

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2007

35. Ausgabe | 9. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

41 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 42 Thonemann **Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006 (1 BvL 10/02) – Anmerkung**
- 46 Wagner **Steuerrechtsreform in Liechtenstein auf dem Weg**
- 49 Unkelbach-Tomczak **Vorzug bei Wegzug: Schweiz oder Österreich?**
- 55 Spatscheck **Informationsbeschaffung aus der Schweiz – IZA, Rechts- und Amtshilfe nach der Bilateralen II –**
- 60 Wenzler **Prävention im Steuerstrafrecht – Straffreiheit durch Selbstanzeige – (Teil 1)**
- Europarecht**
- 63 Eicker **EuGH-Rechtsprechung zur Erstattung von Quellensteuern bei Portfolio-Beteiligungen (EuGH, Urteil vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05, Denkavit II)**
- 66 **Veranstaltung**
Steueranwalt International,
Palma de Mallorca
- 67 **LiteraTour**
- 69 **LiteraTour *spezial***
„Schweiz“
- 72 Wagner **Urteilsbesprechung**
Fürstliches Landgericht Vaduz
- 74 **Steuermelder**
- 77 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Der kluge Politiker „muß können simulieren und dissimulieren und, wenn er eine Staats- und Nothlüge redet, nicht roth werden“. So steht es in einem 1714 erstmals erschienenen Ratgeber des Theologen und Philosophen *August Heumann*. Diese Klugheit steht im Gegensatz zum „bullshitter“, der plappert, ohne sich darum zu kümmern, ob sein Gequassel wahr oder falsch ist.

II.

Ein gut gemeinter Ratschlag zur Erbschaftsteuer aus der Schweiz: „Zudem wird die Steuer tief gehalten; das Aufkommen von 3,8 Mrd. Euro im Jahr 2006 entsprach weniger als 3% der Einkommensteuer bzw. 0,8% aller Steuereinnahmen. Die Kehrseite sind Verzerrungen bei der Kapitalbildung, die volkswirtschaftlich schädlich sind und dem Prinzip der Leistungsfähigkeit und Gleichbehandlung widersprechen. Wenn eine Steuer nur mit so großen Widersprüchen durchzusetzen ist, wäre darüber nachzudenken, gleich ganz auf sie zu verzichten“, so die *Neue Zürcher Zeitung (NZZ)* vom 1. 2. 2007.

III.

Gerade das schweizerische Bundesgerichts-Urteil zum Verbot der Retrozessionen (BG-Urt. vom 22. 3. 2006, BGE 132 III 460) scheint „enormen Sprengstoff“ für die Fondsbranche in der Schweiz in sich zu haben. „Bewegung gibt es aber nur, wenn jemand es vorantreibt. Zur Zeit ist dies nicht der Fall. Der Großteil der Akteure am Finanzplatz versucht, dieses explosive Thema aus Eigeninteresse einfach totzuschweigen“, so die *NZZ* am 30. 1. 2007.

IV.

Was gesagt wird und was gesagt werden wollte, ist manchmal ein Unterschied. Aus einem Interview mit dem Finanzdirektor des schweizerischen Kantons Waadt, in dem es um die Pauschalbesteuerung ging: „Ein Teil der englischen Kunden, aber auch viele französische Rentner, die ihrem Land in der Ära Mitterrand den Rücken kehrten, haben inzwischen nicht nur die Waadt, sondern auch das irdische Leben verlassen.“

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.
Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rüdiger Bock* (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München; *Thomas Wenzler*, Rechtsanwalt in Köln; *Susanne Thonemann*, Rechtsanwältin in Düsseldorf; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz; *Niels Worgulla* und *Matthias Söffing*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf.

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 Verjans, 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, Scharnstraße 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. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 € inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006 (1 BvL 10/02) – Anmerkung

Rechtsanwältin Susanne Thonemann, LL.M., Söffing & Partner, Düsseldorf

Das Bundesverfassungsgericht trifft in seinem lange erwarteten Beschluß vom 7. 11. 2006 (1 BvL 10/02), verkündet am 31. 1. 2007, zwei für die Gestaltungsberatung zentrale Aussagen:

- Die Erhebung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs bei Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben genügt nicht dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- Die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz führt jedoch nicht zur Unanwendbarkeit der betroffenen Normen, sondern dazu, daß der Gesetzgeber verpflichtet ist, bis *spätestens* zum 31. 12. 2008 eine Neuregelung zu treffen. Bis zur Neuregelung ist das bisherige Recht weiterhin anzuwenden; eine rückwirkende Änderung durch den Gesetzgeber gestattet das Bundesverfassungsgericht nicht.

I. Einbeziehung des gesamten Bewertungsrechts

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war seit langem mit Spannung erwartet worden. Es war schon im Vorfeld vielfach die Frage gestellt worden, ob die Vorlage durch den Bundesfinanzhof (BFH, Beschl. v. 22. 5. 2002, II R 61/99, BStBl. II 2002, 598) mangels Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage überhaupt zulässig ist. Während es im Vorlagefall ausschließlich um die Besteuerung von Grundvermögen ging, bezog der Vorlagebeschluß darüber hinaus die Überprüfung der Behandlung von Betriebsvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen ein. Das BVerfG folgt dem insoweit, als es § 19 Abs. 1 ErbStG als „Klammernorm“ ansieht. Im gesamten Bewertungsrecht befindliche Brüche und damit einhergehende Verstöße gegen den Gleichheitssatz wirken sich erst bei der Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG aus. Ein Gleichheitsverstoß kann sich daraus ergeben, daß bei einheitlichen Steuersätzen das Bewertungssystem nicht gleichheitsgerecht und folgerichtig ausgestaltet ist. Insoweit kommt es auf die Gültigkeit des § 19 Abs. 1

ErbStG für die dem Vorlagebeschluß zugrunde liegende Klage an: Bei Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG wäre es im Vorlagefall zur Zurückweisung der Klage unter Aufhebung der Vorentscheidung gekommen, bei Unvereinbarkeit mit der Verfassung hätte die Klage Erfolg oder das Verfahren hätte bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber ausgesetzt werden müssen. Etwas anderes gilt auch nicht aufgrund der Anordnung des Bundesverfassungsgerichts, das bisherige Recht bis zu einer vom Gesetzgeber getroffenen Neuregelung weiterhin anzuwenden.

Dadurch daß das Bundesverfassungsgericht dem auf den ersten Blick sehr klaren und unmittelbar keine Ungleichbehandlung indizierenden § 19 Abs. 1 ErbStG eine solche Klammerwirkung zuschreibt, gelingt ihm – wie auch schon dem Bundesfinanzhof – der Kunstgriff, die gesamte Bewertung auf den Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts zu stellen.

II. Grundaussage

Inhaltlich trifft das Bundesverfassungsgericht folgende Grundaussage: Die Steuergerechtigkeit ist die Ausprägung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht. Sie ist an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Um dies grundsätzlich zu gewährleisten, muß in einem ersten Schritt der gemeine Wert des zu übertragenden Vermögens ermittelt werden, wobei die Wahl der Wertermittlungsmethode sowie Typisierungen und Pauschalierungen grundsätzlich durch den Gesetzgeber ausgestaltet werden können. Um den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG zu genügen, muß ein Annäherungswert gefunden werden, der dem gemeinen Wert zumindest nahekommt. Dann ist sichergestellt, daß das zu übertragende Vermögen in gleicher Weise bewertet worden ist.

Nach der Feststellung der Verkehrswerte bzw. diesen angenäherter Werte kann der Gesetzgeber in einem zweiten Schritt außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verwirklichen. Dies kann zum einen durch eine Modifikation der Bemessungsgrundlage aufgrund von Belastungs- und

Verschonungsregelungen erfolgen. Als Beispiel nennt das Bundesverfassungsgericht den Nachversteuerungsvorbehalt des § 13a ErbStG, die unterschiedlichen Steuersätze des § 19 ErbStG sowie die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG. Entscheidend ist immer die ausreichende Rechtfertigung solcher Regelungen, die sich erst bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und nicht auf der Bewertungsebene ergeben kann.

III. Die Bewertung im einzelnen auf dem Prüfstand

Die fehlende Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG läßt sich im einzelnen, wie folgt, zusammenfassen:

1. Betriebsvermögen

Die Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens erfolgt regelmäßig nach der Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des Substanzwertes bzw. nach dem sogenannten Discounted Cash Flow-Verfahren. Es gilt insoweit der Grundsatz einer Gesamtbewertung, während für die Besteuerung im Erb- bzw. Schenkungsfall (bei bilanzierenden Einzelunternehmen und Personengesellschaften) regelmäßig die Steuerbilanzwerte zugrunde gelegt werden und damit eine Einzelbewertung stattfindet. Wegen diverser Abschreibungsmöglichkeiten, Nichterfassung stiller Reserven sowie eines Bilanzierungsverbots für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie zum Beispiel einem Unternehmenswert, ergeben sich bei dem Steuerbilanzansatz oftmals vom gemeinen Wert erhebliche Abweichungen nach unten. Gleichzeitig werden die Schulden zumindest im Erbfall in vollem Umfang abgezogen. Nichtbilanzierende Personen und Unternehmen müssen hingegen beim Aktivvermögen den Verkehrswert zugrunde legen, woraus sich eine Ungleichbehandlung ergibt. Diese sieht das Bundesverfassungsgericht als nicht gerechtfertigt an, da die Begünstigungswirkung ungleich und willkürlich ist. Das Ziel, Mittelständler zu entlasten und gleichzeitig mangels konkreter Wertermittlung zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen, wird nur in sehr unterschiedlichem Maße erreicht. Außerdem kritisiert das Bundesverfassungsgericht, daß es zur Erreichung des Lenkungsziels eines Nachversteuerungsvorbehalts bedurft hätte, da bei der vorliegenden Regelung der niedrige Bewertungsansatz auch dann zugrunde gelegt wird, wenn das Unternehmen nach Übertragung gar nicht fortgeführt wird. Was den etwaigen Rechtfertigungsgrund „Verwaltungsvereinfachung“ betrifft, sind zum einen die Unterschiede zu ausgeprägt, als daß sie hiermit gerechtfertigt werden könnten. Zum anderen ist wegen der geringen Zahl steuerpflichtiger Erwerbe von Betriebsvermögen nicht ersichtlich, daß die Ermittlung des gemeinen Werts tatsächlich unverhältnismäßig ist. Zu der Frage, ob Freibetrag und Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG bzw.

die Tarifbegünstigung des § 19a ErbStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen, äußert sich das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich nicht.

2. Grundvermögen

Bei der Bewertung von bebautem Grundvermögen war es Ziel des Gesetzgebers, im Durchschnitt einen Wertansatz von 50% des Verkehrswertes zu erreichen. Tatsächlich belaufen sich die nach Bewertungsgesetz (§ 146 BewG) ermittelten Steuerwerte auf zwischen 20 und über 100% des Verkehrswertes, wobei der nachgewiesene Verkehrswert die Untergrenze darstellt. Der Grund für die erheblichen Abweichungen und damit für die Ungleichbehandlung liegt vor allem in der Verwendung eines Einheitsvervielfältigers von 12,5 bezogen auf die Durchschnittsmiete (in Verbindung mit einem Alterswertabschlag und Wertzuschlägen bei Ein- und Zweifamilienhäusern). Dieser läßt Grundstückswert und Lage völlig außer acht. Im Vergleich dazu führt das Bundesverfassungsgericht aus, daß beispielsweise bei der Maklermethode der vereinfachte Ertragswert je nach Alter und Lage einen Vervielfältiger von 8 bis zu maximal 24 vorsieht. Durch die Bezugnahme auf diese Methode sowie das noch feiner ausgestaltete Ertragswertverfahren gem. § 15 ff. WertV liegt der Rückschluß nahe, daß das Bundesverfassungsgericht eine solche Methode wegen der Annäherung an den Verkehrswert billigen könnte. Mangels eindeutiger Verkehrswertbestimmung sieht es das Bundesverfassungsgericht für zulässig an, ein Marktwertniveau zugrunde zu legen, das einen Wert von plus/minus 20% der Verkaufspreise haben kann.

Eine Gleichbehandlung von Ungleichem ergibt sich darüber hinaus daraus, daß Untergrenze für die Bewertung bebauten Grundvermögens der Steuerwert eines unbebauten Grundstücks ist. Dieser setzt sich aus dem zum 1. 1. 1996 ermittelten Bodenrichtwert multipliziert mit der Fläche abzüglich 20% zusammen. Diese Bewertung führt in Ballungsräumen dazu, daß wegen der Höhe des Bodenrichtwertes die Bebauung keine Auswirkung auf den Steuerwert hat und damit Ungleiches (bebaute und nicht bebaute Grundstücke) gleich behandelt werden.

Eine Rechtfertigung hierfür ist wegen der erheblichen Streubreite nicht ersichtlich. Das Ziel der Schaffung von Investitionsanreizen für Grundvermögen und positivem Einfluß auf die Bau- und Wohnungswirtschaft wegen eines 50-prozentigen Bewertungsansatzes wird nicht erreicht, da dieser sich letztlich nicht einheitlich – mit einer gewissen Streubreite – durchsetzt. Ferner besteht die Möglichkeit, im Zusammenhang mit Immobilien stehende Schulden in voller Höhe abzuziehen, so daß ein Negativsaldo entsteht, der zum steuerfreien Erwerb vom Lenkungszweck nicht erfaßter Vermögensgegenstände führt. Dies gilt allerdings nur für die Erbschaft- und nicht für die Schenkungsteuer. Im

Schenkungsfall liegt vielmehr eine gemischte Schenkung vor, bei der für die Gegenleistung (Schuldübernahme) ein Wert festgelegt wird, der sich aus dem Verhältnis Steuerwert zum Verkehrswert des gesamten übertragenen Vermögens ergibt. Belastungsmindernde Besonderheiten wie geringe Fungibilität, höhere Sozialbindung, etc. führen vor allem dann nicht zu einer Rechtfertigung, wenn sie sich bereits in den Marktpreisen widerspiegeln. Allerdings können grundsätzlich die Belange der Bau- und Wohnungswirtschaft gewichtige Gemeinwohlgründe darstellen und auf der zweiten Ebene Verschonungsnormen rechtfertigen. Zu der Frage, wie diese im einzelnen ausgestaltet sein können, äußert sich das Bundesverfassungsgericht nicht; es gilt jedoch auch hier wieder zu beachten, daß vergleichbare Objekte nicht ungleich behandelt werden dürfen, wobei m. E. auch hier eine Streubreite innerhalb der Verschonung von plus/minus 20 % hinnehmbar sein müßte.

Die Sonderbewertung von Gebäuden mit dem Steuerbilanzwert mangels möglicher Ermittlung einer üblichen Miete (vgl. § 147 BewG), steht nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG im Einklang, da der Steuerbilanzwert Wertsteigerungen nicht berücksichtigt.

Bei der Bewertung von Erbbaurechten (§ 148 BewG) hat sich der dargelegte Verstoß gegen das Grundgesetz bereits dadurch gelegt, daß durch das Jahressteuergesetz zum 1. 1. 2007 wesentliche Änderungen herbeigeführt wurden. Es stellt sich jedoch nunmehr die Frage, ob die neue Bewertung nicht deswegen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil die Bewertungsgrundsätze bebauter Grundstücke einfließen. Dies wird i. E. zu bejahen sein.

Bei unbebauten Grundstücken ergibt sich die Wertermittlung im wesentlichen aus den Bodenrichtwerten (§ 145 BewG). Dabei wird ein durchschnittliches Bewertungsniveau von 70 % der Verkehrswerte für angemessen erachtet. Jedoch führt das Bundesverfassungsgericht aus, daß die bis Ende 2006 zugrunde zu legenden Bodenrichtwerte nicht aktuell sind, sondern den Stand zum 1. 1. 1996 wiedergeben, was wegen teilweise erheblicher Veränderungen in den letzten Jahren wiederum zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung führt. Jedoch hat der Gesetzgeber auch hier durch das Jahressteuergesetz 2007 Abhilfe geschaffen, indem ab dem 1. 1. 2007 die letzten vom Gutachterausschuß ermittelten Bodenrichtwerte bei der Wertermittlung anzusetzen sind.

3. Anteile an Kapitalgesellschaften

Auch ist die Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Das von der Verwaltung entwickelte Stuttgarter Verfahren bei fehlender Herleitung aus Veräußerungen führt im Ergebnis dazu, daß der Wertansatz von Kapitalgesellschaftsanteilen wegen des

Einflusses des Steuerbilanzwertes trotz Berücksichtigung von Ertragsaussichten durchschnittlich immer noch erheblich unter dem Verkehrswert liegt (vgl. zur Problematik des Steuerbilanzwertansatzes oben unter Betriebsvermögen). Gleichzeitig führt die Berücksichtigung der Ertragsaussichten bei ertragstarken Unternehmen zu einem hohen Steuerwert. Eine Rechtfertigung ergibt sich auch hier nicht aus Vereinfachungserwägungen, da die hiernach ermittelten Werte eine zu große Streubreite aufweisen, die zufällig und willkürlich erscheinen. Wegen der fehlenden Verfassungskonformität der Bewertung äußert sich das Bundesverfassungsgericht nicht zu §§ 13 a und 19 a ErbStG, weder im Hinblick auf die gewährten Vergünstigungen noch im Hinblick auf die Höhe der Beteiligungsquote von 25 % als Voraussetzung der Begünstigung.

4. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen liegt der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin, daß sich die Bewertung des Betriebsteils am Ertrag und nicht am gemeinen Wert orientiert. Bei Wohnteil und Betriebswohnungen erfolgt die Bewertung wie beim Grundvermögen und beinhaltet die gleichen Verstöße. Beim Betriebsteil ergibt sich ein Ansatz von durchschnittlich 10 % des Verkehrswertes. Gleichzeitig können im Erbfall Schulden vollumfänglich abgezogen werden, so daß es zu einem Schuldenüberhang kommen kann. Letzteres allein führt schon zu einer solchen Ungleichbehandlung, daß es dahinstehen kann, ob der standardisierte Ansatz in Höhe von 10 % der Verkehrswerte mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Wenn auf der zweiten Ebene eine derart ausgestaltete Verschonungsnorm möglich wäre, ergäben sich Zweifel hinsichtlich der Lenkungsziele, da mit einer solchen Regelung Überbewertungen vermieden und Ertragsunsicherheiten berücksichtigt werden sollen. Die Bewertung legt jedoch feste Ertragswerte zugrunde. Des weiteren geht das Bundesverfassungsgericht auf § 13 a und § 19 a ErbStG nicht weiter ein, da sich bei der ausschließlichen Übertragung land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes im Zusammenspiel mit § 13 a ErbStG nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts in der Regel keine festzusetzende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ergibt. Ferner stellt das Bundesverfassungsgericht die Frage in den Raum, ob es gerechtfertigt sein kann, wenn bei einem Gewinn von € 100 000 pro Jahr und einem Verkehrswert von € 2,7 Mio. keine Erbschaftsteuer anfällt, trifft hierzu aber keine näheren Ausführungen. Bei Schuldenüberhang könnte sogar auf § 13 a ErbStG verzichtet werden mit der Konsequenz, daß für anderes Betriebsvermögen der Freibetrag des § 13 a ErbStG zur Anwendung gelangen könnte.

IV. Übergangszeitraum

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber eine **Änderung bis spätestens zum 31. 12. 2008** auferlegt. Die neue Regelung wird nicht zurückwirken, da eine solche Rückwirkung grundsätzlich gegen das Stichtagsprinzip verstößt, und – im Gegensatz zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995, 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 – eine Rückwirkung auch nicht indirekt für zulässig erachtet wurde. Es ist jedoch naheliegend, daß der Gesetzgeber nun seinen Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge (UntErlG, Regierungsentwurf, BT-Drucks. 778/06) kritisch überprüft und Änderungen des ErbStG und BewG im Gesamtpaket herbeiführen wird, die wahrscheinlich nicht bis Ende 2008 auf sich warten lassen werden. Es ist in diesem Zusammenhang nicht davon auszugehen, daß sich das Bewertungsrecht zugunsten des Steuerpflichtigen ändern wird, da sich die Gegenfinanzierung des UntErlG durch Änderungen des Bewertungsrechts ergeben soll, die aus der Bundesverfassungsgerichtsentcheidung resultieren.

V. Konsequenz für die Beratungspraxis

Konsequenz für die Beratungspraxis kann insoweit nur sein, die günstige Bewertung von Grundvermögen noch vor Verabschiedung eines neuen Gesetzes zu nutzen. Wenn sich Eigentümer noch nicht in letzter Konsequenz von ihrem Grundvermögen trennen möchten, bietet sich insoweit eine Übertragung bei gleichzeitigem Nießbrauchsvorbehalt an, da so vollumfänglich die günstigen Wertansätze genutzt werden können, die Steuer aber bis in die Zukunft – wenn bereits neues Recht gilt – gestundet ist.

Betriebsvermögen (auch Grundstücke), land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesell-

schaften sollten vor dem Hintergrund der geplanten Regelungen des UntErlG besser noch nicht übertragen werden, wenn es sich ausschließlich um produktives Vermögen i. S. d. UntErlG handelt, das weiterhin gehalten werden soll. Denn es ist nach wie vor davon auszugehen, daß der Gesetzgeber dieses Vermögen vollumfänglich begünstigen wird. Zwar darf diese Begünstigung nicht auf der ersten Ebene der Bewertung ansetzen, sondern erst auf der zweiten Ebene, nämlich der Ermittlung der Steuerbelastung. Der Gesetzgeber hat bereits im UntErlG diese sogenannten Verschonungsregelungen vorgesehen. Insbesondere die Regelung zur Nachversteuerung bei Nichterreichung des Lenkungszwecks durch fehlende Weiterführung des Unternehmens genügt den in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aufgestellten Anforderungen.

Ferner ist zu erwarten, daß der zumindest im Erbfall volle Schuldenabzug bei Betriebsvermögen sowie bei Grundstücken nach neuem Recht nicht die gleichen Auswirkungen haben wird, da der Wertansatz des positiven Vermögens den Verkehrswerten angenähert sein wird. Bereits im UntErlG hat der Gesetzgeber einen begrenzten Schuldenabzug im Zusammenhang mit Grundvermögen vorgesehen, zu dem es aber vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und der Annäherung an die Verkehrswerte nicht kommen kann. Bei Schenkungen berücksichtigt der Bundesfinanzhof bereits jetzt die Verbindlichkeiten nur in Höhe der Quote Steuerwert zum Verkehrswert der Schenkung. Wenn Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge die Übernahme von Schulden beinhalten, so bietet sich – zumindest bei nicht produktivem Betriebsvermögen und Grundstücken – die Übertragung nach dem derzeit geltenden Recht an, da sich wegen der in der Regel niedrigeren Wertansätze auch der nur anteilige Schuldenabzug positiv auswirkt.

Meldungen ◀◀

Deutschland

Wohl keine Änderung des § 3 Nr. 26 EStG

Fachverbände haben angeregt, die gen. Bestimmung auf „Helfer aus Gefahrenabwehr“ auszudehnen. Interessant ist die Antwort des Bundesministeriums für Finanzen: Dies käme einer „Erweiterung der Vorschrift auf alle nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich gleich“ – eine gewagte These. Letztlich treibt es dem Leser

die Tränen in die Augen, liest man den Schlußsatz: „Eine Erweiterung der Steuerbefreiung auf alle nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich würde aber nach Berechnungen unseres Hauses (...) zu Steuermindereinnahmen von bis zu 13,7 Mrd. EUR im Jahr führen“.

(Red.)

Steuerrechtsreform in Liechtenstein auf dem Weg

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL.M., Konstanz/Zürich/Vaduz¹

1. Zustand/Sachstand

Das Steuer- und Gesellschaftsrecht in Liechtenstein unterscheidet sich stark von den schweizerischen Regelungen. Es zeichnet sich vor allem durch die Faktoren der Niedrigbesteuerung, des Geheimnisschutzes und einer weitgehenden Liberalität aus.² Dadurch wurde Liechtenstein ein ausgesprochenes Niedrigsteuerland. Es gewährt sogenannten Sitzgesellschaften, d. h. Gesellschaften, die in Liechtenstein keine geschäftlichen Aktivitäten entfalten, weitgehende Steuerfreiheit.³ Bis zum Jahr 1963 konnte eine Steuerpauschalierung durch einen Vertrag zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung erreicht werden, wie es in der Schweiz beispielsweise heute noch der Fall ist. Diese Regelung wurde in Liechtenstein durch sehr niedrige Pauschalsteuersätze ersetzt. Alle regierungsamtlichen Verlautbarungen gehen davon aus, daß dies auch in Zukunft so bleiben soll.⁴

Das Fürstentum Liechtenstein hat bisher nur mit der Republik Österreich am 5. 11. 1969 ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Dieses ist auf Sitz- und Holding-Gesellschaften, Stiftungen und Treuhandvermögen grundsätzlich nicht anwendbar; es sei denn, daß eine unmittelbare Beteiligung von in Liechtenstein wohnhaften Personen nachgewiesen werden kann. Weiterhin bestehen mit den schweizerischen Kantonen St. Gallen, Graubünden und Schaffhausen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und mit dem Kanton Freiburg eine Gegenrechtserklärung. Der Abschluß weiterer Doppelbesteuerungsabkommen war aus liechtensteinischer Sicht lange Zeit nicht vorgesehen, allerdings hat das schweizerische Gesetz über die direkte Bundessteuer ein Steuerabkommen mit der Schweiz erforderlich gemacht, wonach die Doppelbesteuerung von Grenzgängern und Rentnern vermieden werden soll.

Über den Abschluß weiterer Doppelbesteuerungsabkommen wird in letzter Zeit in Liechtenstein immer mehr nachgedacht. Die ständige Arbeitsgruppe „Internationale Entwicklungen des Steuerrechts“ übergab Ende 2004 ihren weitergeführten Bericht „Der Finanzplatz Liechtenstein im globalen Wettbewerb – eine Betrachtung aus steuerlicher Sicht“.⁵ Weitergehende Vorschläge sind allerdings noch

nicht ernsthaft diskutiert worden, sind aber Teil der am 6. 2. 2007 beschlossenen „FL Tax-Roadmap“.

2. Thronrede

In seiner jährlichen Thronrede⁶ griff *Erbprinz Alois von und zu Liechtenstein* bereits im Frühjahr 2005 die Frage der „Einführung eines neuen Steuersystems“ heraus und machte deutlich, ein neues Steuersystem solle folgende Kriterien haben:

- „es sollte einfach und transparent sein, so daß die Steuerlasten für jeden Steuerzahler einsehbar und verständlich sind;
- es sollte eine faire Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit garantieren;
- es sollte international kompatibel und vor allem auch für Doppelbesteuerungsabkommen geeignet sein;
- es sollte den Wirtschaftsplatz attraktiver machen und insbesondere dem Finanzplatz zu einer neuen Dynamik verhelfen;
- es sollte in sich kohärent und abgestimmt mit dem Sozial- und Rechtssystem sein. (...)“

Und es sollte eine hohe Effizienz bringen:

- „indem das Besteuerungsverfahren die Kosten für die Steuerverwaltung wie auch für den Steuerzahler möglichst niedrig hält;
- indem Eigen- und Fremdkapital sowie Investitionen in Sach- und Humankapital gleich behandelt werden, und

1 Rechtsanwalt *Wagner* ist Wirtschaftsanwalt in Konstanz, außerdem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich/Schweiz sowie in Vaduz/Liechtenstein tätig.

2 *Wagner*, *Steueroase Liechtenstein?*, IWB 2001, 995 ff.

3 Gemäß Art. 83 Steuergesetz 1 000 CHF p. a., LGBL. 1961 Nr. 7, zul. geänd. 22. 6. 2006.

4 *Wagner/Dermühl/Plüss*, *Handels- und Wirtschaftsrecht in der Schweiz und Liechtenstein*, 3. Aufl., Frankfurt, 2006.

5 Landtag, Regierung und Gerichte 2004, S. 190.

6 Landtags-Protokoll vom 14. 4. 2005, S. 3 ff.

es die Unternehmen jene Rechtsformen wählen läßt, die frei von steuerlichen Gesichtspunkten nach wirtschaftlichen Überlegungen die beste ist;

- und indem es eine große Flexibilität bezüglich Änderungen der Rahmenbedingungen erlaubt, ohne daß es in seiner Grundstruktur angetastet werden muß und dadurch Planungssicherheit für die Steuerzahler wie auch für die politisch Verantwortlichen garantiert.“

Erbprinz Alois hierzu am Nationalfeiertag am 15. 8. 2005: „Niedrige Steuern und Abgaben sind wichtige Bestandteile von attraktiven Rahmenbedingungen für die Wirtschaft. Das bedeutet, daß uns dieser starke Staat nicht viel kosten darf. Er sollte es auch aus einem anderen Grunde nicht tun: Hohe Steuern und Abgaben schränken unsere Freiheit ein. (...) Wie das Unternehmen ein gutes und klares Berichtswesen braucht, um seine Abläufe gezielt optimieren zu können, so brauchen wir im Staat ein einfaches und transparentes Steuer- und Finanzsystem, das uns den Blick für die notwendigen Reformen zu einem starken Staat erleichtert. Wir sollten dabei den Mut haben, uns für das beste und modernste Steuer- und Finanzsystem zu entscheiden, das auch die volkswirtschaftlich richtigen Anreize setzt:

- sei es beim einzelnen Steuerzahler,
- sei es bei den Unternehmen,
- oder sei es bei den Gemeinden durch einen fortschrittlichen Finanzausgleich.

Eine schlagkräftige, unabhängige Finanzkontrolle kann uns zusätzlich helfen, ständig zu prüfen und zu hinterfragen, ob wir die Staatsmittel effizient einsetzen.“

3. Die Meldungen

„20. 11. 2006 – *Reform des Steuergesetzes Erhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit.* Die Regierung hat die Totalrevision des Steuergesetzes in Angriff genommen. Die Reform des Steuerrechts dient der Erhaltung der Standortattraktivität. Das künftige Steuerrecht soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit sichern und gleichzeitig kompatibel mit dem Europarecht ausgestaltet werden.“

In dieser Meldung betonte die Regierung, die „internationale Wettbewerbsfähigkeit und europarechtliche Kompatibilität des liechtensteinischen Steuersystems könne mit Teilrevisionen nicht gewährleistet werden“.

„7. 2. 2007 – *Die Liechtensteinische Regierung hat am 6. Februar die FL Tax-Roadmap verabschiedet.* Sie enthält die wesentlichen Leitlinien und Grundgedanken für eine Reform des liechtensteinischen Steuerrechts. Bis Ende 2007 soll ein Steuerreformkonzept mit konkreten Änderungsvorschlägen erarbeitet werden.“

4. Die Vorgeschichte

Regierungschef *Otmar Hasler* sei sich bewußt, so hieß es in der ersten Meldung, daß die Steuerreform ein schwieriges Unterfangen ist. So wurde ein Reformpaket, das den Übergang von der Vermögens- und Erwerbssteuer zu einer allgemeinen Einkommenssteuer vorsah, im Jahre 1990 in einer Volksabstimmung von den Stimmberechtigten mit großer Mehrheit verworfen. In den Jahren 1998 bis 2000 wurden außerdem Vorbereitungsarbeiten für eine Revision des Unternehmenssteuerrechts geleistet, doch gelangten diese Anpassungsarbeiten nicht zur Umsetzung“, so die Meldung weiter.

Seit 2001 erfolgte eine systematische Beobachtung und Aufarbeitung der internationalen Entwicklung des Steuerrechts. Nicht zuletzt im Rahmen des internationalen Liechtenstein-Dialogs, der Steuerrecht und Standortwettbewerb in den Mittelpunkt stellte, erfolgte in den letzten Jahren eine gezielte Diskussion über aktuelle Steuertendenzen. Aufgrund dieser Vorarbeiten „hat sich die Regierung entschlossen, eine Totalrevision des Steuergesetzes in Angriff zu nehmen“. Inhaltlich konnte Regierungschef Hasler auf einer Pressekonferenz noch keine konkreten Angaben machen, wie das Steuerrecht der Zukunft aussehen wird. Im Moment lägen aber Eckwerte vor, wie die Erhaltung der steuerlichen Attraktivität und der Ausbau der Wettbewerbsfähigkeit, die bis Jahresende als Richtlinien einer «Tax Road Map» zusammengestellt werden sollen.⁷

Die von der Regierung im November 2006 beauftragte Arbeitsgruppe zur Vorbereitung der Steuerrevision hatte das Grundlagendokument erarbeitet und eine Woche zuvor an einer Informationsveranstaltung mit den Wirtschaftsverbänden erörtert. Die Wirtschaftsverbände nahmen die dargelegten Leitlinien für die Steuerreform positiv auf und begrüßten die frühzeitige Information über wesentliche Rahmenbedingungen der Steuerreform. Die offene Diskussion wird von der Regierung auch bei den nächsten Projektschritten geführt, wobei noch weitere Kreise, wie z. B. die Gemeinden, zeitgerecht einbezogen werden.⁸

5. Der Fahrplan

Die Koalitionsregierung unter Regierungschef *Otmar Hasler* hat beschlossen, „die lange geplante Steuerreform durchzuführen. Im Regierungsprogramm 2005–2009 wurde festgelegt, eine Revision des Steuergesetzes mit dem Ziel einer allgemeinen Einkommensbesteuerung und eine internationale wettbewerbsfähigen Unternehmenssteuerrecht an die

⁷ Aus der Meldung des Presse- und Informationsamtes der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 26. 11. 2006.

⁸ Aus der Meldung des Presse- und Informationsamtes der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 7. 2. 2007.

Hand zu nehmen. Regierungschef *Otmar Hasler* ist sich bewußt, daß attraktive Steuern allein noch keine Standortattraktivität ausmachen.“ Die Reform stehe aber unter dem Zeichen der Kontinuität: Liechtenstein wolle „auf dem bewährten Bestehenden aufbauen, nicht etwas völlig Neues wagen.“ Den letzten Satz krönte ein Ausrufezeichen.

In seinem Interview zum Jahreswechsel äußerte der Erbprinz gegenüber der liechtensteinischen Tageszeitung „Vaterland“, er sei erfreut, daß es im Bereich Steuern, den er als wichtig erachte, vorwärtsgehe. Er rechne aber nicht mit dem Abschluß der Steuerreform im Jahr 2007.

Auf die Frage „Inwieweit können nach Ihren Vorstellungen «Flat Tax»- bzw. «Flat Rate Tax»-Modelle bei der anstehenden Steuerreform eine Rolle spielen“ äußerte sich Erbprinz Alois wie folgt:

„Auch solche Modelle sollten in die Überlegungen mit einbezogen werden. Wenn man ein Steuersystem einfach gestalten möchte, ist ein einheitlicher Steuersatz natürlich ein zentraler Aspekt. Es ist nun einmal ein Steuersystem einfacher, wenn es nur einen Steuersatz hat. Man kann das durchaus auch gerecht gestalten, indem man entsprechend hohe Freibeträge gewährt und dadurch diejenigen mit niederen Einkommen kaum oder überhaupt keine Steuern zahlen müssen.“

Neben der Einfachheit bringe eine «Flat Rate Tax» aber auch noch andere Vorteile. Zum einen sei die Ehegatten- und Lebenspartnerbesteuerung einfacher und gerechter. Zum anderen gäbe es nicht die Problematik einer kalten Progression in einem «Flat Rate»-System. Auch sogenannte Steuerfallen gäbe es nicht: „Bei einer Flat Rate kann es nicht passieren, daß sich jemand anstrengt, eine Gehaltserhöhung erhält oder sonst wie zu mehr Einkommen gelangt, und am Schluß nach Steuern schlechter dasteht wie zuvor.“

Eine Situation, die z. B. immer wieder bei Grenzgängern zu beobachten ist, bei in Liechtenstein Wohnhaften aber zum Glück noch nicht. Es ist daher nicht verwunderlich, daß Steuersysteme mit einer Flat Rate heute zu den fortschrittlichsten zählen“, so der Erbprinz abschließend. Auch *Fürst Hans-Adam II* hält eine Flat Tax „im Grunde genommen für das einzige vernünftige Modell“.⁹

6. Zwischenergebnis

„Die FL Tax-Roadmap nennt die Rahmenbedingungen für die konkrete Ausarbeitung eines Steuerreformkonzeptes, enthält aber noch keine weiteren Konkretisierungen. Als Grundlage dienen einerseits die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen und andererseits die steuerpolitischen Grundsätze der Regierung. Diese umfassen unter anderem die Kriterien Aufkommens- und Entscheidungsneutralität, Wettbewerbs- und Leistungsfähigkeit, europarechtliche Konformität sowie internationale Kompatibilität.“, so die Regierung in der Meldung vom Februar 2007. In einem nächsten Schritt soll ein konkreter Vorgehensplan und darauf aufbauend bis Ende 2007 ein Steuerreformkonzept mit den konkreten Änderungsvorschlägen erarbeitet werden.

Die Gesamtbelastung der in Liechtenstein steuerpflichtigen Personen und Unternehmen liegt sowieso schon unter 20%. Inwieweit der angekündigte Grundsatzentscheid eine weitere Entlastung bringt, ist noch nicht abzusehen. Die Reform dürfte aber eine erhebliche Gerechtigkeitskomponente enthalten und gegebenenfalls alte Strukturen aufbrechen. Man wird sehen, ob sich der „flat-tax“-Gedanke und der Systemwechsel von der Vermögenszur Erwerbssteuer durchsetzt.

⁹ Interview *Vaterland* vom 14. 2. 2006.

Schweiz

Vereinfachte Mehrwertsteuer

„Merkwürdig. Alle Welt spricht derzeit über die Steuern. Über das Holdingprivileg (nach Auffassung des Bundesrates existiert nicht der geringste Bedarf an Diskussion mit der EU). Über die Pauschalbesteuerung (die kantonalen Finanzdirektoren haben einhellig bekräftigt, daß sie daran festhalten wollen). Und über die „Steuergerechtigkeitsinitiative“ der SP (die noch gar nicht eingereicht ist). Dabei liegt ein Fiskalthema auf dem Tisch, das durchaus

viel Fleisch am Knochen hat und das es wert wäre, lebhaft erörtert zu werden. Mit 19 Milliarden Franken ist die Mehrwertsteuer (MWSt), um die es hier geht, die bedeutendste Einnahmenquelle des Bundes. Sie betrifft jeden Bürger; jeder zahlt sie, nur merkt er es halt oft nicht. Die Materie ist technisch kompliziert, das sei eingeräumt (...).“, so die *Neue Zürcher Zeitung* am 3./4. 3. 2007.

(Red.)

Vorzug bei Wegzug: Schweiz oder Österreich?

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich (bei Wiesbaden)

Das Wirtschaftswachstum hat sich im Jahr 2006 im Verhältnis zum Jahr 2005 verbessert und stabilisiert. Das Statistische Bundesamt in Wiesbaden hat aufgrund des unerwartet starken Zuwachses die Wachstumsrate des preisbereinigten Bruttoinlandsproduktes für das Gesamtjahr 2006 von zuvor geschätzten 2,5% auf 2,7% heraufgesetzt. Dazu trug im wesentlichen der rege Außenhandel bei.¹

Doch hat dies auf dem Arbeitsmarkt in Deutschland nicht in allen Branchen zu einer nachhaltigen Verbesserung geführt. Im Jahr 2006 haben sich mehr deutsche Erwerbstätige als in den Jahren davor entschlossen, ihren Lebensunterhalt außerhalb Deutschlands zu verdienen. Viele von ihnen entschließen sich, in das europäische Ausland zu gehen und dort ihren Beruf auszuüben, sei es als Arbeitnehmer oder als Selbständiger. Besonderer Beliebtheit erfreuen sich Österreich als Mitglied der Europäischen Union und die Schweiz als unabhängiger Drittstaat. In die Schweiz sind im Jahre 2006 etwa 15 000 Erwerbstätige eingewandert.² Verglichen mit Zuwanderergruppen aus anderen Staaten stellen die Deutschen die größte Gruppe dar. Eine Arbeits- und Aufenthaltserlaubnis erhielten in der Zeit von September 2005 bis August 2006 14 603 Personen aus Deutschland. Die Zahl der in der Schweiz lebenden Deutschen erhöhte sich im letzten Jahr um 24 700. Annähernd 200 000 Deutsche leben inzwischen in der Schweiz.³ Diese Deutschen werden sich aus verschiedenen Gründen für eine Umsiedlung in die Schweiz entschieden haben. Ein wesentliches Kriterium war sicherlich, eine bessere Stelle oder überhaupt eine Anstellung zu erhalten. Aber nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Selbständige haben sich für den Wegzug in die Schweiz entschieden.

Auch Österreich ist ein beliebtes europäisches Land, um dort zu leben und zu arbeiten. Im Jahre 2005 gingen 9 314 Deutsche nach Österreich. Damit stand Österreich im Jahre 2005 an dritter Stelle der wichtigsten Zielländer, in die Deutsche umgezogen sind. An erster Stelle stand die Schweiz.⁴

Ob die Entscheidung, in die Schweiz oder nach Österreich umzuziehen, freiwillig getroffen wurde oder ob an erster Stelle ein interessantes Angebot für die künftige Berufsausübung ausschlaggebend war, ist statistisch wohl

nicht erfaßt. Sofern ein deutscher Bürger sich grundsätzlich zur Auswanderung in ein europäisches Land entschlossen hat, wird er auch die Schweiz und Österreich in die Auswahl einbeziehen. Beide Länder liegen geographisch zwar nebeneinander und sind beliebte Urlaubsziele sowohl im Sommer als auch im Winter; dennoch bestehen nicht unerhebliche Unterschiede in der rechtlichen und politischen Struktur sowie hinsichtlich der Wirtschaft.

Im folgenden soll die steuerliche Rechtslage jeweils unter dem Gesichtspunkt des Wohnsitzwechsels von Deutschland in die Schweiz oder von Deutschland nach Österreich zum Zwecke der Berufsausübung betrachtet werden. Ein Vergleich der verschiedenen Aspekte kann möglicherweise die Entscheidung erleichtern.

Ausgangsfall ist, daß die kinderlosen deutschen Eheleute E, beide im Alter von 50 Jahren, aus beruflichen Gründen aus Deutschland weggehen wollen und die freie Wahl zwischen Österreich und der Schweiz haben.

A. Wegzug in die Schweiz – Wegzug in einen europäischen Drittstaat

I. Arbeitnehmer

Im folgenden wird angenommen, daß die Eheleute E beide eine akademische Ausbildung haben, in die Schweiz umzuziehen beabsichtigen und wie bisher in Deutschland auch in der Schweiz als Angestellte tätig sein möchten.

1. Doppelwohnsitz

Beide Eheleute E stammen aus großen Familien und haben überdies in Deutschland einen großen Bekannten- und Freundeskreis. Daher möchten sie in Deutschland einen Zweitwohnsitz in Form einer kleinen Mietwohnung in Wiesbaden behalten. Es ist geplant, Basel als Hauptwohnsitz zu wählen.

1 Frankfurter Allgemeine Zeitung, Wirtschaftsteil, vom 14. 2. 2007.

2 Frankfurter Allgemeine Zeitung, Wirtschaftsteil, vom 13. 2. 2007.

3 A. a. O.

4 A. a. O.

Solange die Eheleute E ihren Hauptwohnsitz noch in der Bundesrepublik Deutschland haben, unterfallen sie der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 EStG.

Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig werden sie auch dann noch behandelt, wenn sie bereits in die Schweiz umgezogen sind, aber inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG beziehen und einen Antrag für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige stellen (§ 1 III EStG). Darüber hinaus müssen die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, dürfen nicht mehr als 6 136 € pro Kalenderjahr betragen. Als Einkünfte im Sinne des § 49 EStG kommen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte von inländischen Rentenversicherungsträgern, Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mit inländischen Grundstücken und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 und Nr. 4 EStG in Betracht. Erzielen die Eheleute E keine Einkünfte im Sinne des § 49 EStG, so können sie auch auf Antrag nicht als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden.

Beschränkt einkommensteuerpflichtig sind die Eheleute E als natürliche Personen, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG haben und sie weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik unterhalten (§ 1 IV EStG).

Maßgebend für die Einkommensteuerpflicht in Deutschland sind die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz, das Deutsche Außensteuergesetz und die diese Sachverhalte regelnden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes. Darüber hinaus sind die Schweizer Steuergesetze zu beachten. In der Schweiz hängt die Steuerpflicht von der Gesetzgebung des Bundes, der Kantone und der Gemeinde des Wohnsitzes ab. Jeder der 26 Kantone verfügt über ein eigenes Steuergesetz. Die Steuerkompetenz ist in der Schweizer Verfassung geregelt, um Doppelbesteuerungen innerhalb der Schweiz und Kompetenzstreitigkeiten zu verhindern. Das führt zu einer Harmonisierung der direkten Steuern. Für die Festsetzung der Steuersätze und der Steuerfreibeträge sind die Kantone zuständig, woraus sich eine steuerliche Konkurrenz der Kantone ergibt.⁵

Nach der Bestimmung des § 8 AO hat jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Demnach bleibt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der Eheleute E nach § 8 AO schon deshalb erhalten, weil sie durch das Halten der Mietwohnung signalisieren, daß sie mehr oder weniger regelmäßig in Deutschland sein werden. Es kommt nicht

darauf an, daß ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten erreicht wird. Die Bestimmungen des § 9 AO zum gewöhnlichen Aufenthalt finden dann keine Anwendung, wenn die betreffende Person eine Wohnung in Deutschland unterhält, auch wenn sie diese nicht 6 Monate im Jahr nutzt.

Die Steuerpflicht in Deutschland besteht nach § 2 Außensteuergesetz als erweiterte beschränkte Steuerpflicht der Eheleute fort, wenn sie in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 I 1 EStG als Deutsche insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in einem ausländischen Gebiet ansässig sind, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegen oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig sind und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben. Liegen diese Voraussetzungen vor, dann sind sie bis zum Ablauf von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 I 1 erster Halbsatz des Einkommensteuergesetzes, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c I des Einkommensteuergesetzes sind. Allerdings findet die Bestimmung des § 2 I 1 AStG nur Anwendung für Veranlagungszeiträume, in denen die hiernach insgesamt beschränkten steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 16 500 € betragen.

Daraus folgt, daß die Eheleute E bis zu dieser Höhe durchaus Einkünfte, beispielsweise aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung, erzielen dürfen, ohne der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG zu unterfallen. Demnach wäre es nicht steuerschädlich, wenn die Eheleute in der Bundesrepublik aus Kapitalanlagen Dividenden und Zinsen erzielen würden, sofern der Betrag von 16 500 € nicht überschritten wird. Steuerlich unschädlich wäre ebenfalls eine zumindest zeitweise Vermietung einer Eigentumswohnung. Es wäre für die Eheleute möglicherweise wirtschaftlich interessant, statt einer Mietwohnung eine kleine Eigentumswohnung zu erwerben und diese in der Zeit, in der sie nicht in Deutschland weilen, zu vermieten. Die Mieteinkünfte dürfen ebenfalls nicht den Betrag von 16 500 € überschreiten. Erzielen die Eheleute neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aber noch Einkünfte beispielsweise aus Kapitalvermögen, so sind diese Einkünfte zu addieren und unterfallen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, sofern der Betrag von 16 500 € überschritten wird.

⁵ *Kubaile*, Steuerberater, Zürich, Die Schweiz zählt in Europa weiterhin zu den ersten Adressen, Praxis internationale Steuerberatung 2006, 96.

Angenommen, die Eheleute haben keine wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes im Sinne des § 2 I 1 Nr. 2 und III und IV AStG aufgrund einer Betätigung als Unternehmer oder Mitunternehmer eines in Deutschland gelegenen Gewerbebetriebs, so ist nur zu prüfen, ob die Eheleute an ihrem Wohnsitz in Basel einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

Eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 2 II AStG wird bejaht, wenn

- die Belastung durch die in Basel erhobene Einkommensteuer nach dem Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen bei einer in diesem Gebiet ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein steuerpflichtiges Einkommen von 77 000 € bezieht, um mehr als $\frac{1}{2}$ geringer ist als die Belastung einer im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässigen natürlichen Person durch die deutsche Einkommensteuer unter sonst gleichen Bedingungen. Eine Ausnahme gilt dann, wenn die Person nachweist, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens $\frac{2}{3}$ der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 I des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte oder
- die Belastung der Person durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer auf Grund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann. Das gilt nicht, wenn die Person nachweist, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens $\frac{2}{3}$ der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 I des EStG zu entrichten hätte.

Ist die Steuerpflicht nach § 2 I AStG zu bejahen, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt. Auf Einkünfte, die den Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 V des EStG nicht anzuwenden. § 50 III 2 des EStG gilt mit der Maßgabe, daß die Einkommensteuer die Steuerabzugsbeiträge nicht unterschreiten darf (§ 2 V AStG).

Sofern die Person nachweist, daß die auf Grund der Absätze I und V zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländischen Steuer führt, als sie bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu entrichten hätte, so wird der übersteigende Betrag insoweit nicht erhoben, als er die Steuer überschreitet, die sich ohne Anwendung der Absätze I und V ergäbe (§ 2 VI AStG).

Sofern die Voraussetzungen des § 2 I Nr. 1 und 2 AStG nicht erfüllt sind, verbleibt es bei der beschränkten Steuer-

pflicht nach § 1 IV EStG (Grundsatz 2 AStGGrds 2004 – Grundsätze zur Anwendung des AStG vom 14. 5. 2004, BStBl. I, Sondernr. 1/2004, Az.: IV B 4 – S 1340 – 11/04).

Nach Grundsatz 2, Textziffer 2.0.2.1 AStGGrds 2004 gilt für den Zeitraum der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in einem ausländischen Gebiet, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, folgendes:

- Der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen nicht Einkünfte und Vermögensteile, für die nach dem DBA mit dem Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.
- Auch bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht darf die Steuer von diesen Einkünften nur bis zu der Grenze erhoben werden, bis zu der das DBA die deutsche Steuerberechtigung für bestimmte Einkünfte auf einen Höchstsatz (z. B. bei Dividenden) begrenzt.
- Der Steuersatz für die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte bemißt sich auch dann nach dem Welt-einkommen, wenn nach dem DBA die deutsche Steuerberechtigung nicht begrenzt wird (z. B. Einkünfte aus einer im Inland gelegenen Betriebsstätte oder Einkünfte aus im Inland gelegenen unbeweglichen Vermögen).

Zu prüfen ist daher immer, ob der Steuerpflichtige tatsächlich abkommensberechtigt ist, insbesondere ob er in dem betreffenden Staat im Sinne des Abkommens ansässig ist. Zweifel können im Auskunftsverfahren geklärt werden (Grundsatz. 2, Textziffer 2.0.2.2 AStGGrds. 2004).

Für die weitere Beurteilung, ob und in welchem Umfang die Eheleute E bei Wohnsitznahme in Basel in der Schweiz noch zumindest erweitert beschränkt oder beschränkt steuerpflichtig in der Bundesrepublik Deutschland bleiben, ist das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. 8. 1971, zuletzt geändert durch Revisionsprotokoll vom 12. 3. 2002 (DBA Schweiz, BGBl. 1972 II, 1021; 1973 II, 74; 1993 II, 1886; 2003 II, 67) anzuwenden. Das DBA Schweiz gilt nach dessen Art. 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 I DBA Schweiz). Wenn eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, so gilt folgendes:

Eine solche Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Kann nicht

bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (Art. 4 II DBA Schweiz).

Sofern im vorliegenden Fall die Eheleute E ihren Hauptwohnsitz nach Basel in die Schweiz verlegen, werden sie in der Schweiz ansässig. Wenn sie jedoch in Deutschland über eine Mietwohnung oder Eigentumswohnung verfügen, die sie als ständige Wohnstätte oder zumindest für einen gewöhnlichen Aufenthalt benutzen, so kann die Bundesrepublik Deutschland die Eheleute ungeachtet anderer Bestimmungen des DBA Schweiz nach den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht besteuern. Die Bundesrepublik Deutschland wendet auf die aus der Schweiz stammenden Einkünfte und in der Schweiz belegenen Vermögenswerte den Art. 24 I 1 DBA Schweiz an. Im übrigen erfolgt eine vollständige oder teilweise Anrechnung der Schweizer Steuern auf die deutsche Steuer (Art. 4 III DBA Schweiz).

Die Bestimmungen des Art. 4 IV DBA Schweiz gelten nach dessen Satz 4 nicht, wenn die natürliche Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbstständige Arbeit für einen Arbeitgeber auszuüben, an dem sie über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich wesentlich interessiert ist. Die Eheleute des vorliegenden Falles wollen als Arbeitnehmer in die Schweiz umsiedeln. Das bedeutet, daß die Bundesrepublik Deutschland in dem Jahr, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht zuletzt geendet hat, und in den folgenden fünf Jahren die aus der Bundesrepublik Deutschland stammenden Einkünfte und die in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Vermögenswerte, ungeachtet anderer Bestimmungen des DBA Schweiz, nicht besteuert, wenn es sich um eine in der Schweiz ansässige natürliche Person handelt, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Die nach diesem Abkommen zulässige Besteuerung dieser Einkünfte oder Vermögenswerte in der Schweiz bleibt nicht unberührt. Demnach rechnet die Bundesrepublik Deutschland nicht in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern, die in Übereinstimmung mit dem DBA Schweiz von diesen Einkünften oder Vermögenswerten erhobene schweizerische Steuer auf den Teil der deutschen Steuer (mit Ausnahme der Gewerbesteuer) an, der auf Grund dieser Bestimmung von diesen Einkünften oder Vermögenswerten über die deutsche Steuer hinaus erhoben wird, die nach den Art. 6 bis 22 DBA Schweiz hierfür erhoben werden dürfte. Anders formuliert: Würden die Eheleute E nicht zur Aufnahme eines neuen Arbeitsverhältnisses in die Schweiz umziehen, so würde die deutsche beschränkte Einkommensteuerpflicht

nach § 49 EStG und die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG erhalten bleiben. Es erfolgt lediglich eine Anrechnung der Schweizer Steuer auf die deutsche Steuer.

Nach Grundsatz 2 AStGGrds. Textziffer 2.0.2.3 ist nach dem DBA Schweiz bezüglich Art. 4 IV zu beachten, daß die Beschränkungen des Abkommens für das Jahr des Wegzugs und für die folgenden fünf Jahre nicht eingreifen. Dies gilt nicht bei Schweizer Staatsangehörigen und Personen, die im Sinne des Art. 4 IV letzter Satz des Abkommens ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz unterhalten. Während des vorgenannten Zeitraums ist eine in der Schweiz erhobene Steuer nach Maßgabe des Art. 4 IV DBA Schweiz auf die Steuer anzurechnen, die über die Steuer hinaus erhoben wird, die ohne Anwendung des Art. 4 IV festzusetzen gewesen wäre.

Aus den Bestimmungen des Art. 4 III und IV DBA Schweiz ergibt sich für die Eheleute E, daß auf Grund der Nichtanwendbarkeit des Absatzes IV wegen der Arbeitnehmereigenschaft der Eheleute auf Grund des Zweitwohnsitzes in der Bundesrepublik Deutschland eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht, die lediglich durch die Anrechnung der Schweizer Steuer auf die deutsche Steuer gemindert wird.

Die Besteuerung der Einkünfte der Eheleute E aus unselbstständiger Tätigkeit erfolgt nach Art. 15 DBA Schweiz durch die Schweiz.

Nach den Bestimmungen des DBA Schweiz sind die Eheleute in Basel und damit in der Schweiz ansässig, wenn sie dort ihren Hauptwohnsitz nehmen. Nehmen sie in Basel eine nichtselbstständige Arbeit auf, so können die daraus bezogenen Gehälter nur in der Schweiz besteuert werden. Eine Ausnahme gilt, wenn die Arbeit in der Bundesrepublik Deutschland ausgeübt wird. In diesem Fall können die in der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Vergütungen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden.

Sind die Eheleute ausschließlich in der Schweiz als Arbeitnehmer tätig, so findet das neue BMF-Schreiben vom 14. 9. 2006 zur Behandlung von Arbeitslohn bei Beschäftigung im Ausland (183-Tage-Regelung, BStBl. I Seite 532) keine Anwendung, weil die Eheleute ihre Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat Schweiz ausüben. Das Schreiben zur 183-Tage-Regelung wäre nur anzuwenden, wenn die Eheleute ihren Wohnsitz in der Schweiz nehmen und in der Bundesrepublik Deutschland arbeiten würden. Bei dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates Schweiz würde es verbleiben, wenn die Tätigkeit nicht länger als 183 Tage in der Bundesrepublik Deutschland stattfinden würde. Das Besteuerungsrecht läge demgegenüber bei der Bundesrepublik Deutschland, wenn die Dauer der Tätigkeit in der Bundes-

republik Deutschland 183 Tage überschreiten würde, obwohl die Eheleute in Basel in der Schweiz ihren Wohnsitz haben.

Unterstellt wird ferner, daß die Eheleute E keine Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht haben.⁶

Wäre dies zu bejahen, so müßte § 6 AStG für die Besteuerung des Vermögenszuwachses berücksichtigt werden. Nach dieser Bestimmung ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens 10 Jahre nach § 1 I des EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes endet, auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 des EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Diese Bestimmung setzt den Wegzug einer Veräußerung der Anteile im Sinne von § 17 EStG gleich. Der Steuerpflichtige wird so behandelt, als ob er die Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs veräußert hätte.

Anteile im Sinne des § 17 I EStG sind Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, die der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar von zumindest 1% gehalten hat. Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 I 1 EStG steht die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat gleich, wenn die Person auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist (§ 6 III Nr. 2 AStG).

Die nach Absatz I geschuldete Einkommensteuer ist auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens 5 Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für die Steuerpflichtigen verbunden wäre. Die Stundung ist entsprechend zu berichtigen, wenn die Anteile während des Stundungszeitraums veräußert werden (§ 6 V 1 und 2 AStG).

Der Steueranspruch nach § 6 I AStG entfällt jedoch, wenn die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit beruht und der Steuerpflichtige innerhalb von 5 Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wird. Voraussetzung ist, daß die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert werden oder die Tatbestände der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 6 III 1, 3 und 4 erfüllt worden sind. Das Finanzamt

kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht (§ 6 IV AStG).

2. Wegzug

Sofern die Eheleute E nach Basel umziehen und keine Mietwohnung als Nebenwohnsitz und auch sonst keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland behalten, so hat die Schweiz als Wohnsitzstaat der Eheleute das vorrangige umfassende Besteuerungsrecht gem. Art. 4 Abs. 1 und Art. 21 DBA Schweiz.

Aber auch wenn kein Wohnsitz in Deutschland mehr vorhanden ist, können die Eheleute E gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig sein, wenn sie Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielen.

Darüber hinaus kann eine erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 2 AStG entstehen, wenn die Eheleute als natürliche Personen ihren Wohnsitz in die Schweiz verlagern und dort ansässig werden und sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

Nach der Grundregel des Art. 4 Abs. 4 Satz 1 bis 3 DBA Schweiz hat Deutschland für bis zu 6 Jahren nach dem Wegzug ein Besteuerungsrecht. Die deutsche beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 49 EStG und die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG bleiben erhalten.

Eine Ausnahme enthält Art. 4 Abs. 4 Satz 4 DBA Schweiz für den Fall der Arbeitsaufnahme der Steuerpflichtigen in der Schweiz (echte unselbständige Tätigkeit in der Schweiz) (Siehe oben A.I.1.)

Die Besteuerung der Einkünfte der Eheleute E aus unselbständiger Tätigkeit erfolgt nach Art. 15 DBA Schweiz durch die Schweiz.

II. Selbständige

1. Doppelwohnsitz

Auf Selbständige sind die gleichen Vorschriften des EStG, § 2 und 6 AStG und das DBA Schweiz anwendbar. Zu beachten ist, daß die Ausnahmeregelung des Art. 4 IV 4 DBA Schweiz für Selbständige keine Anwendung findet. Art. 4 IV und Art. 4 III DBA sind daher zu beachten. Die 183-Tage-Regelung findet auf Selbständige keine Anwendung.

⁶ Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart, Neues 183-Tage-Schreiben erlassen, Praxis Internationale Steuerberatung 2007, Seite 45 ff.

Nach Art. 14 DBA Schweiz werden die Einkünfte selbständig Tätiger mit Wohnsitz in der Schweiz durch die Schweiz besteuert.

2. Wegzug

Die Besteuerung der Vergütung aus selbständiger Tätigkeit erfolgt nach Art. 14 des DBA Schweiz durch die Schweiz. Eine beschränkte oder erweitert beschränkte Steuerpflicht entfällt nur dann, wenn der Selbständige seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt und keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland unterhält und darüber hinaus auch keine Einkünfte mehr in Deutschland erzielt.

B. Wegzug nach Österreich – Wegzug in einen anderen EU-Staat

Das DBA Schweiz und das DBA Österreich unterscheiden nicht zwischen EU-Staat und Drittstaat.

I. Arbeitnehmer

Die Eheleute E erwägen auch, ob sie nach Wien in die Hauptstadt des benachbarten EU-Staates Österreich ziehen sollen. Auch in Wien wollen sie ihren Hauptwohnsitz nehmen und einer Tätigkeit als Arbeitnehmer nachgehen.

Für einen Wegzug nach Österreich finden grundsätzlich die Vorschriften des § 1 EStG, § 2 und 6 AStG sowie das DBA Österreich Anwendung.

1. Doppelwohnsitz

Verlegen die Eheleute E ihren Hauptwohnsitz nach Wien und behalten sie eine Mietwohnung in Frankfurt, so bleiben sie, wenn sie noch Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland erzielen, grundsätzlich mit diesen Einkünften in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Die Einkünfte, die sie nach Verlegung des Hauptwohnsitzes nach Wien dort erzielen, sind in Österreich der Einkommensteuer zu unterwerfen.

§ 2 AStG ist ebenfalls anwendbar, wenn die Eheleute in Wien mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Dies ist anhand der in § 2 II AStG bestimmten Voraussetzungen zu prüfen. Auch hier gilt, daß die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht nur für die Veranlagungszeiträume eingreift, in denen die Eheleute insgesamt beschränkt steuerpflichtige Einkünfte von mehr als 16 500 € erzielen. Auch die übrigen Vorschriften des § 2 AStG finden grundsätzlich Anwendung.

§ 6 AStG ist auch in diesem Fall nur anwendbar, wenn Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG im Zeitpunkt des Umzuges nach Wien vor-

handen sind. Auf die Ausführungen oben unter A.I.1. wird verwiesen.

Nach den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes 2004, Textziffer 2.0.2.1, sind für Einkünfte und Vermögensteile, für die nach dem DBA Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht Österreich zusteht, die Eheleute nicht erweitert beschränkt steuerpflichtig. Auf die Ausführungen hinsichtlich der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes wird verwiesen.

Zur Frage, welcher der Staaten steuerberechtigt ist, sind die Regelungen des DBA Österreich zu prüfen. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. 8. 2000 (BGBl. 2002 II Seite 734, 2002 II 2435) gilt nach Art. 1 für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Das Abkommen gilt ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden (Art. 2 DBA Österreich).

Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist eine solche Person, die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Begriff umfaßt nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist (Art. 4 I DBA Österreich).

Wenn eine natürliche Person nach dieser Bestimmung in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, so gilt folgendes:

Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Sofern sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, so gilt sie nur in dem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist (Art. 4 II DBA Österreich).

Hieraus folgt für die Eheleute E, daß sie bei Verlegung ihres Hauptwohnsitzes nach Wien als in Österreich ansässig gelten und dort steuerpflichtig sind, wenn auch der Lebensmittelpunkt in Wien ist. Sofern sie also nur für Besuchszwecke oder andere vorübergehende Aufenthalte in der Bundesrepublik Deutschland eine Mietwohnung unterhalten, ist der Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland. Folglich liegt das Besteuerungsrecht bei dem Staat Österreich.

Österreich hat als Wohnsitzstaat der Eheleute E das vorrangige umfassende Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich. Die Einkommensteuer wird im Wohnsitzstaat erhoben, wo die Einkünfte erzielt werden. Für Deutschland besteht kein Besteuerungsrecht.

2. Wegzug

Nach § 1 Abs. 4 EStG besteht beschränkte Einkommensteuerpflicht, wenn Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt werden.

Darüber hinaus kann eine erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 2 AStG entstehen, wenn die natürliche Person ihren Wohnsitz in ein ausländisches Gebiet verlagert und dort ansässig wird, wo sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt.

Nach Art. 4 Abs. 2, 15 Abs. 1 DBA Österreich erfolgt die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit nur durch Österreich.

Das Besteuerungsrecht des Staates Österreich gilt erst recht, wenn die Eheleute E keinen Wohnsitz oder keinen gewöhnlichen Aufenthalt mehr in der Bundesrepublik

Deutschland unterhalten und ausschließlich in Wien ihren Wohnsitz haben.

II. Selbständige

Auch für den Fall, daß die Eheleute E nach Wien umziehen, um dort selbständig tätig zu werden, gelten die vorstehend unter B.I. dargestellten Grundsätze für die Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland und Österreich.

Hinsichtlich der Besteuerung durch den Staat Österreich besteht kein Unterschied, ob die Eheleute einen Doppelwohnsitz oder ihren Wohnsitz ausschließlich in Österreich haben. Nach dem DBA Österreich erfolgt die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach Art. 14.

C. Ergebnis

Die Bestimmungen des DBA Schweiz und des DBA Österreich unterscheiden nicht danach, ob die Steuerpflichtigen in ein Drittland oder EU-Land wegziehen.

Das DBA Schweiz läßt die deutsche Steuerpflicht nur entfallen, wenn die Steuerpflichtigen ausschließlich in der Schweiz ihren Wohnsitz haben. Nach dem DBA Österreich sind die Steuerpflichtigen auch dann lediglich nach österreichischem Steuerrecht einkommensteuerpflichtig, wenn sie einen untergeordneten Wohnsitz in Deutschland haben. Der Unterschied zwischen dem DBA Österreich und dem DBA Schweiz ist nur hinsichtlich der Möglichkeit gegeben, eine Zweitwohnung in Deutschland zu haben.

Informationsbeschaffung aus der Schweiz – IZA, Rechts- und Amtshilfe nach der Bilateralen II –

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, München¹

Mit zunehmender Auskunftsfreudigkeit innerhalb der EU-Staaten schwindet für die Behörden die Neugierde auf Informationen aus den Mitgliedsstaaten. In gleichem Maße steigt die Befürchtung, Drittstaaten, wie die Schweiz, könnten den deutschen Ermittlungs- und Finanzbehörden etwas vorenthalten. Tatsächlich ist der Weg der Informationsgewinnung nach der „Bilateralen II“, die u. a. ein Betrugsbekämpfungsabkommen enthält, sogar einfacher geworden. Doch bevor man den Blick auf Informationen unmittelbar

aus dem Ausland richtet, müssen die im Inland bei der IZA gesammelten Daten über Auslandssachverhalte von den Beamten erhoben und ausgewertet werden.

¹ Dr. Spatscheck ist Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.

I. Informationszentrale Ausland

Im Bundeszentralamt für Steuern werden zentral Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen jeglicher Art gesammelt, §§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG, 88a AO. Darüber hinaus wurde dort die sog. Informationszentrale für Auslandsbeziehungen (IZA) eingerichtet,² in der Informationen über alle Bereiche des Auslandsverkehrs zusammengetragen und abgerufen werden können.³ Die Finanzbehörden sind gehalten, sich dieser Informationen zu bedienen.⁴ Allerdings beruhen auch diese nur auf einer Sammlung von Tatsachen, die als solche zu würdigen sind. Unmittelbare Rechtswirkungen – dies hat der BFH⁵ bestätigt – kommen ihnen auch im Besteuerungsverfahren nicht zu.

Die Informationsmöglichkeit bei der IZA kann sich für die Finanzverwaltung auch zum Bumerang entwickeln. Im Amtshilfverfahren gilt der Grundsatz des § 93 Abs. 1 Nr. 3 AO, wonach ausländische Staaten erst dann um Auskunft ersucht werden sollen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Zwischenstaatliche Amtshilfe kommt erst in Betracht, wenn die Beweismöglichkeiten im Inland ausgeschöpft sind.⁶ Gleiches muß aufgrund des Eingriffs in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung für die Rechtshilfe gelten.⁷ Auch Vertreter der Finanzverwaltung gehen von einem Verfahrensfehler aus, wenn das Finanzamt es unterläßt, Auskünfte bei der IZA einzuholen.⁸

II. Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs⁹

Als weitere Inlandsermittlungen haben sich die häufig als „mobile Steuerfahndung“ bezeichneten Überwachungsmaßnahmen des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs an der deutsch-schweizerischen Grenze entwickelt.

Seit der Einführung der „Überwachung des grenzüberschreitenden Bargeldverkehrs“, heute geregelt in § 12a ZollVG, dürfen Zollbeamte bei Grenzkontrollen die Reisenden befragen, ob Bargeld oder gleichgestellte Zahlungsmittel im Wert von 15 000 € oder mehr mitgeführt werden. Unabhängig davon, wie die Antwort ausfällt, kann nach § 10 ZollVG durchsucht werden. Werden – zufällig – Informationen über mögliche Schwarzgeldanlagen im Ausland gefunden, dürfen diese an das für den Betroffenen zuständige Finanzamt weitergeleitet werden, § 12a Abs. 3 Satz 2 ZollVG.

Für den durchsuchten Steuerpflichtigen beginnt mit dem Aufgriff ein Wettlauf mit der Zeit, wenn er darüber nachdenkt, noch eine straffbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO abzugeben. Voraussetzung hierfür ist unter anderem, daß die Hinterziehungstat von den Behörden noch nicht entdeckt ist. Allein die Information, daß der gerade

überprüfte Steuerpflichtige ein Konto in der Schweiz hat, stellt noch keine Tatentdeckung dar. In diesem frühen Vorermittlungsstadium ist für die kontrollierenden Beamten auch vorstellbar, daß der Betroffene die Erträge der schweizerischen Geldanlage ganz normal und legal seinem deutschen Finanzamt erklärt. Solange der Abgleich mit der durchgeführten Veranlagung noch nicht erfolgt ist, liegt folglich keine Tatentdeckung vor. Eine Selbstanzeige kann erst dann nicht mehr abgegeben werden, wenn das zuständige Veranlagungsfinanzamt aufgrund der in der Regel per Fax zugeleiteten ausländischen Bankunterlagen den Abgleich mit der bisherigen Veranlagung durchgeführt und die Hinterziehung somit entdeckt hat.¹⁰ Die Durchführung einer zollamtlichen Grenzüberwachung selbst stellt keine Steuerprüfung i. S. v. § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO dar, so daß insofern keine Sperrwirkung vorliegt.¹¹

III. Ermittlungen deutscher Behörden in der Schweiz

Die deutsche Finanzverwaltung darf nicht im Ausland und die ausländische Finanzverwaltung darf nicht im Inland ermitteln.¹² Die Hoheitsmacht endet an der Staatsgrenze.¹³ Ein Übergreifen der Strafverfolgungstätigkeit des einen Staates in das Gebiet des anderen ist unzulässig, im Einzelfall sogar strafbar.¹⁴ Dies hebt jedoch die Notwendigkeit nicht auf, daß deutsche Finanzämter auch Auslandssachverhalte im Zusammenhang mit der Schweiz steuerlich beurteilen müssen.

2 Vgl. *Streck/Spatscheck*, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 795 f.

3 *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Strafsachen, 3. Aufl., 2005, Rz. 874.

4 Vgl. zum Ganzen *Bilsdorfer*, StraFo 1999, 145, 148 f.; siehe auch BFH IV B 41/99 vom 13. 12. 1999, BFH/NV 2000, 817, 818; IV B 76/86 vom 25. 8. 1986, BStBl. 1987 II, 481 ff.

5 BFH I B 34/99 vom 25. 11. 1999, BFH/NV 2000, 677 f.

6 *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 117 AO, Rz. 9 (Mrz. 2004); *Rüsken*, in: Klein, AO, 8. Aufl., 2003, § 117 Anm. 12.

7 Siehe auch *Dressler*, wistra 1989, 165; a.A. *Carl*, DStZ 1993, 653, 655; *Dannecker*, StVj. 1990, 138 f.

8 So *Carl/Klos*, Leitfaden zur internationalen Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen, 1995, 59 (Aufl. 1999 vergriffen); aus Sicht des Finanzrichters *Bilsdorfer*, StraFo 1999, 145, 149.

9 Ausführlich hierzu *Spatscheck/Alvermann*, BB 1999, 2107 ff.; *Streck/Spatscheck*, a. a. O., Rz. 273.

10 *Spatscheck/Alvermann*, BB 1999, 2107, 2110.

11 *Stahl*, Selbstanzeige und straffbefreiende Erklärung, 2. Aufl., 2004, Rz. 318; *Bornheim*, AO-StB 2001, 276.

12 Vgl. *Streck/Spatscheck*, a. a. O., Rz. 765 ff.

13 BVerfG 2 BvR 475/78 vom 22. 3. 1983, RIW/AWD 1983, 703, 705; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 117 AO Rz. 2 (Mrz. 2004). Sog. „Prinzip der formellen Territorialität“, vgl. *Meyer-Gossner*, StPO, 48. Aufl., 2005, Einl. Rz. 210.

14 Siehe z. B. Art. 271 des schweizerischen Strafgesetzbuchs; *Gless*, NStZ 2000, 57; *Nagel*, Beweisaufnahme im Ausland, 1988, 19; *Vogel*, DBA, 3. Aufl., 1996, Einl. Rz. 10.

Die Ermittlungsgrenze gilt allgemein, z. B. für

- Auskunfts- und Vorlageersuche,
- tatsächliche Beweiserhebungen,
- Augenscheineinnahmen,
- Zustellungen,
- Vollstreckungen.

Die Ermittlungsgrenzen gelten für Finanzämter, Staatsanwaltschaften, Gerichte und – selbst wenn es dem Selbstverständnis der Beamten nicht gerecht wird – auch für die Steuerfahndung.

Die Unzulässigkeit wird nicht durch die Zustimmung des Betroffenen oder durch die Mitwirkungswilligkeit eines Zeugen beseitigt. Das Territorialitätsprinzip steht nicht zur Disposition des einzelnen. Nur der ausländische Staat kann die Unzulässigkeit aufheben.¹⁵ Will die Steuerfahndung dennoch Informationen im Zusammenhang mit dem fremden Staat einholen, ist sie auf die Instrumentarien der Rechts- und Amtshilfe angewiesen.

Amts- und Rechtshilfeverfahren sind voneinander zu trennen. Amtshilfe ist die Hilfe, die eine Behörde der anderen in Verwaltungssachen gewährt, Rechtshilfe die Unterstützung in strafrechtlichen Angelegenheiten.¹⁶ Für die Finanzbehörde gilt die Faustregel: Im Steuerstrafverfahren gelangen Regeln über die zwischenstaatliche Rechtshilfe, im Besteuerungsverfahren über die zwischenstaatliche Amtshilfe zur Anwendung.¹⁷ Ermittlungsmaßnahmen ohne eindeutige Rechtsgrundlage sind anzufechten bzw. im Strafverfahren als fehlerhafte Beweiserhebung zu rügen. Während die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union in ein Geflecht von immer weiter verfeinerten europäischen Amts- und Rechtshilfeabkommen eingebunden sind, die eines Tages auch europaweite Steuerermittlungen zulassen werden, nimmt die Schweiz, als Drittstaat, eine Sonderrolle ein. Informationen werden von dort aus im wesentlichen nur preisgegeben, wenn die Schweiz aufgrund innerstaatlichen Rechts freiwillig handelt – was seltenst vorkommt – oder wenn ein ratifiziertes bi- bzw. multilaterales Abkommen zum Handeln zwingt, wobei sich auch hier die Schweiz häufig Ausnahmemöglichkeiten freihält.

a. Rechtshilfe¹⁸

Das Europäische Rechtshilfeübereinkommen (EuRhÜbk) vom 20. 4. 1959,¹⁹ in Kraft seit 1. 1. 1977, regelt als multinationales Abkommen insbesondere die Rechtshilfe bei Zeugenvernehmungen, Zustellungen und Durchsuchungen, nicht dagegen Auslieferungen. Vertragspartner sind fast alle Mitglieder des Europarates sowie Israel, die sich gegenseitig zur möglichst umfassenden Rechtshilfe verpflichten.²⁰ In der zuletzt neu ausgehandelten Fassung des Übereinkommens²¹ sind weitere erhebliche Erleichterungen im Rechtshilfeverkehr vorgesehen.²²

Von Bedeutung für das Steuerstrafverfahren ist Art. 2a) EuRhÜbk. Hiernach kann die Rechtshilfe vom ersuchten Staat verweigert werden, wenn sich das Ersuchen auf eine sog. Fiskalstraftat, d. h. u. a. auch Steuerhinterziehung, bezieht. Allerdings haben sich zahlreiche Vertragsstaaten im Zusatzprotokoll zum EuRhÜbk vom 17. 3. 1978²³ verpflichtet, von dieser Verweigerungsmöglichkeit nicht Gebrauch zu machen. Mit einigen Staaten sind darüber hinausgehende Zusatzvereinbarungen geschlossen worden. Umfassende Rechtshilfe ist insbesondere mit Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Italien, den Niederlanden, Norwegen, Österreich²⁴ und Schweden vereinbart.²⁵ Die Schweiz hingegen hat zwar das die Rechtshilfe bei Fiskalstraftaten vorsehende Zusatzprotokoll Nr. 99 vom 17. 3. 1978²⁶ zum EuRhÜbk unterzeichnet, nicht aber ratifiziert. Deshalb ist sie nach geltendem Völkerrecht nicht verpflichtet, Deutschland bei Fiskalstraftaten Rechtshilfe zu leisten.

Rechtsgrundlage ist vielmehr Art. 3 Abs. 3 des am 1. 1. 1983 in Kraft getretenen – schweizerischen – Bundesgesetzes vom 20. 3. 1981 über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen. Voraussetzung ist ein Abgabebetrug. Die Schweiz differenziert zwischen strafloser Steuerumgehung (Gestaltungsmißbrauch), der einfachen Steuerhinterziehung durch schlichte Abgabe unzutreffender Steuererklärungen sowie den Betrugsdelikten.

Nach schweizerischer Definition liegt ein Betrugsdelikt vor, wenn bei den Einkommensteuern gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden verwandt werden.²⁷ Bei den übrigen Steuern des Bundes (z. B. Mehrwertsteuer) liegt

15 BVerfG, 2 BvR 475/78 vom 22. 3. 1983, RIW/AWD 1983, 703, 705.

16 Vgl. § 59 Abs. 2 IRG; Carl/Klos, a. a. O., 68.

17 Vgl. Müller/Wabnitz/Janowsky, Wirtschaftskriminalität, 4. Aufl., 1997, 312; Heine, Harzburger Prot., 1998, 303, 337; Dannecker, StVj. 1990, 124, 137.

18 Ausführlich: Holenstein, PStR 2005, 16 ff.

19 BGBl. 1964 II, 1369; BGBl. 1976 II, 1799.

20 Vgl. die Übersicht bei Schomburg/Lagodny, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, 3. Aufl., 1998, Hauptteil II B, EuRhÜbk, vor Art. 1.

21 EG-ABl. Nr. C-251 vom 2. 9. 1999, 1 ff.

22 Siehe Schomburg, NJW 2000, 340, 341; Gless, NSTZ 2000, 57, 59 f. Siehe ferner Abfragemöglichkeit von Konten im EU-Ausland mit Ermittlungspflicht des Bankinstituts durch den Vertragsstaat, BGBl. 2005 II, 662. Am 2. 2. 2006 in Deutschland in Kraft getreten.

23 BGBl. 1990 II, 124, in Kraft seit 6. 6. 1991.

24 Allg. zur österreichischen Rechtshilfe in Strafsachen, insbesondere im Zusammenhang mit dem Bankgeheimnis siehe Lanser, wistra 1999, 213 ff.

25 Vgl. Carl, DStZ 1993, 653, und die Kurzübersicht bei Schomburg/Lagodny, a. a. O., Hauptteil II B 1, ZP-EuRhÜbk, vor Kap. 1; zum Rechtshilfeverkehr mit der Schweiz siehe Klos, INF 1999, 545 ff. und Tz. 798.

26 Siehe oben.

27 Art. 186 des Bundesgesetzes vom 14. 12. 1990 über die direkte Bundessteuer – DBG-Art. 59 des Bundesgesetzes vom 14. 12. 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden – StHG.

ein Abgabebetrug vor, wenn bewirkt wird, daß dem Gemeinwesen durch ein arglistiges Verhalten in erheblichem Ausmaß Abgaben vorenthalten werden. Auch hier kommt als Hauptanwendungsfall die Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden in Betracht. Nach schweizerischem Recht ist auch die Falschbeurkundung, d.h. die inhaltlich unzutreffende Urkunde als Täuschung ausreichend. Als Urkunden gelten ferner Bilanzen und Erfolgsrechnungen.

Für den Fall, daß keine unrichtigen Urkunden im Spiel sind, wird eine arglistige Täuschung und somit ein Steuerbetrug nach schweizerischem Recht angenommen, wenn ein „Lügenreiches Gebäude“ aufgebaut wird. Hierunter versteht man z. B. Scheingesellschaften, Abdeckrechnungen etc.

Die Einreichung einer unvollständigen Einnahmenüberschußrechnung mit der Steuererklärung stellt keinen Abgabebetrug dar, solange der Steuerpflichtige nicht entweder buchführungspflichtig ist oder freiwillig Buch führt.

Es wird die „kleine Rechtshilfe“ gewährt, die die Zustellung von Schriftstücken, die Beweiserhebung, die Herausgabe von Akten und Schriftstücken sowie die Herausgabe von Gegenständen oder Vermögenswerten zur Einziehung oder zur Rückerstattung an den Berechtigten umfaßt.²⁸

Auf den ins Ausland übermittelten Beweismitteln wird ein Spezialitätsvorbehalt angebracht, nach dem die Beweismittel ausschließlich zur strafrechtlichen Verfolgung des – nach Schweizer Maßstäben – Abgabebetrugs verwandt werden dürfen.

Zu Beginn des Rechtshilfeverfahrens prüft das Bundesamt für Justiz summarisch, ob das Rechtshilfesuch zur Durchführung weitergeleitet wird. Hierzu muß die ersuchende deutsche Behörde Indizien vorlegen, welche den hinreichenden Verdacht des dem Beschuldigten angelasteten Abgabebetrugs zu begründen vermögen. In der Praxis werden bei den deutschen Ermittlern auch regelmäßig „Nachweise“ für die angeblichen Hinterziehungs- und Betrugsvorwürfe eingefordert. Um diese Anforderung zu erfüllen, lassen die deutschen Staatsanwaltschaften von den Steuerfahndungsbehörden „Beweismittelordner“ zusammenstellen, die im Einzelfall auch weit mehr als fünf Leitz-Ordner umfassen können. Es ergeht, so Rechtshilfe geleistet werden soll, eine nicht selbständig anfechtbare „Eintretensverfügung“. Auf diese folgt der Vollzug der Maßnahme.

Eine „vereinfachte Ausführung“ ist möglich, wenn alle Berechtigten der Herausgabe zustimmen. Die Unterlagen werden umgehend an den rechtshilfeersuchenden Staat übermittelt. Wendet sich der Betroffene gegen die Herausgabe, ergeht eine Schlußverfügung, die gemeinsam mit den zuvor ergangenen Maßnahmen anfechtbar ist.

Rechtsmittel ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht oder – soweit zuvor eine Kantonalbehörde zuständig war – es ist der dort zulässige Instanzenzug vorgeschaltet. Rechtsmittel haben aufschiebende Wirkung.

Nur der nominelle Kontoinhaber ist zur Beschwerde berechtigt, nicht der wirtschaftlich Berechtigte oder in den Unterlagen Genannte.

b. Amtshilfe²⁹

Deutschland hat mit der Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, das in Art. 27 Abs. 1 eine erweiterte Auskunftsklausel beschränkt auf Betrugsdelikte enthält. Die Einleitung eines Strafverfahrens ist nicht erforderlich. Nach einer Übergangsbestimmung im Revisionsprotokoll ist die erweiterte Auskunftsklausel nur auf Betrugsdelikte anwendbar, die am oder nach dem 1. 1. 2004 begangen wurden.

Betrifft die Amtshilfe die Bitte um Beschaffung und Weiterleitung von Urkundsbeweisen im Hinblick auf eine Ersttat, d.h. eine Tat, die in direktem Zusammenhang mit der gewünschten Amtshilfemaßnahme steht, ist das schweizerische Bankgeheimnis kein Hindernis.

Anders als bei der Rechtshilfe dürfen die im Rahmen der Amtshilfe erlangten Informationen zur Steuernachveranlagung verwandt werden. Eine strafrechtliche Auswertung kommt nur in Betracht, wenn auch die Voraussetzung der Rechtshilfe erfüllt ist, was regelmäßig der Fall sein wird.

Gegen die Schlußverfügung der eidgenössischen Steuerverwaltung kann Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit aufschiebender Wirkung eingelegt werden.

c. Die Schweiz nach Inkrafttreten der „Bilateralen II“³⁰

Die „Bilaterale II“ umfaßt ein Vertragswerk zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, das aus acht Abkommen besteht. Sie wurden am 26. 10. 2004 in Luxemburg unterzeichnet und am 17. 12. 2004 vom schweizerischen Parlament genehmigt. Für steuerstrafrechtliche Zwecke von Bedeutung sind drei dieser Abkommen:

- Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EG über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung

²⁸ Art. 63 Abs. 2 IRSG.

²⁹ Ausführlich: *Holenstein*, PStR 2005, 67 ff.

³⁰ Ausführlich: *Holenstein*, PStR 2005, 118 ff.

von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind.³¹

- Abkommen über die Zusammenarbeit zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EG zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen.
- Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der EG über die Verpflichtung dieses Staates zur Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstandes.³²

Das Betrugsbekämpfungsabkommen tritt in Kraft, sobald die EG, ihre Mitgliedsstaaten und die Schweiz das Abkommen nach ihrem innerstaatlichen Recht ratifiziert haben. Es ist nur auf die Amts- und Rechtshilfe bei den indirekten Steuern anwendbar, d. h. nicht auf Ertragsteuern, Erbschaft- oder Schenkungssteuern.

Soweit sich die Schweiz zur Erhaltung und Weiterentwicklung des Schengen-Besitzstands verpflichtet hat, betrifft dies ausschließlich die indirekten Steuern. Im Rechtshilfeverkehr zwischen den Benelux-Staaten, Frankreich und Deutschland finden sich in Art. 50 des Schengener Durchführungsübereinkommens (SDÜ) vom 19. 6. 1990³³ Erleichterungen im Rechtshilfeverkehr für den Bereich der Verbrauch- und Mehrwertsteuern sowie des Zolls.³⁴ Direkte Steuern sind hiervon nicht betroffen. Die Rechtshilfe kann nach Art. 51 Abs. 4 SDÜ verweigert werden, wenn der verkürzte Betrag ECU 25 000, das entspricht 25 000 €, nicht übersteigt. Ferner hat sich die Schweiz vorbehalten, Rechtshilfe nur im Fall des Abgabebetrag und nicht bereits bei der normalen Steuerhinterziehung zu leisten.³⁵ Die im straf- und völkerrechtlichen Schrifttum viel diskutierte grenzüber-

schreitende Observation nach Art. 40 SDÜ³⁶ ist im Rahmen von Steuerfahndungsermittlungen aufgrund der Einschränkungen des Art. 40 Abs. 4 und 7 SDÜ unzulässig.

Wesentliche Neuregelungen:

- Amts- und Rechtshilfe wird auch bei der einfachen Steuerhinterziehung gewährt, soweit die hinterzogene Steuer mindestens 25 000 € beträgt.
- Vollstreckung von Steuerforderungen.
- Herausgabe von Vermögenswerten zur Einziehung.
- Rechtshilfe bei „Geldwäscherei“.
- Anwesenheit von Amtsträgern des ersuchenden Staates bei Ermittlungshandlungen im ersuchten Staat.
- Im Betrugsbekämpfungsabkommen ist das Spezialitätsprinzip fest verankert.

Weiterhin ist jede Rechts- und Amtshilfe uneingeschränkt zulässig, soweit sie zur Entlastung eines Verfolgten ergeht.

Soweit der Verdacht wegen anderer Delikte besteht (Betrug, Untreue, Bankrott usw.), wird Rechts- und Amtshilfe gewährt.

31 Siehe hierzu *Streck/Spatscheck*, a. a. O., Rz. 610.

32 Die Schweiz hat im Rahmen einer Volksabstimmung vom 5. 6. 2005 mit einer Mehrheit von 54,6% die Ratifizierung des Abkommens akzeptiert.

33 BGI. 1993 II, 1010, 1902; 1998 II, 1968.

34 Hierzu *Schomburg/Lagodny*, a. a. O., § 50 SDÜ, Anm. 1 ff. Ausführlich: *Plockinger/Leidenmuhler*, wistra 2003, 81, 82.

35 Art. 7 Z. 5 lit. B Abs. 2 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 SDÜ.

36 Siehe *Gless*, NSTZ 2000, 57, 58 f.

Europäische Union

Hohe Steuer- und Abgabenlast in der EU

„Zu den Verdiensten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) gehört, daß sie Statistiken produziert, die vernünftige Zeit- und Quervergleiche ihrer Mitglieder zulassen. Im neuesten, 470 Seiten umfassenden Kompendium über Steuer- und Sozialabgaben kommt sie zum Schluß, daß sich für den

individuellen Steuerzahler im vergangenen Jahr wenig verändert hat. Verschiedentlich wurde der Einkommenseffekt von Steuersenkungen durch höhere andere Abgaben zunichte gemacht“, so die *Neue Zürcher Zeitung* vom 2. 3. 2007.

(Red.)

Prävention im Steuerstrafrecht – Straffreiheit durch Selbstanzeige – (Teil 1)

Rechtsanwalt Thomas Wenzler, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln¹

A. Einleitung

Das Wort Prävention ist aus dem lateinischen Wort „*praevenire*“ abgeleitet, das mit „zuvorkommen, verhüten“ zu übersetzen ist. Prävention ist mithin Vorbeugung.

Steuerstrafverfahren sind Dokumentenverfahren. Die Ermittlungsbehörden verfügen dabei über vielfältige Möglichkeiten, an verfahrensrelevante Daten und Dokumente heranzukommen. Nicht umsonst ist regelmäßig Verfahrensauftritt eines Steuerstrafverfahrens die Durchsuchung, worauf zu Recht immer wieder hingewiesen wird.² Hinzu kommt die Möglichkeit, Konten im In- und Ausland auszuforschen. Neben den Bestimmungen des § 93 Abs. 7 und 8 AO ist an dieser Stelle auf die Möglichkeit sog. Spontanauskünfte von EU-Staat zu EU-Staat³ ohne vorheriges Auskunftersuchen und auch auf das „Protokoll vom 16. Oktober 2001 zu dem Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union“⁴ hinzuweisen. Dieses Protokoll gilt insbesondere auch im Verhältnis zu Belgien und Österreich, also Staaten, die im Rahmen der Zinsbesteuerung den Weg der anonymen Quellenbesteuerung gewählt haben. Auf der Grundlage des Protokolls können die deutschen Behörden im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens Informationen über ausländische Konten sammeln, und zwar einschließlich Informationen zu Bewegungen auf den Konten. Da werden dann den deutschen Ermittlungsbehörden auch die Konten in der Schweiz oder Liechtenstein bekannt, wenn sie in den Überweisungsverkehr mit dem Konto im Mitgliedsstaat einbezogen worden sind. Allerdings, darauf ist der Vollständigkeit halber hinzuweisen, ist die Abfrage von Konten in Österreich durch deutsche Ermittlungsbehörden seit dem Urteil des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juli 2006 nicht mehr möglich. Es bleibt aber die Möglichkeit, die fraglichen Daten – ggf. nachträglich – im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens abzufragen.⁵ Auch dürfen die den Finanzbehörden zur Verfügung stehenden Analysewerkzeuge wie die IDEA-Software nicht übersehen werden, die es ermöglichen, Manipulationen sozusagen mit wenigen Tastendrücker auf die Spur zu kommen. Diese Analysewerkzeuge werden in den nächsten Jahren mit Sicherheit noch perfektioniert.

Bedenkt man nun noch, daß letztlich alle Modelle zur Verschleierung nicht deklarer Einkünfte den Finanzbehörden über kurz oder lang bekannt werden, wofür in jüngster Zeit die 5 + 7-Lebensversicherungsmodelle⁶ ein beredtes Beispiel abgeben, muß gerade im Steuerstrafrecht mehr und mehr an Prävention gedacht werden.

Das Steuerstraf- bzw. Ordnungswidrigkeitsrecht hält mit der Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO eine Möglichkeit vor, der Sanktion für eine bereits begangene Straftat oder Ordnungswidrigkeit zu entgehen, d. h. einer Bestrafung im Sinne von Prävention zuvorzukommen. Werden bisher nicht erklärte Einkünfte nacherklärt und die sich aus der Nacherklärung ergebenden Steuern nachbezahlt, gewährt der Staat Straf- bzw. Bußgeldfreiheit. Den Fiskalinteressen des Staates wird also eindeutig ein Vorrang vor dem Interesse der Sanktionierung des Fehlverhaltens eingeräumt.

Die Selbstanzeige war über Jahrzehnte hinweg eine Ausnahmeerscheinung im deutschen Recht. Seit einigen Jahren enthalten §§ 261 Abs. 9 StGB und 266 a Abs. 6 StGB ähnliche Regelungen.

B. Rechtsnatur der Selbstanzeigenberatung

Selbstanzeigenberatung ist (noch) Steuerberatung, zu der Rechtsanwälte und Steuerberater berufen sind. Die Beschränkungen des § 146 StPO – Verbot der Verteidigung mehrerer Beschuldigter – gilt also nicht.⁷ Gleichwohl muß

1 Der Autor ist in eigener Kanzlei tätig (www.wenzler-law.de).

2 *Wessing/Erb*, *steueranwaltsmagazin* 2006, 77.

3 Vgl. hierzu *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, § 117 AO Rdnr. 55 ff.

4 BGBl. 2005 II, 662 ff.

5 *Wenzler*, Der AO Steuerberater 2006, 318 f.

6 Hierzu *Heerspink*, Der AO Steuerberater 2006, 148 ff.; *Wulff*, PStR 2005, 158 ff.

7 *Vogelberg*, in: Wannemacher, Steuerstrafrecht, Handbuch, 5. Auflage, Bonn/Berlin, 2004, Rdnr. 2118; *Streck/Spatschek*, Die Steuerfahndung, 4. Auflage, Köln, 2006, Rdnr. 185.

die Vertretung mehrerer im Rahmen einer Selbstanzeige sorgsam bedacht werden, damit Interessenkonflikte schon im Ansatz vermieden werden.

Das Abraten von der Selbstanzeige ist keine Strafvereitelung, das Raten zur Selbstanzeige kein Parteiverrat. Allerdings kann ein Beratungsfehler in die Haftungsfalle führen. Das hat schon das Reichsgericht mit Urteil vom 10. Juni 1942 entschieden.⁸ Der BGH hat diese Entscheidung in seiner Entscheidung vom 31. Januar 1957⁹ aufgegriffen und eine Schadensersatzpflicht für den Fall angenommen, daß der Rat zur Selbstanzeige unterlassen wird. Unter Berücksichtigung der bereits unter A. ausgeführten Möglichkeiten der Behörden zur Ermittlung von Steuerverfehlungen ist die Möglichkeit der Selbstanzeige mithin vorsorglich immer dann anzusprechen, wenn sich im Rahmen eines Beratungsgesprächs Anhaltspunkte für eine Steuerverfehlung ergeben. Der Inhalt des Gesprächs ist zu Nachweiszwecken in der Handakte zu dokumentieren.

Da die Selbstanzeigenberatung Steuerberatung ist, steht dem anwaltlichen Berater für diese Tätigkeit (nur) ein Beratungshonorar, ggf. eine Geschäftsgebühr nach VV 2300 zu. Ob ein solches Honorar der Verantwortung des Beraters und seiner Tätigkeit angemessen ist, ist zu bezweifeln. Obendrein wird Selbstanzeigenberatung sehr oft unter erheblichem Zeitdruck erbracht. Eine Honorarvereinbarung ist daher stets ratsam.¹⁰

C. Gefahren der Selbstanzeige, insbesondere die Durchbrechung des Steuergeheimnisses

Die Selbstanzeige bewirkt – wie noch darzustellen sein wird – Straffreiheit nur im Hinblick auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung. Wegen Straftaten, die mit der Steuerhinterziehung einhergehen, kann der Selbstanzeigenerstatter also gleichwohl bestraft werden.

Insoweit ist zu beachten, daß die Finanzbehörden über die Regelungen der §§ 125 c BRRG, § 46 DRiG¹¹ hinaus unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 AO berechtigt sind, dem Steuergeheimnis unterliegende Erkenntnisse zu offenbaren, d. h. sie an die Staatsanwaltschaft weiterzugeben.¹² Ein besonderes Augenmerk ist dabei im Rahmen der Beratung von Angehörigen des öffentlichen Dienstes auf § 30 Abs. 4 Nr. 5 b) AO zu richten, der auch Korruptionstaten erfaßt. Schon von daher greift das Beweisverwendungsverbot des § 393 Abs. 2 AO nicht, wie sich aus dessen Satz 2 ergibt.

Zu beachten ist allerdings, daß der BGH auf Selbstanzeigen von vorneherein § 393 Abs. 2 AO nicht anwenden will. Also können z. B. auch Urkundenfälschungen, die im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige entdeckt werden,

verfolgt werden. Nach Auffassung des BGH greift das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 AO nicht, soweit der Steuerpflichtige im Rahmen einer Selbstanzeige eine Nichtsteuerstraftat offenbart. Diese einschränkende Auslegung des § 393 Abs. 2 AO folge aus der Ratio der Vorschrift. Die Norm solle es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, ohne das Risiko einer Strafverfolgung auch bemakelte Einkünfte anzugeben, damit diese der Besteuerung unterworfen werden können. Durch die Abgabe einer Selbstanzeige erfülle der Steuerstraftäter zwar nunmehr seine steuerlichen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten. Hinsichtlich des aufgedeckten Allgemeindelikts offenbare er jedoch keine weitere Steuerquelle für den Staat. Der innere Grund für das in § 393 Abs. 2 AO normierte Verwendungsverbot sei die Erzwingbarkeit der Pflichterfüllung. Diese Norm solle das Spannungsverhältnis ausgleichen zwischen der Erzwingbarkeit der Steuererklärung einerseits und dem berechtigten Interesse des Steuerpflichtigen andererseits, sich in Erfüllung steuerrechtlicher Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten nicht der Strafverfolgung wegen möglicherweise zu offenbarendem strafbaren Verhalten auszusetzen. Die Erfüllung dieser Pflichten sei jedoch dann nicht mehr mit den Zwangsmitteln des Steuerrechts durchsetzbar, wenn der Steuerpflichtige genötigt wäre, sich wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat selbst zu belasten (§ 393 Abs. 1 AO). Damit könne der Täter auch nicht zur Abgabe einer Selbstanzeige gezwungen werden. Des Schutzes des Beweisverwendungsverbot nach § 393 Abs. 2 AO bedürfe es daher nicht.¹³ Das Bundesverfassungsgericht hat die gegen diese Revisionsentscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen.¹⁴ Die faktische Zwangswirkung einer Selbstanzeige könne nicht mit einer erzwingbaren Auskunftspflicht gleichgestellt werden.

Die Möglichkeit der Durchbrechung des Steuergeheimnisses ist aber auch vor dem Hintergrund von Bedeutung, daß in Ziff. 8.6. des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEO) bestimmt wird, daß außerdienstliche Verfehlungen eines Beamten oder Richters den zuständigen Stellen mitgeteilt werden dürfen, soweit dies für die Durchführung eines Disziplinarverfahrens oder sonstiger dienstrechtlicher Maßnahmen erforderlich ist und für die Mitteilung im Einzelfall ein zwingendes öffentliches Interesse nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO besteht. Ein solches zwingendes öffentliches Interesse ist anzunehmen bei

a) unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen durch Beamte

8 RGZ 169, 267.

9 NJW 1957, 586 f.

10 Streck/Spatschek, RdNr. 1366.

11 In diesen Fällen besteht sogar eine Verpflichtung zur Weitergabe der in den Vorschriften genannten Informationen und Unterlagen.

12 Hoffmann/Knierim, PStR 2000, 211 ff.

13 BGH, NJW 2005, 2720 ff.

14 BVerfG, NJW 2005, 352 ff.

der Steuerverwaltung; dies gilt jedoch nicht, wenn die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen nur gelegentlich, z. B. in Form sporadischer Nachbarschaftshilfe, ausgeübt wird oder von geringer Bedeutung ist;

- b) bei Steuerstraftaten, einschließlich solcher, bei denen durch Selbstanzeige nach § 371 AO Straffreiheit eingetreten ist, wenn die verkürzte Steuer 2500 € oder mehr pro Veranlagungszeitraum beträgt oder der Beamte oder Richter bei Steuerverkürzungen von weniger als 2500 € eine erhebliche kriminelle Energie aufgewendet hat (z. B. durch Fälschung von Belegen).

So selten, wie mancher denken mag, sind Steuerstraftaten durch Beamte und insbesondere auch Richter nicht. Oft werden auch von diesen Personengruppen geerbte Auslandskonten nicht der Besteuerung unterworfen oder Nebentätigkeitshonorare nicht versteuert. Die von dem AEAO für die Durchbrechung des Steuergeheimnisses vorgesehenen Schwellenwerte sind dabei recht gering. In NRW obliegt die Prüfung, ob eine Mitteilung an die zuständigen Stellen erfolgt oder nicht, den Oberfinanzdirektionen. Die Finanzämter, insbesondere die Strafsachenstellen, sind angewiesen, Fälle, die einen Beamten oder Richter betreffen, der für sie zuständigen Oberfinanzdirektion vorzulegen. In Einzelfällen mag diese Anweisung in der Vergangenheit mangels Kenntnis von ihr mißachtet worden sein. Zwischenzeitlich ist sie infolge entsprechender Schulung allseits bekannt.

Aus Beratersicht müssen die vorstehenden (Verwaltungs-)Vorschriften bei der Beratung von Beamten und Richtern unbedingt beachtet werden. Ggf. muß von einer Selbstanzeige mit Blick auf möglicherweise sehr schwerwiegenden beruflichen Folgen für den Mandanten abgeraten werden.

D. Schätzung, Verjährung und Zinsen bei Selbstanzeige

Steuerhinterziehung verjährt strafrechtlich und steuerrechtlich unterschiedlich.

Strafrechtlich verjährt Steuerhinterziehung grundsätzlich in fünf Jahren. Die Frist ist anhand von §§ 78 ff. StGB zu berechnen. Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt der Beendigung der Tat, wobei zwischen Fälligkeits- und Veranlagungssteuern einerseits zu unterscheiden ist und andererseits danach, ob Steuererklärungen abgegeben worden sind oder nicht. Bevor zur Selbstanzeige geraten wird, ist also zu prüfen, ob die in Frage stehenden steuerstrafrechtlichen Taten nicht schon ganz oder teilweise verjährt sind. Soweit Verjährung eingetreten ist, ist für eine Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO kein Raum. Infolge der Verjährung ist

eine Bestrafung ausgeschlossen, so daß eine Selbstanzeige ins Leere läuft.

Wird Selbstanzeige erstattet, dürfen Berater und Mandant ihren Blick aber nicht auf die noch nicht strafrechtlich verjährten Veranlagungszeiträume verengen. Steuerrechtlich verjährt Steuerhinterziehung nämlich erst in 10 Jahren, vgl. § 169 Abs. 2 AO. Der Beginn dieses Verjährungszeitraums ist nach § 170 AO festzustellen, sein Ende anhand von § 171 AO. Insbesondere bei verschwiegenen Einkünften aus Kapitalvermögen und hohem Kapital wird sich die Finanzbehörde fragen, ob denn in diesen weiteren Jahren alle Einkünfte ordnungsgemäß erklärt worden sind. Das wird regelmäßig nicht der Fall sein. Der Mandant ist daher darüber aufzuklären, daß er auch für diesen Zeitraum Nachzahlungen für bis dato nicht deklarierte Einkünfte leisten muß – und zwar zuzüglich Vollverzinsungs- und Hinterziehungszinsen, vgl. §§ 233 a, 235 AO. Die Vollverzinsungszinsen sind auf die Hinterziehungszinsen für deckungsgleiche Zeiträume anzurechnen, vgl. § 235 Abs. 4 AO. Der Zinssatz beträgt 0,5 % je Monat. Für weit zurückliegende Zeiträume können da schnell 60 % Zinsen auf den Nachzahlungsbetrag anfallen.

Der 10-Jahres-Zeitraum im Sinne der §§ 169 ff. AO und die in diesem Zeitraum erzielten Einkünfte sind aber auch vor dem Hintergrund des § 162 AO (Schätzung) im Auge zu behalten. Anhand von Geldverkehrsrechnungen, inneren und äußeren Betriebsvergleichen wird die Finanzbehörde versuchen, für die steuerlich relevanten Jahre ein möglichst hohes Mehrergebnis zu ermitteln und das vorhandene Kapital jedenfalls weitestgehend als Einkünfte aus dem 10-Jahres-Zeitraum nach §§ 169 ff. AO auszuweisen. Dem muß der hinzugezogene Berater entgegenwirken.

Beispiel:

A ist seit 1980 in Grenznähe als Heilpraktiker tätig. Sein Ruf ist ausgezeichnet, und zwar auch jenseits der Grenze. Insbesondere die Einnahmen aus der Behandlung dieser Patienten werden von ihm nicht der Besteuerung unterworfen.

A lebt nicht auf großem Fuß und legt sein Geld klug an. Die Erträge aus den Anlagen, insbesondere auch aus dem Ausland, sind hoch. Im Jahre 2006 erhält seine Frau (B) Post von einer der Lebensversicherungen der Eheleute. Es handelt sich um eine sog. 5 + 7-Lebensversicherung. Die Versicherung teilt mit, daß sie seitens der Finanzbehörden aufgefordert worden ist, Auskünfte zu Versicherungsverträgen zu geben, zu denen auch derjenige der B gehört.

Fortsetzung des Beitrags von *Thomas Wenzler* in Heft 3/2007

EuGH-Rechtsprechung zur Erstattung von Quellensteuern bei Portfolio-Beteiligungen (EuGH, Urteil vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05, Denkavit II)

Dr. Klaus Eicker, Tax Partner Ernst & Young AG, München¹

Der EuGH hatte sich im nachfolgend darzustellenden Urteil mit den Einwirkungen der europäischen Grundfreiheiten auf die DBA-Praxis der Erhebung von Quellensteuern auf Ausschüttungen aus Portfolio-Beteiligungen auseinanderzusetzen. Die von ihm entwickelten Rechtsgrundsätze haben Auswirkungen auch auf die deutsche Praxis der Quellensteuererhebung.²

1. Ausgangslage

In der Rechtssache C-170/05 (Denkavit II) entschied der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens des französischen Conseil d'État zu Gunsten der Klagepartei. Zugrunde lag folgender Sachverhalt: Die niederländische Denkavit Internationaal BV (nachfolgend: Denkavit Internationaal) war zu 50% an der französischen Denkavit France SARL (nachfolgend: Denkavit France) und zu 99,9% an der Agro Finances SARL (nachfolgend: Agro Finances) beteiligt. In den Streitjahren 1987 bis 1989 schütteten die Agro Finances und die Denkavit France insgesamt 14 500 000 FRF an die Denkavit Internationaal aus. Nach Art. 145 und 216 CGI des französischen allgemeinen Steuergesetzbuches wurden bei einer Muttergesellschaft mit Sitz oder Betriebsstätte in Frankreich erhaltene Dividenden bis auf einen steuerpflichtigen Anteil von 5% der Dividende von der Besteuerung freigestellt. Demgegenüber sah Art. 119 bis Abs. 2 CGI für Dividendenausschüttungen an nicht in Frankreich ansässige Empfänger eine Erhebung von Quellensteuern in Höhe von 25% der vollen Dividende vor, während bei einem französischen Empfänger eine Quellenbesteuerung vollständig unterblieb. Das französisch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen sah schließlich eine Reduzierung des Quellensteuersatzes von 25% auf 5% vor, sofern die Beteiligung der Mutter- an der ausschüttenden Gesellschaft mindestens 25% betrug. Entsprechend dieser Regelung wurden die o. g. Dividenden in voller Höhe einer Quellensteuer von 5% auf den Dividendenbetrag in Höhe von insgesamt 14 500 000 FRF unterworfen (ergibt eine Quellensteuer von 725 000 FRF). Die Denkavit Internationaal sah sich hierdurch in ihren Grundfreiheiten beein-

trächtigt und beantragte im Rahmen einer beim Tribunal administratif de Nantes erhobenen Klage die Erstattung der einbehaltenen Quellensteuern. Das Verfahren landete schließlich beim Conseil d'État, der im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens dem EuGH mehrere Fragen zur Vereinbarkeit der französischen Regelungen mit dem Gemeinschaftsrecht vorlegte. Da die streitgegenständlichen Veranlagungsjahre (1987 bis 1989) vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Mutter-Tochter-Richtlinie³ liegen, konnte der EuGH die Vorlagefragen nicht anhand dieser Richtlinie lösen, sondern lediglich auf die primärrechtlichen Grundfreiheiten zurückgreifen.⁴ Im vorliegenden Fall hielt er die Niederlassungsfreiheit nach den Art. 43 und 48 EG für einschlägig.

2. Die EG-Grundfreiheiten

Die Art. 12 ff. des EG-Vertrags sollen die Rechtsgrundlage eines diskriminierungsfreien europäischen Binnenmarkts darstellen. Auch wenn die Gesetzgebungskompetenz im Bereich des Steuerrechts weiterhin dem einzelnen Mitgliedsstaat verblieben ist, so ist es dennoch ständige Rechtsprechung des EuGH, daß die Mitgliedsstaaten im Rahmen der Ausübung ihrer Kompetenzen die europäischen Grundfreiheiten zu beachten haben.⁵

3. Niederlassungsfreiheit

Art. 43 EG gewährt den Staatsangehörigen der Mitgliedsstaaten, Art. 48 EG den nach den Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten gegründeten Gesellschaften das Recht,

¹ Dr. Klaus Eicker ist Partner von *Ernst & Young*, München. Er leitet deutschlandweit die „EU Competence Group“ der Ernst & Young AG.

² Anmerkung des Autors.

³ RL 90/435/EWG, ABl. L225, S. 6.

⁴ Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 17.

⁵ Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 19.

ihre Geschäftstätigkeit auch in einem anderen Mitgliedsstaat auszuüben und dabei wie die eigenen Angehörigen des betreffenden Mitgliedsstaates behandelt zu werden. Im Bereich der Gesellschaften ist die Inländergleichbehandlung bereits dann nicht gewährleistet, wenn eine unterschiedliche Behandlung der ansässigen (Tochter-)Gesellschaft nach dem Sitz ihrer Muttergesellschaft in Betracht kommt.⁶ Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann jedoch im Bereich des Steuerrechts eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen aufgrund ihres Sitzes dann nicht als Gemeinschaftsrechtsverstoß zu bewerten sein, wenn es für diese Unterscheidung objektive Gründe gibt. Da die Dividenden französischer Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften mit Sitz außerhalb Frankreichs in voller Höhe der Quellenbesteuerung unterworfen werden, während die Dividenden zu 95 % steuerfrei wären, wenn die Muttergesellschaft in Frankreich ansässig wäre, liegt keine Inländergleichbehandlung vor. Vielmehr sind diese Regelungen dazu geeignet, Gesellschaften aus anderen Mitgliedsstaaten von einem Investment in Frankreich abzuhalten.⁷ Folglich ist zu fragen, ob es hierfür objektive Gründe gibt, die den Verstoß der französischen Regelungen gegen das Gemeinschaftsrecht rechtfertigen können. Von Seiten der französischen Regierung wurde hierzu vorgetragen, daß es die auf dem Territorialitätsprinzip beruhende Verteilung der Steuerhoheit zwischen Frankreich und den Niederlanden erforderlich mache, Dividenden an ausländische Muttergesellschaften einer Quellenbesteuerung zu unterwerfen, um die Erzielung sog. weißer Einkünfte durch die ausländische Muttergesellschaft zu unterbinden.

4. Kapitalverkehrsfreiheit

Da der Conseil d'État in seinen Vorlagefragen lediglich die Niederlassungsfreiheit angesprochen hatte, setzte sich der EuGH auch nur mit dieser Grundfreiheit auseinander. Die Höhe der Beteiligungen der Denkavit Internationaal an der Denkavit France (50%) und der Agro Finances (99,9%) erlauben der Denkavit Internationaal eine Kontrolle über die Tochterunternehmen, so daß die Niederlassungsfreiheit als vorrangig tangierte Grundfreiheit anzusehen ist. In Anbetracht der bisherigen Rechtsprechung des EuGH⁸ zum Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit spricht jedoch vieles dafür, daß grundsätzlich auch eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die streitgegenständlichen französischen Regelungen in Betracht kommt. Dies ist besonders für Fälle sogenannter Portfolio-Beteiligungen von Bedeutung, bei denen die Beteiligung der Muttergesellschaft als für die Wahrnehmung wesentlicher Kontrollfunktionen nicht ausreichend anzusehen ist.

5. Rechtfertigungsansatz unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils

a. Territorialitätsprinzip

Die französische Regierung stützte sich zur Rechtfertigung ihrer Regelungen zur Quellenbesteuerung auf Dividenden auf das Argument, diese sei erforderlich, um zu verhindern, daß die Dividenden weder in Frankreich noch im Sitzstaat der Muttergesellschaft besteuert würden. Diese Argumentation konnte vor dem EuGH keinen Bestand haben, da beim rein innerfranzösischen Fall, d.h. Tochter- und Muttergesellschaft sind in Frankreich ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig, ebenfalls eine Besteuerung der Dividenden durch die Regelung der Art. 145 und 216 CGI nahezu vollständig – will sagen: zu 95 % – unterblieb. Wenn aber ein Mitgliedsstaat den ansässigen Gesellschaften eine solche für sie günstige Behandlung angedeihen läßt, hat er diesen Vorteil auch solchen Muttergesellschaften zu gewähren, die in einem anderen Mitgliedsstaat ansässig sind.⁹ Nach Auffassung des EuGH kann sich keine andere Bewertung aus der Tatsache ergeben, daß aufgrund eines zwischen den beiden betroffenen Mitgliedsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens Denkavit Internationaal die in Frankreich einbehaltenen Quellensteuern im Grundsatz auf die auf die Dividenden in den Niederlanden zu zahlende Steuerlast anrechnen kann. Denn nach den in die Gesamtbetrachtung mit einzubeziehenden Regelungen im Ansässigkeitsstaat (Niederlande) werden dort die Dividenden steuerfrei gestellt, so daß in den Niederlanden kein Anrechnungspotential besteht, gegen das die französischen Quellensteuern verrechnet werden könnten. Die Dividenden der Denkavit France und der Agro Finances bleiben somit letztlich mit der französischen Quellensteuer belastet, was nicht der Fall wäre, wenn die Denkavit Internationaal ihren Sitz ebenfalls in Frankreich hätte. Dieser Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit kann somit nicht durch das Territorialitätsprinzip gerechtfertigt werden.

b. Sonstige Rechtfertigungsgründe

Von Seiten der französischen Regierung waren keine weiteren Rechtfertigungsgründe vorgetragen worden. Soweit diese den Einwand erhob, daß es nach den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts und auch nach den Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Frankreich und den Niederlanden Aufgabe des Sitzstaates der Muttergesellschaft sei, eine eventuell bestehende Doppelbesteuerung zu beseitigen, fand sie damit beim EuGH kein Gehör.

6 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 22.

7 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 30.

8 Vgl. Urteil des EuGH vom 6. 6. 2000, Rs. C-35/98 Rz. 34, zuletzt Urteil des EuGH vom 12. 12. 2006, Rs. C-446/04 Rz. 36.

9 Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 39.

Denn nach Auffassung des EuGH ist jeder Mitgliedsstaat dazu verpflichtet, seine Rechtsordnung gemeinschaftsrechtskonform zu gestalten; verstößt er gegen die Grundfreiheiten, kann er sich zur Rechtfertigung nicht auf ein Abkommen zwischen ihm und einem anderen Mitgliedsstaat berufen.¹⁰ Mangels Rechtfertigung liegt somit ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 und 48 EG) vor.

6. Auswirkungen auf das deutsche Quellenbesteuerungsrecht bei Dividendenausschüttungen aus Portfoliobeteiligungen

Auch wenn das vorliegende Verfahren die Zeit vor Erlaß und Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie betraf, so sind diese Ausführungen dennoch von Bedeutung. Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie ist zwar seit 1. 1. 2007 bereits ab einer Beteiligungsquote von 15% eröffnet (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a Satz 3 MTRL), jedoch ist für Beteiligungen unterhalb der 15%-Grenze ein Rückgriff auf die Mutter-Tochter-Richtlinie ausgeschlossen. Dies gilt somit insbesondere für sog. Portfolio-Beteiligungen. Hier können dann die Urteilsgründe der besprochenen EuGH-Entscheidung herangezogen werden, um nationale Quellenbesteuerungsregelungen an der in den Art. 43 und 48 EG niedergelegten Niederlassungsfreiheit zu messen. Aufgrund der bereits weiter oben dargelegten Annäherung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit müßte dies dann ebenso in den Fällen gelten, in denen der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht eröffnet ist, weil die Beteiligung an der Tochtergesellschaft keinen wesentlichen Einfluß auf diese ermöglicht. Für das deutsche Steuerrecht ist diese Entscheidung von sehr großer Bedeutung, da die in der Entscheidung dargestellte Regelung der Art. 145 und 216 CGI (95%-ige Steuerfreistellung erhaltener Dividenden bei der inländischen Muttergesellschaft) dem deutschen § 8b Abs. 1 und 5 KStG entspricht.¹¹ Hiernach werden bei Bezug von Dividenden durch eine inländische Muttergesellschaft diese ebenfalls effektiv zu 95% von der Steuer freigestellt, während bei Dividendenzahlungen an ausländische Anteilseigner gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Quellensteuer in Form der Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) einbehalten wird, sofern nicht die Mutter-Tochter-Richtlinie über § 43b EStG Anwendung findet.

Unabhängig von der Frage, ob es für die beziehende Muttergesellschaft anschließend eine Möglichkeit gibt, sich die einbehaltene Kapitalertragsteuer wieder erstatten zu lassen (vgl. §§ 44b, 45b EStG), dürfte bereits der im Zeitraum zwischen Quellensteuereinbehalt und antragsgemäßer Erstattung der Quellensteuer zu erduldenen Liquiditätsnachteil ausreichen, um einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit bejahen zu können.¹²

Auch wenn man die Frage des Liquiditätsnachteils außer Betracht läßt, ist jedoch eine Verletzung der Niederlassungs- bzw. der Kapitalverkehrsfreiheit jedenfalls dann zu bejahen, wenn die ausländische Muttergesellschaft mangels inländischer Betriebsstätte vom Erstattungsverfahren ausgeschlossen ist, § 32 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Dabei kann sich Deutschland nach den Grundsätzen des besprochenen Urteils auch nicht darauf stützen, daß es in Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedsstaaten die Anrechnungsmethode vereinbart habe. Denn da die meisten europäischen Staaten eine § 8b KStG vergleichbare Regelung zur Besteuerung bezogener Dividenden in ihrem Steuerrecht integriert haben, wird in diesen Fällen eine Anrechnung der in Deutschland einbehaltenen Quellensteuer stets unmöglich sein.

Hieraus ergibt sich, daß im deutschen Recht auch für ausländische Muttergesellschaften ohne inländische Betriebsstätte das Erstattungsverfahren eröffnet werden muß. Solange der nationale Gesetzgeber diesem Erfordernis noch nicht nachgekommen ist, ist der einzelne Dividendenempfänger berufen, unter Hinweis auf die Rechtsgrundsätze des EuGH eine Erstattung der einbehaltenen Quellensteuern zu beantragen. Dabei werden die formellen Erstattungs Voraussetzungen aller Voraussicht nach aus den §§ 44b, 45b EStG entnommen werden können, insbesondere was die erforderlichen Nachweise (Steuerbescheinigung) betrifft. Soweit es um die Frage geht, welche Frist für den Erstattungsantrag zu beachten ist, spricht vieles für eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG (vier Jahre). Die verkürzte Frist des § 44b Abs. 3 EStG dürfte die ausländische Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Grundfreiheiten zu sehr einschränken, als daß eine analoge Anwendung in Betracht zu ziehen wäre.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, daß sich durch die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit der Anwendungsbereich der festgestellten Rechtsgrundsätze sogar auf Dividendenzahlungen an Muttergesellschaften in Drittstaaten erweitert, da Art. 56 Abs. 1 EG den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch auf Drittstaaten ausdehnt. Inwieweit allerdings die Rechtfertigungsgründe durch das Fehlen eines Binnenmarktes eine andere Gewichtung durch den EuGH bekommen, ist noch nicht abschließend geklärt.

7. Fazit

In seinem Urteil hat der EuGH nunmehr klargestellt, daß eine Belastung von Dividenden mit Quellensteuern gegen

¹⁰ Vgl. Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006, Rs. C-170/05 Rz. 53.

¹¹ Vgl. *Tromp/Nagler*, GmbHR 2007, 101 (101).

¹² Vgl. *Tromp/Nagler*, GmbHR 2007, 101 (101).

► Veranstaltung

die Niederlassungs- bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Dabei kann der betreffende Mitgliedsstaat auch nicht den Einwand erheben, daß es aufgrund der in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Anrechnungsmethode Aufgabe des anderen Mitgliedsstaates sei, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Vielmehr hat er in- und ausländische Muttergesellschaften deutscher Tochtergesellschaften gleichermaßen die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) zu gewähren. Hierauf sollten bis zum Erlaß einer gemeinschaftsrechts-

konformen Regelung die §§ 44 b, 45 b EStG analoge Anwendung finden. Ausländische Muttergesellschaften sollten daher nunmehr unter Hinweis auf das besprochene Urteil des EuGH vom 14. 12. 2006 beim Bundeszentralamt für Steuern die Erstattung einbehaltener Quellensteuern auf Ausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften beantragen. Aufgrund der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit gilt dies nicht nur für Muttergesellschaften mit Sitz in der Europäischen Union, sondern möglicherweise auch für solche mit Sitz im Drittstaatsgebiet.

Veranstaltung

Steueranwalt International, 26.–28. April 2007, Hotel Punta Negra, Costa d'en Blanes, Palma de Mallorca

Unter der Leitung von *Friedhelm Jacob* (Frankfurt) und *Kirsten Bäumel* (Aachen) findet vom 26.–27. 4. 2007 der erste Teil unter dem Thema „*Grundlagen und Systematik des Internationalen Steuerrechts*“ statt. Referenten sind Prof. *Kaminski* (Greifswald), *Sebastian Korts* (Köln) und Prof. *Strunk* (Hamburg). Nach der Behandlung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht werden Inbound- und Outbound-Fälle angesprochen und die Doppelbesteuerungsabkommen in ihrer Bedeutung dargelegt: Verrechnungspreise, Unternehmens- und Wohnsitzverlagerung sowie Aktuelles aus der Gesetzgebung.

Dieser erste Teil findet von Donnerstag, 9:30 Uhr bis Freitag, 12:45 Uhr statt und umfaßt insgesamt 10 Zeitstunden. Dem schließt sich nahtlos um 14:00 Uhr der zweite Teil unter dem Thema „*Aktuelle Zweifelsfragen des Internationalen Steuerrechts der Anwaltspraxis*“ an. Der zweite Teil endet am Samstag um 17:30 Uhr und beinhaltet ebenfalls 10 Zeitstunden. Er befaßt sich u. a. mit der internatio-

nen Erbschaftbesteuerung. Die Referentencrew wird durch Friedhelm Jacob (Frankfurt) und Dr. Matthias Söffing verstärkt.

Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht bilden den Ausgangspunkt, bevor Grundzüge des internationalen Erbrechts zur Sprache kommen. Grundzüge des internationalen Erbschaftsteuerrechts nach nationalem Recht und Abkommensrecht werden ergänzt durch Stiftungen, Trusts und Wegzugsfragen. Planungsüberlegungen bei Investitionen in den USA bilden zusammen mit erbschaftsteuerlichen Gestaltungsüberlegungen den Schlußpunkt.

Die Veranstaltung gibt nicht nur Gelegenheit, sich die Grundlagen des internationalen Steuerrechts anzueignen und einige Teile davon zu vertiefen, sondern auch Gelegenheit – reist man früher an und bleibt danach noch ein bißchen –, Mallorca kennenzulernen.

Redaktion

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.

von Seltmann

Die anwaltliche Vergütungsvereinbarung

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2006, 149 Seiten

Für viele eine Selbstverständlichkeit. Für andere – diejenigen, die immer noch „liquidieren“ – etwas ganz Neues: Mit dem Kunden muß man sich über den Preis unterhalten – und das auch noch vorher. Zwar betont der Autor immer wieder, daß die Inhalte von Vergütungsvereinbarungen etwas höchst Subjektives sind und dem individuellen Zuschnitt jeder Anwaltskanzlei angepaßt werden müssen. Was für den einen Gewohnheit, ist für den anderen undenkbar. Beispielsweise äußert der Autor hinsichtlich der Vergütungssätze und deren Vereinbarung folgendes: „In aller Regel wird nicht immer der Rechtsanwalt selbst solche Telefonate, die noch vor der Mandatsanbahnung liegen, beantworten, sondern sie dem Kanzleipersonal überlassen.“ Undenkbar? Undenkbar.

Reul/Heckschen/Wienberg

Insolvenzrecht in der Kautelarpraxis

C.H. Beck Verlag, München 2006, 367 Seiten

Die wissenschaftliche Aufarbeitung der sich in der Notarpraxis stellenden Rechtsfragen ist eines der Ziele des Deutschen Notarinstitutes, in deren Schriftenreihe das Buch erscheint. Es will in diesem Buch u. a. dazu beitragen, Probleme zu lösen. Probleme, die sich bspw. dem Insolvenzverwalter beim Vorfinden noch nicht abgewickelter Verträge stellen. Vom Überblick über das Insolvenzrecht bis hin zu Familien- und Erbrecht ist hier praktisch alles vertreten: vertragliche Gestaltungsmöglichkeiten, das Fortbestehen von Vollmachten, Vollstreckungsklauseln, Verschwiegenheitspflichten und Belehrungspflichten, ja bis hin zur Verweigerung der Amtstätigkeit. Allgemeine Themen wie „Gesellschaftsrecht und Insolvenz“ werden begleitet von höchst speziellen Themen wie dem Bauträgervertrag oder – gewußt wie – dem Unternehmenskauf in der Insolvenz.

Stehle/Stehle/Leuz

Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

6. Auflage, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2006, 155 Seiten

Nicht umsonst in der 6. Auflage – Tabellen sind eben didaktisch weit vorne. Die meist dröge Materie von IFRS und IAS wird mit Übersetzungstabellen und in ihrer systematischen Einordnung zwar nicht weniger trocken, ist aber besser einzuordnen. Da ist es ja tröstlich, wenn es im begleitenden Textteil heißt: „Nach F. 10 ff. des IASB Frameworks hat der Jahresabschluß die Aufgabe, Informationen über die finanzielle Lage und die Leistung eines Unternehmens und die Veränderungen in dieser Hinsicht zu vermitteln.“

Jachmann

Gemeinnützigkeit in Europa

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2006, 64 Seiten

Man hat gesehen, welcher Unsinn herauskommt, wenn angelegliche Experten Vorschläge für die Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts machen. So geschehen in 2006. Dies trifft allerdings nicht für die Autorin zu, die sich als BFH-Richterin über die steuerlichen und vor allem europarechtlichen Rahmenbedingungen der Gemeinnützigkeit in Europa Gedanken macht. Freilich: Der Bestandteil „...in Europa“ suggeriert ein 1 000-seitiges Werk, wohingegen gerade mal 64 Seiten zusammenkommen. Für einen Aufsatz zu viel, für ein Buch zu wenig. Was freilich nichts mit der Qualität des Inhalts zu tun hat.

Mario Wagner

Rechtsformen für internationale Rechtsanwaltsgesellschaften

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2006, 362 Seiten, zugl. Diss. Hamburg, 2006

Dissertationen haben es manchmal in sich. Manchmal inhaltlich, manchmal hinsichtlich der guten Wünsche („der vorliegenden Arbeit ist eine nachhaltige Beachtung in Wissenschaft und Steuerpraxis zu wünschen“), manchmal – wie hier – u. a. hinsichtlich eines kaum zu übertreffenden Symbolverzeichnisses. Zeigt „S_{ge}“ die „gewerbesteuerliche Belastung nach Abzug der Gewerbesteuer bei sich selbst“ an, so steht das Symbol „Z_i“ für „i-ter Alternativzustand“. Völlig

von den Socken (also nachhaltig beeindruckt) waren wir nach der Besprechung der „ertragsteuerlichen Konsequenzen der Handlungsmöglichkeit Rechtsanwaltskommanditgesellschaft auf Aktien“. Gestaltungspotentiale, die Gewinnglättung des Gesamthandmodells und deren Modellheterogenität, das war dann zu viel. Darauf muß man erst mal kommen. Chapeau!

Weiland

Die Vorgesellschaft der GmbH und der AG – mit Hinweisen zur Limited

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2006, 454 Seiten

Wir lieben den Autor – vom ersten Wort an. Na ja, von der ersten Überschrift an: Nach „Vorwort“ heißt es gleich: „1. Warum wurde dieses Buch geschrieben?“. Das fragt sich nicht jeder Autor, für viele wäre eine ehrliche Antwort traurig und desillusionierend, nachgerade traumatisierend. Der Autor begründet dies mit seinen „langjährigen Erfahrungen als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater“. Und damit, daß „immer wieder die Gründer und Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (...) bewußt oder in Unkenntnis der Rechtsmaterie gegen die Kapitalaufbringungsvorschriften verstoßen.“ Deshalb die Limited (S. 279 ff.)...

An dieser Stelle ist allerdings nach wenigen Seiten schon wieder Schluß mit dem Text. Es folgt ein Inhaltsverzeichnis über 150 (!) Schaubilder. So wie sich ein Doktorand in ein Symbolverzeichnis versteigt, hat's der WP/StB vielleicht mit Schaubildern.

Leonhardt

Des Pudels Kern

Rudolf Haufe Verlag, München, 2006, 184 Seiten

Ein gutes Sprichwort zur richtigen Zeit sei nicht „mit Gold aufzuwiegen“, so der Verlag. Na ja, Bücher gegen die Sprachlosigkeit (und manchmal bleibt einem ja die Spucke weg) fördern das gegenseitige Verständnis. „Sprichwörter erklärt“, so der Untertitel. Klassischerweise ein Inhaltsverzeichnis, mit dem man das Buch schon beenden kann, sollte man alle Sprichwörter bereits kennen. Die Kategorisierungen „Business“, „Persönlichkeit“, „Management: Führen + Gestalten“, „Marketing“ und „Wirtschaft: Realität + Visionen“ sind Geschmackssache. Die Erklärweise, die mit zarter Respektlosigkeit an die tapferen Erfinder der Redensarten herangeht („Goethe hatte gut reden...“) ist anregend. Wissen ist eben Macht („Ein Schlagwort, wie es treffender nicht sein könnte“) – macht nichts.

Ernst & Young

Steuerstandort Deutschland 2006/2007

Stollfuß Verlag, Bonn, 2006, 365 Seiten

Klar, wir können nicht so schnell schreiben wie *Ernst & Young* und auch nicht so schnell – und aktuell – drucken wie der Stollfuß Verlag. „Steuerstandort 2006/2007“ auf dem Stand von August 2006, 365 Seiten „steuerliches Sofortprogramm“ der Regierung übersichtlich erklärt. Wer etwas verstehen will im Dschungel der gesetzlichen Änderungen, soll sich so ein Buch anschaffen. Ehrlich.

Bähr

Das mündliche Steuerberaterexamen

2. Auflage, C. H. Beck, München, 2006, 325 Seiten

Werbung muß sein. Der Autor lobt in seinem Vorwort sein Steuer-Seminar zur Vorbereitung auf ein erfolgreiches Steuerberater-Examen. Langjährige, gebündelte Erfahrungen und sicherlich (trotz hoher Durchfallquote) kein erfolgloses Examen. Betont wird, freilich nur kurz, „Der Steuerberater und das Internet“ und (bereits auf dem Titel „Online-Service mit Last-Minute-Tips“. Als wäre ein mündliches Examen nicht schon schlimm genug, drängt sich der Autor mit Ratschlägen auf: „Keinesfalls dürfen Sie flapsige Bemerkungen wie „das war's“ als Ihre letzte Chance nutzen, Ihre gute Leistung zu negieren“. Lieber Autor, das war's.

In der nächsten Ausgabe u. a. *Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee*, Handbuch der Anwaltschaftung; *Memento* Rechtshandbücher, Unternehmen in Krise und Insolvenz; *Erle/Sauter*, Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz; *Landsittel*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, mit CD-ROM; *Gerber*, Recht der Wirtschaft, Stundung und Erlaß von Steuern.

Redaktion

Der Steuer- und Investitionsstandort „Schweiz“

Kubaile/Suter/Jakob

Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz

1. Aufl., NWB, Herne/Berlin 2006, 641 Seiten

Die drei Autoren, die bei der *Ernst & Young AG* (Zürich) seit mehreren Jahren in leitender Position beschäftigt sind und sich insbesondere auf das Gebiet der deutsch/schweizerischen Steuerfragen spezialisiert haben, haben dieses Handbuch als Hilfsmittel für die Praxis neu verfaßt. Der Anlaß war die Tatsache, daß immer mehr deutsche Unternehmen in der Schweiz investieren und immer mehr Privatpersonen Deutschland in Richtung Schweiz den Rücken kehren. Ziel des Buches ist es, dem Praktiker einen Überblick über die grenzüberschreitenden Problematiken zu verschaffen. Der Blickwinkel der Darstellung grenzüberschreitender Steuer-gestaltungen ist dabei stets von Deutschland in die Schweiz gewandt.

Als Einführung in das Rechtsgebiet stellt der Themenblock A die Grundlagen des schweizerischen Steuersystems dar. Hierbei gehen die Autoren auf die Steuerpflicht und die direkten und indirekten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden ein, die Unternehmen bzw. Privatpersonen betreffen. Dabei wird dem Leser verdeutlicht, daß es aufgrund der Vielzahl der Kantone und Gemeinden schnell zu unterschiedlichen steuerlichen Einordnungen der jeweiligen Sachverhalte in den jeweiligen Kantonen bzw. Gemeinden kommen kann. Hierbei schaffen es die Autoren, die Vielzahl der Fallgestaltungen zusammenzufassen und exemplarisch übersichtlich aufzuführen. Ein Schwerpunkt dieser Darstellung befaßt sich mit der Besteuerung von Unternehmen in der Form der Personen- sowie der Kapitalgesellschaften, bevor dann ein Überblick über die Besteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz dargestellt wird. Die Autoren gehen dabei auch auf Besonderheiten des schweizerischen Steuerrechts, wie z.B. die Aufwandsbesteuerung, umfassend ein. Zum Abschluß des ersten Teils führen die Verfasser dann noch Darstellungen zur Erbschafts- und Schenkungsteuer sowie zum Erbrecht in der Schweiz aus. Insgesamt ist dieser erste Teil durch seine umfassende, detaillierte und nicht nur einen Überblick gebende Darstellung geprägt und hervorzuheben.

Im Themenblock B befaßt sich das Praktikerhandbuch sodann ausführlich mit den relevanten Artikeln des Doppel-

besteuerungsabkommens Deutschland/Schweiz. Hierbei legen die Autoren einen Schwerpunkt auf Art. 4 des DBA, der die Ansässigkeit von Personen in Deutschland oder der Schweiz bestimmt, und setzen sich mit Art. 5 des DBA – dem Betriebsstättenbegriff – insbesondere anhand der einschlägigen BFH-Rechtsprechung umfassend auseinander. Art. 10 des DBA, der die Nullregelung für Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen regelt, das in diesem Zusammenhang zu sehende Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz vom 26. 10. 2004 sowie die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie vom Dezember 2002 werden als weiterer Schwerpunkt dargestellt.

Besonders hervorzuheben ist der Themenblock C, in dem Cross-Border-Strukturen zwischen Deutschland und der Schweiz mit ausgewählten Alternativstrukturen für deutsche Outbound-Investitionen in der Schweiz sehr ausführlich und praxisnah dargestellt werden. Die Autoren bringen dem Leser durch sieben Alternativen die grenzüberschreitende deutsche Investition in der Schweiz in detaillierte Darstellungen der schweizerischen und deutschen Steuerbelastung in diesen verschiedenen Gestaltungen anhand von Berechnungen und ausführlichen Darstellungen mit Beispielen und Praxishinweisen näher. Dabei werden Vor- und Nachteile steuerlicher und auch sonstiger wirtschaftlicher Art sowie Empfehlungen bei der Strukturierung dargestellt. Dieser Abschnitt stellt daher im Vorfeld einer Investition eines Unternehmens in der Schweiz einen unerläßlichen Leitfaden dar, an dem sich jeder Praktiker schnell orientieren kann, um die für seine Fallgestaltung möglichen Alternativen zu nutzen.

In dem Themenblock D werden dann die durch das deutsche Steuerrecht aufgestellten Grenzen der internationalen Steuerplanung sowohl in der Implementierungsphase als auch im Bereich der laufenden Besteuerung (z.B. der § 42 AO oder die §§ 7 bis 14 AStG und das Investmentsteuergesetz) und die daraus sich jeweils ergebenden Konsequenzen ausführlich und für den Leser leicht verständlich nähergebracht. Als Schlagwort sei nur die Switch-Over-Klausel in § 20 Abs. 2 AStG genannt.

Neben den in den Themenblöcken C und D betrachteten Investitionen durch Unternehmen thematisieren die Verfasser in Themenblock B darüber hinaus den Wegzug einer natürlichen Person in die Schweiz und die sich daraus ergebenden steuerlichen Unwägbarkeiten und zu beachtenden Probleme. Hierbei liegt der Schwerpunkt auf der

Wegzugsbesteuerung und dem Erbschaftsteuerrecht im Lichte des Erbschaftsteuer-DBA Deutschland/Schweiz.

Als letztes ist besonders herauszuheben, daß im Themenblock F auch weitere Spezialthemen, die teilweise neben der steuerlichen Betrachtung für eine Investition bei einem Wegzug in die Schweiz von zentraler Bedeutung sind, behandelt werden. Hierbei lassen sich exemplarisch folgende zentralen Themen aufzählen: Die Arbeits- und Aufenthaltsgenehmigung in der Schweiz, die Sozialversicherung in der Schweiz, der Grundstückserwerb durch Ausländer, die EU-Zinsbesteuerung und das Bankgeheimnis in der Schweiz sowie die Einbürgerung in der Schweiz.

Insgesamt ist es den Autoren mit diesem Fachbuch gelungen, eine für die steuerliche Beratungspraxis im Bereich der Besteuerung deutscher Unternehmen bzw. deutscher Staatsangehöriger in bezug auf die Schweiz ein unverzichtbares aktuelles Beratungshandbuch zu verfassen. Hierbei ist insbesondere hervorzuheben, daß die Autoren im gesamten Buch Wert darauf gelegt haben, dem Leser durch Praxishinweise weitgehende, wichtige Tips in kurzer Form näherzubringen und die Darstellung durch zahlreiche Beispiele und Berechnungen aufgelockert und verständlicher gemacht haben. Des weiteren wird stets ein Ausblick auf die bevorstehenden Rechtsänderungen im Jahr 2007 getätigt, so daß auch für in 2007 auftretende Fragestellungen möglichst die jeweils aktuelle Rechtslage präsent ist.

Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla

Weigell/Brand/Safarik

Investitions- und Steuerstandort Schweiz

2. Aufl. 2007, C. H. Beck Verlag/Stämpfli, München, 325 Seiten

Die Autoren geben in diesem Werk zunächst einen Überblick über das schweizerische Steuerrecht als solches, um dann in einzelnen Kapiteln jeweils auf verschiedene Steuerarten und Steuersubjekte einzugehen. Hervorzuheben ist die schöne und prägnante Sprache des „Grundzüge“-Teils von *Jürg Brand*, der ohne die sonst übliche Trockenheit ein Gespür für Wesentliches entfaltet. Wir dürfen aus seiner Definition des Protectors bei Trusts zitieren: „*Aufpasser, der vor allem dafür sorgt, daß der Trustee die Unterscheidung von Mein und Dein nicht vergißt*“. *Jörg Bühlmann* geht im folgenden auf die Besteuerung gewerblicher Tätigkeiten ein. Interessant besonders, daß bei juristischen Personen der Steueraufwand selbst als Betriebsausgabe bzw. Aufwendung abzugsfähig ist, während dies bei gewerblich tätigen natürlichen Personen nicht der Fall ist. Zu beachten ist zudem die Vermögensteuer und bei juristischen Personen die Kapitalsteuer, die auf das Eigenkapital des Unternehmens erhoben wird.

Die anschließend dargestellte Besteuerung von Arbeits-einkünften führt uns zunächst in die griechische Mythologie, wo die Empfänger von Mitarbeiteroptionen „zwischen der Scylla der sofortigen Besteuerung von möglicherweise fiktiven Einkünften und der Charybdis der Besteuerung des erhofften Wertzuwachses“ sich sicherlich nicht sehr wohl fühlen. Bei den Verwaltungsratshonoraren wäre in bezug auf Deutschland ein Hinweis auf die schon seit 2004 beim BFH (I R 81/04) anhängige Frage wünschenswert gewesen, ob die Geschäftsführertätigkeit als am Sitz der Gesellschaft ausgeübt gilt. Bei den nachfolgend erläuterten Erbschaft- und Schenkungsteuern werden zunächst die großen kantonalen Unterschiede dargestellt. Zutreffend wird in bezug auf das erbschaftsrechtliche DBA Deutschland-Schweiz auf die bestehenden Abweichungen zum OECD-Musterabkommen hingewiesen, die einer Steuerflucht vorbeugen sollen. Hier fehlt dem Buch etwas der Eindruck des einheitlichen Gusses. Denn dieselbe Problematik, die hier der Basler Steuerexperte *Frantisek J. Safarik* erläutert (S. 87), behandelt dann nochmals der Münchner *Jörg Weigell* (S. 160). Nun ja, doppelt hält bekanntlich besser.

Ungenügend sind die Ausführungen des letztgenannten Autors über die Wegzugsbesteuerung bei Wohnsitzaufgabe. Dort finden wir: „*Im Jahr des Wegzugs und in den folgenden fünf Kalenderjahren ist im Übrigen gem. Art. 4 Abs. 4 DBA zu prüfen, inwieweit die Schweiz überhaupt als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und nicht Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen noch in Deutschland besteuert werden können.*“ Doppelfehler, denn Art. 4 Abs. 4 DBA tangiert die Ansässigkeit gar nicht (wohl aber Art. 4 Abs. 6 DBA, bei der sogenannten Pauschalbesteuerung). Und selbst wenn in Deutschland eine Steuerentstrickung wegen Art. 4 Abs. 3 und Abs. 4 DBA gar nicht stattfände, bleibt nach dem klaren Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 AStG die Wegzugsbesteuerung erhalten (vgl. *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG § 6, RN 36 und den hervorragenden Aufsatz *Bischoff/Kotyba*, BB 2002, 382, 387. Zur Abkommenswidrigkeit dieser Praxis: *Bock, steueranwaltsmagazin* 2006, 167, 172f.) Auch die folgenden Ausführungen zur Niederlassungsfreiheit, die der Autor teilweise aus seinem Aufsatz IStR 2006, 190ff. entnimmt, entbehren streckenweise einem Fundament. Der Autor meint: „*Auf die Frage, ob die Regelungen der Art. 4 Abs. 4 und Abs. 6 ihrerseits eg-rechtswidrig [so geschrieben, d. Verf.] sind, kommt es schon darum nicht mehr an, weil diese Vorschriften bei unterstellter Rechtswidrigkeit von Art. 2 AStG [haben wir keine §§ mehr, d. Verf.] ins Leere laufen.*“ Auch dies ist wieder ein Doppelfehler: Zunächst wären die Vorschriften allenfalls abkommenswidrig, nicht EG-rechtswidrig. Sodann wäre im Rahmen des Art. 4 Abs. 4 und 6 DBA über § 49 EStG sehr wohl ein erheblicher Regelungsbereich gegeben, auch wenn § 2 AStG nicht anwendbar wäre, denn dieser erweitert ja nur die beschränkte Steuerpflicht bei wesentlichen wirtschaftlichen Interessen (darum nennt man dies ja auch, wie der Autor immerhin erkennt, „erweitert beschränkte“

Steuerpflicht). Schließlich wird im Kapitel über die Grundzüge des schweizerischen Sozialversicherungssystems das 3-Säulen-Konzept der Altersvorsorge und das Abkommensrecht mit der EG erläutert.

Der Teil II behandelt das Gesellschafts-, Banken- und Niederlassungsrecht. *Adrian Plüss* stellt die Voraussetzungen für die einzelnen Gesellschaftsformen in bezug auf Gründung, Stammkapital, Haftung und Buchführung vor. Hier nach wird das Bankgeheimnis und die internationale Rechts- und Amtshilfe dargestellt. Bemerkenswert ist, daß das Bankgeheimnis bei Abgabebetrag durchaus durchbrochen wird, insb. bei Urkundenfälschung innerhalb deutscher Steuererklärungen. Einfaches Weglassen von Einnahmen reicht allerdings nicht aus: Dies würde nach schweizerischem Verständnis als „einfache Steuerhinterziehung“ die Voraussetzungen der Rechtshilfe nicht erfüllen. In dem folgenden Kapitel über den Grundstückserwerb wird das Bewilligungsgesetz vorgestellt. Grundsätzlich dürfen Europäer eine Wohnung als Hauptwohnsitz kaufen, aber nicht zu Spekulations- oder Anlagezwecken. Zuletzt werden die ausländerechtlichen Niederlassungsbewilligungen vorgestellt, gefolgt von einem Überblick über die bilateralen Abkommen.

Insgesamt vermittelt der *Weigell/Brand/Safarik* einen umfassenden und aktuellen Überblick über die Parameter, die es insbesondere für deutsche Unternehmen wie Privatpersonen zu beachten gilt, wenn ein Engagement in der Schweiz geplant ist. Bei den Ausführungen zum DBA-Recht wäre teilweise mehr Sorgfalt am Platz gewesen.

Rüdiger Bock, LL.M.

Harenberg/Irmer

Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte

NWB Verlag, Herne/Berlin, 4. Auflage 2007, 668 Seiten

Wie die Autoren selbst ausführen, kann das aktuelle Steuerrecht mit einem Schmunzeln durch den Abzählvers „sie liebt mich, sie liebt mich nicht, sie liebt mich ...“ verglichen werden. Gemeint ist damit das Damoklesschwert der Abgeltungssteuer, das über der 4. Auflage dieses Buches schwebte und die damit ständig bestehende Gefahr der grundlegenden Änderung der Besteuerung von Kapitaleinkünften. Da diese Abgeltungssteuer mit dem Jahressteuergesetz 2007, das aufgrund des Redaktionsschlusses nicht berücksichtigt werden konnte, nicht eingeführt wurde, kann von einer Fehlinvestition in diese 4. Auflage für den Praktiker jedoch keinesfalls gesprochen werden.

Denn schon ein kleiner Blick in die Änderung der Gesetzgebung, der Rechtsprechung sowie der Verwaltung zeigt, daß die 4. Auflage der Aktualität des Fachbuchs geschuldet war.

Neben dem sehr umfangreichen und ausführlichen, mit Beispielen durchsetzten ersten Teil – der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen – wird im zweiten Teil ein Überblick über die Zinsinformationsverordnung aus dem Jahr 2005 gewährt. Was jedoch dieses Buch von allen anderen Büchern zur Kapitalanlage und deren Besteuerung abhebt, ist der dritte Teil, das ABC der Kapitalforderungen und Erträge. In diesem Teil werden über dreihundert Fachbegriffe im Zusammenhang mit Wertpapieren, Kapitalforderungen, Anlageprodukten und Erträgen definiert und außerdem deren steuerliche Einordnung direkt unter Verweis auf Gesetz, Rechtsprechung und Verwaltung vorgenommen. Dem Praktiker wird damit ermöglicht, eine schnelle und präzise Einführung in seine Probleme zu finden, auch wenn sein Tätigkeitsschwerpunkt nicht in diesem Bereich liegt. Ein zusätzlicher Service stellen verschiedene Berechnungsmodule, die über das Internet verwendet werden können, dar.

Die Hoffnung der Autoren, daß der geneigte Leser einen möglichst großen, in jedem Fall garantiert steuerfreien Gewinn nach der Lektüre dieses umfassenden Werkes erzielen kann, erscheint plausibel.

*Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla*

Sikorski/Preuß

Steuerliche Probleme bei Kfz-Fahrzeugen: Ertrag- und Umsatzsteuer bei Fahrzeugen des Anlagevermögens

NWB Verlag, Herne/Berlin, 1. Auflage 2006, 228 Seiten

Ein Buch, das sich ausschließlich mit dem Deutschen liebsten Kind befasst – seinem Auto – und dies ausschließlich für den Bereich der steuerlichen Behandlung. Denn, wie die Autoren selbst feststellen, die steuerliche Behandlung von Kraftfahrzeugen des Anlagevermögens ist mittlerweile ebenso komplex und vielfältig wie das Steuerrecht selbst und darüber hinaus ein Thema, das die Gemüter deutscher Unternehmer seit einigen Jahren bewegt und erregt.

Das Kraftfahrzeug wird dabei von allen Seiten beleuchtet. So werfen die Autoren einen Blick auf das Kraftfahrzeug hinsichtlich der Gewinnermittlung, der Überschufeinkünfte, aber auch der Nutzung von Dienstfahrzeugen durch Arbeitnehmer. Zudem stellen sie die privaten Kfz-Kosten bei der Einkommensteuer genauso dar wie das Fahrzeug im Umsatzsteuerbereich.

Die 228 Seiten zu diesem kleinen Ausschnitt des Steuerrechts sind somit mit allem Wissenswerten über das Kraftfahrzeug gefüllt und jede im steuerlichen Bereich auftretende Frage im Zusammenhang mit dem Deutschen liebsten Kinde findet eine Antwort. Vordergründig erscheint dieser

Bereich als ein überschaubar zu bezeichnender Themenkomplex, doch durch die besonderen Aktivitäten des Gesetzgebers in den zurückliegenden Jahren ist er immer undurchsichtiger geworden und gleichzeitig kurzlebiger. Dieser Kurzlebigkeit ist es auch geschuldet, daß die Änderungen des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen nur noch andeutungsweise in dem

Buch Berücksichtigung finden konnten. Insgesamt ist dieses Fachbuch in seiner umfangreichen und handlichen Darstellung zur Lösung steuerlicher Probleme im Bereich Kfz-Steuern ein gelungener Bestandteil der steuerlichen Fachliteratur.

Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla

Urteilsbesprechung Fürstliches Landgericht Vaduz

10 CG.2000.199-100 („Schockemöhle ./. Batliner“)¹

Im vorliegenden Urteil des Fürstlichen Obersten Gerichtshofs (OGH) ging es eigentlich – nach jahrelanger „spannender“ Vorgeschichte – nur noch um eine Frage: Hat der Bekl. eine konkrete „Treuhand- bzw. Verwaltungspflicht“ verletzt, indem er – entgegen dem Mandatsvertrag vom 22. 7. 1987 – Gold verkaufte und hierdurch einen Vermögensschaden herbeiführte? Der Bekl. hatte sich noch damit gewehrt, er habe doch hierfür

„geradezu von Sinnen gewesen sein müssen“

(Ziff. 13.8. des Urteils), das Gold – immerhin 413 kg (!) – ohne Instruktionen zu kaufen. Der OGH stellte keine solche Instruktion fest und folgerte daraus:

„Ohne solche Instruktionen verletzte der Kauf von Gold (...) das Mandat.“²

Im Mandatsvertrag verpflichtete sich der Bekl., „das Mandat ausschließlich nach den Instruktionen des Auftraggebers auszuführen (...)“. In den beweishebenden (Vor-)Instanzen konnte ein Auftrag des Klägers nicht festgestellt werden. Im Umkehrschluß mußte der OGH daher davon ausgehen, daß der Bekl. eben *ohne Auftrag* des Kl. handelte.³

Ein an und für sich unspektakuläres Ende eines Verfahrens mit großer rechtlicher und wirtschaftlicher Bedeutung. Es ging damals um einen „festgestellten Steuerschaden“ i. H. v. gut 29 500 000 DM, um „festgestellte Bewährungsauflagen“ i. H. v. 1 Mio. DM⁴ und um „festgestellte Honorare“ i. H. v. ca. 660 000 DM.⁵ Mit dem Urteil des StGH wurde darüber rechtskräftig entschieden.⁶ Im vorliegenden Verfahren war nur noch ein kleiner Teil hiervon wesentlich. Der Bekl. hatte letztlich (einschließlich der Kosten) ca. 600 000 CHF zu bezahlen. Peanuts.

Nachdem der *SPIEGEL* in seiner Titelstory im Dezember 1997 die Beziehung der Parteien untereinander bereits öffentlich machte, wurde das erste Urteil nach entsprechender Klage vom August 2000 vom Landgericht Vaduz im Juli 2002 gesprochen.⁷ Gewissermaßen als Schlußpunkt einer auch für die Gerichte teilweise unerfreulichen Prozeßflut führte der OGH nun aus,

„daß der gegenständliche Kauf und Verkauf von Gold, wie er von den Untergerichten festgestellt werden konnte, Ungereimtheiten aufweist.“⁸

Der OGH endete mit folgender Feststellung:

„Zum anderen standen die Parteien, nachdem sie sich entzweit hatten, vor dem Problem, wieviel sie von den auf Verschleierung angelegten Machenschaften konkret in den Prozeß, dessen Ausgang sie nicht zuverlässig voraussehen konnten, einbringen sollten, denn sie liefen Gefahr, daß ihnen zu genaues Vorbringen, je nach rechtlicher Beurteilung, zum Nachteil gereichen könnte. Wie dem auch sei: Der Fürstliche Oberste Gerichtshof verkannte nicht, daß der festgestellte Sachverhalt möglicherweise nicht die „ganze Wahrheit“ widerspiegelte. Eine rechtliche Beurteilung hat sich jedoch auf den festgestellten Sachverhalt zu beziehen

1 Hervorhebungen d. d. Verf.

2 OGH-Urt. vom 9. 1. 2007, 10 CG.2000.199-100, Rz. 18.2.

3 OGH, a. a. O., Rz. 15.7. f.

4 Für die Erlangung der Haftverschonung, siehe OGH, 10 CG.2000.199-68, Rz. 15.5., *steueranwaltsmagazin* 2004, 132 ff. (136).

5 Hierzu bereits OGH-Urt. vom 2. 9. 2004, veröffentl. u. a. im *steueranwaltsmagazin* 2004, 132 ff.

6 Staatsgerichtshof, Urt. vom 1. 9. 2006, ON 97.

7 FL-Landgericht, Urt. vom 12. 7. 2000.

8 OGH, a. a. O., Rz. 18.5.

und darauf zu beschränken. Dies gilt allgemein und galt auch für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Kaufs und Verkaufs von Gold.“

Interessant sind einige Feststellungen des OGH: Nachdem er (zum Sachverhalt) feststellte

„Die Zayala wie auch die weiteren für die Parkierung von Vermögen des Klägers über Veranlassung des Beklagten errichteten Gesellschaften haben nur der Verschleierung des Vermögens des Klägers gedient. Die Gesellschaften Fantor und Satyr wurden im Zusammenhang mit dem Geheimnisverrat gelöscht. An deren Stelle wurden, wiederum zur Verschleierung des Vermögens des Klägers, die Gesellschaften Zayala und Stambul Foundation (im folgenden: Stambul) gegründet. Die Geldzu- und -abflüsse bei Zayala sind deshalb unmittelbar dem Kläger zuzuordnen, wie dies vergleichsweise auch bei Geldzu- und -abflüssen auf bzw. von Bankkonten des Klägers der Fall gewesen wäre“,

erwähnte er den Grund⁹ des Goldkaufs:

„Mit der ersten Frage hätte bestätigt werden sollen, daß es die Idee des Klägers gewesen sei, einen Vermögenswert (nämlich Bargeld) anzuschaffen, der keine Zinserträge abwirft, um damit dem zuständigen deutschen Finanzamt darzutun, daß er aus seinen in Vaduz gelegenen Vermögenswerten kein Einkommen mehr erzielt habe. Weil sich die Anschaffung von DM-Banknoten aus dem Jahr 1993 als unmöglich erwiesen habe, sei Gold gewählt worden.“

Zu der (vom Beklagten bestrittenen) Aktivlegitimation des Kl. führt der OGH in Ziff. 18.4. des Urteils aus:

„Im Ergebnis zutreffend beurteilte das Fürstliche Obergericht solche zu festgestellter Verschleierung von Vermögen errichteten Konstruktionen nicht nach ihrem formellen Schein, sondern nach ihrer materiellen Funktion und erkannte diesen juristischen Personen, namentlich auch der Zayala, mit Bezug auf das Vermögen des Klägers keine eigene Aktivlegitimation zu. Zutreffend und folgerichtig bejahte es in der Folge die Aktivlegitimation des Klägers. Ob die zur Begründung gewählte Rechtsfigur des Durchgriffs dogmatisch in jeder Hinsicht überzeuge, konnte dahingestellt bleiben.“

Letztlich war also nicht mehr über Fragen der *Beihilfe zur Steuerhinterziehung* zu entscheiden, nicht über Fragen entsprechender *Haftung*, wenn alles „auffliegt“. Zu entscheiden war allein die Frage, ob der deutsche Kl. als Mandatsgeber Instruktionen gegeben hat („zur Verschleierung seines Vermögens“, so der OGH) und ob der Bekl. seine Pflichten aus dem Mandat (von Sinnen oder auch nicht) wahrgenommen hat. Nicht mehr, nicht weniger.

Jürgen Wagner, LL.M.
Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz

⁹ Wohl nachdem die „Tat“ des Klägers (nämlich Steuerhinterziehung) bereits öffentlich bekannt war.

Liechtenstein

Revision des Rechtsanwaltsgesetzes

Rechtsanwälte sind im Fürstentum Liechtenstein Teil eines Finanzmarktes, der ca. 2 000 Akteure umfaßt. Sie befinden sich damit im Schnittpunkt zwischen der Rechtspflege und dem Finanzmarkt als sog. „Finanzintermediäre“. Sie unterliegen sowohl der Aufsicht der Rechtsanwaltskammer wie auch der Finanzmarktaufsichtsbehörde FMA. Zu Beginn des Jahres 2007 geht die Revision des Rechtsanwaltsgesetzes in zwei Richtungen: Zur Zulassung von Rechtsanwaltsgesellschaften hat die Regierung am 28. 11. 2006 den Vernehmlassungsbericht RA 2006/3044 mit einer Vernehmlassungsfrist bis 16. 1. 2007 herausgegeben.

Aufgrund eines Vertragsverletzungsverfahrens und der Falschumsetzung der Rechtsanwaltsniederlassungsrichtlinie hat die Regierung am 13. 2. 2007 einen Bericht und Antrag an den Landtag herausgegeben (BuA 10/2007). Damit sollen die Beanstandungen der EFTA-Überwachungsbehörde ESA umgesetzt werden. Die Bestimmungen für die Eignungsprüfung für Rechtsanwälte aus dem Nicht-EU/EWR-Raum werden neu gefaßt. Für niedergelassene europäische Rechtsanwälte wird das Zulassungsverfahren, das bisher unnötige Hürden aufwies, gestrafft.

(Red.)

Feststellungen zu Verhältnissen anderer anlässlich einer Außenprüfung, Fernwirkung von Verwertungsverboten

Richterin am BFH, Prof. Dr. Monika Jachmann

Abstract: Der BFH hatte zu entscheiden, inwieweit die Auskunft Dritter über die Person von Geschäftspartnern des Steuerpflichtigen, durch die diese Geschäftspartner erst festgestellt werden konnten, im Rahmen der Besteuerung von Rechtsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu diesen Geschäftspartnern verwertet werden können.

Anlaß: BFH-Urteil vom 4. 10. 2006 Az. VIII R 54/04

Der BFH stellt Folgendes fest:

1. Das Merkmal „anlässlich“ in § 194 Abs. 3 AO verlangt neben einem zeitlichen Zusammenhang zwischen der Außenprüfung und der Feststellung steuerrelevanter Verhältnisse Dritter auch einen sachlichen Zusammenhang in der Art, daß bei einer konkreten und im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlaß auftaucht, der den Prüfer veranlaßt, solche Feststellungen zu treffen.
2. Als Ausfluß des Verhältnismäßigkeitsprinzips darf der Prüfer die Geschäftsunterlagen der Steuerpflichtigen nicht gezielt einerseits unter Anlegung eines vorgegebenen Rasters und andererseits nicht „ins Blaue hinein“ nach steuererheblichen Verhältnissen Dritter durchforsten.
3. Gewinnt ein Prüfer rechtmäßig tatsächliche Erkenntnisse über steuerrelevante Daten Dritter, so hat er weiterhin zu prüfen, ob er diese Kenntnisse mittels Kontrollmitteilungen verwerten darf.
4. § 194 Abs. 3 AO stellt eine zu Gunsten des geprüften Steuerpflichtigen bestehende Schutzvorschrift dar. Der Schutzbereich erfaßt somit nicht Geschäftspartner der Steuerpflichtigen. Die Regelung soll lediglich verhindern, daß ein Steuerpflichtiger im Verlauf einer wegen seiner Besteuerung durchgeführten Prüfung auch noch unbeschränkt als Auskunftsperson über die Geschäfte weiterer Steuerpflichtiger herangezogen wird.
5. Die Auskunftspflicht anderer Personen ist – wie die allgemeine Zeugenpflicht – eine allgemeine Staatsbürgerpflicht und verfassungsrechtlich unbedenklich. Sie verstößt insbesondere nicht gegen das Recht des Bürgers auf informationelle Selbstbestimmung.
6. Auskunftersuchen an Dritte, das heißt an dem Besteuerungsverfahren nicht beteiligte Personen, sollen erst ergehen, wenn die Sachverhaltsaufklärung nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Für ihr Tätigwerden bedürfen die Finanzbehörden eines hinreichenden Anlasses. Sie kommen auch dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige unbekannt ist.
7. Ein hinreichender Anlaß liegt indes nicht erst vor, wenn ein begründeter Verdacht dafür besteht, daß steuerrechtliche Unregelmäßigkeiten gegeben sind. Vielmehr genügt es, wenn aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner, ggf. auch branchenspezifischer Erfahrung ein Auskunftersuchen angezeigt ist.
8. Nach ständiger Rechtsprechung dürfen im Rahmen einer Außenprüfung ermittelte Tatsachen bei der Änderung von Vorbehaltsbescheiden nur ausnahmsweise dann nicht verwertet werden, wenn ein sogenanntes qualifiziertes materiell-rechtliches Verwertungsverbot eingreift.
9. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung soll den Bürger davor schützen, nicht mehr zu wissen, wer was wann und bei welchen Gelegenheiten über ihn erklärt. Darum geht es bei Kontrollmitteilungen und Auskunftsverlangen der Finanzbehörden jedoch nicht; denn diese Daten dürfen ausschließlich für das Besteuerungsverfahren verwendet werden und die Finanzbehörden sind insoweit an das Steuergeheimnis gebunden.
10. Werden – unbekannt – Steuerpflichtige typischerweise erwerbswirtschaftlich und damit marktoffen tätig, so geht es überdies nicht um Auskünfte, die die Intimsphäre oder eine zumindest erhöhte schutzwürdige Privatsphäre betreffen. Vielmehr ist auch das verfassungsrechtliche Gebot einer gleichmäßigen gesetzmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

11. Sind die Voraussetzungen für ein qualifiziertes Verwertungsverbot erfüllt und ist ein weiteres Beweismittel nur unter Verletzung von Grundrechten oder in strafbarer Weise von der Finanzbehörde erlangt worden, so kann das Verwertungsverbot ausnahmsweise im Wege einer sogenannten Fernwirkung auch der Verwertung des lediglich mittelbaren, für sich betrachtet rechtmäßig erhobenen, weiteren Beweismittels entgegenstehen.

Fazit:

Im Ergebnis akzeptiert der BFH die rasterfahndungsähnliche Erhebung der Namen und Anschriften der Saalmieter

im Rahmen von Außenprüfungen bei Gastwirten und die darauf beruhenden Kontrollmitteilungen und nimmt zulässige Auskunftsbegehren nach § 93 Abs. 1 Satz 3 AO an, obwohl der Senat anhand der knappen Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen kann, ob die Schlußfolgerung des FG, die Prüfungen bei den Gastwirten seien von vornherein auch mit dem Ziel angeordnet worden, die steuerlichen Verhältnisse der Tanzkapellen zu erforschen, möglich ist.

Auch ein Verwertungsverbot im Hinblick auf ggf. rechtswidrige Kontrollmitteilungen im Rahmen von § 194 Abs. 3 AO lehnt der Senat ab.

Kaufpreisaufteilung auf Einzel-Wirtschaftsgüter bei gemischter Schenkung

Richter am BFH Joachim Moritz

Abstract: Ist ein erworbenes ZFH in zwei eigenständige WG (fremdvermietete und unentgeltlich überlassene Wohnung) aufzuteilen, so ist die von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises grds. – auch in Fällen der gemischten Schenkung – der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Anlaß: BFH-Urteil vom 27. 7. 2004 Az. IX R 54/02

I. Sachverhalt

Die Klägerin (Klin.), die mit ihrem Ehemann, dem Kl., im Streitjahr 1998 zusammen zur Est veranlagt wurde, erhielt von ihren Eltern mit notariellem Vertrag ein ZFH-Grundstück. Ausweislich des Vertrages wurde die an einen Dritten vermietete DG-Wohnung (75 qm) des ZFH für 160 000 DM erworben. Hinsichtlich der Erdgeschoß-Wohnung (144 qm) wurden folgende „Gegenleistungen“ vereinbart: lebenslangliches dingliches Wohnrecht der Eltern, Hege und Pflege in gesunden und kranken Tagen, künftige Grabpflege sowie Zahlung von 40 000 DM zur Gleichstellung an die Schwester der Klin. Die Schwester erhielt für den Verzicht auf etwaige Pflichtteilergänzungsansprüche von ihren Eltern 40 000 DM. I. R. d. Einkünfte aus VuV ordneten die Kl. den Kaufpreis von 160 000 DM in vollem Umfang der DG-Wohnung zu und setzten entspr. AfA an.

Das FA verteilte den Kaufpreis hingegen auf beide Wohnungen (einschl. Grund und Boden) und berücksichtigte im ESt-Bescheid 1998 nur eine entspr. geringere AfA. Der dagegen erhobenen Klage gab das FG statt.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat das FG-Urteil bestätigt und die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen.

Nach Auffassung des BFH ist das von der Klin. erworbene ZFH in (neben dem Grund und Boden) zwei eigenständige WG aufzuteilen, nämlich die fremdvermietete Wohnung und die von den Eltern der Klin. genutzte Wohnung. Beim Erwerb gemischt genutzter Gebäude – wie hier – müsse der Besteuerung grds. die von den Vertragsparteien vorgenommene Kaufpreisaufteilung auf einzelne WG zu Grunde gelegt werden, und zwar auch in Fällen der gemischten Schenkung (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2000 Az. IX R 50, 51/97, BStBl. II 2001, 594). Das gelte auch, wenn nicht ein Gesamtkaufpreis, sondern von vornherein Einzelpreise für einzelne WG vereinbart werden. Nach Meinung des BFH haben die Kl. den Kaufpreis von 160 000 DM daher zutreffend der DG-Wohnung als AK zugeordnet und als AfA-BMG angesetzt. Es beständen keine Anhaltspunkte dafür, daß es sich bei der Kaufpreisabsprache zwischen der Klin. und ihren Eltern insoweit um ein Scheingeschäft handele.

Im übrigen könnten auch Angehörige ihre Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig gestalten und das Motiv, Steuern zu sparen, mache eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen i. S. d. § 42 AO. Nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) gebe es auch keine Anzeichen dafür, daß der Kaufpreis von 160 000 DM nicht dem Verkehrswert (Marktwert) der DG-Wohnung entspreche.

Praxishinweis:

Eine erfreuliche Entscheidung!

Der IX. BFH-Senat bleibt stringent bei der in seinen Urte. v. 9. 7. 2002 (BFH-Urteil vom 9. 7. 2002 Az. IX R 65/00, BStBl. II 2003, 389 bzw. BFH-Urteil vom 9. 7. 2002 Az. IX R 40/01, BFH/NV 2003, 23) vorgegebenen Linie. Stpfl. haben

danach sowohl bei Errichtung als auch bei Anschaffung gemischt genutzter Gebäude die Möglichkeit, Darlehen gezielt dem der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudeteil zuzuordnen. Genauso ist beim Erwerb gemischt genutzter Gebäude grds. der von den Vertragsparteien vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises zu folgen. Das muß auch die FinVerw hinnehmen.

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei sog. Doppeloption

Richterin am BFH, Prof. Dr. Monika Jachmann

Abstract: Der BFH hatte zu entscheiden, wann der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG beim Verkauf eines GmbH-Anteils verwirklicht wird, indem die wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Kapitalgesellschaftsanteil auf den Erwerber übergeht.

Anlaß: BFH-Urteil vom 11. 7. 2006 Az. VIII R 32/04

I. Der BFH stellt fest:

1. Der Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wird auch dann verwirklicht, wenn die wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Kapitalgesellschaftsanteil auf den Erwerber übergeht.

2. Letzteres ist im Falle des Verkaufs eines GmbH-Anteils jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Käufer des Anteils aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

3. Bei der Prüfung dieser Merkmale ist zu berücksichtigen, daß eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung der Beteiligung auch dann anzunehmen sein kann, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind (sog. Gesamtbildbetrachtung).

II. Die Entscheidung knüpft an die ständige Rechtsprechung an:

Danach wird der Tatbestand der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 4 EStG in dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die bürgerlich-rechtliche oder die wirtschaftliche Inhaberschaft an den Kapitalgesellschaftsanteilen auf den Erwerber übergeht (BFH-Urteil vom 17. 2. 2004 Az. VIII R 28/02, BFHE 205, 426, BStBl. II 2005, 46, m. w. N.).

Auch bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend (BFH-Urteil vom 15. 2. 2001 III R 130/95, BFH/NV 2001, 1041, 1044, mit umfangreichen Nachweisen).

Erwerbsoptionen sind nur dann geeignet, die Annahme wirtschaftlichen Eigentums zu begründen, wenn nach dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf tatsächlich mit einer Ausübung des Optionsrechts gerechnet werden kann (BFH-Urteile vom 10. 6. 1988 III R 18/85, BFH/NV 1989, 348, 349; vom 29. 7. 1981 I R 62/77, BFHE 134, 264, BStBl. II 1982, 107 jeweils betr. Grundstückserwerb; vom 26. 1. 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl. II 1970, 264, 273 betr. Leasing; vom 25. 8. 1993 XI R 6/93, BFHE 172, 91, BStBl. II 1994, 23 betr. Rückkaufoption; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 25. Aufl., § 17 Rz 99). Hierauf kam es jedoch im Streitfall nicht an, da nicht nur der Käuferin ein Ankaufsrecht, sondern auch den Verkäufern ein Andienungsrecht eingeräumt war (sog. wechselseitige Option oder Doppeloption).

Termine

Mai 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrisiko Betriebsstätte	Prof. Dr. Bert Kaminski, StB Reinhard Scheidmann	3. 5. 2007, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	StB/Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Dr. Eckhard Wälzholz	3. 5. 2007, Hannover	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht aktuell – praxisrelevante Änderungen durch das SEStEG	Reg. Dir. Franz Hruschka, StB/vereidigter BP Prof. Dr. Hans Ott	4. 5. 2007, Köln	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	4. 5. 2007, Hannover	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Erbschaftsteuer: Notwendige Gestaltungen nach BVerfG-Urteil	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, Dipl.-Fw Karlheinz Müller, StB Siegfried Heidrich	5. 5. 2007, Dortmund	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-21 Fax: 0228/520 00-24 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuersicher archivieren	Dipl.-Informatiker Thorsten Brand, WP Dietmar Hoffmann, Dieter Paschmanns	7. 5. 2007, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
58. Steuerrechtliche Jahresarbeitsstagung	RA/FAStR Dr. Peter Haas	7.–9. 5. 2007, Wiesbaden	Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V. Tel.: 0234/932 56 90 steuerrecht@anwaltsinstitut.de
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht sowie als Instrument der Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Jörg Ihle, RA/StB Dr. Daniel J. Fischer	9. 5. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl	9. 5. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Aktuelle steuerliche Brennpunkte bei der Übertragung von Immobilien	StB Dr. Gerhard Widmayer, N.N.	11. 5. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Steuergünstige Gestaltung mittelständischer Unternehmen	RA/FAStR Dr. Axel Gretzinger, RA/FAStR Dr. Bernd Schulze-Borges	11. 5. 2007, München	DeutscheAnwalt Akademie Detlef Zabel Tel.: 030/72 61 53-122 Fax: 030/153-111 zabel@anwaltakademie.de

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelles Steuer- und Gesellschaftsrecht – SEStEG und MoMiG – Änderungen im EStG u. KStG, neues Umwandlungssteuerrecht	StB M. Suchanek, RA Dr. A. Pallas, RA Dr. G. Hölzle	11. 5. 2007, Bremen	Steuerakademie Bremen Tel.: 0421/32 39 22 Fax: 0421/33 99 545
Gesellschafterstreit rechtlich und steuerlich	RA Dr. Joachim Bauer	11. 5. 2007, Hamburg	IFU Institut für Unternehmens- führung Tel.: 0228/520 00-21 Fax: 0228/520 00-24 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht und Aktuelles aus Gesetzgebung und Verwaltung	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	11. 5. 2007, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR u. StrafR Olaf G. von Briel, RA Dr. Hilmar Erb	11./12. 5. 2007 Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Detlef Zabel Tel.: 030/72 61 53-122 Fax: 030/153-111 zabel@anwaltakademie.de
Grundstücksverträge & Steuern	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	12. 5. 2007, München	DeutscheAnwalt Akademie Detlef Zabel Tel.: 030/72 61 53-122 Fax: 030/153-111 zabel@anwaltakademie.de
Die Steuerbilanz 2006	Reg. Dir. Wolfgang Bolk	14. 5. 2007, Köln	Steuerberater-Verband e. V. Köln Tel.: 0221/925 36 36 Fax: 0221/925 36 38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechts- und Steuerfragen Private Equity	RA/StB Dr. Florian Kutt, RA Dr. Martin Oltmanns, LL.M.	14. 5. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft	StB/Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	15. 5. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Recht und Steuern M & A	RA Dr. Andreas Höder, LL.M., WP/StB/RA Thomas Jorde	21. 5. 2007, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens, RiBFH Hermann-Ulrich Viskorf, Reg.Dir. Gerda Hofmann	22. 5. 2007, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung -571) Fax: 0211/96 86-502
Betriebsaufspaltung	Notar Dr. Eckhard Wälzholz, RA/StB Dr. Hans-Dirk Möller	23. 5. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Intensivkurs Steuern	StB Dr. Patrik Neumann, Dipl.-Fw Henric Östringer	23. -25. 5. 2007, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	RiOLG Dr. Dietmar Onusseit, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	25. 5. 2007, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum Tel.: 0221/400 88 30 Fax: 0221/400 99 77
Rund um den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH	StB/Dipl.-Fw Ortwin Posdziech	30. 5. 2007, Köln	Steuerberater-Verband e. V. Köln Tel.: 0221/925 36 36 Fax: 0221/925 36 38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Einführungskurs Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Heinz-Willi Kamps, RA/FAStR Dr. Martin Wulf	31. 5. 2007 bis 2. 6. 2007, Leipzig	DeutscheAnwaltAkademie Axel Gastmeier Tel.: 030/72 61 53-158 Fax: 030/72 61 53-111 gastmeier@anwaltakademie.de

Juni 2007

Erbschaftsteuer: Notwendige Gestaltungen nach BVerfG-Urteil	Alternativ: Prof. Dr. Gerd Brüggemann, Dipl.-Fw Karlheinz Müller, StB Siegfried Heidrich	1. 6. 2007, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-21 Fax: 0228/520 00-24 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Insolvenzen und Steuern – aktuelle Problemfelder des Insolvenzsteuerrechts	RA Dr. Jens M. Schmittmann, Prof Dr. Christoph Uhländer, Ltd. RD Thomas Waza	1. 6. 2007, Berlin	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Steuerbilanz 2006	Reg. Dir. Wolfgang Bolk	4. 6. 2007, Aachen	Steuerberater-Verband e. V. Köln Tel.: 0221/925 36 36 Fax: 0221/925 36 38
Rechts- und Steuerfragen Private Equity	RA/StB Dr. Florian Kutt, RA Dr. Martin Oltmanns, LL.M.	4. 6. 2007, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht sowie als Instrument der Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Jörg Ihle, RA/StB Dr. Daniel J. Fischer	4. 6. 2007, Hannover	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Haftungsfallen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	5. 6. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praktische Tips zum Umgang mit Betriebsprüfern und Steuerfahndern	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	5. 6. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Recht und Steuern M & A	RA Dr. Andreas Höder, LL.M., WP/StB/RA Thomas Jorde	11. 6. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Norbert Neu, ORegR. Ralf Neumann, RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	13. 6. 2007, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	15. 6. 2007, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Aktuelle Entwicklungen im Erbschaftsteuerrecht	RA/Notar/FAStR u. ErbR Berthold Franken	15. /16. 6. 2007 Bochum	DeutscheAnwaltAkademie Jens Lorenz Tel.: 030/72 61 53-129 Fax: 030/72 61 53-111 lorenz@anwaltakademie.de
Rund um den Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH	StB/Dipl.-Fw Ortwin Posdziech	18. 6. 2007, Aachen	Steuerberater-Verband e. V. Köln Tel.: 0221/925 36 36 Fax:0221/925 36 38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebsaufspaltung	Notar Dr. Eckhard Wälzholz, RA/StB Dr. Hans-Dirk Möller	20. 6. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Aktuelle steuerliche Brennpunkte bei der Übertragung von Immobilien	StB Dr. Gerhard Widmayer, N.N.	20. 6. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Umsatzsteuer international	StB/Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB/Dipl.-Vw/Dipl.-Fw Alexander Thoma	21. 6. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm./Dipl.-Handelslehrer/Dipl.- Fw Dr. rer. pol. Hans Schöning,	21. 6. 2007 bis 23. 6. 2007, Würzburg	DeutscheAnwaltAkademie Axel Gastmeier Tel. 030/72 61 53-158 Fax 030/72 61 53-111 gastmeier@anwaltakademie.de
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	22. 6. 2007, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kompaktseminar Internationales Steuerrecht: Grundlagen und Vertiefung	RA/FAStR Prof. Dr. Detlev J. Piltz, RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	22./23. 6. 2007 Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547