteuerung wiederkehrender Bezüge unverzichtbares aktuelles Beratungsbuch zu verfassen.

*Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla,  
Rechtsanwälte in Düsseldorf*

## Schweiz

### **Erbenbesteuerung und straflose Selbstanzeige**

Der Bundesrat ist gegen eine allgemeine Steueramnestie. Er verzichtet darum auf die Ausarbeitung einer entsprechenden Vorlage. Hingegen hat er eine Botschaft zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und zur straflosen Selbstanzeige ausgearbeitet und zu Händen des Parlamentes verabschiedet. Nach der geltenden Regelung kann bei einer Steuerhinterziehung des Erblassers die Nachsteuer inklusive Verzugszins für bis zu zehn Jahre vor dem Tod des Erblassers eingefordert werden. Neu soll sie mitsamt Verzugszins nur noch für die letzten drei vor dem Todesjahr des Erblassers abgelaufenen Steuerperioden nachgefordert werden. Die Erben kommen nur dann in den Genuß der vereinfachten Erbenachbesteuerung, wenn sie ihre Mitwirkungspflicht erfüllen (insbesondere bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlaßinventars) und die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatten. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, erfolgt eine ordentliche Nachbesteuerung bis auf zehn Jahre zurück.

Die Selbstanzeige ist als Manifestation von Reue durch die Steuerhinterziehenden zu betrachten und soll ohne

Strafffolge bleiben. Diese sogenannte straflose Selbstanzeige soll nach dem Willen des Bundesrates einmal im Leben möglich sein. Einzig die ordentliche Nachsteuer und der Verzugszins würden für höchstens zehn Jahre erhoben. Bei jeder weiteren Anzeige würde die Buße wie bis anhin ein Fünftel der hinterzogenen Steuer betragen und die Nachsteuer inklusive Verzugszins erhoben. Die Möglichkeit zu einer straflosen Selbstanzeige besteht für natürliche und juristische Personen. Wie bei der vereinfachten Erbenachbesteuerung kann die Privilegierung bei einer Selbstanzeige nur dann gewährt werden, wenn die Steuerbehörden noch keine Kenntnis von der Hinterziehung hatten und die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden vorbehaltlos unterstützt. Der Mechanismus der straflosen Anzeige wird zudem auf Teilnehmende einer Steuerhinterziehung ausgedehnt: Anstifter, Gehilfen oder Mitwirkende sollen künftig unter den gleichen Voraussetzungen wie die steuerpflichtige Person von der straflosen Selbstanzeige Gebrauch machen können.

*(aus: Aktuelles aus dem Steuerbereich,  
Hrsg. Eidgenössisches Finanzdepartement, 10. 1. 2007)*

## Gewerblicher Grundstückshandel: Addition durchgehandelter und erschlossener Objekte

Richter am BFH Dr. Ulrich Dürr

### Abstract:

1. Durchgehandelte und erschlossene Objekte sind gleichermaßen Zählobjekte für die Bestimmung des gewerblichen Grundstückshandels; hinsichtlich der sog. Drei-Objekt-Grenze sind sie zu addieren.

2. Gewerblicher Grundstückshandel kann auch vorliegen, wenn auf die Veräußerung des ersten Objektes eine mehr als zweijährige inaktive Phase folgt, in der die späteren Grundstücksgeschäfte noch nicht konkret absehbar sind und während der keine Grundstücke im Umlaufvermögen gehalten werden.

3. Eine Erklärung über den Gewerbesteuermessbetrag ist bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist auch dann abzugeben, wenn sich die Gewerblichkeit der ersten Veräußerung erst rückblickend aus dem Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften in späteren Jahren ergibt.

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 20. 4. 2006 Az.: III R 1/05

### I. Sachverhalt

Im November 1991 kaufte der Kläger einen Grundstücksanteil, den er bereits im Dezember 1993 wieder veräußerte. Im Oktober 1994 erwarb er in vorweggenommener Erbfolge Ackerland, das er 1996 in drei Bauplätze aufteilte und erschloß. Die Parzellen veräußerte er in der Zeit von April 1996 bis Januar 1997.

Das FA sah diese Betätigungen als gewerblich an und erfaßte den vom Kläger bei der Veräußerung des Grundstücksanteils in 1993 erzielten Veräußerungsgewinn beim erstmaligen Erlaß eines Gewerbesteuermeßbescheids und im Rahmen eines Est-Änderungsbescheids für 1993. Der Kläger wandte ein, die Veräußerung des Grundstücksanteils in 1993 sei nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs erfolgt. Er habe erst mit der Erschließung und Veräußerung der Baugrundstücke in 1996/1997 mit einem gewerblichen Grundstückshandel begonnen.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte das FA. Bereits die erste Veräußerung in 1993 war gewerblich. Denn der Kläger hat **vier Objekte** verwertet, bei denen zwischen dem Erwerb bzw. der Erschließung und der Veräußerung **nur ein bis zwei Jahre** lagen. Außerdem betrug der Zeitraum zwischen der ersten Veräußerung 1993 und der vierten Veräußerung 1997 **nur wenig mehr als drei Jahre**. Unerheblich war, daß die Veräußerung in 1993 möglicherweise wesentlich private Gründe hatte. Damit wird der Erwerb in zumindest **bedingter Veräußerungsabsicht** nicht widerlegt.

### Praxishinweis:

Die Entscheidung enthält nichts grundsätzlich Neues. Sie faßt jedoch die Rechtsprechung zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem gewerblichen Grundstückshandel erneut griffig zusammen. Danach gilt im wesentlichen folgendes:

1. Nach der **Drei-Objekt-Regel** ist grundsätzlich von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn vor Ablauf von **5 Jahren** seit Anschaffung bzw. Errichtung mindestens **4 Objekte** veräußert werden und wenn zwischen den einzelnen Verwertungsmaßnahmen ebenfalls **nicht mehr als 5 Jahre** liegen. Damit beträgt die maximale Distanz zwischen Anschaffung/Errichtung des Erstobjekts und dem Verkauf des 4. Objekts **10 Jahre**. Der Fünf- bzw. Zehnjahreszeitraum ist jedoch keine starre Grenze. Geringfügige zeitliche Überschreitungen sind für die Gewerblichkeit unbeachtlich.

2. Die Drei-Objekt-Grenze hat **nur** indizielle Bedeutung. Auch bei Überschreiten der Grenze kann private Vermögensverwaltung vorliegen. Dann müssen jedoch eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende, möglicherweise nur bedingte Veräußerungsabsicht vorliegen. Ebenso kann die Veräußerung von weniger als 4 Objekten bereits gewerblich sein, wenn objektiv feststeht, daß

ein Objekt mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben bzw. bebaut worden ist.

3. **Zählobjekte** im Sinne der Drei-Objekt-Grenze sind nicht nur Grundstücke im Alleineigentum, sondern auch Miteigentumsanteile oder Beteiligungen an Grundstücks-personengesellschaften.

4. Die Veräußerung **unentgeltlich** oder im Wege der **Erbschaft** erlangter Objekte bleibt unberücksichtigt. Die Veräußerung wird jedoch gewerblich, wenn Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten wie Erschließung und Baureifmachung unbebauter Grundstücke oder Modernisierung von Gebäudegrundstücken entfaltet werden.

5. Das „**Durchhandeln**“, d. h. die Weiterveräußerung eines Objekts ohne besondere Aktivitäten, sowie die Erschließung und die Bebauung sind für die Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze gleichwertig und daher zu **addieren**.

6. Da sich die Gewerblichkeit der ersten Veräußerung erst mit dem Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze bei der vierten Veräußerung feststellen läßt, bewirkt die vierte Veräußerung die Gewerblichkeit der ersten Veräußerung. Da der Steuerpflichtige aber in aller Regel für das Jahr der ersten Veräußerung keine **Gewerbsteuererklärung** abgegeben hat, bedeutet dies, daß die **Festsetzungsfrist** für den Gewerbesteuermeßbetrag erst mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Veräußerungsjahr beginnt.

## Streitwert bei gesonderter und einheitlicher Feststellung von Einkünften

Richter am BFH Joachim Moritz

**Abstract:** Die durch das StEntlG 1999/2000/2002 beschlossene Absenkung des für die Einkommensteuer maßgeblichen Eingangsteuersatzes gibt keine Veranlassung, bei Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Einkünften gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 im Jahre 2001 und 2002 den bislang angewandten Regelsatz von 25 v. H. des streitigen Gewinns für die Streitwertfeststellung zu ändern.

**Anlaß:** BFH-Beschluß vom 10. 10. 2006 Az. V III B 177/05

### I. Sachverhalt

Die A GmbH & Co. KG (A-KG) erklärte für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002 Verluste aus Gewerbebetrieb von 106 006 DM bzw. 55 276 €. Die negativen Einkünfte 2001 setzten sich zusammen aus 97 792 DM für eine Rücklage nach § 7 g EStG sowie 8 214 DM für eine Rückstellung der Jahresabschlußkosten. Für 2002 beträgt der Anteil für die Rücklage 47 500 €. Die wegen Nichtanerkennung der Ansparrücklage von der A-KG erhobene Klage wurde vom FG zurückgewiesen. Den Streitwert hat der Kostenbeamte des FG nicht festgestellt. Die gegen das FG-Urteil erhobene Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision hat der BFH mit Beschluß vom 10. 10. 2006 als unzulässig verworfen.

Die A-KG beantragte daraufhin beim BFH, den Streitwert festzusetzen. Für diesen Antrag bestehe ein Rechtsschutz-

bedürfnis. Der Kostenbeamte des FG habe den Streitwert nicht ermittelt, dessen Höhe sei zwischen den Beteiligten umstritten, könne aus den Anträgen der Beteiligten nicht ohne weiteres abgelesen werden und im übrigen werde ein Streitwert für die Abrechnung mit der Rechtsschutzversicherung der A-KG benötigt.

### II. Entscheidung

Der BFH erachtet den Antrag für zulässig. Er bejaht das Rechtsschutzbedürfnis, weil Unsicherheit darüber besteht, ob bei Klagen gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 die bislang von der Rechtsprechung für die Streitwertfeststellung angewandten Pauschalsätze von 25 v. H. bis 50 v. H. des streitigen Gewinns oder Verlustes im Hinblick auf die durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 beschlossene Absenkung des für die Einkommensteuer maßgeblichen Höchst- und Eingangsteuersatzes fortgelten.

Der BFH geht davon aus, daß der Streitwert im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde gemäß § 47 Abs. 3 GKG n. F. im Regelfall dem voraussichtlichen Streitwert des angestrebten Revisionsverfahrens entspricht. Das gilt auch für den Streitfall, wobei bei einer Klagenhäufung – wie hier – die Streitwerte der verschiedenen Klagebegehren zusammenzurechnen sind.

Im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bemisst sich der Streitwert nach der typisierten einkommensteuerlichen Bedeutung für die Gesellschafter. Diese ist grundsätzlich mit 25 v. H. des streitigen Gewinns oder Verlustes zu bemessen; die tatsächlichen einkommensteuerrechtlichen Auswirkungen bei den einzelnen Gesellschaftern werden nicht ermittelt. An dieser pauschalen Ermittlung des Streitwerts ist selbst dann festzuhalten, wenn im Gewinnfeststellungsverfahren die tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkungen bei den Feststellungsbeteiligten bekannt geworden sind. Nur ausnahmsweise kommt ein höherer Prozentsatz in Betracht, wenn ohne besondere Ermittlungen im Gewinnfeststellungsverfahren erkennbar ist, daß der Pauschalsatz von 25 v. H. den tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkungen nicht gerecht wird.

Zwar sind für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2005 die Eingangssteuersätze von 22,9 v. H. auf 15 v. H. abgesenkt worden und die Grundfreibeträge – schrittweise – von 6 902 € (VZ 2000) auf 7 664 € (VZ 2005) angehoben worden. Diese Tarifentwicklung – so der BFH – rechtfertigt es aber nicht, den für die Streitwertbestimmung geltenden Regelsatz von 25 v. H. auf 20 v. H. herabzusetzen, und zwar u. a. deshalb, weil der Pauschalsatz auf der typisierenden Annahme beruht, daß die Gesellschafter auch andere steuerbare Einkünfte erzielen. Zu berücksichtigen ist ferner, daß

aufgrund der Neufassung des Einkommensteuertarifs 1996 durch das Jahressteuergesetz 1996 auch der Eingangssteuersatz von 19 v. H. auf 25,9 v. H. erhöht wurde. Das hatte zur Folge, daß sich der Betrag des zVE, ab dem nach der Grundtabelle der Grenzsteuersatz 25 v. H. (und mehr) beträgt, von zuvor rd. 28 000 DM (= 14 316 €) – Tarif 1990 bis 1995 – auf nur noch 12 096 DM (= 6 185 €) – Tarif 1996 und 1997 – vermindert hat. Da dieser Einschnitt in die Tarifstruktur aufgrund der Tarifreform ab 1998 erst für den Veranlagungszeitraum 2006 wieder ausgeglichen wurde (d. h.: Grenzsteuersatz vom 25 v. H. bei einem zVE im Veranlagungszeitraum 2005 von rd. 14 981 €), besteht – jedenfalls bis einschließlich 2005 – keine Veranlassung, den der Streitwertberechnung zugrunde zu legenden Regelsatz (25 v. H.) zu korrigieren.

### III. Anmerkungen

Im Streitfall ging es um die Frage, ob angesichts der Absenkung der Eingangssteuersätze für die Veranlagungszeiträume 2000 bis 2005 von 22,9 v. H. auf 15 v. H. auch eine Absenkung des für die Streitwertfeststellung geltenden Regelsatzes von 25 v. H. geboten war. Der VIII. Senat hat das mit umfangreicher Begründung verneint. Da der IV., IX. und XI. BFH-Senat dem zugestimmt haben, ist weiterhin von 25 v. H. als Regelsatz auszugehen.

Meldungen ◀◀

Schweiz

#### Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Mitte Februar 2006 hat der Bundesrat entschieden, daß das Mehrwertsteuergesetz einer Totalrevision unterzogen werden soll. Das Eidgenössische Finanzdepartement erarbeitet hierzu eine Vernehmlassungsvorlage, die in Richtung einer sogenannten idealen Mehrwertsteuer gehen soll. Der als Beauftragter für die Mehrwertsteuerreform ernannte Steuerexperte Peter Spori hat Mitte Mai 2006 seine Arbeiten abgeschlossen und Bundesrat Hans-Rudolf Merz einen Schlußbericht übergeben. Dieser ist das Ergebnis von Abklärungen des Beauftragten bei den Fachspezialisten der Eidg. Steuerverwaltung ESTV, bei seiner Arbeitsgruppe und bei betroffenen Kreisen. Der Bericht unterstreicht die Dringlichkeit und Wichtigkeit einer Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes. Er enthält Empfehlungen zu möglichen Reformen im System, zur Aufhebung der Ausnahmen, zur Satzfrage und zu weiteren Reformen materiell- und verfahrensrechtlicher Natur.

Im Bericht kommt der Beauftragte zum Schluß, daß es richtig ist, das heutige Gesetz total zu revidieren und dabei in mehrerer Hinsicht zu ändern. Die Änderungsvorschläge gehen dabei noch über den im Januar 2005 veröffentlichten Bericht „10 Jahre Mehrwertsteuer“ des Bundesrates hinaus. Sie sind teils systematischer, teils punktueller Natur.

Eine radikale Vereinfachung des MWST-Systems im Sinne der idealen MWST würde insbesondere eine Abschaffung der Steuerausnahmen (= unechte Steuerbefreiungen) und die Einführung eines Einheitssteuersatzes umfassen.

(aus: [www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/00985/index.html](http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/00985/index.html))

## März 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrisiko Betriebsstätte	Prof. Dr. Bert Kaminski, StB Reinhard Scheidmann	5. 3. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RegDir. Franz Hruschka	8. 3. 2007, Mannheim	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-749 Fax: 089/3 81 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	Prof. Dr. Wolfgang Joecks, RegDir. Wolfgang Lübke, RA/FAStR u. Strafr Dr. Karsten Randt	8./9. 3. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/9 70 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steuerfocus Personenunternehmen	RA/StB Dr. Heinrich Hübner, MinR Hermann Brandenburg, oder MinR Werner Seitz, RiBFH Dr. Roland Wacker	9. 3. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/3 81 89-749 Fax: 089/3 81 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	9. 3. 2007, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensivkurs Steuern	StB Dr. Patrik Neumann, Dipl.-Fw Henric Östringer	12.–14. 3. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Steuroptimale Verlustnutzung: national und international	RD Ewald Dötsch, RA/StB Dr. Hartmut Winkler	14. 3. 2007, Bergisch-Gladbach	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung -571) Fax: 0211/96 86-502
Umsatzsteuer international	StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB Dipl.-Vw Dipl.-Fw Alexander Thoma	14. 3. 2007, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
7. Euroforum-Jahrestagung Bankenbesteuerung 2007	Dr. Martina Baumgärtel, Ingo Bustorff, RA/StB Hans-Jürgen A. Feyerabend, StB Klaus D. Hahne, RA/StB/WP Holger Häuselmann, Hans-Peter Hoffmann, RA Dr. Alexander Kotb, Günther Mussel, Manfred Naumann, Ernst Witzani	14./15. 3. 2007, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung -571) Fax: 0211/96 86-502
Steuersicher archivieren	Dipl.-Informatiker Thorsten Brand, WP Dietmar Hoffmann, Dieter Paschmanns	15. 3. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	ORegR Helene Wilhelm, OAmtsR Hermann Pötschan	15. 3. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	16. 3. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Umsatzsteuer 2007	RA/FAStR Dr. Günther Hallerbach, MinDir. Jörg Kraeusel, Dr. Alexander Neeser, Dr. Wilfried Wagner, LL.M., Dr. Christoph Wägner	16./17. 3. 2007, München	Deutsches Anwalts- institut e.V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Umsatzsteuer – Brennpunkte 2007	Hans U. Hundt-Eßwein	20. 3. 2007, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Non-profit-Organisationen: Beratung unter steuerlichen und „gesellschaftsrechtlichen“ Aspekten	StB Christel Fries, RA Dr. K. Jan Schiffer	23. 3. 2007, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Beendigung von Arbeitsverhältnissen – Konsequenzen im Sozial-, Arbeits- und Steuerrecht	RA/FA f. ArbR. u. SozR/Notar Manfred Stolz	23. 3. 2007, Würzburg	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Steuerrechtliche Grundlagen im Erbrecht	RA/FAErbR u. StR/Notar Berthold Franken	23. 3. 2007, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	Reg.Dir. Markus M. Schmidt	24. 3. 2007, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft	StB/Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	26. 3. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl	27. 3. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Betriebliche Steuerprüfungen aktuell	Dipl.-Fw Dietmar Sawatzki	30. 3. 2007, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## April 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft	StB/Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	17. 4. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	ORegR Helene Wilhelm, OAMtsR Hermann Pötschan	17. 4. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl	18. 4. 2007, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	19. 4. 2007, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	19. 4. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Kauf- und Verkauf von Unternehmen	Prof. Dr. Hans Ott, Dipl.-Kfm. Dr. Oliver Hötzel	20. 4. 2007, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	20. 4. 2007, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	Dr. Horst-Dieter Fumi, Prof. Dr. Christoph Uhländer	20./21. 4. 2007, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steueroptimale Verlustnutzung: national und international	RD Ewald Dötsch, RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden, LL.M.	23. 4. 2007, Sulzbach/Taunus	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung -571) Fax: 0211/96 86-502
Latente Steuern	WP/StB Ralf Geisler, Carsten Schween, WP Dr. Robert Wienken	23. 4. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
<b>Steueranwalt International 2007</b> (Teil 1), Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht: Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts	RA/StB Friedhelm Jacob, Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR MBA, M.I.Tax Sebastian Korts, StB Prof. Dr. Günther Strunk	26./27. 4. 2007, Palma de Mallorca	DeutscheAnwalt Akademie <i>Ansprechpartner:</i> RA Daniel v. Bronewski Tel.: 030/72 61 53-120 Fax: 030/72 61 53-155
<b>Steueranwalt International 2007</b> (Teil 2), Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht: Aktuelle Zweifelsfragen des internationalen Steuerrechts der Anwaltspraxis	RA/StB Friedhelm Jacob, Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR MBA, M.I.Tax Sebastian Korts, StB Prof. Dr. Günther Strunk, RA/FAStR Dr. Matthias Söffing	27./28. 4. 2007, Palma de Mallorca	DeutscheAnwalt Akademie <i>Ansprechpartner:</i> RA Daniel v. Bronewski Tel.: 030/72 61 53-120 Fax: 030/72 61 53-155