

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

03/2009

48. Ausgabe | 11. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

## 81 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 82 Wessing **Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater**
- 90 von Brocke **Zur Diskussion: Europarechtliche Gedanken zu § 14 FMStG**
- 93 Knepper **Jahressteuergesetz 2009 und Umsatzsteuer in Praxis- und Apparategemeinschaften**
- 98 Beul **ISA, IFRS/IAS, 4. Richtlinie etc. – zur Änderung des Rechts der Abschlußprüfung und der Rechnungslegung**
- 106 Unkelbach-Tomczak **GmbH-Reform: Inländische Geschäftsanschrift gewerbesteuerpflichtig?**

## Veranstaltungen

- 111 Unkelbach-Tomczak **11. Steueranwalt International – Tagungsbericht**

## 113 Steuermelder

## 116 LiteraTour

## 118 Termine

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



## **Steuergesetzänderungen im Bereich der Einkommensteuer**

von Roland Franz, Ministerialrat, und Prof. Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent

**2009, 54 Seiten, DIN A4, € 20,-**

ISBN 978-3-415-04271-1

## **Aktuelles aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zur Umsatzsteuer**

von Werner Widmann, Ministerialdirigent

**2009, 46 Seiten, DIN A4, € 20,-**

ISBN 978-3-415-04272-8

## **Pensionszusage – Weiterbeschäftigung, Abfindung und andere Beratungsfelder**

von Prof. Dr. Guido Förster, Steuerberater, und Prof. Dr. Hans Ott, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer

**2009, 28 Seiten, DIN A4, € 20,-**

ISBN 978-3-415-04273-5

## **Überblick über die Eigenheimrente**

von Roland Franz, Ministerialrat, und Prof. Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent

**2009, 34 Seiten, DIN A4, € 20,-**

ISBN 978-3-415-04274-2

## **Ausgewählte Problembereiche bei Anteilen an Kapitalgesellschaften**

von Prof. Dr. Guido Förster, Steuerberater, und Prof. Dr. Hans Ott, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer

**2009, 56 Seiten, DIN A4, € 20,-**

ISBN 978-3-415-04275-9

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
 oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
 Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
 E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

sz 409

## Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2008/2009

von Hans-Wilhelm Giere, Steueroberamtsrat, Nieders. Finanzministerium, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. und Landesverband Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS

2009, 158 Seiten, DIN A4, € 34,50  
ISBN 978-3-415-04259-9

Seit über 20 Jahren tragen der HLBS Landesverband Niedersachsen und der Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt der immer eigenständigeren Rechtsentwicklung der Einkommensbesteuerung und Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirten durch spezielle Seminare Rechnung. Der Leitfaden stellt die Niederschrift der Seminarreihe des Jahres 2008 dar.

Dieser Band enthält aus der speziellen Sicht der Land- und Forstwirte einen Überblick u.a. über die Erbschaftsteuerreform 2009 und die Einkommensteueränderungsrichtlinien 2008. Ein besonderer Schwerpunkt ist die ertragsteuerrechtliche Beurteilung des Rückhalts von Flächen anlässlich einer Betriebsübertragung. Daneben enthält der Band zahlreiche Hinweise zu aktuellen Verwaltungsregelungen und zur neuen Rechtsprechung. Das ertragsteuerrechtliche Geschehen des vergangenen Jahres wird auf den Prüfstand gebracht.

Neuerscheinungen und  
Neuauflagen stets aktuell



unter [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

 **BOORBERG**

Gr609

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

## Beiräte in mittelständischen Familienunternehmen

von Dipl.-Ökonom Rudolf X. Ruter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart, und Professor Dr. Roderich C. Thümmel LL.M. (Harvard), Attorney at Law (New York), Honorarprofessor an der Universität Tübingen, Rechtsanwalt in Stuttgart

2009, 2., vollständig überarbeitete  
Auflage, 168 Seiten, € 42,-  
ISBN 978-3-415-04013-7

### Das Problem:

Mittelständische Familienunternehmen bilden das Rückgrat unserer Wirtschaft. Gerade hier besteht häufig der Wunsch nach einem Gremium, das Beratungs-, Überwachungs- und Ausgleichsfunktion in sich vereint und bei Bedarf die Unternehmensnachfolge begleitet.

Die Bedeutung von Beiräten in mittelständischen Familienunternehmen hat seit der Voraufgabe weiter zugenommen. Beiräte spielen inzwischen eine Vorreiterrolle für gute Aufsichtsratsarbeit in Unternehmen. Das Grundanliegen des Deutschen Corporate Governance Kodex, die Kontrolleffizienz in Aufsichtsgremien zu steigern, ist mit einem professionell besetzten Beirat schon seit jeher verwirklicht.

### Der Expertenrat:

Die anerkannten Autoren skizzieren in dem Werk das enorme Potenzial, das in dem Unternehmensorgan Beirat steckt. Ihre Ausführungen helfen Beratern und Unternehmern bei der Erarbeitung eines konkreten Anforderungsprofils für den Beirat, bei der Rekrutierung geeigneter Persönlichkeiten sowie bei der Umsetzung der optimalen Beiratslösung in der Praxis. Dabei fließen betriebswirtschaftliche, organisatorische und rechtliche Überlegungen so ineinander, dass ein facettenreiches Bild entsteht.

 **BOORBERG**

Gr609

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



## **Die Erbschaftsteuer nach der Reform – Gestaltungen auch unter einkommensteuerlichen Aspekten –**

von Dr. Dietrich von Elsner, Rechtsanwalt, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht,  
und Dr. Reinhard Geck, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater

**2009, 54 Seiten, DIN A4, € 20,–**

ISBN 978-3-415-04266-7

## **Ausgewählte Fragen zur Unternehmensteuerreform bei Personenunternehmen**

von Roland Franz, Ministerialrat, und Prof. Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent

**2009, 58 Seiten, DIN A4, € 20,–**

ISBN 978-3-415-04267-4

## **Neues zur Kapitalkontenstruktur der Personen- gesellschaft**

### **– Auswirkungen auf § 15a EStG, Einbringungen sowie auf den Schuldzinsenabzug –**

von Klaus Korn, Steuerberater, und Dr. Martin Strahl, Steuerberater

**2009, 26 Seiten, DIN A4, € 20,–**

ISBN 978-3-415-04268-1

## **Aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – insbesondere aus dem Bilanzsteuerrecht**

von Roger Görke, Richter am Bundesfinanzhof

**2009, 88 Seiten, DIN A4, € 20,–**

ISBN 978-3-415-04269-8

## **Betriebsaufspaltung – Aktuelle Probleme und Gestaltungshinweise –**

von Klaus Korn, Steuerberater, und Dr. Martin Strahl, Steuerberater

**2009, 46 Seiten, DIN A4, € 20,–**

ISBN 978-3-415-04270-4

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

sz 409

## I.

Ein Tag im Frühjahr 2009. Man kann sich nicht ganz sicher sein, wie das Wetter wird. Man kann sich auch nicht ganz sicher sein, was der Gesetzgeber plant. Abwrackprämie auf Steuererklärungen? Gutscheine für Steuerhinterzieher? Oder doch eine Reichensteuer, die bereits bei 3.400 Euro im Monat beginnt? Eine Reise durch Absurdistan, begleitet von Cowboys und Indianern.

## II.

Rettet Kunst die Welt? Kaum geht es der Welt ein wenig schlecht, fühlt sich die Kunst gleich zuständig – als sei sie die absolute Krankenschwester, die Rund-um-die-Uhr-Gesundheitsberaterin, die sich jeder Hypochonder insgeheim so sehr wünscht, wie er sie fürchtet. Das wird jedenfalls von der Eröffnung der Thyssen-Bornemisza Art Contemporary Collection im Mori Art Museum in Tokio berichtet. Wenn's denn hilft.

## III.

Ein guter Teil jeder Krise ist Psychologie, also eine Art gefühlter Krise. Jeder kann hier mitmachen. Jeder geneigte Leser (vorausgesetzt, er hat genügend Haare auf dem Kopf, was die Glaubwürdigkeit des Experiments wesentlich erleichtert) kann die Ausbreitung von Krisen ganz einfach nachspielen: Setzen Sie sich doch einmal in ein volles Café und kratzen Sie sich ausgiebig am Kopf. Innerhalb weniger Minuten wird's der eine oder andere nachmachen...

*Eine schöne Zeit wünscht*

Ihr  
Jürgen Wagner, LL.M.  
Red. steueranwaltsmagazin

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

## Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Jürgen Wessing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf, *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in München, *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied, *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn, *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt und Kiedrich.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; **Prof. Dr. Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

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

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Layout und Satz: GreenTomato Süd GmbH, 70193 Stuttgart  
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag  
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.  
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 89,50 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater

Prof. Dr. Jürgen Wessing, Rechtsanwalt, Sozietät Wessing, Düsseldorf

### 1. Praktische Bedeutung

Die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen bei Angehörigen steuerberatender Berufe ist in der Praxis der Steuerfahndungsbehörden eine häufig vorkommende Ermittlungsmaßnahme. Die Buchführung stellt das zentrale Beweismittel in Steuerstrafverfahren dar. Hier findet die Steuerfahndung beweishebliche Unterlagen aufbereitet und in vorgeordneter Form.<sup>1</sup> Hier lässt sich feststellen, welche einzelnen Geschäftsvorfälle gegebenenfalls nicht entsprechend den steuerlichen Vorschriften verbucht worden sind.

Andererseits unterliegt das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandant besonderem gesetzlichen Schutz, wie sich aus §§ 53 Abs. 1 Nr. 3, 97 Abs. 1 der Strafprozessordnung ergibt. Das Bedürfnis der Ermittlungsbehörden, möglichst umfangreich und weitgehend zu beschlagnahmen, kollidiert mit diesem Vertrauensschutz. Deshalb soll untersucht werden, ob und mit welchen Einschränkungen derartige Beschlagnahmen zulässig sind.

### 2. Die gesetzlichen Grundlagen

Steuerberater sind gemäß § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Dieser Verschwiegenheitspflicht korrespondiert das in § 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StPO normierte Zeugnisverweigerungsrecht der Steuerberater<sup>2</sup> über das, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut worden oder bekannt geworden ist.<sup>3</sup>

Dieses Zeugnisverweigerungsrecht der Steuerberater könnte von den Ermittlungsbehörden umgangen werden, wenn bei diesen befindliche Mandantenunterlagen unbeschränkt der Beschlagnahme unterliegen würden. Daher enthält § 97 Abs. 1 Nr. 1 – 3 StPO Beschlagnahmeverbote, welche die Umgehung der Zeugnisverweigerungsrechte des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO verhindern sollen.<sup>4</sup>

Grundsätzlich beschlagnahmefrei sind zunächst nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO schriftliche Mitteilungen zwischen dem Beschuldigten und dem Steuerberater, welcher nach § 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StPO das Zeugnis verweigern darf. Ferner sind nach § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO beschlagnahmefrei

Aufzeichnungen, welche Steuerberater über die ihnen vom Beschuldigten anvertrauten Mitteilungen oder über andere Umstände gemacht haben, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht erstreckt.

Schließlich sind nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO andere Gegenstände, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht der Steuerberater erstreckt, beschlagnahmefrei.

### 3. Die Beschlagnahmefreiheit nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO

Schriftliche Mitteilungen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Gedankenäußerungen, die eine Person einer anderen zukommen lässt oder zukommen lassen will, damit dieser davon Kenntnis nimmt.<sup>5</sup> Dabei kommt es auf die Form nicht an, auch Dateien oder andere Formen verkörperter Gedankenerklärungen sind von der Vorschrift umfaßt.

Die unmittelbaren Buchführungsunterlagen, also die einzelnen Buchungsbelege und die hieraus gefertigten Konten, enthalten keine Mitteilungen an einen Empfänger.<sup>6</sup>

1 Kohlmann, § 385 AO RN 300.

2 Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind nach § 3 Nr. 1 StBerG auch Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, denen nach § 53 I S. 1 Nr. 3 AO ebenfalls ein Zeugnisverweigerungsrecht zusteht. Soweit diese im Rahmen der Hilfeleistung in Steuersachen tätig werden, gelten die Darlegungen für diese Berufsgruppen entsprechend, auch wenn im Text lediglich Steuerberater angesprochen sind.

3 Das Gesetz zur Abwehr von Gefahren des internationalen Terrorismus durch das Bundeskriminalamt vom 25.12.2008 (BGBl. 2008 I S. 3083) sieht in den §§ 20 c III u. 20 u II Einschränkungen des Zeugnisverweigerungsrechtes auch der Steuerberater vor. Da diese aber nicht strafrechtliche Ermittlungen, sondern lediglich die Abwehr von Gefahren des internationalen Terrorismus betreffen, können sie in dieser Untersuchung unberücksichtigt bleiben. Das Gesetz erlaubt in § 20 s Sicherstellungen nur zur Gefahrenabwehr und Vermeidung einer Flucht.

4 Vgl. BVerfGE 20 S. 162, 188; BVerfGE 32 Seite 373, 385; OLG Frankfurt StV 1982 S. 64, 65, Lutz Meyer-Gossner § 97 StPO Rd. 1; Amelung, DNotZ 1984 S. 198; Bringewat, NJW 1974 S. 1742; Fezer, JuS 1978 S. 767; Michalowski, ZStW 109 S. 542.

5 Vgl. BGHSt 44 S. 46, 48 = NStZ 1998 S. 309; Gerhard Schäfer in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 66; Nack in Karlsruher Kommentar § 97 StPO Rd. 11.

6 Vgl. Gerhard Schäfer in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 68.

Die Bildung von Buchungssätzen kann zwar noch als Gedankenäußerung angesehen werden, diese soll jedoch nicht unmittelbar einem Empfänger übermittelt werden, sondern wird lediglich als Grundlage für den Jahresabschluss in den Büchern des Steuerberaters vermerkt.

Zu den Mitteilungen im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO gehört jedoch die zwischen dem Beschuldigten und dem von ihm beauftragten Steuerberater geführte Korrespondenz, mit denen Bilanzentwürfe versandt oder Stellungnahmen des Steuerberaters zu bestimmten Buchungsvorgängen übermittelt werden.<sup>7</sup>

#### 4. Aufzeichnungen im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO

Eine von dem Steuerpflichtigen selbst erstellte Buchführung, welche dem Steuerberater etwa zum Zweck der Erstellung des Jahresabschlusses übergeben worden ist, stellt als solche zweifelsfrei keine Aufzeichnung des Steuerberaters dar.

Man streitet, ob die von dem Steuerberater auf der Grundlage der ihm übergebenen Belege erstellte Buchführung solche Aufzeichnungen sind. Dies wird von einem Teil der älteren Rechtsprechung<sup>8</sup> und einem Teil der Literatur<sup>9</sup> bejaht, während Buchführungsunterlagen nach anderer Auffassung<sup>10</sup> keine beschlagnahmefreien Aufzeichnungen darstellen. Eine Buchführung stellt die Ordnung und Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsvorfälle dar. Es handelt sich mithin schon begrifflich um Aufzeichnungen, welche der Steuerberater über andere Umstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO gemacht hat.<sup>11</sup> Die Tätigkeit der Buchführung ist nicht nur rein mechanischer Übertrag, sondern beinhaltet Wertungen, so daß sie nach dem Grundgedanken des Vertrauensschutzes dieses Berufes beschlagnahmefrei bleiben muß.

Nach der Gegenauffassung sind die vom Steuerberater vorgenommenen Buchungen kein stoffliches Festhalten der von dem Vertrauensgeber erhaltenen Informationen, weil der Steuerberater mit der Buchführung nur ein Buchungswerk schafft, zu dessen Herstellung der Kaufmann kraft Gesetzes verpflichtet ist.<sup>12</sup> Aus diesem Grund betreffe der Aussagegehalt der Buchführung nicht das durch § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO geschützte Vertrauensverhältnis.<sup>13</sup> Die Erstellung der Buchführung gehöre nicht zu den berufsspezifischen Aufgaben des Steuerberaters.<sup>14</sup>

Letztlich beziehen sich diese Gegenauffassungen nicht auf den Begriff der Aufzeichnungen im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO in Abgrenzung zu dem Begriff der anderen Gegenstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO, sondern stellen zusätzliche Anforderungen an die Beschlag-

nahmefreiheit, welche Voraussetzung sowohl für eine Beschlagnahmefreiheit als Aufzeichnung als auch als anderer Gegenstand sein sollen. Auch läßt sich die Abgrenzung zwischen den Aufzeichnungen des Zeugnisverweigerungsberechtigten über andere Umstände im Sinne von Nr. 2 und den anderen Gegenständen im Sinne der Nr. 3 nicht exakt vornehmen.<sup>15</sup>

Daher soll die Stellungnahme zu der Gegenauffassung in Rechtsprechung<sup>16</sup> und Literatur<sup>17</sup> einheitlich bei den Darlegungen zu § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO erfolgen.

An dieser Stelle festgehalten werden soll, daß Buchführungsunterlagen jedenfalls insoweit beschlagnahmefrei sind, als sie von dem Steuerberater mit irgendwelchen Anmerkungen versehen wurden.<sup>18</sup> Der handschriftliche Vermerk führt konsequenterweise bereits zur Beschlagnahmefreiheit.

#### 5. Buchführungsunterlagen als andere Gegenstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO

Sehr umstritten ist die Frage, ob und gegebenenfalls in welchen Fällen Buchführungsunterlagen, welche sich beim Steuerberater befinden, als andere Gegenstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO beschlagnahmefrei sind.

7 Vgl. *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 117

8 Vgl. LG Köln NJW 1960 S. 1874; LG München, NJW 1984 S. 1191, LG Stuttgart NJW 1976 S. 2030; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 397, sofern die Buchhaltung für den Jahresabschluß erstellt wird; LG Stade wistra 1986 S. 41, 42 nur für Bilanzentwürfe.

9 Vgl. *Bauwens*, wistra 1985 S. 179, 180; Heilmaier DStR 1980 S. 519.

10 Vgl. LG Dresden, NJW 2007 S. 2709, 2711; *Mössmer/Moosburger*, wistra 2006 S. 211, 214; Schäfer, wistra 1985 S. 12, 13.

11 *Bauwens*, wistra 1985 S. 179, 180.

12 *Schäfer*, wistra 1985 S. 12, 13.

13 *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 117; *Nack* in Karlsruher Kommentar § 97 StPO Rd. 16.

14 LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327.

15 Vgl. *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 91.

16 Vgl. OLG Hamburg, MDR 1981 S. 603; LG Aachen, MDR 1981 S. 603; LG Braunschweig NJW 1978 S. 2108; LG Chemnitz, wistra 2000 S. 474; LG Darmstadt, NJW 1988 S. 1862; LG Dresden, NJW 2007 S. 2709; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394; LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG München I, wistra 1985 S. 41 u. wistra 1988 S. 326; LG Saarbrücken wistra 1984 S. 200; LG Stuttgart wistra 1985 S. 40 u. wistra 1988 S. 40 u. wistra 1990 S. 282.

17 Vgl. *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 116; *Nack* in Karlsruher Kommentar § 97 StPO Rd. 15; *Wohlers* in Systematischer Kommentar zur StPO § 97 StPO Rd. 82; *Lutz Meyer-Goßner* § 97 StPO Rd. 40; *Birmanns*, MDR 1981 S. 102; *Brenner*, BB 1984 S. 137; *Moosburger*, wistra 1989 S. 252; *Mössmer/Moosburger*, wistra 2006 S. 211.

18 Vgl. LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 398; LG München NJW 1989 S. 536, 537 = wistra 1988 S. 326; *Kohlmann* § 385 AO Rd. 308.

Die Finanzverwaltung stellt hierzu lediglich Folgendes fest:<sup>19</sup>  
*„Buchführungsunterlagen, Belege und Aufzeichnungen des Beschuldigten sind beschlagnahmefähig (keine einheitliche Rechtsprechung).“*

In der Tat ist die Rechtsprechung zu dieser Frage alles andere als einheitlich.

In den veröffentlichten Entscheidungen findet sich lediglich eine Entscheidung des 4. Strafsenates des Bundesgerichtshofes,<sup>20</sup> die für die Erörterung der Reichweite des Beschlagnahmeverbotes nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO herangezogen wird. Danach unterliegen dem Beschlagnahmeverbot nur solche Gegenstände, die nach ihrem Aussagegehalt zu dem Vertrauensverhältnis zwischen dem Beschuldigten und dem Zeugnisverweigerungsberechtigten gehören. Dieses Urteil wird für die Auffassung<sup>21</sup> in Anspruch genommen, daß Buchführungsunterlagen nicht der Beschlagnahmefreiheit nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO unterliegen, weil deren Aussagegehalt das Vertrauensverhältnis nicht betreffe. Wie jedoch dem Leitsatz des vorgenannten Urteils zu entnehmen ist, betrifft dieses die Zeugnisverweigerungsberechtigung eines Notars. Es ist daher zu der Frage, ob Buchführungsunterlagen nach ihrem Aussagegehalt zu dem Vertrauensverhältnis zwischen einem Beschuldigten und seinem Steuerberater gehören, nicht aussagefähig.

Zitiert werden<sup>22</sup> auch zwei nicht veröffentlichte Beschlüsse des Vorprüfungsausschusses des Bundesverfassungsgerichts.<sup>23</sup> In einem Beschluß<sup>24</sup> hatte der Vorprüfungsausschuß die Verfassungsbeschwerde eines Rechtsanwaltes gegen die Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen des Mandanten nicht zur Entscheidung angenommen, weil vom Beschuldigten aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen zu erstellende Unterlagen außerhalb des Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandant entstanden seien. In dem anderen Beschluß<sup>25</sup> hatte der Vorprüfungsausschuß entschieden, „die Berufsausübung eines Steuerbevollmächtigten in ihrem verfassungsrechtlich gewährleisteten Bereich wird nicht dadurch beeinträchtigt, daß mit der Beschlagnahme die Möglichkeit der vertraulichen Aufbewahrung der Geschäfts- und Buchhaltungsunterlagen und damit des zumindest zeitweiligen Verbergens unmittelbarer Tatspuren beseitigt wird“.

Zum einen: Die Entscheidungen stellen nicht klar, was im positiven Sinne beschlagnahmefähig ist, sondern setzen nur Grenzen der Beschlagnahmefreiheit. Und insoweit sind sie recht unergiebig, da sie eigentlich nur Selbstverständlichkeiten ausdrücken, wenn sie feststellen, daß technische oder fremde Unterlagen nicht von dem Beschlagnahmeschutz umfaßt sind. Die bei einem Rechtsanwalt befindlichen Geschäftsunterlagen des Mandanten sind nicht mit der vom Steuerberater selbst erstellten Buchführung gleichzusetzen.

Von den Befürwortern einer Beschlagnahmefähigkeit von Buchführungsunterlagen häufig für ihre Auffassung in Anspruch genommen<sup>26</sup> werden zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes,<sup>27</sup> wonach das frühere Buchführungsprivileg für steuerberatende Berufe mit Artikel 12 Absatz 1 Grundgesetz unvereinbar war und dies auch hinsichtlich der laufenden Lohnbuchhaltung gilt. Das aus diesen Urteilen nichts für eine Beschlagnahmefähigkeit von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater abzuleiten ist, wird noch darzulegen sein.

Die Rechtsprechung der nachgeordneten Gerichte zur Beschlagnahmefähigkeit von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater läßt sich in drei große Gruppen einordnen.

Herrschend war die Auffassung, daß Buchführungsunterlagen beim Steuerberater grundsätzlich entweder als Aufzeichnungen nach § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO oder als andere Gegenstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO beschlagnahmefrei sind, sofern diese nicht als Tatwerkzeuge im Sinne des § 97 Abs. 2 S. 3 2. Alt. StPO anzusehen sind oder Tatsachen den Verdacht begründen, daß der Steuerberater an der Tat oder an einer Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei beteiligt ist.<sup>28</sup>

Nach einer zweiten, vordringenden Auffassung verschiedener Landgerichte<sup>29</sup> sind Buchführungsunterlagen grundsätzlich beschlagnahmefähig.

In jüngerer Zeit dringt eine vermittelnde Auffassung vor, nach welcher die Buchführungsunterlagen so lange unter das Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO fallen, als sie noch zur Erstellung der Jahresabschlüsse bzw. Steuererklärungen benötigt werden.<sup>30</sup>

19 Abschnitt 58 Absatz 1 Satz 4 AStBV.

20 BGH Urteil vom 20.9.1979 – 4 StR 364/79 – nur im Leitsatz veröffentlicht bei Pfeiffer in NSTz 1981 S. 94.

21 Vgl. *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rn. 117.

22 Vgl. LG Stade NSTz 1987 S. 38, 39 f.; *Weinmann* in Festschrift für Dünnebieber Seite 211 f. und dortige Fußnote 78.

23 Beschluß vom 5.4.1979 – 2 BVR 178/79 – und Beschluß vom 24.07.1981 – 2 BVR 763/81 – .

24 Beschluß vom 24.7.1981 – 2 BvR 763/81.

25 Beschluß vom 5.4.1979 – 2 BvR 178/79.

26 *Lutz Meyer-Goßner* § 97 StPO Rd. 40; *Häcker* in Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht § 93 Rd. 24; *Birmanns*, MDR 1981 S. 102, 103; *Schäfer* in wistra 1985 S. 12, 13.

27 NJW 1981 Seite 33; NJW 1982 Seite 1687.

28 Vgl. LG Bonn, DB 1984 S. 2193; LG Koblenz, StV 1985 S. 9; LG Köln NJW 1960 S. 1874 u. BB 1974 S. 1549; LG Konstanz, PStR 2002 S. 26; LG München, NJW 1984 S. 1191; LG Stade, wistra 1986 S. 41 u. NSTz 1987 S. 38; LG Stuttgart, NJW 1976 S. 2050 u. DStR 1997 S. 1449; OLG Köln, NSTz 1991 S. 452 für Prüfbericht eines Wirtschaftsprüfers.

29 LG Aachen, MDR 1981 S. 603 u. NJW 1985 S. 338; LG Braunschweig, NJW 1978 S. 2108; LG Darmstadt, NSTz 1988 S. 286; LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG München I, wistra 1985 S. 41 u. wistra 1988 S. 326; LG Saarbrücken, wistra 1984 S. 200; LG Stuttgart, wistra 1985 S. 41 u. wistra 1988 S. 40 u. wistra 1990 S. 282; offengelassen, soweit kein Tatmittel OLG Hamburg, MDR 1981 S. 603.



Die Zulässigkeit der Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen beim Steuerberater wird mit unterschiedlichen Argumenten befürwortet:

Von einem Teil der Rechtsprechung<sup>31</sup> wird vertreten, daß die beim Steuerberater befindlichen Buchführungsunterlagen sich lediglich im Mitgewahrsam des Steuerberaters befinden und daher der Beschlagnahme unterliegen.

Nach einer zweiten in der Rechtsprechung<sup>32</sup> vertretenen Auffassung sind beschlagnahmefrei nur solche Gegenstände, die innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstanden, also erst durch das Vertrauensverhältnis hervorgebracht sind.

Nach einer weiteren Auffassung werden die Buchführungsunterlagen dem Steuerberater nicht in seiner Eigenschaft als Steuerberater anvertraut, da es sich bei der Buchführung nicht um eine berufsspezifische Aufgabe des Steuerberaters handelt,<sup>33</sup> jedenfalls sofern dieser nur die Buchführung übernimmt.<sup>34</sup>

Als weiteres Argument für eine Beschlagnahmefreiheit der beim Steuerberater befindlichen Buchführungsunterlagen wird auf § 104 Abs. 2 S. 1 AO verwiesen, wonach im Besteuerungsverfahren die Vorlage von Urkunden nicht verweigert werden darf, die für den Beteiligten aufbewahrt werden, soweit der Beteiligte bei eigenem Gewahrsam zur Vorlage verpflichtet wäre.<sup>35</sup>

Schließlich wird die Auffassung vertreten, die Buchführung als solche betreffe nach ihrem Aussagegehalt nicht das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Auftraggeber.<sup>36</sup> Dies sei in den Fällen nicht der Fall, bei welchen der Steuerpflichtige – wie bei den Buchführungsunterlagen – gesetzlich zur Aufbewahrung verpflichtet sei und sich bei der Erfüllung dieser Pflicht lediglich des Steuerberaters bediene.<sup>37</sup>

Die vermittelnde Auffassung wird damit begründet, daß die Buchführungsunterlagen im Rahmen des Vertrauensverhältnisses anvertraut seien, solange sie der Steuerberater für seine Beratungstätigkeit und die Erstellung der Jahresabschlüsse benötige. Nach Abschluß und Billigung dieser Arbeiten durch den Mandanten würden die Unterlagen aber nicht mehr im Rahmen dieses Vertrauensverhältnisses aufbewahrt, sondern lediglich noch von dem Steuerberater verwahrt.<sup>38</sup>

## 6. Stellungnahme zu den einzelnen Argumenten gegen eine Beschlagnahmefreiheit

Wie sind nun diese gegen eine Beschlagnahmefreiheit der beim Steuerberater befindlichen Buchführungsunterlagen gerichteten Argumente zu bewerten:

### 6.1 Fehlender Alleingewahrsam des Steuerberaters

Ausgangspunkt für diese Auffassung ist eine Entscheidung des dritten Strafsenates des Bundesgerichtshofes<sup>39</sup>, wonach das Beschlagnahmeverbot des § 97 Abs. 5 StPO, welches das Zeugnisverweigerungsrecht von Personen im Medienbereich schützt, nicht greift, wenn sich die an sich dem Beschlagnahmeverbot unterliegenden Schriftstücke im gemeinsamen Gewahrsam eines Tatverdächtigen und eines Zeugnisverweigerungsberechtigten befinden.

Danach fragt sich, ob die in den Geschäftsräumen des Steuerberaters befindlichen Buchführungsunterlagen nicht auch im Mitgewahrsam des Mandanten stehen. Das läßt sich damit begründen, daß der Mandant den Steuerberater jederzeit anweisen kann, mit den Unterlagen in einer bestimmten Weise zu verfahren und jederzeitige Rückgabe verlangen kann, ohne daß dem Steuerberater ein Zurückbehaltungsrecht zustehe.<sup>40</sup>

Dieser Auffassung ist jedoch entgegenzuhalten, daß sie die Frage der rechtlichen Zugriffsmöglichkeit, welche sich aus dem Herausgabeanspruch ergibt, nicht in der notwendigen Weise von der tatsächlichen Sachherrschaft, welche den Gewahrsam begründet, trennt.<sup>41</sup>

30 LG Berlin, NJW 1977 S. 725; LG Chemnitz, wistra 2000 S. 474; LG Dresden, NJW 2007 S. 2709; LG Frankfurt/Main, DStR 2004 S. 290; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394.

31 LG Aachen MDR 1981 S. 603 u. NJW 1985 S. 338; LG Stuttgart wistra 1990 S. 282, 283 = MDR 1990 S. 945; so auch *Birmanns* MDR 1981 S. 102, 103.

32 LG Aachen, NJW 1985 S. 338; LG Braunschweig NJW 1978 S. 2108; LG Darmstadt, NSTZ 1988 S. 286; LG München, wistra 1988 S. 326; LG Stuttgart wistra 1985 S. 41.

33 LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 396; LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG Saarbrücken wistra 1984 S. 200; LG Stuttgart wistra 1985 S. 41.

34 So auch *Lutz Meyer-Goßner* § 97 StPO Rd. 40; *Birmanns*, MDR 1981 S. 102; Schäfer, wistra 1985 S. 12, 13.

35 LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 396; so auch *Mössmer/Moosburger*, wistra 2006 S. 211, 215.

36 LG Braunschweig, NJW 1978 S. 2108; LG München I, wistra 1985 S. 41, 42 u. wistra 1988 S. 326.

37 LG Darmstadt, NSTZ 1988 S. 286, 287; LG Fulda, wistra 2000 S. 155, 156 = NJW 2000 S. 1508 als obiter dictum; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 396; LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG München I, wistra 1985 S. 41, 42 u. wistra 1988 S. 326; LG Stuttgart, wistra 1985 S. 41 u. wistra 1988 S. 40, 41; so auch *Gerhard Schäfer* in *Löwe/Rosenberg* § 97 StPO Rd. 117; *Nack* in *Karlsruher Kommentar* § 97 StPO Rd. 15; *Häcker* in *Müller-Gugenberger/Bieneck*, Wirtschaftsstrafrecht § 93 Rd. 27; *Stypmann*, wistra 1982 S. 11, 13; *Weinmann* in *Festschrift für Hanns Dünnebieber* S. 199, 210 ff.

38 LG Berlin, NJW 1977 S. 725; LG Chemnitz, wistra 2000 S. 476, 477; LG Dresden, NJW 2007 S. 2709, 2710; LG Frankfurt/Main, DStR 2004 S. 290; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 397; LG Stuttgart, wistra 1988 S. 40 für den Jahresabschluß.

39 BGHSt 19 S. 374.

40 LG Aachen, NJW 1985 S. 338; LG Stuttgart wistra 1990 S. 282, 283; *Birmanns*, MDR 1981 S. 102, 103.

41 *Schmidt* in wistra 1991 S. 245, 250.

Gewahrsam im Sinne des § 97 Abs. 2 S. 1 StPO ist die von einem Herrschaftswillen getragene tatsächliche Sachherrschaft. Beschlagnahmefrei sind die geschützten Beweismittel daher nur dann, wenn sie der tatsächlichen Verfügungsmacht des Zeugnisverweigerungsberechtigten unterliegen.<sup>42</sup> Der Gewahrsamsbegriff entspricht mithin dem Gewahrsamsbegriff des § 242 StGB.<sup>43</sup>

Eine tatsächliche Sachherrschaft kann jedoch der Mandant in den Räumlichkeiten des Steuerberaters in aller Regel nicht ausüben. Er hat gegen den Willen des Steuerberaters keinen Zutritt zu diesen. Seinen Herausgabeanspruch kann er bei Verweigerung der Herausgabe durch den Steuerberater – etwa wegen nicht bezahlter Honorarforderungen – nicht kraft tatsächlicher Sachherrschaft, sondern nur auf dem Rechtswege durchsetzen.<sup>44</sup> Die tatsächliche Sachherrschaft erfordert die Möglichkeit des jederzeitigen ungehinderten Zutritts. Eine Vereinbarung über ein solches Zutrittsrecht kann die Abhängigkeit vom guten Willen des Inhabers der alleinigen tatsächlichen Zutrittsmöglichkeit nicht beseitigen.<sup>45</sup>

Daher ist die Beschlagnahmefreiheit der bei dem Steuerberater befindlichen Buchführungsunterlagen nicht wegen eines Mitgewahrsams des Mandanten ausgeschlossen.<sup>46</sup>

### 6.2. Nur innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstandene Unterlagen

Die Auffassung, nur innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstandene Unterlagen seien beschlagnahmefrei, wird damit begründet, der Schutzzweck der Vorschrift über die Zeugnisverweigerung und des daraus folgenden Verbotes der Beschlagnahme bei zeugnisverweigerungsberechtigten Personen ergebe, daß privilegierter Gegenstand nur ein solches Beweismittel sein könne, das an die Stelle des zeugnisverweigerungsberechtigten Zeugen treten könnte oder das durch ihn im einzelnen erläutert werden müßte. Der Gegenstand müsse daher eigene Wahrnehmungen des Zeugen in vergegenständlichter Form enthalten, was auf Buchführungsunterlagen nicht zuträfe.<sup>47</sup> Entsprechend dieses Schutzzweckes erfaßten auch § 97 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StPO lediglich Gegenstände, die innerhalb des Vertrauensverhältnisses entstanden seien.<sup>48</sup> Dies ergebe sich aus dem Sinnzusammenhang der in § 97 Abs. 1 StPO aufgezählten beschlagnahmefreien Gegenstände.<sup>49</sup>

Zutreffend ist der Ausgangspunkt, den Begriff der anderen Gegenstände im Sinne des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO von dem Schutzzweck her, nämlich dem Schutz vor der Umgehung des Zeugnisverweigerungsrechtes im Sinne des § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO auszulegen. Das Bundesverfassungsgericht<sup>50</sup> hat zu dem Zweck der Zeugnisverweigerungsrechte bestimmter Berufsträger in § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO ausgeführt, daß der Mandant die Möglichkeit haben solle, sich seinem

Gegenüber frei, offen und rückhaltlos anzuvertrauen, ohne befürchten zu müssen, daß Tatsachen oder Umstände, die der andere dadurch Kraft seines Berufes erfährt, offenbart werden könnten. Vom Zeugnisverweigerungsrecht geschützt werden sollen mithin alle Tatsachen oder Umstände, die dem Steuerberater von dem Mandanten im Rahmen des Mandatsverhältnisses offenbart worden sind.

Übergibt jedoch der Mandant dem Steuerberater Belege und Buchführungsunterlagen, so vertraut er damit die darin dokumentierten Tatsachen und Umstände dem Steuerberater an.

Der Schutzzweck des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO gebietet es daher, die Beschlagnahmefreiheit auch auf solche Unterlagen zu erstrecken, die nicht im Rahmen des Mandatsverhältnisses entstanden, sondern, wie vom Mandanten erstellte Buchführungsunterlagen, vorher entstanden, dem Steuerberater jedoch im Rahmen des Mandatsverhältnisses anvertraut worden sind.<sup>51</sup>

### 6.3. Buchführung – Keine berufsspezifische Aufgabe des Steuerberaters

Für die Auffassung, Buchführungsunterlagen seien beschlagnahmefrei, wird auch vorgebracht, die Kontierung als wichtigster Teil der laufenden Buchführung sei kein Fall der Steuerberatung, sondern eine standardisierte praktische Tätigkeit eigener Art, die im Gegensatz zum Jahresabschluß einschließlich der vorbereitenden Abschlussbuchungen nicht den steuerberatenden Berufen vorbehalten sei.<sup>52</sup> Hierbei beruft sich diese Auffassung auf zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts,<sup>53</sup> wonach das Buchführungs-

42 LG Würzburg, wistra 1990 S. 118; *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 28; *Wohlers* in Systematischer Kommentar zur StPO § 97 Rd. 16; *Lutz Meyer-Gößner* § 97 StPO Rd. 11; *Park*, Handbuch Durchsuchung und Beschlagnahme, Kapitel 3 Rd. 552.

43 BGH, BGHSt 8 S. 275; BGH, BGHSt 16 S. 271.

44 Vgl. *Höser*, MDR 1982 S. 535, 536.

45 BGH, BGHSt 22 S. 180, 184 für § 242 StGB.

46 So auch *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 116; *Nack* in Karlsruher Kommentar § 97 StPO Rd. 17; *Lutz Meyer-Gößner* § 97 StPO Rd. 40; *Kohlmann* § 385 AO Rd. 311; *Höser*, MDR 1982 S. 536; *Schmidt*, wistra 1991 S. 250.

47 LG Braunschweig, NJW 1978 S. 2108, 2109.

48 LG Stuttgart, wistra 1985 S. 41; LG Darmstadt, NSTz 1988 S. 286.

49 LG München I, wistra 1988 S. 326.

50 BVerfG, NJW 1975 S. 588, 589.

51 So auch LG Aachen; MDR 1981 S. 160; LG Fulda, StV 2000 S. 548, 550; LG Koblenz, StV 1985 S. 9; LG Stuttgart, DStR 1997 S. 1449; *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO Rd. 76; *Nack* in Karlsruher Kommentar § 97 StPO Rd. 16; *Wohlers* in Systematischer Kommentar zur StPO § 97 StPO Rd. 80; *Kohlmann* § 385 AO Rd. 311; *Haffke*, NJW 1975 S. 808, 810; *Weigend* 62. DJT 1998 Gutachten C S. 110.

52 LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG Saarbrücken, wistra 1984 S. 200; LG Stuttgart, wistra 1985 S. 41.

53 BVerfG, NJW 1981 S. 33 u. NJW 1982 S. 1687.

privileg für steuerberatende Berufe mit Artikel 12 Absatz 1 Grundgesetz unvereinbar ist.

Das Bundesverfassungsgericht hatte hier jedoch lediglich zu entscheiden, ob der Ausschluß von Personen mit einer erfolgreichen kaufmännischen Gehilfenprüfung von der Kontierung der laufenden Geschäftsvorfälle und der Lohnbuchhaltung gegen Artikel 12 Absatz 1 Grundgesetz verstößt. Hierbei hat das Bundesverfassungsgericht erkannt, daß es zum Schutz der Steuerrechtspflege nicht erforderlich ist, die Hilfeleistung bei der Kontierung von Belegen allein den steuerberatenden Berufen vorzubehalten, da es sich nicht um eine die besondere Qualifikation der steuerberatenden Berufe erfordernde Tätigkeit handele und den Personen, die im Rahmen einer kaufmännischen Ausbildung Buchführungskenntnisse erlangt und in der Gehilfenprüfung nachgewiesen haben, die Eignung für diese Tätigkeit nicht abgesprochen werden kann.<sup>54</sup>

Dies läßt aber nicht den Schluß zu, daß der Mandant nicht dem von §§ 53 I Nr. 3, 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO gewährten Schutz des Vertrauensverhältnisses unterliegt, wenn er die Buchführung von einem diesem Zeugnisverweigerungsrecht unterliegenden Steuerberater statt von einem kaufmännischen Gehilfen vornehmen läßt. Wer seine laufende Buchführung einem Buchführungshelfer anvertraut, begibt sich nicht in ein geschütztes Vertrauensverhältnis. Er weiß, daß er sich seinem Gegenüber nicht frei, offen und rückhaltlos anvertrauen kann, ohne befürchten zu müssen, daß Tatsachen oder Umstände, die der Buchführungshelfer erfährt, nicht von diesem als Zeugen offenbart werden müssen. Wer einen Steuerberater mit der Buchführung beauftragt, begibt sich dagegen in den Bereich eines geschützten Vertrauensverhältnisses.

Das Zeugnisverweigerungsrecht der Berufsgeheimnisträger im Sinne des § 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 StPO erstreckt sich auf alles, was ihnen im Zusammenhang mit ihrem Beruf, in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden ist.<sup>55</sup>

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG umfaßt die Hilfeleistung in Steuersachen auch die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Auch in § 33 StBerG, welcher den Inhalt der Tätigkeit des Steuerbersaters normiert, wird die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, ausdrücklich erwähnt. Entsprechend sieht § 33 Abs. 2 StBerGebV auch für das Kontieren der Belege eine eigene Gebühr vor. Die laufende Buchführung gehört damit zur Berufsausübung des Steuerbersaters.<sup>56</sup>

Auch stellt das Kontieren der Belege keineswegs durchgängig eine standardisierte Tätigkeit ohne steuerrechtliche Wertung dar. Sie kann durch einen Buchführungshelfer nur als solche erfolgen, weil sich dieser darauf verläßt, daß

die zunächst ohne steuerrechtliche Wertung erfolgte Zuordnung zu den einzelnen Konten in Zweifelsfragen später nach steuerrechtlicher Wertung des mit dem Jahresabschluß beauftragten Steuerbersaters mittels Umbuchungen korrigiert wird. Wird die Kontierung jedoch durch einen Steuerbersater vorgenommen, so kann dieser die später ohnehin notwendige steuerrechtliche Wertung bereits bei der Kontierung vornehmen, so daß diese eine andere Qualität hat und Teil der steuerlichen Beratung ist.

Somit unterliegen die Buchführungsunterlagen nicht deshalb der Beschlagnahme, weil es sich bei der Buchführung nicht um eine berufsspezifische Aufgabe handeln würde.<sup>57</sup>

#### 6.4. Buchführung als Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten

Die Auffassung, die Buchführung als solche betreffe nach ihrem Aussagegehalt nicht das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbersater und Auftraggeber, wird damit begründet, den Kaufmann treffe eine öffentlich-rechtliche Buchführungspflicht aus den §§ 238, 242 HGB. Soweit der Kaufmann diese gesetzliche Pflicht dadurch erfülle, daß er die Führung der Bücher und die Aufbewahrung der Belege durch einen Steuerbersater vornehmen lasse, handele es sich nicht um eine Tätigkeit, deren Aussagegehalt das Vertrauensverhältnis betreffe.<sup>58</sup>

Auch wenn dieses Argument in jüngerer Zeit wohl die meisten Befürworter findet, überzeugt es gleichwohl nicht. Auch die Fertigung und Abgabe einer Steuererklärung erfolgt in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Pflicht des Mandanten. Gleichwohl unterliegen diejenigen Unterlagen, die sich im Zusammenhang mit der Erstellung der Steuererklärung in Gewahrsam des Steuerbersaters befinden, dem geschützten Vertrauensbereich der §§ 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO.<sup>59</sup> Dies wird auch von einigen Vertretern der Gegenauffassung ausdrücklich festgestellt.<sup>60</sup>

Die Hilfeleistung bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten der Mandanten bildet gerade den Kernbereich der Tätigkeit eines Steuerbersaters. Nach § 33 S. 1 StBerG haben

54 BVerfG, NJW 1981 S. 33, 34.

55 OLG Koblenz, NSTZ 1985 S. 426; Kammergericht, StV 1991 S. 507 für Rechtsanwälte; BGH, NSTZ 1985 S. 372, 373 für Ärzte; *Alexander Ignor/Camilla Bertheau* in Löwe/Rosenberg § 53 StPO Rd. 34.

56 *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 StPO RN 116; *Späth*, DStR 2004 S. 290, 291.

57 LG Stade, NJW 1987 S. 38, 39; *Gerhard Schäfer* in Löwe/Rosenberg § 97 Rd. 116; *Kohlmann* § 385 AO Rd. 311; *Bauwens*, wistra 1985 S. 179, 182.

58 Siehe Fußnote 42.

59 *Alexander Ignor/Camilla Bertheau* in Löwe/Rosenberg § 53 StPO Rd. 35.

60 LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 396; LG Hildesheim, wistra 1988 S. 327; LG Stuttgart, wistra 1988 Seite 40.

Steuerberater die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Auch soweit Steuerberater in Steuersachen beraten, besteht die Beratung im Regelfall darin, wie die dem Mandanten obliegenden steuerlichen Pflichten auf eine möglichst steuermindernde Weise erfüllt werden können. Wer keinen steuerlichen Pflichten unterliegt, benötigt auch keinen Steuerberater.

Würde die Gegenauffassung somit konsequent den Schutzbereich des 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO nicht berührt sehen, soweit der steuerliche Berater bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten seines Mandanten Hilfe leistet, so hätte diese Vorschrift fast keinen Anwendungsbereich. Daß dies nicht dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift entsprechen kann, liegt auf der Hand. Diesen Widerspruch kann die Gegenauffassung nur vermeiden, indem sie die Hilfeleistung bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten nur bezüglich der Buchführungspflichten für schädlich hält.

Eine unterschiedliche Behandlung kann auch nicht damit begründet werden, daß man zwischen handelsrechtlichen Pflichten zur Erstellung und Aufbewahrung einer Buchführung und steuerlichen Pflichten – etwa zur Erstellung einer Steuererklärung – unterscheidet.

Durch die Vorschrift des § 140 AO werden die handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch zu einer steuerlichen Pflicht, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind.<sup>61</sup> Der Steuerberater leistet seinem Mandanten mithin bei der Erstellung der Buchführung Hilfe bei der Erfüllung dessen steuerlicher Pflichten im Sinne des § 33 S. 1 StBerG. Auch kann die Buchführung, welche in Erfüllung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Pflichten erfolgt, nicht von der Erfüllung der steuerlichen Pflicht zur Abgabe einer richtigen Steuererklärung getrennt werden. Die für die Steuererklärung maßgebliche Gewinnermittlung ist nur dann richtig, wenn jeder einzelne Geschäftsvorfall zutreffend entsprechend den steuerlichen Vorschriften verbucht worden ist.

Auch mit der Aufbewahrung von Buchführungsunterlagen hilft der Steuerberater seinem Mandanten bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten. Gemäß §§ 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4, 147 Abs. 3 AO besteht eine Aufbewahrungspflicht für Handelsbücher und Buchungsbelege von sechs beziehungsweise zehn Jahren als steuerliche Pflicht.

Somit sind Buchführungsunterlagen beim Steuerberater auch nicht deshalb beschlagnahmefrei, weil der Steuerberater mit der Erstellung der Buchführung lediglich eine Pflicht seines Mandanten erfüllt.

## 6.5. Analogie zu § 104 Abs. 2 S. 1 AO

Nach § 393 Abs. 1 S. 1 AO richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften. Beide Verfahren sind jedoch von völlig anderen Grundsätzen geprägt.

Während der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren gemäß § 90 Abs. 1 S. 1 AO zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet ist, ist im Strafverfahren dagegen der Beschuldigte nicht verpflichtet, zur eigenen Überführung tätig zu werden und an einer Untersuchungshandlung eines Strafverfolgungsorgans aktiv mitzuwirken.<sup>62</sup>

Die Abgabenordnung geht von der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit beider Verfahren aus.<sup>63</sup> Hieraus ergibt sich das Verbot der zweckwidrigen Verfahrensnutzung. Die Befugnisse des Strafverfahrens dürfen nicht genutzt werden, um die Strafverfolgung zu ermöglichen. Die Mitwirkungspflicht des Strafverfahrens dient dem Steuerzweck, nicht dem Strafzweck.<sup>64</sup> Dies schließt es aus, nur im Besteuerungsverfahren geltende Mitwirkungspflichten, wie die Vorlagepflicht des Steuerberaters für Buchführungsunterlagen nach § 104 Abs. 2 S. 2 AO, analog im Strafverfahren anzuwenden.<sup>65</sup>

Hiergegen spricht auch, daß das Gesetz selbst die grundsätzliche Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit beider Verfahren in Richtung einer Einschränkung der Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren nach Beginn des Strafverfahrens und nicht in Richtung einer Ausweitung der Ermittlungsbefugnisse im Strafverfahren durchbricht. Im Besteuerungsverfahren sind gemäß § 393 Abs. 1 S. 2 AO Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Dies gilt nach § 393 Abs. 1 S. 2 StPO stets, soweit gegen den Steuerpflichtigen wegen einer solchen Tat das Strafverfahren eingeleitet worden ist. Insoweit soll der Beschuldigte nur den strafprozessualen Zwangsmitteln, nicht

61 Brockmeyer in Klein § 140 AO Rd. 1; Drüen in Tipke/Kruse § 140 AO Rd. 1.

62 BGHSt 34 S. 39, 46; BGHSt 5 S. 332, 334; Diemer in Karlsruher Kommentar § 136 StPO Rd. 10; Lutz Meyer-Goßner Einleitung zur StPO Rd. 80; vgl. auch BVerfG, 56 S. 37, 49 zur Aussagefreiheit.

63 BVerfG, wistra 1991 S. 175; BFH, BStBl II 2002 S.4; BFH, BStBl II 2002 S. 328; FG Bremen, EFG 1993 S. 326 Kohlmann § 393 AO RN 6; Rolletschke in Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper § 393 AO RN 5; Wisser in Klein § 393 AO RN 1; Teske, wistra 1988 S. 207.

64 Kohlmann § 393 AO RN 10; Seer in Tipke/Kruse § 208 AO RN 131; Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung RN 27; Kohlmann in Festschrift für Tipke, S. 494; Rüping, DStZ 1980 S. 180; vgl. auch BFH, BFH/NV 2006 S. 1,2, welcher die strikte Trennung der Befugnisse im Besteuerungsverfahren und Strafverfahren betont.

65 LG Dresden, NJW 2007 S. 2709, 2711; Kohlmann § 385 AO RN 311.

jedoch zusätzlich den Zwangsmitteln des Besteuerungsverfahrens unterliegen.<sup>66</sup> Im Besteuerungsverfahren kann somit nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens die Vorlage von Buchführungsunterlagen durch den Steuerpflichtigen nicht mehr mit Zwangsmitteln erzwungen werden.

Die Regelung des § 104 Abs. 2 S. 2 AO bezweckt, daß sich der Steuerpflichtige seiner im Besteuerungsverfahren geltenden Vorlagepflicht nicht durch Auslagerung von Urkunden entziehen können soll.<sup>67</sup> Dieser Sinn entfällt jedoch, sobald nach § 393 Abs. 1 S. 2 AO die Vorlage der Buchführungsunterlagen mit Zwangsmitteln des Besteuerungsverfahrens nicht mehr erzwungen werden darf. Die Vorschrift des § 393 Abs. 1 S. 2 und 3 AO ist daher selbst im Besteuerungsverfahren analog auf Dritte anzuwenden, soweit der Steuerpflichtige diesen Unterlagen anvertraut hat, deren Herausgabe bei ihm nicht mehr erzwungen werden kann.<sup>68</sup> Dann besteht aber erst recht kein Bedürfnis, diese nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens bereits im Besteuerungsverfahren ihres Zweckes entbehrende Vorschrift auch noch analog auf das Steuerstrafverfahren anzuwenden.

Mithin ist auch dieses für die Beschlagnahmefreiheit von Buchhaltungsunterlagen vorgebrachte Argument nicht überzeugend.<sup>69</sup>

## 6.6. Die vermittelnde Auffassung

Die vermittelnde Auffassung wird damit begründet, daß die Beratung im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen zum durch § 91 Abs. 1 Nr. 3 StPO geschützten Kernbereich der Tätigkeit eines Steuerberaters gehöre. Die hierzu noch benötigten Buchhaltungsunterlagen fielen daher in diesen Schutzbereich. Mit Fertigstellung und Billigung der Jahresabschlüsse bzw. Steuererklärungen befänden sich die Buchführungsunterlagen jedoch nicht mehr zu diesem Zweck bei dem Steuerberater. Sie erhielten damit wieder ihren ursprünglichen Charakter und würden vom Steuerberater nur noch zur Erfüllung der Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten des Mandanten verwahrt. Dies gehöre aber nicht zu dem durch § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO geschützten Vertrauensverhältnis.<sup>70</sup>

Wie bereits zu 6.3 und 6.4. dargelegt, gehört nach § 33 S. 2 StBerG die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, zum gesetzlich definierten Inhalt der Tätigkeit eines Steuerberaters. Die Erstellung der Buchführung durch einen Steuerberater gehört daher zu dem durch die §§ 53 Abs. 1 Nr. 3, 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO geschützten Vertrauensbereich des Mandates eines Steuerberaters. Da somit die Beschlagnahmefreiheit von Buchführungsunterlagen unabhängig von einem Mandat zur Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung besteht, endet jene auch nicht mit deren Fertigstellung.

Das geschützte Mandat zur Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten endet jedoch nicht mit der Erstellung des Jahresabschluss. Danach leistet der Steuerberater Hilfe bei der Erfüllung der steuerlichen Aufbewahrungspflicht der §§ 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4, III AO, die Teil der Buchführungspflichten ist. Solange der Steuerberater die Unterlagen in Erfüllung dieser Pflichten verwahrt, bleiben sie daher beschlagnahmefrei.

## Ergebnis

Wird der Steuerberater entsprechend § 33 S. 2 StBerG mit der Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten beauftragt, so sind die ihm im Rahmen dieses Auftrages anvertrauten oder vom Steuerberater erstellten Buchführungsunterlagen nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO – bzw. § 97 Abs. 1 Nr. 2 StPO für die vom Steuerberater erstellten Unterlagen – beschlagnahmefrei. Dies gilt auch, sofern der Steuerberater nicht mit der Buchführung beauftragt ist, ihm die Buchführungsunterlagen jedoch für eine andere Tätigkeit im Sinne des § 33 StBerG, wie etwa die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen, anvertraut worden sind.

Die Beschlagnahmefreiheit endet auch nicht mit der Fertigstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung für das jeweilige Jahr, da auch die Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen durch den Steuerberater innerhalb der Fristen des § 147 Abs. 1 Nr. 1 und 4, III AO zur Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten gehört.

Lediglich nicht von dem Steuerberater erstellte Buchführungsunterlagen, die diesem unabhängig von einem Mandat zur Buchführung oder sonstigen Steuerberatung allein zur Verwahrung übergeben worden sind, unterliegen der Beschlagnahme.

66 *Wisser* in Klein § 393 AO Rd. 10; *Kohlmann* § 393 AO Rd. 28.

67 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse § 104 AO Rd. 3; *Brockmeyer* in Klein § 104 AO Rd. 4.

68 So auch *Kohlmann* § 393 AO RN 38; *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 393 AO RN 24, 62; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks § 393 AO RN 31; *Teske*, wistra 1988 S. 418 alle jedenfalls für den Fall, daß sich der Dritte durch die Mitwirkung im Besteuerungsverfahren der Gefahr eigener Strafverfolgung aussetzt; a.A. *Dumke* in Schwarz, § 393 AO RN 17; *Senge* in Erbs/Kohlhaas § 393 AO RN 3; *Wisser* in Klein § 393 AO RN 8.

69 So auch LG Dresden, NJW 2007 S. 2709, 2711; *Kohlmann* § 385 AO RN 311; *Blumers/Frick/Müller*, Betriebsprüfungshandbuch Absch. J, Tz. 80.

70 LG Berlin, NJW 1977 S. 725; LG Chemnitz, wistra 2000 S. 476, 477; LG Dresden, NJW 2007 S. 2709, 2712; LG Frankfurt/Main, DStR 2004 S. 290; LG Hamburg, wistra 2005 S. 394, 397; LG Saarbrücken, wistra 1984 S. 200; LG Stuttgart, wistra 1988 S. 40,41; *Meyer-Goßner* § 97 StPO RN 40; *Kemper* in Dietz/Cratz/Rolletschke/Kemper § 399 AO RN 108 c; *Häcker* in Müller-Gugenberger/Bieneck § 93 RN 25; *Schäfer*, wistra 1985 S. 12,14.

Beschlagnahmefähig sind beim Steuerberater befindliche Buchführungsunterlagen, wenn bestimmte Tatsachen den Verdacht begründen, daß der Steuerberater an der Tat oder an einer Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei beteiligt ist (§ 97 II S. 3 1. Alt. StPO)<sup>71</sup> oder soweit es sich um Tatwerkzeuge im Sinne des § 97 II S. 3 2. Alt. StPO handelt.

71 Durch das Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG vom 21.12.2007 (BGBl 2007 I S. 3198) wurde neu geregelt, daß bestimmte Tatsachen den Verdacht einer Beteiligung an der Tat oder an einer Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei begründen müssen, zuvor wurde der Begriff des Verdachts einer Teilnahme, Begünstigung, Strafvereitelung oder Hehlerei verwendet. Dadurch wurde die schon vorher geltende Rechtslage, daß der hinreichende einfache Verdacht auf bestimmten Tatsachen beruhen muß (vgl. Schäfer in Löwe/Rosenberg § 97 StPO RN 40; Lutz Meyer-Goßner § 97 StPO RN 20), klargestellt.

## Zur Diskussion: Europarechtliche Gedanken zu § 14 FMStG

Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Partner Ernst & Young AG, München

### I. Überblick über das Finanzmarktstabilisierungsgesetz

Das Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG) ist ein wesentlicher Baustein im Maßnahmenpaket der Bundesregierung zur Bekämpfung der derzeitigen Turbulenzen auf den weltweiten Finanzmärkten. Ziel des FMStG ist die Schaffung von wirksamen Instrumentarien zur Behebung von kurzfristigen Liquiditätsgapen im Finanzsektor. Hierzu wurde durch das FMStG ein Bundessondervermögen (Fonds) eingerichtet, das neben einer Risikoübernahme oder Garantieübernahme auch die Möglichkeit einer direkten Beteiligung an Unternehmen des Finanzsektors vorsieht, jedoch nur insoweit diese ihren Sitz in der Bundesrepublik haben.<sup>1</sup> § 14 FMStG enthält hierzu begleitende Regelungen zur Besteuerung des Fonds. So ist der Fonds u. a. grundsätzlich von der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Grunderwerbsteuer befreit. Auf dem Fonds zufließende Kapitalerträge ist keine Kapitalertragsteuer einzubehalten. Darüber hinaus ist die durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Regelung<sup>2</sup> zum Untergang der Verlustvorträge beim Erwerb von Beteiligungen für jene Beteiligungen, die durch den Fonds erworben wurden, nicht anwendbar.

### II. Europarechtliche Bedenken

Die durch § 14 FMStG festgelegten Ausnahmen von der regulären Besteuerung gelten nur für den deutschen Stabilisierungsfonds und räumen diesem somit hinsichtlich einer Beteiligung an Unternehmen des Finanzsektors Vorteile ein. Diese einseitige Bevorteilung des deutschen Stabilisierungsfonds gegenüber vergleichbaren Stabilisierungsmaßnahmen anderer Mitgliedsstaaten oder einer Beteiligung eines privaten Investors stößt jedoch auf europarechtliche Bedenken.<sup>3</sup>

#### 1. Keine Begünstigung vergleichbarer Stabilisierungsmaßnahmen anderer Mitgliedsstaaten

Insbesondere die Nicht-Anwendung der Regelungen zum Untergang von Verlusten nach einem Anteilseignerwechsel ausschließlich bei Stabilisierungsmaßnahmen des deutschen Fonds ist materiell als die wohl gewichtigste Begünstigung einzustufen. Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde die bis dahin geltende Mantelkaufregelung durch eine generelle, zweistufige Verlustabzugsbeschränkung ersetzt, die allein auf einem Anteilseignerwechsel abstellt.<sup>4</sup> Demnach erfolgt ein quotaler Untergang der Verlustvorträge, wenn innerhalb von 5 Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber oder einer ihm nahestehende Personen übertragen werden (schädlicher Anteilserwerb). Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 50 % überschritten wird, geht der vorhandene Verlustvortrag vollständig unter.

Da diese Regelung auch bei einem lediglich mittelbaren Anteilseignerwechsel greift, besteht die Gefahr, daß bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel bei der Obergesellschaft sämtliche Verlustvorträge von Untergesellschaften in einer Beteiligungskette untergehen. Verstärkend wirkt zudem die Fiktion, daß auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen in Summe einen schädlichen Anteilseignerwechsel herbeiführen kann. Somit können bei international aufgestellten Finanzkonzernen meh-

1 § 2 Abs. 1 FMStG.

2 § 8c KStG sowie § 10a GewStG.

3 Siehe u. a. *Berg*, IStR 2009, S. 156 (158); *Goksch/Gröger/Schuck*, DB 2008, S. 2668 (2670).

4 § 8c KStG; Für die Behandlung der Gewerbeverluste gilt § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG entsprechend.

rere unabhängige Stabilisierungsmaßnahmen der einzelnen Ansässigkeitsstaaten auf jeweils unterschiedlichen Stufen einer Beteiligungskette dazu führen, daß insgesamt bei einer deutschen Untergesellschaft ein schädlicher Anteils-eignerwechsel bewirkt wird.<sup>5</sup>

Nach § 14 Abs. 3 FMStG sollen jedoch nur Anteils-erwerbe durch den deutschen Fonds nicht schädlich sein. Somit ist nicht garantiert, daß durch ausländische Sta-bilisierungsmaßnahmen auf Ebene einer deutschen Un-tergesellschaft ebenso ein Verlustuntergang eintritt. Eine deutsche Untergesellschaft, bei deren ausländischer Mut-tergesellschaft sich ein vergleichbarer Fonds eines Mit-gliedstaates beteiligt, ist somit von einem teilweisen oder gar vollständigen Untergang ihrer Verlustvorträge bedroht, während eine Tochtergesellschaft einer deutschen Mutter-gesellschaft, bei der sich der deutsche Fonds beteiligt, durch diese Maßnahme hiervon nicht bedroht wäre. Objektiv be-finden sich jedoch beide deutschen Untergesellschaften in einer vergleichbaren Situation, jedoch ist die steuerliche Be-günstigung des FMStG nur jenen Gesellschaften vorbehalten, bei denen der deutsche Fonds unmittelbar oder mittel-bar sich in einem ansonsten nach § 8c KStG schädlichen, Ausmaß beteiligt. Daher wird nicht nur die deutsche Unter-gesellschaft, bei der Verluste teilweise oder vollständig un-tergehen, benachteiligt, sondern in einer internationalen Beteiligungskette mittelbar auch die ausländischen Ober-gesellschaften und zuletzt auch der ausländische Stabilisie-rungsfonds als oberste Gesellschaft dieser Beteiligungskette. Somit ist letztlich auch der ausländische Fonds von die-ser Ungleichbehandlung betroffen und kann sich daher als sog. Korrelarberechtigter auf den Schutzbereich der Grund-freiheiten berufen.<sup>6</sup>

Eine solche ungleiche Behandlung zwischen Beteiligungs-erwerben durch den deutschen Fonds und vergleichbaren Maßnahmen ausländischer Fonds hinsichtlich des Verlust-untergangs auf Ebene der deutschen Untergesellschaft, die sich auch auf Ebene des ausländischen Stabilisierungsfonds mittelbar auswirkt, führt somit zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs. Denn folgt man der jüngeren Rechts-sprechung des EuGH<sup>7</sup>, so zielt die strittige Regelung des § 14 FMStG gerade nicht dem Sinn und Zweck nach auf Bete-iligungen ab, die einen sicheren Einfluß auf die Beteiligungs-gesellschaft verschaffen, oder solchen gleichgestellt sind, sondern allgemein auf die spezielle Besteuerung des deut-schen Fonds. Demnach ist eine Beschränkung der Niederlas-sungsfreiheit in diesem Zusammenhang nicht vorrangig zu prüfen, sondern allenfalls gleichrangig mit einer Beschrän-kung der Kapitalverkehrsfreiheit, deren Schutzbereich sich jedoch auch darüber hinaus auf Drittstaaten erstreckt.

Deutlicher als bei einer solchen mittelbaren Benach-teiligung eines ausländischen Fonds liegt es indes im Fall der Grunderwerbsteuer. Auch hiervon ist der deutsche

Fonds nach § 14 Abs. 4 FMStG befreit. Durch eine Verstaat-lichung von ausländischen Finanzunternehmen mit deut-schen Untergesellschaften könnte jedoch ein ausländischer Stabilisierungsfonds sehr wohl mit deutscher Grundsteuer belastet werden. Hier käme es tatsächlich zu einer kon-kreten Steuerschuld des ausländischen Fonds gegenüber den deutschen Steuerbehörden.

Eine generelle unbeschränkte Steuerpflicht, die § 14 FMStG für den deutschen Fonds ausschließt, sollte jedoch bei vergleichbaren ausländischen Fonds wohl kaum gege-ben sein. Daneben kann davon ausgegangen werden, daß ausländische Stabilisierungsfonds sich wiederum nur an in ihren Staaten ansässigen Finanzunternehmen beteiligen werden und durch die mit der vorherrschenden Rechtsform der Kapitalgesellschaft bei Banken einhergehende steuer-liche Abschirmwirkung auch eine beschränkte Steuerpflicht eher unwahrscheinlich sein wird. Somit würde eine poten-tielle Ungleichbehandlung wohl nur in Einzelfällen anzu-nehmen sein.<sup>8</sup>

Im Zusammenhang mit den Ausnahmen des FMStG hin-sichtlich der Einbehaltung von Kapitalertragsteuer sei an das Urteil in den RS. Metallgesellschaft/Hoechst<sup>9</sup> erinnert. Dem-nach verstoßen nämlich solche steuerlichen Vorschriften gegen die Niederlassungsfreiheit, nach denen in einem rein inländischen Beteiligungsverhältnis von der Pflicht zur Ein-behaltung von Kapitalertragsteuer abgesehen werden kann, diese Möglichkeit jedoch in einem grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnis eben nicht besteht. Jedoch ist auch hier davon auszugehen, daß eine direkte Beteiligung eines ausländischen Fonds an einem deutschen Finanzunterne-hmen in der Praxis wohl nicht vorkommen wird.

Insofern sich durch die steuerlichen Vorschriften ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit ergibt, ist jedoch fraglich, inwieweit sich ein ausländischer Fonds auf deren Schutz-bereich berufen kann. Obwohl die Kapitalverkehrsfreiheit zwar dem Wortlaut nach lediglich an den Leistungsvorgang anknüpft, ist dennoch davon auszugehen, daß die persön-lichen Anforderungen der Niederlassungsfreiheit<sup>10</sup> ebenso

5 Vgl. *Berg*, IStR 2009, S. 156 (158), vorausgesetzt man unterstellt den einzelnen staatlichen Beteiligungen ein gleich gerichtet Interesse, welches eben in der Stabilisierung der Finanzmärkte liegen könnte.

6 Vgl. EuGH v. 12.4.1994, C-1/93, *Halliburton*, Rn. 19ff., Slg. 1994, I-1137ff.; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 2006, S. 71f.

7 Vgl. EuGH v. 10.5.2007, C-492/04, *Lasertec*, Rn. 21-25, IStR 2007, 439; EuGH v. 6.11.2007, C-492/04, *Stahlwerk Ergste Westig*, Rn. 13, IStR 2008, S. 107; EuGH v. 24.5.2007, C-157/05, *Holböck*, Rn. 22, Slg. 2007, I-4051.

8 Bspw. im Falle einer Beteiligung eines ausländischen Stabilisierungsfonds an nach Deutschland hineinreichenden mehrstöckigen Perso-nengesellschaften.

9 EuGH v. 8.3.2001, C-397/98 (*Metallgesellschaft*) und C-410/98 (*Hoechst*), Slg. 2001, I-1760.

erfüllt sein sollten. Insbesondere bei Fonds, die als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind, könnte dies zumindest problematisch sein. Hingegen unproblematisch hinsichtlich der persönlichen Voraussetzung dürfte beispielsweise die Organisation der französischen Stabilisierungsmaßnahmen sein. Frankreich hat hierzu eine staatliche Beteiligungsgesellschaft in Form einer Aktiengesellschaft errichtet (*Société de prises de participation de l'Etat*), die sich ebenfalls an französischen Finanzunternehmen beteiligen kann.<sup>11</sup>

## 2. Beteiligung eines privaten Investors

Die o.g. Benachteiligungen und einhergehende Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit bzw. der Niederlassungsfreiheit gelten insoweit auch für Beteiligungserwerbe durch private Investoren. Unproblematisch dürfte hierbei die Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen sein, soweit es um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt. Allerdings könnte fraglich sein, ob sich ein privater Investor eben in einer vergleichbaren Situation wie der deutsche Fonds befindet. In ständiger Rechtsprechung des EuGH hat sich der sog. „Anerkennungsgrundsatz“ herausgebildet.<sup>12</sup> Demnach kann, wenn sich die Vergleichsgruppen, wie hier der deutsche Fonds und private Investoren, in ihren wesentlichen Bestandteilen einer gleichen Besteuerung unterliegen, nicht davon ausgegangen werden, daß diese in steuersystematischer Hinsicht verschieden sind.<sup>13</sup> Grundsätzlich wäre der deutsche Fonds ohne die Ausnahme durch den § 14 Abs. 2 FMStG auch als juristische Person des öffentlichen Rechts durch seine Eingriffe in den Markt unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.<sup>14</sup> Denn mit der ausdrücklichen Ausnahme hiervon durch das FMStG beugt der Gesetzgeber gerade einer solchen Steuerpflicht von Anfang an vor. Zumindest im Falle von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Investoren, die sich über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft mittelbar wiederum an einem Finanzunternehmen mit Sitz in Deutschland beteiligen, kann also von einer vergleichbaren Situation ausgegangen werden.

## III. Mögliche Rechtfertigungsgründe

Wird man also davon ausgehen können, daß vergleichbare Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten oder von privater Seite durch das FMStG benachteiligt werden, so wäre der freie Kapitalverkehr bzw. die freie Wahl der Niederlassung jedoch nur insoweit beschränkt, als daß die Beschränkung nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre.

Zunächst ist festzustellen, daß die Instrumente des deutschen Fonds, zu denen auch die Beteiligung an Finanzunternehmen mit Sitz in Deutschland zählt, von der Euro-

päischen Kommission als staatliche Beihilfe ausdrücklich genehmigt wurde<sup>15</sup>. Diese beihilferechtliche Genehmigung kann jedoch gerade nicht als Rechtfertigung einer Beschränkung von Grundfreiheit dienen.<sup>16</sup> Vielmehr unterliegen derartige Maßnahmen zusätzlich noch dem Prüfungsmaßstab der EG-Grundfreiheiten.

Laut Gesetzesbegründung<sup>17</sup> dient vor allem die Ausnahme von der Verlustabzugsbeschränkung für von dem Fonds erworbene Anteile als unterstützende Maßnahme für die staatliche Stabilisierung der Finanzmärkte. Daher ist davon auszugehen, daß die grundsätzlichen Regelungen hierzu durchaus als ein Hindernis für eine erfolgreiche Sanierung angesehen werden. Daß die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG insbesondere in der gegenwärtigen Situation der Finanzunternehmen ein Restrukturierungshindernis darstellt und daher krisenverschärfend wirkt, wird derzeit selbst von der Politik nicht bestritten. Auf Initiative des Bundesrates wird daher angestrebt, die alte Sanierungsklausel zu beleben, unter deren Voraussetzungen auch bei einer Beteiligung von mehr als 25 % Verlustvorträge bestehen bleiben.<sup>18</sup>

Der Umstand, daß eine einer Stabilisierung dienende Beteiligung durch den deutschen Fonds einseitig bevorteilt ist, macht jedoch private Stabilisierungsmaßnahmen im Vergleich hierzu nicht attraktiver, sondern fördert vielmehr die Gefahr, daß nicht nur private Investoren von einer Beteiligung abgeschreckt werden, sondern Finanzunternehmen selbst eine staatliche Beteiligung vorziehen. Dabei wird eine Beteiligung des deutschen Fonds vom Gesetzgeber als „Ultima ratio“<sup>19</sup> angesehen. Eine (Teil-)Verstaatlichung würde indes eben nicht in solchen Fällen erfolgen, in denen sich ein privater Investor ausreichend

10 Nach Art. 48 Abs. 2 EG können sich nur solche juristische Personen des öffentlichen Rechts auf die Niederlassungsfreiheit berufen, die iW S einen Erwerbszweck verfolgen, generell rechtsfähig sind und nicht hoheitlich tätig sind. Vgl. *Jung*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, 2. Aufl., Artikel 48 EGV Rn. 6ff.

11 S. Handelsblatt v. 14.10.2008, Frankreich bindet Hilfen an Auflagen; Neue Züricher Zeitung v. 14.10.2008, Grosse EU-Länder schnüren Rettungspakete für Banken.

12 Vgl. *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 2006, S. 184 m.w.N.

13 U.a. EuGH v. 28.1.1986, 270/83 (*avoir fiscal*), Rn. 20, EGHE 1986, 285.

14 Vgl. *Graffe*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Kommentierung, § 1, Rz. 53.

15 Vgl. u.a. Europäische Kommission K(2008) 6422; Europäische Kommission K(2008) 8629.

16 Vgl. EuGH v. 19.9.2000, C-156/98, Rn. 78, EGHE 2000, 6857.

17 Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes (FMStG), Drucksache 16/10600.

18 Vgl. Drucksache des Bundesrats 168/1/09, S. 32.

19 Vgl. Gesetzesentwurf zum Finanzmarktstabilisierungsergänzungsgesetz (FMStErgG), Drucksache 16/12224.



an einem Finanzunternehmen beteiligt. Auch aufgrund der Bilanzierung der gerade durch die Finanzkrise hervorgerufenen substantiellen steuerlichen Verlustvorträge der Finanzunternehmen als latente Steuern nach IAS 12 würde ein teilweiser oder vollständiger Untergang jener zu zusätzlichem Aufwand durch deren Auflösung führen und somit die Investition aus privatwirtschaftlicher Sicht noch unattraktiver machen.

Ob dies mit Artikel 2 EG und der hierin festgeschriebenen Aufgabe der EU durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes eine harmonische, ausgewogene und nachhaltige Entwicklung des Wirtschaftslebens zu fördern, vereinbar ist, kann durchaus bezweifelt werden. Daß der generelle Vorzug staatlicher Stabilisierungsmaßnahmen jedoch kein zwingendes Allgemeininteresse darstellt, ist mehr als deutlich und rechtfertigt in keiner Weise eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bzw. der freien Wahl der Niederlassung.

## IV. Fazit

Es ist nicht abzusehen, ob der EuGH unter den gegenwärtigen Umständen der Finanz- und Wirtschaftskrise nicht doch einen neuen Rechtfertigungsgrund der Stabilisierung des (heimischen) Finanzmarktes anerkennt. Andererseits macht es bei der mittlerweile erreichten europäischen Verflechtung von Kreditinstituten keinen Unterschied, ob systemrelevante Finanzunternehmen durch deutsche oder z.B. britische Sondervermögen gestützt werden. Insoweit sollte eher von binnenmarktsrelevanten Finanzunternehmen gesprochen werden. Bei dieser Gemengelage von europa- und national-politischen Zwängen, volkswirtschaftlichen Gesetzmäßigkeiten und Abhängigkeiten sowie rechtlicher Notwendigkeiten könnte es zum ersten Mal passieren, daß der EuGH an die Grenzen seiner Rechtsprechungskompetenz gerät.

## Jahressteuergesetz 2009 und Umsatzsteuer in Praxis- und Apparategemeinschaften

Mario Knepper, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn\*

Ärztliche Labor- und Praxisgemeinschaften stehen derzeit im Fokus von Gesetzgebung und Finanzverwaltung. Zum einen sind durch das Jahressteuergesetz 2009 wesentliche Änderungen der Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Ressourcenstellung in § 4 Nr. 14 UStG aufgenommen worden. Zum anderen greift die Finanzverwaltung diese Organisationsformen ertragsteuerlich in einem aktuellen Schreiben auf. Beide Bereiche sollen nachfolgend skizziert werden:

### I. Ertragsteuerliche Behandlung von Praxisgemeinschaften

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12. Februar 2009 nimmt die Finanzverwaltung ausführlich zur ertragsteuerlichen Beurteilung von ärztlichen Laborleistungen Stellung.<sup>1</sup>

Dabei geht es um die Abgrenzungsfrage, wann ein einzelner Arzt oder eine Laborgemeinschaft i. S. d. § 25 Abs. 3 des Bundesmantelvertrages-Ärzte (BMV-Ä) noch freiberufliche Einkünfte i. S. des § 18 EStG und wann bereits gewerbliche Einkünfte i. S. des § 15 EStG erzielt.

Die Finanzverwaltung geht dabei – ungeachtet einer stets anzustellenden Einzelfallbeurteilung – von folgender Faustregel aus:

#### 1. Laborarzt/Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften

Der Laborarzt erzielt freiberufliche Einkünfte, wenn er nach den Umständen des Einzelfalls auf Grund der eigenen Fachkenntnisse eigenverantwortlich und leitend tätig ist, d. h. den einzelnen Arbeitsschritten den Stempel seiner Persönlichkeit aufdrückt. Dabei muß er nicht bei jedem einfachen Arbeitsschritt Hand anlegen, sondern darf sich zur Durchführung medizinisch-technischer Untersuchungen nach dem Standardverfahren medizinisch-technisch ausgebildeter Assistenten bedienen, solange die geistige Erfassung und abschließende Auswertung des Befundes in seiner Hand verbleibt.<sup>2</sup> Die Anzahl der zu versorgenden Patienten

\* Mario Knepper ist Rechtsanwalt in der Sozietät Meyer-Köring in Bonn.

<sup>1</sup> BMF, IV C 6 – S 2246/08/10001, DOK 2009/0080376 in FD-DStR 2009, 276215.

<sup>2</sup> Vgl. BFH Urt. vom 01.02.1990, IV R 140/88, BFHE 159, 535; in NJW 1991, 783.

ist ein ganz wesentliches Indiz für die Frage, ob eine eigenverantwortliche Zurechnung an den Arzt überhaupt möglich ist. Insofern gilt die altbekannte „Stempeltheorie“ und damit nichts Neues.

## 2. Laborgemeinschaft und § 15 EStG

### a) Die Kostendeckungsgemeinschaft

Arbeitet die Laborgemeinschaft

- nach dem Kostendeckungsprinzip **ohne Gewinnerzielungsabsicht** durch gemeinsame Übernahme von Aufwendungen, und
- erbringt die Laborgemeinschaft **ausschließlich Leistungen an ihre Mitglieder**, das heißt die an ihr beteiligte Ärztegemeinschaft,

so soll keine Mitunternehmerschaft i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entstehen. Die Einnahmen aus einer Laborgemeinschaft oder aus Laborleistungen sind in diesem Fall unmittelbar den Einnahmen aus selbständiger Arbeit der beteiligten Ärzte zuzurechnen und ordnen sich deren Einkünftequalifizierung unter. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO geht es lediglich um die Feststellung der zu verteilenden Kosten.

Sind an einer auf reine Kostendeckung ausgerichteten Laborgemeinschaft auch niedergelassene *Laborärzte* beteiligt, kann es bei ihnen zu einer Umqualifizierung der Einkünfte entsprechend den oben unter Ziffer 1. dargestellten Grundsätzen kommen.

### b) Mitunternehmerschaft und Gewinnpooling

Erzielt die Laborgemeinschaft hingegen Gewinne (Tätigkeit **mit Gewinnerzielungsabsicht**), soll eine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG vorliegen. Für die Abgrenzung, ob die Laborgemeinschaft in diesem Fall gewerbliche (§ 15 EStG) oder freiberufliche (§ 18 EStG) Einkünfte erzielt, gelten die unter Ziffer 1 dargestellten Grundsätze entsprechend.

#### aa) Abfärbewirkung

Ist danach Gewerblichkeit anzunehmen, sind die gesamten Einkünfte der Laborgemeinschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln.

Wegen der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG schlägt diese Behandlung nach Auffassung der Finanzverwaltung auch auf die Einkünftequalifizierung aller beteiligten Berufsträger und Ärztegemeinschaften durch (sog. Abfärbewirkung). Auch die an sich freiberuflichen Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit sollen dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln sein.

Erbringt die Laborgemeinschaft auch **Laboruntersuchungen für Nichtmitglieder**, ist wie bei den niedergelassenen Laborärzten (oben Ziffer 1) zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Zahl der Angestellten und durchgeführten Untersuchungen noch eine eigenverantwortliche Tätigkeit der Laborgemeinschaft gegeben ist (Stempeltheorie). Ansonsten liegen nach Auffassung der Finanzverwaltung wiederum Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit den Folgen einer Abfärbewirkung auf für die Einkünfte aus ärztlicher Tätigkeit vor.

#### bb) Fazit: Fokussierung auf Kostengemeinschaft

Laborärzte und Laborgemeinschaften sollten ihre Beteiligungs- und Vertragsverhältnisse sorgfältig auf eine Vereinbarkeit mit der Auffassung der Finanzverwaltung überprüfen, wenn sie die Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte mit allen sich daran anschließenden Folgen vermeiden wollen. Insbesondere sollte auf eine stringente Ausrichtung auf eine Kostengemeinschaft geachtet werden. Es ist davon auszugehen, daß die Finanzämter und die Betriebsprüfung der Auffassung des BMF Folge leisten und diese Beurteilung allen offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum 2008 zugrundelegen werden.

## II. Umsatzsteuerliche Änderungen

Die vorstehend dargestellte Sichtweise des BMF weist in ihrer Fokussierung auf die Kostendeckungsgemeinschaft Parallelen zu den umsatzsteuerlichen Änderungen nach dem Jahressteuergesetz 2009 auf:

### 1. Neufassung des § 4 Nr. 14 UStG: Konzentration in einheitlichen Befreiungstatbestand

Am 25.12.2008 ist als Teil des Jahressteuergesetzes 2009 eine grundlegende Neugestaltung des § 4 Nr. 14 UStG in Kraft getreten. Die an die Stelle des alten Satz 1 getretenen Buchstaben a) und b) ordnen die Steuerbefreiung von Heilbehandlungen unter Einbeziehung der alten Nr. 16 nach EU-rechtlichen Vorgaben neu und passen sie den veränderten sozialrechtlichen Bedingungen an. § 4 Nr. 14 UStG n. F. faßt nun alle umsatzsteuerlichen Befreiungstatbestände heilberuflicher, ärztlicher und klinischer Leistungen in einem einheitlichen Katalog zusammen. Der alte § 4 Nr. 14 S. 2 UStG, der die Steuerbefreiungen ärztlicher Praxis- und Apparategemeinschaften regelte, findet sich jetzt in Buchstabe d). Als konsequente Folgeänderung dieser Zusammenfassung medizinischer Leistungsträger in eine einheitliche Befreiungsnorm erstreckt § 4 Nr. 14 d) UStG die Steuerprivilegierung von Organisationsgemeinschaften über Zusammenschlüsse ärztlicher Berufsträger (§ 4 Nr. 14 a UStG) hinaus auch auf solche, die aus den in § 4 Nr. 14 b) UStG genannten, öffentlichen oder nach dem Fünften Buch des SGB anerkannten Einrichtungen bestehen. Gleichfalls erfaßt sind „heterologe“ – d. h. aus *beiden* Gruppen medi-

zinischer Leistungsträger (Ärzte und Krankenhäuser) – bestehende Organisationszusammenschlüsse.

## 2. Der neue Kernsatz des § 4 Nr. 14 d UStG

Neben dieser redaktionellen Anpassung sieht § 4 Nr. 14 d) UStG für die Steuerfreiheit sonstiger Leistungen von Freiberuflergemeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern als weiteres Erfordernis vor, daß „die Gemeinschaft lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert.“ Dieser eher harmlos klingende Zusatz kann weitreichende finanzielle Konsequenzen für bestimmte Vertragsgestaltungen und/oder Handhabungen in Praxis- und Apparategemeinschaften nach sich ziehen. Dazu sei zunächst ein kurzer Rückblick auf die bisherige Regelung und ihre Systematik gestattet, die auch jetzt unverändert fortgilt:

### a) Die Rechtslage bis 24.12.2008

#### aa) Unmittelbarkeitskriterium

Schon in der bis zum 24.12.2008 geltenden Fassung befreite der § 4 Nr. 14 S. 2 UStG sonstige Leistungen von Heilberuflergemeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern von der Umsatzsteuer, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung steuerfreier – also heilkundlicher – Leistungen verwendet wurden. R 94 UStR (2008) verdeutlichen dies speziell für Praxis- und Apparategemeinschaften, also für die wesentlichen heilkundlichen Organisationsgemeinschaften. Deren Tätigkeit wird dahingehend beschrieben, daß sie „medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und den Mitgliedern für ihre Praxis zur Verfügung stellen“. Weiter werden die zentrale Durchführung von Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und anderer medizinisch-technischer Leistungen erwähnt. Die Richtlinie hebt dabei das Erfordernis der **unmittelbaren** Verwendung zur Ausführung steuerfreier Umsätze hervor, was den Einsatz der Gemeinschaftsleistung unmittelbar gegenüber den Patientinnen und Patienten im Rahmen eines Arzt-Patienten-Verhältnisses voraussetzt. Daran fehlt es bei mittelbaren Serviceleistungen, wie z.B. Buchführung, Rechtsberatung, die Überlassung von Praxisräumen oder der Tätigkeit einer ärztlichen Abrechnungsstelle; sie dienen nur mittelbar der Ausführung steuerfreier heilkundlicher Leistungen. Nur für die Überlassung von Praxisräumen bleibt dies ohne Auswirkung, da sie als Nutzungsüberlassung von Immobilien bereits der Befreiungsregelung des § 4 Nr. 12 UStG unterfällt.

#### bb) Die drei Stufen der Leistungsbeziehungen

Um Standort und Wirkung der Umsatzsteuerbefreiung sowie die Konsequenz der Neuregelung besser zu verstehen, ist es wichtig, folgende Stufen der gemeinschaftlichen Beschaffung und Nutzung der Ressourcen zu unterscheiden:

- 1. Stufe: Praxisgemeinschaft/Apparategemeinschaft beschafft die Ressourcen zentral – „Beschaffungsstufe“

- 2. Stufe: die Organisationsgemeinschaft gibt ihre Ressourcen an die beteiligten Praxen/Berufsträger weiter – „Überlassungsstufe“
- 3. Stufe: die Praxen/Berufsträger erbringen mit den Ressourcen heilkundliche Leistungen im konkreten Behandlungsverhältnis – „Verwendungsstufe“

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 S. 2 UStG a. F. bzw. § 4 Nr. 14 d) UStG n. F. bezieht sich nur auf die *zweite Stufe*, also die Überlassungsstufe. Die umsatzsteuerlichen Fragen, die mit der Beschaffungsstufe insbesondere dann verbunden sind, wenn die Ressourcen von Mitgliedern der Organisationsgemeinschaft stammen, werden grundsätzlich nicht berührt. Sie werden nachfolgend allerdings insoweit angesprochen, als sich im Zusammenhang mit der Neufassung des Befreiungstatbestandes Auswirkungen auf die Überlassungsstufe ergeben können.

### b) Die Bedeutung der Neuregelung – Handlungsbedarf

Die Neuregelung verlangt als zusätzliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung auf der zweiten, also der Überlassungsstufe, daß „die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert“. Sie übernimmt damit wortgenau die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe für Umsatzsteuerbefreiungen in Art. 132 Abs. 1 f) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Nur die typische, auf Kostendeckung ausgerichtete Organisationsgemeinschaft soll also privilegiert sein.

#### aa) „Gemeinsame Kosten“ und zentrale Ressourcenbeschaffung

Die Bezugnahme der Umsatzsteuerbefreiung auf „**gemeinsame Kosten**“ unterstreicht, daß Mitgliedszahlungen an die Praxisgemeinschaft nur dann steuerbefreit sind, wenn sie zum reinen Ausgleich von Kosten dienen, die aus einer auf der ersten Stufe *zentralen Ressourcenbeschaffung* der *Gemeinschaft* beruhen. Gestaltungen, bei denen ein Gesellschafter Ressourcen selbst anschafft oder Personal anstellt und dann der Praxisgemeinschaft zum solidarischen Einsatz gegen Ausgleichszahlungen zur Verfügung stellt, *können* sich schädlich auf die Überlassungsstufe auswirken. Es sollten alle Gestaltungen vermieden werden, die den Eindruck erwecken, daß ein einseitiger Ausgleich der bei dem überlassenden Gesellschafter entstehenden Kosten erfolgt.

Der Idealfall der zentralen Ressourcenbeschaffung mit der Folge *gemeinsamer* Kostenentstehung liegt sicher vor, wenn die Gemeinschaft selbst die betreffende Ressource von Dritten oder dem Gesellschafter zu Gesamthandsvermögen erwirbt oder das eingesetzte Personal im eigenen Namen, also als Außen-GbR anstellt. Gestaltungsvarianten zu einer solchen „dinglichen“ Ressourcenübertragung auf die Praxisgemeinschaft sind grds. denkbar, wenn etwa eine Sach-Ressource der Praxisgemeinschaft vermietet oder

zu wirtschaftlichem Eigentum überlassen wird, d. h., sie das Nutzungsrecht für die gesamte Restnutzungsdauer erhält, sämtliche Unterhaltslasten übernimmt und bei Beschädigung oder Abgang der Ressource auch für eine Ersatzbeschaffung zu sorgen hat. Unkritisch ist dies, wenn die Ressourcenbeschaffung über einen fremden Dritten erfolgt. Erfolgt sie über einen *Gesellschafter*, so müssen auf der nachfolgenden Überlassungsstufe die Unterhaltslasten, zu denen etwa auch Mietzahlungen an den überlassenden Gesellschafter zählen, solidarisch auf alle Gesellschafter – also gerade *unter Einschluss auch des überlassenden Gesellschafters* – umgelegt werden. Anderenfalls wird man nicht von dem „genauen“ Ausgleich „gemeinsamer Kosten“ sprechen können.

So ist also ein *fremdübliches* Drittgeschäft wie die Vermietung der Ressourcen durch den Gesellschafter an die Praxisgemeinschaft unschädlich, wenn der überlassende Gesellschafter auf der Überlassungsstufe in die Kostentragung einbezogen wird. Der Klarheit halber sei betont, daß auch nach der Neufassung die Miet- und Ausgleichszahlungen der Praxisgemeinschaft an den überlassenden Gesellschafter auf der ersten Stufe (Beschaffungsstufe) nach wie vor nicht von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG erfaßt sind. Für den überlassenden Gesellschafter kann sich dann allerdings der Vorteil eines Vorsteuerabzugs aus den eigenen Anschaffungskosten ergeben<sup>3</sup>.

#### bb) „Genaue Erstattung“

Weitere Komponente des vorgenannten Kernsatzes der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 d) UStG ist die „genaue“ **Kostenerstattung**. Dies bedeutet, daß alle Vertragsgestaltungen bzw. Handhabungen, bei denen – ggfs. neben anteiliger Kostenumlage *auch* – die Abschöpfung von Einnahmen bzw. Gewinn vorgesehen ist, die Umsatzsteuerbefreiung gefährden. Für die in der Praxis teilweise anzutreffenden Gestaltungen des Einnahmen- bzw. *Gewinnpoolings* in der Praxisgemeinschaft wird dies dazu führen, daß sämtliche Zahlungen der Gesellschafter der Praxisgemeinschaft an diese als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln wären, läßt man die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG<sup>4</sup> einmal außen vor.

(1) Freilich kann die Umsatzsteuerpflicht auch von Vorteil sein. So könnte die Praxisgemeinschaft im Gegenzug selbst Vorsteuer aus der Anschaffung geltend machen. Denn der nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur auf *steuerfreie* Umsätze bezogene Ausschluß des Vorsteuerabzugs greift dann nicht. Dies kann bei hohen Investitionen der Praxisgemeinschaft im Zusammenhang mit der Anschaffung medizinischer Geräte zu einem Vorsteuerüberhang führen. Nach dem in § 9 b EStG geregelten Korrespondenzprinzip zählt allerdings die abziehbare Vorsteuer ertragsteuerlich nicht mehr zu den Anschaffungskosten, so daß sich im Gegenzug die AfA-Bemessungsgrundlage für die Abschreibungszeiträume verringert.

(2) In der Gesamtbetrachtung ist zudem ein Vorsteuerüberhang aus dem Investitionsjahr nicht immer in der Lage, ertragsteuerliche Belastungen der Folgejahre auszugleichen. Hinzu kommt, daß sich die Finanzverwaltung auf den Standpunkt stellen könnte, die in der Neufassung des § 4 Nr. 14 d) UStG zum Ausdruck gekommene Konzentration auf eine reine *Kostenerstattung halte in Abgrenzung zur Überschußgemeinschaft (Gewinnpooling) nur deklaratorisch fest, was in Anbetracht des Hilfscharakters der Organisationsgemeinschaften schon immer gegolten habe*. Die Neufassung könnte also von der Finanzverwaltung zu Nachveranlagungen vergangener Zeiträume ausgenutzt werden. Ist in vergangenen Zeiträumen im Lichte dieser nun festgehaltenen Maßstäbe fälschlicherweise von einer Umsatzsteuerfreiheit ausgegangen worden, führt die Nachveranlagung i. d. R. dazu, daß die Umsatzsteuer aus den eingehenden Zahlungen herausgerechnet wird. Da Praxisgemeinschaften vielfach keine Umsatzsteuererklärung abgegeben haben, droht unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung aufgrund Fehlens einer Steueranmeldung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO und der regelmäßig 4-jährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) eine steuerliche Nachveranlagung der vorangegangenen 7 Jahre. Vorsteuer im Zusammenhang mit der Ressourcenanschaffung in Investitionsjahren, die länger als 8 Jahre zurückliegen, sind damit i. d. R. festsetzungsverjährt und nicht mehr abzugsfähig.

(3) Das Herausrechnen der Umsatzsteuer aus den Zahlungen der Gemeinschaftsmitglieder hätte bei einer Überschußgemeinschaft eine erhebliche Minderung des ausschüttungsfähigen Gewinns zur Folge. Ob diese Minderung durch steuerliche Effekte ausreichend kompensiert werden kann, hängt von folgenden Faktoren im Belastungsvergleich ab:

1. Reduzierung des zu versteuernden Einkommens um die herausgerechnete und an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer;
2. Erhöhung des Einkommens um etwaige Vorsteuerüberhänge der Praxisgemeinschaft
3. Erhöhung des Einkommens durch Reduzierung der AfA-Bemessungsgrundlage um abziehbare Vorsteuer (einnahmeerhöhend).

(4) *Keine schädliche Überschußgemeinschaft bzw. kein Gewinnpooling* liegt vor, wenn der Überschuß aus *gesellschaftsvertraglich* bestimmten Einlage- oder Bei-

3 Der Ausschlußtatbestand für steuerfreie Ausgangsumsätze nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG greift dann nicht.

4 Umsatzgrenze: Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr ≤ 17 500 Euro und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich ≤ 50 000 Euro.

tragsverpflichtungen resultiert und diese Beiträge der Praxisgemeinschaft nach dem Gesellschaftsvertrag für die Bedienung laufender Unterhaltungskosten darüber hinaus zur – sachlich vernünftigen – Rücklagenbildung für zukünftige Anschaffungs- und Kostenrisiken zur Verfügung stehen sollen. Die Zahlungen der Gesellschafter erweisen sich dann als gesellschaftsrechtliche, nicht steuerbare Beiträge i. S. d. § 706 BGB. Solange keine Ausschüttung von Beitragsüberschüssen erfolgt, bleibt es u. E. dabei, daß es sich um eine reine Kostenumlage handelt. Nicht als schädliche Ausschüttungen zu betrachten sind dann auch Rückzahlungen des jeweiligen „unverbrauchten“ Beitragsanteils an die Gesellschafter, wenn der *Gesellschaftsvertrag* dies vorsieht. Denn auch sie dienen letztlich nur dazu, daß die Vermögenslage der Gemeinschaft über einen „genauen“ Kostenausgleich nicht hinausgeht und nicht verbrauchte Zuflüsse nicht gebunkert werden.

### cc) „Genauer Anteil“ (?)

Der neue Kernsatz läßt indes den Leser rätseln, ob das „Genauigkeitskriterium über den Kostenausgleich der Gemeinschaft im ganzen hinaus auch auf den „**jeweiligen Anteil**“ des einzelnen Mitgliedes an den gemeinsamen Kosten zu beziehen ist. Bei umsichtigem Verständnis sollte hiervon ausgegangen werden, denn die genaue Kostenerstattung der Gesamthand hat ihre wesentliche Grundlage in der Kostenumlage auf die einzelnen Mitglieder bzw. Gesellschafter.

- (1) Daran knüpft die Frage an, ob pauschalierte Kostenerstattungen, die an Durchschnittskostensätze einer Arztgruppe oder an Durchschnittskalkulationen für Inanspruchnahme von Geräten anknüpfen, die Steuerbefreiung ausschließen. Hierfür spricht zweifelsfrei der Wortlaut der Norm. „*Genau*“ ist nun einmal nicht „*pauschal*“. Praxis- und Apparategemeinschaften werden daher schon aus Vorsichtsgründen nicht umhinkommen, die Kosten der gemeinschaftlich genutzten Ressourcen allgemein sowie im zweiten Schritt deren Verteilung auf die Gesellschafter exakt zu kalkulieren und dann genau umzulegen. Für zahlreiche Verträge von Praxis- und Apparategemeinschaften sowie deren abrechnungstechnische Handhabung besteht also kurzfristig erheblicher Handlungsbedarf.
- (2) Der genaue Kostenverteilungsschlüssel kann grds. auf zwei Ebenen festgelegt werden:
  - in dem *Gesellschaftsvertrag* der Kostengemeinschaft
  - oder den mit den einzelnen Mitgliedern getroffenen *schuldrechtlichen Sondervereinbarungen* über die Ressourcennutzung.

Am klarsten ist eine Regelung auf gesellschafts- bzw. gemeinschaftsvertraglicher Basis. Denn sie bringt am deutlichsten zum Ausdruck, daß kein Überschußbestreben vorhanden und nur ein Tätigwerden gegenüber Mitgliedern

nach festen Kostenverteilungsregeln beabsichtigt ist. Dabei sollte der Kosten-Verteilungsschlüssel dahingehend definiert bzw. in vorhandenen Verträgen sichergestellt werden, daß er in Orientierung an die **Kostenverursachung** der einzelnen Mitglieder gleichheitsgerechte Kriterien für alle Beteiligten bietet und erforderlichenfalls sachlich ausreichend differenziert. Sachgerechte Aufteilungskriterien können sein:

1. *Nutzungsanteile*: das Verhältnis der tatsächlichen Inanspruchnahme, gemessen an dem jeweiligen Patientenaufkommen;
2. *Zeitanteile*: das Verhältnis der zeitlichen Inanspruchnahme bei feststehendem Kostensatz pro Zeiteinheit;
3. *Direkte Methode*: Zuteilung direkt verursachter Kosten.

Voraussetzung der verhältnismäßigen Ulagemethoden nach Ziffern 1. und 2. dürfte sein, daß sich Kostenverursachung und -intensität der Verwendung durch die jeweiligen Mitglieder zumindest vom Ansatz her nicht wesentlich unterscheidet. Wäre dies doch der Fall, müßte unterschiedlich gewichtet werden.

- (3) Fraglich ist, ob eine die individuelle Nutzungsinanspruchnahme und Kostenverursachung außen vor lassende Kostenaufteilung schlicht **nach Köpfen** noch als „genaue Erstattung des jeweiligen Anteils“ im Lichte der Neufassung aufzufassen ist. U. E. wäre auch eine solche Kopfverteilung noch ausreichend. Enthält der Gemeinschaftsvertrag hierzu klare Regelungen, handelt es sich um einen „genau“ definierten Anteil. Wie der Verteilungsschlüssel festgelegt wird, obliegt der freien Bestimmung der Gesellschafter, solange er anhand des Gesellschafts- bzw. Gemeinschaftsvertrages klar nachvollzogen werden kann. Hinzu kommt, daß gerade die Ergebnisverteilung nach Köpfen typischerweise einen *leistungsunabhängigen* Verteilungsmaßstab beinhaltet. Gerade die leistungsunabhängige Verteilung ist klassisches Instrument rein *gesellschaftsrechtlich* orientierter Beitragsleistungen, die schon **nicht steuerbar** sind und damit schon außerhalb eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustauschs stehen, auf den dann § 4 Nr. 14 UStG als Befreiungstatbestand erst angewandt werden müßte.<sup>5</sup> Dennoch verbleiben in Anbetracht des *Wortlauts* der gesetzlichen Neufassung Zweifel, zumal es gerade im Fall einer „Kopfumlage“ bei unterschiedlichen Nutzungsanteilen durchaus zu einer verdeckten Verlagerung von Nutzungs- und Kostenlasten zwischen den Mitgliedern kommen kann. Jedenfalls bei erheblichen Unterschieden der Kosten- und Nutzungsanteile würde die Kopfverteilung einer pauschalen Kostenumvertei-

<sup>5</sup> BFH-Urteil v. 7.12.1967 V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl II 1968, S. 398; BFH-Urteile v. 17.7.1980 V R 5/72, BFHE 131, 114, BStBl. II 1980, S. 622; v. 10.5.1990 V R 47/86, BFHE 161, 185, BStBl. II 1990, S. 757, und v. 7.11.1991 V R 116/86, BFHE 166, 195, BStBl. II 1992, S. 269; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl. Ziff. 2.2.8.4, S. 127.

lung zu Lasten eines Partners gleichstehen und kann somit zu einer Umsatzsteuerpflicht führen.

- (4) Unschärfen kann schließlich auch eine Kostenumlage beinhalten, die sich nach dem **Verhältnis der Ausgangsumsätze** der jeweiligen Mitglieder auf der Verwendungsstufe orientiert. Dem Genauigkeitskriterium wäre wohl nur dann noch genügt, wenn diese Umsätze mit Blick auf die verwendeten Ressourcen zumindest typisiert eine vergleichbare Nutzungsintensität und Kostenverursachung widerspiegeln. Dies setzt letztlich vergleichbare Tätigkeiten der Mitglieder voraus.

### III. Fazit: Was genau ist genau?

Im Ergebnis führt der Gesetzgeber also ein „Genauigkeitskriterium“ ein, verrät aber wieder einmal nicht „genau“, was er damit meint. Finanzverwaltung und Rechtsprechung werden dies noch konkretisieren.

Sowohl in ertragsteuerlicher als auch umsatzsteuerlicher Hinsicht sollten die Vertragsgrundlagen der Praxisgemeinschaften dahingehend überprüft werden, ob eine ausreichend klare Ausrichtung auf den Charakter der Kostengemeinschaft enthalten ist. Wer als Berater unter dem Aspekt der Verteilungskriterien den sich aus der gesetzlichen Neufassung ergebenden Unschärfen aus dem Wege gehen will, sollte sich schon auf der Gestaltungsebene des Gesellschaftsvertrages an den oben skizzierten Ansätzen orientieren oder für Neugestaltungen wieder einmal das Instrument der verbindlichen Auskunft bemühen, auch wenn sich diese aufgrund der Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3 AO in der durch das Jahressteuergesetz 2007 eingeführten Gesetzesfassung nur noch einer getrübbten Sympathie erfreut.<sup>6</sup>

6 BMF 8.12.2006, IV A 1 – S 0224 – 12/06; BStBl. 2007 I S. 66: Maßgebend bei Dauersachverhalten sind die steuerlichen Auswirkungen im Jahresdurchschnitt.

## ISA, IFRS/IAS, 4.Richtlinie etc. – zur Änderung des Rechts der Abschlußprüfung und der Rechnungslegung

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

### 1. Mögliche Änderung von Normen zur Rechnungslegung im Gemeinschaftsrecht

Die Europäische Kommission erwägt derzeit verschiedene rechtliche Änderungen und Ergänzungen der gesellschaftsrechtlichen Richtlinien. Dabei geht es im wesentlichen um die Einführung Internationaler Standards für Abschlußprüfungen (ISA)<sup>1</sup>, die Änderung der materiellen Rechnungslegungsvorschriften<sup>2</sup> und die Änderung der Regelungen zu Beteiligungen an Prüfungsgesellschaften.<sup>3</sup> Außer auf die grundsätzlichen rechtlichen Fragen soll im folgenden schwerpunktmäßig auf die Probleme eingegangen werden, die durch die Richtlinien für den Mittelstand bestehen oder durch die Änderungen entstehen können.

\* Der Autor gibt hiermit seine persönliche Meinung wieder, betrachtet dies jedoch auch als Diskussionsgrundlage als Europabeauftragter von wp-net e.V. (www.wp-net.com) für die anstehenden Konsultationsverfahren der Kommission.

- 1 Auf der Basis der Art. 26 II, 48 II der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (8. gesellschaftsrechtliche Richtlinie) ABl. L 187 vom 9. 6. 2006, 87.
- 2 Konsultation zur Überprüfung der Vierten und Siebten Gesellschaftsrechtsrichtlinie; [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2009/company\\_law\\_dir\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/company_law_dir_en.htm).
- 3 Konsultation zu den Kontrollstrukturen bei Prüfungsgesellschaften und ihre Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfungsmarkt; [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2008/audit\\_firms\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2008/audit_firms_en.htm).

## 2. Zur Frage der Übernahme der internationalen Prüfungsstandards „ISA“ in das nationale Recht

### 2.1. Grundlagen

Die International Standards on Auditing (ISA) werden durch das von der IFAC (International Federation of Accountants)<sup>4</sup> bestellte International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)<sup>5</sup> erarbeitet und weiterentwickelt. Sie werden jährlich im IFAC Handbook publiziert. Die der IFAC (International Federation of Accountants) angeschlossenen Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfung verpflichten sich, die Vorgaben der ISA, unter Berücksichtigung lokaler Gegebenheiten, bei der Erarbeitung eigener Bestimmungen zu befolgen.

Das Regelwerk auf den materiellen Regelungen der IFRS/IAS auf.

### 2.2. Umsetzungsverfahren und demokratische Legitimation

Das Vorhaben, die ISA in das Gemeinschaftsrecht zu übernehmen, birgt vielfältige Probleme.

Rechtlich problematisch erscheint es bereits, wenn die Standards privatrechtlich organisierter Institutionen lediglich übernommen werden, da diesen die demokratische Legitimation fehlt. Dies gilt erst recht, wenn eine Umsetzung wie im Rahmen der IFRS<sup>6</sup> im Komitologieverfahren<sup>7</sup> vorgenommen werden sollte. Grundsätzlich wäre eine Implementierung nur durch eigenständige Richtlinie oder Verordnung<sup>8</sup> zulässig. Dann wäre eine auch inhaltliche Diskussion innerhalb der Rechtsetzungsorgane, insbesondere des Europäischen Parlaments, gewährleistet. Eine Diskussion verkäme jedoch zur Farce, wenn das Parlament lediglich die Möglichkeit hätte, die ISA entweder abzulehnen oder anzunehmen, jedoch keine Änderungsvorschläge erarbeiten könnte, weil es sich um Regeln handelt, die dritte privatrechtliche Institutionen erarbeitet haben. Da Art. 251 EG im Kodezisionsverfahren ausdrücklich Änderungsvorschläge vorsieht, stellte es letztlich eine Mißachtung des Parlaments dar, dem ebendieses Recht genommen würde. Als Ausweg bliebe nur der Weg des Komitologieverfahrens<sup>9</sup>, indem die ISA in ihrer jeweiligen Form im vereinfachten Verordnungswege in Gemeinschaftsrecht transponiert würden. Hiergegen wurden bereits im Zusammenhang mit der Übernahme der IFRS/IAS Bedenken geäußert.<sup>10</sup> Diese richten sich dagegen, daß gleichsam unter Umgehung des regulären Verfahrens gemäß Art. 251 EG nur eine dürftige Verordnung als Basisrechtsakt von Parlament und Rat erlassen wird, die inhaltlich kaum erkennen läßt, welche Rechtsnormen im Wege des Komitologieverfahrens daraus entstehen sollen.<sup>11</sup>

Voraussetzung für dieses Verfahren wäre nach der Rechtsprechung allerdings ein Basisrechtsakt, der die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festlegen müßte.<sup>12</sup> Wesentlich sind dabei solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Gemeinschaftspolitik umgesetzt werden.<sup>13</sup>

Die Ermächtigung muß darüber hinaus hinreichend bestimmt sein, wobei die Grenzen der übertragenen Befugnis deutlich anzugeben sind.<sup>14</sup> Auch wenn man die Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert,<sup>15</sup> besteht eine Selbstbindung des Rats gemäß Art. 1 des Komitologie-Beschlusses<sup>16</sup> dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind. Nicht entschieden ist die Frage, ob im Wege des Regelungsverfahrens gemäß Art. 5 des Beschlusses 1999/468/EG die Grundsätze des Art. 251 EG unterlaufen werden können. Denn durch das Regelungsverfahren ist weder dem Parlament die Möglichkeit eröffnet, eine Durchführungsverordnung zu Fall zu bringen, noch wurde der Wirtschafts- und Sozialausschuß hierzu angehört. Die Problematik ist insoweit vergleichbar mit derjenigen bei Art. 80 I 2 GG. Auch hier muß ein Gesetz bekanntlich Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung festlegen, die eine Rechtsverordnung später nur konkretisiert. Als Basisrechtsakt, wie manche ihn ansehen,<sup>17</sup> entspricht Art. 26 II RL 2006/43/EG<sup>18</sup> nicht annähernd den Anforderungen an eine inhaltlich präzise Vorgabe. Die Vorschrift lautet:

„Die Kommission kann nach dem in Artikel 48 Absatz 2 genannten Verfahren über die Anwendbarkeit internationaler Prüfungsstandards innerhalb der Gemeinschaft entscheiden. Die Kommission nimmt internationale Prü-

4 [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

5 [www.ifac.org/IAASB](http://www.ifac.org/IAASB).

6 Vgl. hierzu *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff.

7 Vgl. hierzu ausführlich *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 47ff.

8 Im folgenden wird der Begriff Verordnung nur als EG-Verordnung gemäß Art. 249 Abs. 2 EG verwendet, soweit eine solche nach Art. 80 I GG gemeint ist, wird diese als Rechtsverordnung bezeichnet. Dabei ist der Begriff der Basisverordnung (EG) dem deutschen Gesetz vergleichbar und die Durchführungsverordnung (EG) der Rechtsverordnung.

9 S.o. Fn 7.

10 S.o. Fn. 5.

11 Vgl. hierzu *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 49f.

12 EuGH Rs. 23/75, *Rey Soda*, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

13 EuGH Rs. C-240/90, *Deutschland/Kommission* Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

14 EuGH Rs. 291/86, *Central-Import Münster* Slg. 1988, 3679 Rn.13.

15 *Hummer/Obwexer* in *Streinz EUV/EGV*, 2003, Art. 202 Rn. 35.

16 1999/468/EG, ABl. L 184 vom 17.7.1999, 23; Beschluß geändert durch den Beschluß des Rates 2006/512/EG, ABl. L 200 vom 22.7.2006, 11.

17 So wohl *Schockaert/Houyoux*, *Forum Financier*, 2007, 515, 521 m. Fn. 25 (abrufbar unter: [www.ifac.org/library/ArticleFiles/BFW2007\\_08\\_schockaert\\_en\\_houyoux.pdf](http://www.ifac.org/library/ArticleFiles/BFW2007_08_schockaert_en_houyoux.pdf)).

18 S.o. Fn.2.

fungsstandards zur Anwendung in der Gemeinschaft nur an, wenn sie

- a) in einem einwandfreien Verfahren mit angemessener öffentlicher Aufsicht und Transparenz erstellt wurden und international allgemein anerkannt sind,
- b) beim Jahresabschluß und beim konsolidierten Abschluß entsprechend den in Artikel 2 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG<sup>19</sup> und in Artikel 16 Absatz 3<sup>20</sup> der Richtlinie 83/349/EWG festgelegten Grundsätzen zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität beitragen und
- c) dem europäischen Gemeinwohl dienen.“

Damit ist die Bestimmung genauso allgemein gehalten wie der Basisrechtsakt im Zusammenhang mit der Umsetzung der IFRS/IAS<sup>21</sup>, was unter dem Gesichtspunkt der mangelnden demokratischen Legitimation höchst bedenklich erscheint, da letztlich Privatinstitutionen zu Normgebern würden, ohne daß der parlamentarisch legitimierte Wille involviert wäre.

Dies wiederum wirft verfassungsrechtliche Fragen auf, die im zu erwartenden Urteil des BVerfG zum Lissabon-Vertrag eine Rolle spielen dürften. Hierzu zählt insbesondere die Frage, ob Art. 23 GG eine Zustimmung zur Übertragung von Kompetenzen erlaubt, die die demokratische Legitimation, der in Art. 80 GG der absolute Vorrang gewährt wird, konterkarieren kann. Sieht man die Regelung des Art. 80 Abs. 1 2 GG historisch vor dem Hintergrund der Notverordnungen des Reichspräsidenten der Weimarer Republik, als Gebot dem Parlament die inhaltliche Entscheidung einerseits zu überlassen, sie ihm andererseits auch aufzuzwingen, und zwar als Ausdruck des einzig demokratisch legitimierten Normsetzungsprozesses, wäre hier auch der Kern des demokratischen Rechtsstaats tangiert, normiert durch das Demokratieprinzip in Art. 20 Abs. 1 GG.<sup>22</sup> Eine Übertragung der Kompetenzen müßte folglich möglicherweise an Art. 79 Abs. 3 GG gemessen werden. Soweit und solange der EuGH seine Rechtsprechung zum Inhalt des Basisrechtsakts<sup>23</sup> beibehielt, ergäbe sich kein Problem. Ein solches entstünde allerdings unweigerlich, wenn diese Rechtsprechung aufgeweicht würde, da dann möglicherweise ein ausbrechender Rechtsakt<sup>24</sup> vorläge.

Da Art. 26 RL 2006/43/EG keinen wirksamen Basisrechtsakt darstellt, läuft § 317 V HGB in der Fassung des BilMoG wegen des Verweises auf ebendiesen Art. 26 RL 2006/43/EG<sup>25</sup> praktisch leer. Soweit von der Ermächtigung des § 317 Abs. 6 HGB Gebrauch gemacht werden sollte, begegnet dies auch wegen des Art. 80 Abs. 1 2 GG Bedenken.

## 2.3. Praktische Probleme für den Mittelstand

### 2.3.1. Unterschiedliche Rechnungslegungsnormen

Bereits die Jahresabschlußprüfungen im Mittelstand schaf-

fen bei grenzüberschreitender Betätigung erhebliche Probleme. Ein Grund besteht in der fehlenden Harmonisierung der zu prüfenden Bilanzierungsvorschriften. Durch die zahlreichen Wahlrechte, welche die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien den Mitgliedsstaaten eröffnen, ergeben sich immer wieder Defizite in der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse. Die Herstellung vergleichbarer Jahresabschlüsse ist den Beratern mittelständischer Unternehmen oft nur mit erhöhtem Aufwand möglich. Wer beispielsweise einen italienischen Jahresabschluß in einen solchen nach deutschem Recht transponiert, hat erhebliche Umgliederungen zu gewärtigen. Als nur ein Beispiel unter vielen für die Bilanz mag die Ausscheidensvergütung (TFR, trattamento di fine rapporto) dienen, welche bei der deutschen Gliederung oft als Pensionsrückstellung ausgewiesen wird. Diese Abfindung kann nach italienischem Recht auch vor dem Ausscheiden des Arbeitnehmers ausbezahlt werden und ist auf dessen Anforderung an Fondsgesellschaften, ähnlich der deutschen Arbeitszeitkontenregelung, zu überweisen. Daher erscheint ein Ausweis dieser Position in den sonstigen Verbindlichkeiten zutreffender. Dies hat auch Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung, wo die Zuführung zur Ausscheidensvergütung oft als Aufwendungen für soziale Sicherheiten und Altersvorsorge ausgewiesen wird, besser jedoch als normaler Lohn- und Gehaltsaufwand eingeordnet würde. Auch der Ausweis von Fremdleistungen nach italienischem Recht unterscheidet sich von dem in der deutschen Gliederung, nach der ein großer Teil in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen einzuordnen ist. Auch materiell ergeben sich oft Bewertungsunterschiede, so wird z. B. in der italienischen Handelsbilanz der Grund- und Bodenanteil an be-

19 Anmerkung des Verf.: Art. 2 III RL 78/660/EWG (4. gesellschaftsrechtliche RL) hat folgenden Wortlaut: „Der konsolidierte Abschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen zu vermitteln“.

20 Anmerkung des Verf.: Art. 16 III RL 83/349/EWG (8. gesellschaftsrechtliche RL) hat folgenden Wortlaut: „Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln“.

21 VO 1606/2002/EG vom 19.7.2002, ABl. L 243 vom 11.9.2002, 1.

22 Zum Demokratieprinzip vgl. BVerfGE 89, 155 vom 12.10.1993, Az: 2 BvR 2134, 2159/92 (Maastricht) Rn 95: „Das Demokratieprinzip hindert mithin die Bundesrepublik Deutschland nicht an einer Mitgliedschaft in einer – supranational organisierten – zwischenstaatlichen Gemeinschaft. Voraussetzung der Mitgliedschaft ist aber, daß eine vom Volk ausgehende Legitimation und Einflußnahme auch innerhalb eines Staatenverbundes gesichert ist.“

23 S.o. m. Fn. 12 ff.

24 Vgl. 5. Leitsatz BVerfGE 89, 155 vom 12.10.1993, Az. 2 BvR 2134, 2159/92 (Maastricht).

25 Betrachtet man die nunmehr erfolgte Einfügung des § 317 V HGB in der Fassung des BilMoG („... die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Art. 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG... angenommen worden sind.“), erstaunt allerdings die Verweisteknik, da auf die Umsetzung gemäß Art. 26 I RL 2006/43/EG verwiesen wird, nicht auf Art. 26 Abs. 2 der RL. Der Basisrechtsakt, aufgrund dessen erlassen werden können soll, wäre jedoch Absatz 2; Absatz 1 legt nur die Verpflichtungen der Mitgliedsstaaten zur Umsetzung fest.



bauten Grundstücken in die Abschreibungsbemessung einbezogen.

### 2.3.2. Folgen der Rechnungslegung für die Prüfung

Bedingt durch die unterschiedlichen materiellen Regelungen wird auch die Prüfungsarbeit praktisch erschwert. Dies beginnt bei einer banalen Frage wie dem Einsatz computergestützter Qualitätssicherungssysteme. Die Software kann nur für Prüfungen nach IFRS unabhängig vom Einsatzort genutzt werden, ansonsten muß zwingend auf Systeme zurückgegriffen werden, die das Recht des jeweiligen Mitgliedstaates berücksichtigt. Daraus folgt, daß einheitliche Prüfungsstandards, die auch mittelständische Unternehmen in die Lage versetzen, ohne größere Probleme grenzüberschreitend tätig zu werden, nicht ohne eine Vereinheitlichung der Bilanzierungsvorschriften sinnvoll sein können. Denn nur dann wäre es möglich, die jeweilige Software gemeinschaftsweit einzusetzen. Die Texte müßten lediglich übersetzt werden. Es bedürfte nicht des Umwegs über die englische Sprache als lingua franca, der oft zu gravierenden Mißverständnissen führen kann, wenn etwa ein Deutscher und ein Italiener (oder jemand aus dem romanischen Sprachraum allgemein) in englischer Sprache kommunizieren. In den romanischen Ländern fällt vielen exzellenten Fachleuten im mittelständischen Bereich bereits der Gebrauch des Englischen schwer. Hinzu kommen Mentalitätsunterschiede, die trotz des Gebrauchs einer vermeintlich gemeinsamen Sprache diese Unterschiede überdecken und nicht bewußt werden lassen. Sie gelangen erst dann schmerzhaft zu Bewußtsein, wenn Projekte gescheitert sind<sup>26</sup>.

### 2.4. Notwendigkeit der stärkeren Vereinheitlichung der materiellen Bilanzierungsregelungen

Auch zur Verbesserung der für den grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr notwendigen Voraussetzungen ist eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften erforderlich. Dies gilt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs und ebenso bei solchen der Niederlassungsfreiheit. Wer eine neue Geschäftsverbindung einzugehen beabsichtigt, erkundigt sich über den zukünftigen Geschäftspartner. Hierzu zählt auch die Einsicht in veröffentlichte Jahresabschlüsse. Was aber nützt es, wenn die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse vorgeschrieben ist, deren Inhalt jedoch differiert. Zwar haben die Bilanzrichtlinien eine Verbesserung bewirkt. Um dies nachzuvollziehen, muß man sich vor Augen halten, daß z. B. eine Abschlußprüfung in Italien für die Tochtergesellschaft einer deutschen Mutter früher endlose Diskussionen über Bewertungen erforderte. Die Durchsetzung des Niederstwertprinzips im Bereich der Forderungs- und Vorratsbewertung war deutlich von den geltenden steuerlichen Vorschriften beeinflusst, die eine Wertberichtigung nur zulässig machte, wenn die Ware abverkauft oder die Forde-

rung veräußert wurde oder durch ein Insolvenzverfahren die Wertlosigkeit der Forderung dokumentiert war. In der Praxis mußte man sich sogar mit dem von den finanzierenden Banken erhobenen Vorwurf auseinandersetzen, der Abschlußprüfer stelle die finanzielle Situation der Gesellschaft mit den steuerlich nicht anerkannten Wertberichtigungen schlechter dar als notwendig. Dies hat sich durch die Bilanzrichtlinien und nach deren Umsetzung deutlich gebessert, so daß die Bewertungen sich angleichen. Allerdings gibt es immer noch Unterschiede.

Zu begrüßen wäre daher eine Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften nicht durch Richtlinien, sondern im Wege der Verordnung. Hierdurch schüfe man einheitliche Normen, die Vergleichbarkeit für den Mittelstand wäre mit geringerem Beratungsaufwand hergestellt, und die Abschlußprüfer könnten sich gemeinschaftsweit gleichartiger Prüfungsstandards bedienen, die mit einheitlicher Software auch im mittelständischen Bereich einsetzbar wären.

## 3. Modifikation der 4. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie

### 3.1. Regelungsnotwendigkeit oder Subsidiarität

Soweit argumentiert wird, das Prinzip der Subsidiarität gemäß Art. 5 EG gebiete, die Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften auf Großunternehmen zu beschränken und die Regelungen für kleine und mittelgroße Unternehmen den Mitgliedstaaten allein zu überlassen, erscheint dies auf den ersten Blick plausibel. Dies setzte jedoch voraus, daß nur Großunternehmen grenzüberschreitend tätig sind. Aber auch mittelständische Unternehmen können grenzüberschreitend tätig sein und profitieren von einer Harmonisierung, zum Beispiel beim Unternehmenskauf in einem anderen Mitgliedstaat. Ein Unternehmen hat weniger Probleme, ein anderes Unternehmen zu erwerben, wenn Rechnungslegungsvorschriften gemeinschaftsweit gelten. Sollte diese Vereinheitlichung künftig nur noch weiter für Großunternehmen dienen, verschlechterten sich die Marktzugangsmöglichkeiten für mittelständische Unternehmen, die auch grenzüberschreitend tätig sind. Denn ähnlich wie die Beseitigung unterschiedlicher Normen dienen einheitliche Rechnungslegungsvorschriften der Vereinfachung der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat. Dies beginnt bereits bei der Organisation der Buchhaltung, die nicht in jedem Mitgliedstaat anderen Regelungen unterläge, was einen einheitlichen Kontenplan ermöglichte, der wiederum unterjährige Vergleichbarkeit der Buchhaltung und damit der Erfolgskontrolle erleichterte. Wer die Schwierigkeiten relativ kleiner Tochterunternehmen mit

<sup>26</sup> Vgl. hierzu *Beul*, FS. Hanisch, 29 f. im Zusammenhang mit Beratungssituationen zwischen Italien und Deutschland.

nur wenigen Mitarbeitern in der Buchhaltung kennt, die außer den nach örtlichen Vorschriften notwendigen Aufzeichnungen auch noch monatlich Bericht an die Muttergesellschaft nach deren Vorgaben erstatten müssen, wird ohne weiteres nachvollziehen können, welche Erleichterung es wäre, wenn die Vergleichbarkeit allein anhand der Buchhaltung sichergestellt wäre.

Auch die grenzüberschreitende Tätigkeit im Waren- und Dienstleistungsverkehr könnte den Marktteilnehmern durch einheitliche Informationsgrundlagen erleichtert werden.<sup>27</sup>

Das Ziel des Gemeinschaftsrechts ist die Herstellung eines einheitlichen Binnenmarkts. Der Mittelstand darf hiervon nicht ausgeschlossen werden. Der Mittelstand muß bereits Sprachprobleme und steuerliche Unterschiede überwinden. Ein zusätzlicher Kostenfaktor resultiert aus unterschiedlichen materiellen Bilanzierungsnormen, was – wie ausgeführt – sich auch im Fall des Unternehmenskaufs als problematisch herausstellt, da die Jahresabschlüsse nicht vergleichbar sind. Einheitliche Bilanzierungsnormen führen zu besser vergleichbarer Information. Auch die Prüfungsnormen wären vereinheitlicht, wodurch sich wiederum die Prüfungskosten verringerten, da die Software der Abschlußprüfer lediglich übersetzt werden müßte und nicht mehr eine quasi doppelte Abschlußprüfung nach beiden Normsystemen, dem der Tochter- und dem der Muttergesellschaft notwendig wäre. All dies führte zu einer Vereinfachung grenzüberschreitender Betätigung des Mittelstands.

Daher wirkt das Argument der Subsidiarität eher vorge-schoben, um dem Mittelstand gegenüber den Großunternehmen weitere Nachteile im grenzüberschreitenden Bereich zu bereiten.

Das Argument kann lediglich für Kleinstunternehmen gelten, die selten grenzüberschreitende Bezüge aufweisen. Hier kann eine Erleichterung der Rechnungslegung jedem Mitgliedstaat überlassen bleiben.

### 3.2. IFRS/IAS

#### Derzeitiger Stand

Die Internationalen Rechnungslegungsstandards (International Accounting Standards [IAS] bzw. International Financial Reporting Standards [IFR]) (IFRS/IAS) werden vom International Accounting Standards Board (IASB) entwickelt.<sup>28</sup> Die Grundstruktur des IASB ist durch drei Organe gekennzeichnet, die IASB Trustees, den IASB und das IFRIC. Die 22 Trustees, darunter Wirtschaftsprüfer, Analysten, Professoren und Bilanzersteller, nominieren und kontrollieren den IASB. Die Trustees sind ehrenamtlich tätig und bestimmen nach anfänglicher Auswahl durch ein Nominierungskomitee zukünftige neue Mitglieder durch Zuwahl (Koop-

tion). Der Board besteht überwiegend aus hauptamtlichen Mitgliedern. Er nimmt Berichte des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, früher SIC) zu den Interpretationen einzelner IFRS/IAS entgegen, entscheidet aber selbst über die Veröffentlichung und damit das Wirksamwerden dieser IFRIC. Ebenso entscheidet er über Veröffentlichung und Wirksamwerden der Standards. Es handelt sich somit um eine privatrechtlich organisierte Institution, die ihrerseits über keinerlei demokratische Legitimation verfügt. Die Anerkennung der IAS/IFRS für die EG erfolgt im Wege der Komitologie.<sup>29</sup>

#### 3.2.1. Demokratische Entscheidungen zur möglichen Übernahme der Standards ins Gemeinschaftsrecht

Derzeit wird die Frage aufgeworfen, ob diese Standards als allgemeine, alle Unternehmen bindende Rechnungslegungsgrundsätze in das Gemeinschaftsrecht übernommen werden sollten. Unabhängig von dem grundsätzlichen Problem der demokratischen Legitimation,<sup>30</sup> ist es auch fraglich, ob eine solche Übernahme opportun erscheint. Es handelt sich nicht allein um eine fachliche Entscheidung, sondern um eine demokratisch zu legitimierende Grundentscheidung. Dafür sind die unterschiedlichen Zielrichtungen der Informationspflichten einerseits gegen den Gläubigerschutz andererseits abzuwägen. Dies läßt das gesamte Spannungsverhältnis offenbar werden zwischen behütendem Schutz des Verbrauchers einerseits und dem Vertrauen in den mündigen, informierten Bürger andererseits. Beides zusammen ist nicht erreichbar. Auch hat das Scheitern vieler Regelungen, die bis ins Kleinste gingen, gezeigt, daß derartige detaillierte Einzelfallregelungen keine zusätzliche Rechtssicherheit garantieren, sondern oft mehr Schlupflöcher eröffnen als Generalklauseln. Im Gegenteil erwecken derartige Einzelfallregelungen immer wieder den Eindruck, daß alles lückenlos geregelt ist. Demgegenüber eröffnen Generalklauseln die Möglichkeit individueller Anpassung an den konkreten Einzelfall. Insoweit wird auch augenfällig, daß Abschlußprüfer nur innerhalb der Grenzen handeln können, die ihnen die Normgeber zugestehen. Als Beispiel mögen die jüngsten Entwicklungen im Bewertungsrecht dienen<sup>31</sup>, die normalerweise als Betrug der Strafverfolgung ausgesetzt wären (§ 263 StGB), im Zuge der kreativen Bilanzierungsstandards jedoch zur Norm erhoben, von den der Abschlußprüfern nicht mehr beanstandet werden können; welche glückliche Fügung, entspannt dies doch das Haftungsrisiko mit dem daraus folgenden positiven Einfluß auf Versicherungsprämien. Andererseits

27 S.o. 2.3.

28 Vgl. hierzu ausführlich m. w. N. Beul, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff.

29 Zur Kritik s.o. 2.2 m.w.N.

30 S.o. 2.2 m.w.N.

31 S.u. 3.2.3 zur Frage der Bewertung nicht marktgängiger Vermögensgegenstände.

wird der Abschlußprüfer zum Prügelknaben, wenn die Bilanzierungsvorschriften versagen. Warum hat er das nicht vorhergesehen? Muß er das? Nein, er muß die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften prüfen, nicht ob der Gesetzgeber ordentlich oder schlampig arbeitet. Hierzu fehlt ihm als Prüfer (leider?) die demokratische Legitimation.

Zudem stellt sich die zusätzliche Problematik der Einstellung zu einem Unternehmen. Betrachtet man ein Unternehmen nur als Vehikel zu einer möglichst schnellen Geldvermehrung zugunsten der Anteilseigner, die im Falle ausbleibender Gewinne ihr Geld sofort abziehen dürfen oder sieht man es auch als organisches Geflecht von menschlichen Beziehungen, dem man auch eigene Interessen zugestehen muß.<sup>32</sup>

### 3.2.2. Intransparenz, „künstliche“ Bewertungen und falsche Anreize

Die derzeitige Tendenz bei der Änderung der Bewertungsregelungen und die Diskussion um deren weitere Modifizierungen nehmen erschreckende Ausmaße an. Unter dem Eindruck der globalen Finanzkrise wird nur unzureichend erörtert, inwieweit die materiellen Bilanzierungsregelungen mit ihrer Undurchsichtigkeit und Intransparenz zu dem Desaster beigetragen haben. Das Regelungswerk der IAS/IFRS ist nur noch für Experten verständlich und auch für diese nur eingeschränkt. Die Fülle der Informationen, die mit der Aufweichung traditioneller strenger Bilanzierungsregeln einhergehen, führt dazu, daß die vermeintlich höhere Transparenz im Ergebnis verschleiert, weil viele nicht in der Lage sind, das alles zu verstehen, und andere nicht willens sind, sich alles durchzulesen. Darüber hinaus haben die Aufwertungsrallies, die die Fair-value-Bewertungen der IAS/IFRS zuließen, zum Ausweis tatsächlich unrealisierter Gewinne geführt, die teilweise ausgeschüttet und dadurch dem Eigenkapital des Unternehmens entzogen wurden. Oder aber es wurden Fair-value-Bewertungen von Vermögensgegenständen vorgenommen, für die kein Markt existierte, indem man einen solchen simulierte. Wer jedoch die Aufwärtsbewegungen laut bejubelte, beginnt jetzt die Abwärtsbewegungen zu bejammern und zu beschimpfen, ja sie sogar mit verantwortlich zu machen für die globale Krise. Es wird suggeriert, eine Änderung der Bewertung dahingehend, daß Verluste nicht mehr ausgewiesen werden müssen, sondern teilweise nicht zur Kenntnis genommen werden sollen, führe zur Markterholung. Unter dem Druck der Banklobby entschied daher der Financial Accounting Standards Board (FASB), daß die Bewertung zu Marktpreisen (mark-to-market) in gewissen (inaktiven) Kategorien gelockert werden kann.<sup>33</sup> Hierdurch fühlte sich Europa bei der Rechnungslegung in eine relativ schlechtere Position versetzt, da die Lockerung des amerikanischen FASB im «Mark-to-market»-Bereich nur in den USA gilt. Nunmehr sind folgerichtig derartige Bestrebungen auch in Europa zu vermerken.<sup>34</sup> Man sollte doch ehrlicherweise zu-

geben, daß hohe Ausweise nicht realisierter Gewinne in volatilen Märkten zwangsweise ebenso hohe Verlustausweise nach sich ziehen können. Wenn dann in der Euphorie die Gewinne immer höher werden, führt die Panik zu umgekehrten Ausschlägen. Statt daher in der Krise zu derartigen Mitteln zu greifen, sollte man dazu übergehen, die Ursache für die Ausschläge aufgrund übertriebener Euphorie und Panik einzudämmen.

Dabei stellt sich naturgemäß die Frage der richtigen Periodenabgrenzung, d. h. in welchen Zeitabschnitten Erfolge oder Mißerfolge eines Unternehmens zu ermitteln sind. Langfristige Strategien wirken sich auch erst langfristig aus, stark zyklisch schwankende Branchen können keine gleichmäßigen Periodenergebnisse erwirtschaften. Aber diese Schwankungen wurden von den Verantwortlichen – nach der praktischen Erfahrung der letzten zwei Jahrzehnte – immer wieder ausgenutzt, um Bonuszahlungen zu erzielen, gerade wenn Boni von Quartalszahlen abhingen. Dies nutzten deutsche Mittelständler gerade im Verhältnis zu amerikanischen Lieferanten auch geschickt aus. Das Szenario war immer ähnlich. Der Verkäufer des Lieferanten rief an, um flehentlich um Aufträge im ablaufenden Quartal zu bitten. Der deutsche mittelständische Kunde wies darauf hin, daß er nichts benötige. Daraufhin wurde mit zukünftigen Boni, langen Zahlungszielen oder sonstigen Anreizen geworben. Dies wiederum führte zu einem Vorzieheffekt beim deutschen Kunden, der in einer späteren Periode zwingend weniger bestellte. Dies mußte zu irgendeiner Zeit dazu führen, daß die angestrebten Quartalszahlen nicht mehr erreicht werden konnten, weil die Kunden nicht immer mehr vorziehen konnten. In einer solchen Periode waren die Ergebnisse überproportional rückläufig, was für die Bonusbezieher insgesamt irrelevant wurde, da die Boni nicht negativ wurden. Die Summe der Boni aller Perioden zusammen war hierdurch höher, als die Berechnung der Boni aus dem Gesamtergebnis aller Perioden ergeben hätte. Beispiel: Ein Bonus von 10% wird auf der Basis von Quartalsergebnissen (Gewinnen) bezahlt. Folgende Ergebnisse werden erzielt: Im ersten Quartal Gewinn 1 Mio, im zweiten Quartal Verlust 1 Mio, im dritten Quartal wiederum 1 Mio Gewinn, im vierten Quartal erneut Verlust 1 Mio. Als Resultat sind 200.000 Bonuszahlungen fällig. Bei Berechnung des Bonus auf der Basis des Jahresergebnisses wäre dieser gleich null.

32 Selbst wenn man weit von der übertriebenen Forderung nach endlosem Dienst des Eigentums an der Allgemeinheit entfernt ist, erscheint der Grundsatz des Art. 14 II GG sinnvoll, allein schon aus Gründen der generellen Allgemeinwohlverpflichtung.

33 NZZ vom 6.4.2009.

34 Vgl.: [www.standardsetter.de/drsc/docs/press\\_releases/090409\\_DSR\\_Pospapier\\_Finanzmarktkrise.pdf](http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/090409_DSR_Pospapier_Finanzmarktkrise.pdf).

### 3.3. Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Gesellschaften

Um diese Frage einigermaßen sinnvoll zu beantworten, ob man die Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Gesellschaften abschaffen soll, muß man erst die Frage nach der Zielrichtung der Prüfungspflicht beantworten:

Will das Recht den Gläubigerschutz betonen oder soll die Anlegerinformation gestärkt werden?

Soweit die Anlegerinformation wesentlich im Vordergrund steht, wäre eine Prüfungspflicht eher entbehrlich.

Der Normgeber will verlässliche Informationen für die Adressaten des Jahresabschlusses. Dies ist ohne Prüfung nicht gewährleistet. Adressat ist auch der Gläubiger, was sich aus der Offenlegungspflicht ergibt, denn der Anleger hat ein spezielles Informationsrecht. Gerade bei unternehmergeführten Gesellschaften erscheint eine Prüfungspflicht notwendig, damit die offengelegten Zahlen verwertbar sind und nicht manipulativ eingesetzt werden.

Da das Rechnungswesen im Mittelstand meist als nebensächlich angesehen und daher oft vernachlässigt wird, was sich oft schon in der Besetzung der Buchhaltung mit unzureichend ausgebildeten Mitarbeitern zeigt. Dies birgt ein erhebliches Fehlerpotential bei den Jahresabschlüssen. Will man die Prüfungspflicht abschaffen, müßte man konsequent auch auf die Offenlegung verzichten.

Man könnte jetzt die Vermutung äußern, hier werde deshalb so argumentiert, damit den mittelständischen Abschlußprüfern keine Prüfungsaufträge verlorengehen. Dies ist jedoch unzutreffend. Denn einerseits ist es von der Rendite her kein großer Unterschied, ob man ein prüfungspflichtiges Unternehmen prüft oder eine eingeschränkte Prüfung ohne Bestätigungsvermerk durchführt. Im letzteren Fall ist das Risiko geringer und die Mandantenakzeptanz größer. Denn die Beschäftigung mit der ungeliebten Buchhaltung erzeugt in vielen mittelständischen Unternehmen starke Aversionen, da sie nach ihrer Auffassung nur von wichtigeren Aufgaben, wie Expansion und Vertrieb, abgelenkt werden, ohne daß dies Rendite brächte, sondern dazu auch noch Kosten verursacht. Weist man auf Mängel in der Buchhaltung hin, hat man als Überbringer der schlechten Nachricht einen schwierigen Stand, weil es nach Auffassung des Mandanten Aufgabe des Abschlußprüfers, den er als Berater sieht, ist, eventuelle Fehler ohne großes Aufheben auszubügeln. Die Pflichtprüfung gefährdet daher ein Mandat eher als eine eingeschränkte Prüfung. Zudem besteht das Risiko der Überprüfung durch Qualitätskontrollprüfer. Wenn dann der Spagat zwischen stetigem Drängen auf Verbesserung des Buchhaltungssystems und Korrektur festgestellter Fehler problematisch er-

scheint, können sich berufsrechtliche Probleme ergeben. Denn bei einer hohen Anzahl fehlerhafter oder unterlassener Buchungen, die auf Anregung des Abschlußprüfers korrigiert wurden, wird seitens des Qualitätskontrollprüfers oft die Frage aufgeworfen, ob der Abschlußprüfer nicht unzulässigerweise an dem Abschluß erstellend mitgewirkt hat.

Trotzdem erscheint es für das Unternehmen gerade bei einer starken Unternehmerpersönlichkeit besser, wenn frühzeitig über die Pflichtprüfung ein Anpassungsdruck aufgebaut wird, der zu einer stetigen Verbesserung des Rechnungswesens zwingt. Hierdurch werden die Voraussetzungen für den Fortbestand des Unternehmens verbessert, da die Frühwarnfunktionen und Kontrollmechanismen besser funktionieren. Darüber hinaus sollte nicht die Hilfestellung von Seiten des Abschlußprüfers durch die Keule strafrechtlicher Sanktionen ersetzt werden.

### 3.4. Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften in Fortführung der Richtlinie als Alternative

Es erscheint daher als beste Lösung, die Rechnungslegungsvorschriften konsequent zu vereinheitlichen. Dabei böte sich an, die 4. und 7. gesellschaftsrechtliche Richtlinie als Grundlage zu nehmen und diese Regelungen weiter vereinheitlicht als Verordnung neu zu fassen. Damit wäre das Problem der mangelnden demokratischen Legitimation, das mit dem Komitologieverfahren verbunden wäre, behoben. Möglicherweise könnte die Mitverantwortung der materiellen internationalen Rechnungslegungsvorschriften für die derzeitige Finanzkrise ein zusätzliches Argument bieten, klare und überschaubare Regelungen einzuführen, unter stärkerer Berücksichtigung der bewährten Regeln des Vorstands- und des Imparitätsprinzips.

## 4. Förderung neuer Strukturen für Prüfungsgesellschaften

Die Europäische Kommission beschäftigt sich mit der Frage, wie der derzeitige Markt für Abschlußprüfer weiteren Teilnehmern auch im grenzüberschreitenden Bereich geöffnet werden kann. Teilweise ist die Beschränkung des Marktzugangs für mittelständische Abschlußprüfer – wie dargelegt<sup>35</sup> – bereits im materiellen Recht der Rechnungslegungsvorschriften begründet. Darüber hinaus sind die Strukturen der „big four“ geeignet, den Wettbewerb zu behindern, da diese die Qualitätssicherungssysteme in manchen Mitgliedsstaaten<sup>36</sup> dazu instrumentalisieren, kleinere Konkurrenten vom Markt zu verdrängen. Dies wird dadurch erreicht, daß

35 S.o. 2.3.2.

36 Vgl. *Gschrei*, Blindflug in der Zeitenwende, wp.net Magazin 2009, 9.

Qualitätssicherungsanforderungen aufgestellt werden, die für Großprüfungen gewiß geeignet sind, bei mittelgroßen Gesellschaften, bei denen der Abschlußprüfer selbst die wesentlichen materiellen Punkte mitprüft, jedoch vollkommen überflüssig. Durch die kritiklose Übernahme der ISA würden zusätzliche Marktzugangshindernisse aufgebaut. Auch die immer komplexeren Regeln der IFRS/IAS führen zu zusätzlichen Barrieren, da diese Bestimmungen ebenfalls von den Repräsentanten der „big four“ dominiert werden. Hierbei werden Regelungen geschaffen, die in ihrer Komplexität mehr verschleiern als verdeutlichen. Wegen dieser Komplexität wiederum ist es relativ einfach, über die Kontrollgremien, die z. B. in Deutschland auch weitgehend von Mitarbeitern der „big four“ dominiert werden, angebliche Verstöße gegen IFRS/IAS-Regeln zu monieren und damit Konkurrenz aus dem Markt zu drängen.<sup>37</sup> Daher müßten auch vor diesem Hintergrund die materiellen Regelungen vereinheitlicht werden und für alle Marktteilnehmer gelten.

Soweit die Kommission die Frage aufwirft, ob man Investoren erlauben solle, sich an Prüfungsgesellschaften zu beteiligen<sup>38</sup>, erscheint Skepsis angebracht. So ist anzumerken, daß der Abschlußprüferberuf ein freier Beruf ist, dessen Berufsangehörige ein relativ hohes Maß an Unabhängigkeit gegenüber Gewinnoptimierungs Gesichtspunkten aufweisen sollten. Das bedeutet selbstverständlich nicht die Aufforderung zur Ablegung der Armutsgelübde, ein angemessenes Honorar ist auch erforderlich, um die Unabhängigkeit zu wahren. Sobald ein Investor eine Beteiligung eingeht, wird er dies unter dem Aspekt der Rendite betrachten. Hier werden die Angehörigen der „big four“, die laufend ihre Umsatzplanungen und -steigerungen im Auge behalten müssen<sup>39</sup>, genauso wie in großen Anwaltskanzleien auch, weniger Bedenken sehen. Der Lösungsansatz dürfte eher darin zu sehen sein, das Potential der kleineren Abschlußprüfer zu nutzen und zu bündeln. Hierzu reicht es nicht aus, diese zu einem neuen Anbieter zusammenzuwürfeln. Vielmehr müssen diese konzeptionell in den Abschlußprüfungsprozeß eingebunden werden, ohne sie in das Korsett der großen Netzwerke zu zwingen, die oftmals gerade von diesen Berufsangehörigen abgelehnt werden. Grundsätzlich sollte der Ansatz über ein genossenschaftlich strukturiertes Koordinationscenter gesucht werden, das die benötigten Kapazitäten plant und trägt. Allerdings sollte jeder, der eine Prüfung federführend leitet, Kollegen in anderen Staaten in Anspruch nehmen dürfen, die er auswählt. Denn gerade der Umstand, daß er es im bisherigen System nicht darf, bewegt viele Berufsangehörige, die „big four“ zu verlassen und sich lieber in kleinen Strukturen zu betätigen. Aus einer solchen zentral koordinierten, aber auch dezentral organisierten Struktur heraus könnten die mittelständischen Berufsträger auch größere Arbeitseinheiten bilden, um Abschlußprüfungen international durchzuführen. Ein weiterer Aspekt bestünde darin, die Ausbildung junger Berufsträger zu internationalisieren. Dies geschieht derzeit

durch Bildung von speziellen Teams für jeweils ein anderes Land. Diese sind jedoch oft nicht in der Lage, komplexe Lösungen für das Gebiet mehrerer Staaten zu erarbeiten. Wünschenswert wäre der Aufbau von interdisziplinären Beratungszentren, an denen Berufsträger unterschiedlichster Nationalität bei der Lösung komplexer Probleme zusammenarbeiten können. Dies wiederum kann zu einer Vertiefung der späteren Zusammenarbeit im weiteren Berufsleben führen, da das persönliche Vertrauensverhältnis wesentlich gestärkt würde.

Zu überlegen wäre daher, ob derartige Strukturen nicht im Wege der Förderung kleiner und mittelständischer Unternehmen begleitet werden könnten.

## 5. Zusammenfassung

Die Implementierung der ISA in das Gemeinschaftsrecht im Komitologieverfahren erscheinen ebenso problematisch wie die der IFRS/IAS, da der Basisrechtsakt zu unbestimmt ist und es daher an einem demokratisch legitimierten Verfahren fehlt. Dies hätte nach deutschem Verfassungsrecht Folgewirkungen, da eine solche Umsetzung als ausbrechender Rechtsakt anzusehen wäre, sollte der EuGH sie trotzdem als wirksam ansehen.

Faktisch schaffen die unterschiedlichen Rechnungslegungsnormen immer noch Barrieren, grenzüberschreitend tätig zu werden. Dies gilt insbesondere für den Mittelstand, für den einheitliche Rechnungslegungsvorschriften eine bürokratische Erleichterung darstellten, keinesfalls ein Hindernis, zumal auch die Rahmenbedingungen der Abschlußprüfungen vereinheitlicht würden. Dabei macht es keinen Sinn, die Normen der Prüfungsstandards vor denen des materiellen Rechts der Rechnungslegung zu vereinheitlichen, weil erstere auf letzteren aufbauen. Vielmehr erscheint es sinnvoll, den Auswüchsen der internationalen Rechnungslegungsstandards endlich Einhalt zu gebieten, da diese mitursächlich für die derzeitige Finanzkrise sind.

Eine Befreiung von der Prüfungspflicht für mittelständische und unternehmergeführte Unternehmen kann nicht

37 Vgl. *Gschrei*, Blindflug in der Zeitenwende, wp.net Magazin 2009, 9.

38 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/market/oxera\\_consultation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_consultation_en.pdf).

39 Dies führt bei den „big four“-Gesellschaften dazu, die gesetzlichen Honorare bei Abschlußprüfungen durch Beratungsaufträge quer zu subventionieren. Dies belegt die Erlösauswertungen 2007 (vgl. *Gschrei*, WP-Rating, wp.net Magazin 2009, 21 ff). Im Ergebnis können hierdurch die die Aufträge vergebenden Vorstände wieder Einfluß auf den Abschlußprüfer nehmen, eines Umstand, den man eigentlich vermeiden wollte, um die Funktion der Abschlußprüfung nicht durch Abhängigkeiten zu entwerten. Wenn Berufsfremde als Gesellschafter Gewinnmaximierung anstreben, wird sich das Problem der Beeinflussbarkeit eher noch verschärfen.

im Sinne dieser Unternehmen sein, da das langsame Heranführen an Ordnungsstrukturen und Rechnungslegungsvorschriften nur so erreicht werden kann und der Gläubigerschutz eine wesentliche Rolle spielt. Ansonsten würde die Kontrolle durch den Abschlußprüfer auf die Sanktion durch die Strafverfolgungsbehörden verlagert.

Die Rechnungslegungsvorschriften sollten daher nach mehr als zwei Jahrzehnten nunmehr als Verordnung gefaßt werden, um als Kodifikation einheitliche Geltung zu erlangen.

Zuletzt ist die Überlegung der Kommission, Investoren die Möglichkeit zu eröffnen, sich an Prüfungsgesellschaften zu beteiligen, geeignet, eine Diskussion in Gang zu setzen. Allerdings hieße dies, den Teufel mit dem Beelzebub auszutreiben. Eher sollten Wege gesucht werden, neue Strukturen zu schaffen, die das Potential der mittelständischen Abschlußprüfer nutzen, ohne sie in das Korsett der großen Netzwerke einzuzwängen. Dabei muß insbesondere die Möglichkeit geboten werden, persönliche Vertrauensbeziehungen zu nutzen und diese auch gezielt zu fördern.

## GmbH-Reform: Inländische Geschäftsanschrift gewerbsteuerpflichtig?

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main

Durch die **GmbH-Reform 2008** wurde der Begriff der „inländischen Geschäftsanschrift“ neu in das „Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)“, in das Aktiengesetz (AktG) und in das Handelsgesetzbuch (HGB) eingeführt. Für neu gegründete und bereits bestehende GmbH und Aktiengesellschaften ergibt sich die Frage, wie dieser neue Begriff nach dem Gesellschafts-, Handelsregister- und Steuerrecht zu verstehen ist und wie er sich in der Rechtsanwendung auswirkt. Eine einheitliche rechtliche Anwendung im Zivil- und Steuerrecht könnte vor allem deshalb zu Schwierigkeiten führen, weil der Begriff in das Steuerrecht nicht eingeführt wurde.

### A. Gesellschaftsrecht

Das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Mißbräuchen“ – kurz als **MoMiG** bezeichnet – trat am 1. November 2008 in Kraft (BGBl. I 2008, S. 2026). Diese Reform des GmbH-Gesetzes ist die umfassendste seit seinem Bestehen seit dem Jahr 1892.

Durch das MoMiG wurden neben dem GmbHG beispielsweise auch das Einführungsgesetz zum GmbHG, das Handelsgesetzbuch (HGB), das Einführungsgesetz zum HGB, die Handelsregisterverordnung (HRV), das Aktiengesetz (AktG), das Einführungsgesetz zum Aktiengesetz (EGAktG), die Zivilprozeßordnung (ZPO), die Insolvenzordnung (InsO) und die Abgabenordnung (AO) geändert. Weitere Steuergesetze sind nicht erfaßt.

### I. Ziel der GmbH-Reform

Ein Ziel der GmbH-Reform ist die Deregulierung und Modernisierung der Rechtsform der GmbH als Kapitalgesellschaft und die Steigerung ihrer Wettbewerbsfähigkeit für den internationalen Rechtsverkehr im Vergleich zu konkurrierenden ausländischen Rechtsformen. Das andere Ziel ist ein besserer Schutz der Rechtsform der GmbH vor Mißbrauch. Hier geht es in erster Linie um den Mißbrauch durch sogenannte „Fimenbestatter“, welche eine GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer ordnungsgemäßen Insolvenz und Liquidation entziehen, indem sie die Geschäftsführer abberufen und das Geschäftslokal aufgeben (Bundestagsdrucksache 16/6140, Begründung, S. 25, 26). Dieser Mißbrauch soll auf zweierlei Weise verhindert werden: Zum einen wird in diesen Fällen die Zustellung an die GmbH erleichtert. Andererseits werden im Falle der Führungslosigkeit und Insolvenzreife der GmbH ihre Gesellschafter verpflichtet, den Insolvenzantrag zu stellen. Außerdem werden die Geschäftsführer verpflichtet, der GmbH solche Zahlungen zu erstatten, welche die Geschäftsführer an die Gesellschafter geleistet haben und die zur Zahlungsunfähigkeit der GmbH führen mußten.

Damit wird der GmbH als Betätigungsform mittelständischer Unternehmen in besonderem Maß Rechnung getragen. Die GmbH ist die im deutschen Mittelstand beliebteste Rechtsform. Dafür spricht, daß es in Deutschland etwa 900.000 Gesellschaften dieser Rechtsform gibt.

## II. Änderungen des GmbHG und des AktG

Nach dem neuen GmbH-Recht ist es nun zulässig, daß die GmbH neben dem Satzungssitz in Deutschland einen Verwaltungssitz im Ausland errichtet. Sie darf ihre Geschäftstätigkeit auch ausschließlich außerhalb des deutschen Hoheitsgebiets entfalten, indem sie im Rahmen einer Zweigniederlassung im Ausland dort alle geschäftlichen Aktivitäten ausübt. Tochtergesellschaften dürfen im Ausland als GmbH gegründet werden, die dem deutschen Recht unterliegen und nicht dem Recht des Sitzes der ausländischen Tochtergesellschaft. Bisher mußten Tochtergesellschaften nach dem Gesellschaftsrecht des ausländischen Staates gegründet werden.

Umgekehrt dürfen Unternehmen mit Sitz im Ausland in Deutschland einen Verwaltungssitz und Zweigniederlassungen unterhalten (vgl. Bundestagsdrucksache 16/6140, Begründung, S.29; Bundestagsdrucksache 16/9737, Begründung Beschlussempfehlung Rechtsausschuß, S. 54).

Diese Erleichterungen wurden durch die Änderung des § 4a Abs. 1 und den Wegfall des § 4a Abs. 2 GmbHG erreicht. § 4a regelt nun, daß der Sitz der Gesellschaft der Ort im Inland ist, den der Gesellschaftsvertrag bestimmt.

Diese Änderungen gelten auch für Aktiengesellschaften, weil § 5 AktG nun die gleiche Regelung enthält.

## III. Inländische Geschäftsanschrift – Anmeldefrist

### 1. Zweck

In das Handelsregister wurden bisher nur der jeweilige Ort des in dem Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung bestimmten Sitzes oder der Ort der Niederlassung eingetragen. Sofern Anschriften angegeben werden mußten, wurden diese nicht Inhalt des Registers.

Aufgrund dieser Rechtslage ergaben sich Zustellungsschwierigkeiten zum Nachteil für Gläubiger der GmbH und Aktiengesellschaft. So konnten beispielsweise Forderungen im Wege eines gerichtlichen Mahnverfahrens oder Zivilprozesses nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen durchgesetzt werden, weil den Gläubigern die Geschäftsanschrift der Schuldnergesellschaft nicht bekannt war.

Die Zustellungen waren vor allem auch dann unmöglich, wenn die bekannte Geschäftsanschrift unbrauchbar wurde, weil beispielsweise das Geschäftslokal, die Produktionsstätte oder das Büro aufgegeben wurde. Die Rechtsform der GmbH konnte in Deutschland mißbraucht werden, um sich dem Zugriff der Gläubiger zu entziehen, weil Zustellungen an die Gesellschaft nicht vorgenommen werden konnten.

Weitere Möglichkeiten des Mißbrauchs waren beispielsweise die Abberufung des Geschäftsführers oder dessen Wegzug ins Ausland mit der Folge der „Führungslosigkeit“ der GmbH. Diese entstand auch, wenn der oder die Geschäftsführer sein oder ihr Amt niederlegten und kein Ersatz bestellt wurde.

Diese Situation tritt nach der GmbH-Reform auch ein, wenn die Gesellschaft diese Einrichtungen im Inland nicht besitzt, weil sie ihren Verwaltungssitz mittels einer Zweigniederlassung im Ausland hat.

Für juristische Personen sollte folglich eine einsehbare Anschrift in einem öffentlichen Register geschaffen werden. Vorbild dafür war der über das Einwohnermelderegister abrufbare zustellungsfähige Wohnsitz einer natürlichen Person (vgl. Bundestagsdrucksache 16/6140, Begründung, S. 35, 36).

Um die Zustellung in jedem Fall zu ermöglichen, müssen nach dem 1.11.2008 neu gegründete GmbH bei ihrer Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister eine „inländische Geschäftsanschrift“ angeben, die zwingend in die öffentlich einsehbaren Handelsregisterdaten einzutragen ist. (§ 8 Abs. 4 Nr. 1, § 10 Abs. 1 GmbHG)

Für nach dem 1.11.2008 neu gegründete Aktiengesellschaften gilt dies nach §§ 37 Abs. 3 Nr. 1 und 39 Abs. 1 Satz 1 AktG.

Bereits bestehende GmbH und Aktiengesellschaften haben bis zum **31.10.2009** eine inländische Geschäftsanschrift anzugeben (§ 3 Abs. 1 EGGmbHG, § 18 EGAktG).

Die Gesellschaften sind ebenso verpflichtet, Änderungen der inländischen Geschäftsanschrift zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. (§ 31 Abs. 1 HGB)

Die Zustellungsmöglichkeit wird zusätzlich durch die Änderung des § 35 Abs. 1 GmbHG für den Fall der Führungslosigkeit abgesichert. Führungslosigkeit liegt nach der Legaldefinition vor, wenn die GmbH keinen Geschäftsführer hat. In diesem Falle wird die GmbH aufgrund gesetzlicher Anordnung durch die Gesellschafter vertreten, wenn ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden.

Tritt der Fall der Führungslosigkeit bei einer Aktiengesellschaft (AG) ein, wird sie durch den Aufsichtsrat vertreten. (§ 78 Abs. 1 Satz 2 AktG) Führungslosigkeit liegt bei der AG vor, wenn sie keinen Vorstand hat.

Die Angabeverpflichtung für die Geschäftsbriefe gemäß § 35a GmbHG und § 80 AktG dient ebenfalls der Sicherung der Zustellungsmöglichkeiten.

**2. Gestaltung**

Im Hinblick auf die Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft ist fraglich, wie die „inländische Geschäftsanschrift“ ausgestaltet sein soll.

Weder das GmbHG, das AktG noch das HGB enthalten eine Definition des Begriffs oder Bestimmungen zu den organisatorischen Anforderungen.

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, daß der Gesetzgeber den Bedürfnissen der vorwiegend mittelständisch geprägten GmbH nach flexiblen und finanziell nicht belastenden Gestaltungsformen Rechnung tragen wollte. (Bundestagsdrucksache 116/6140 Seite 25ff., 29, 37).

Die inländische Geschäftsanschrift darf mit der Anschrift des Geschäftslokals, mit dem Sitz der Hauptverwaltung oder mit der Anschrift des maßgeblichen Betriebes übereinstimmen.

Hat eine Gesellschaft diese Einrichtungen nicht oder hat sie diese aufgegeben oder hat sie ihren Verwaltungssitz nur in Form einer Zweigniederlassung im Ausland, ist jedoch zwingend eine andere inländische Geschäftsanschrift anzugeben.

Als inländische Geschäftsanschrift kommen laut Gesetzesbegründung folgende Varianten in Betracht:

- Inländische Wohnanschrift eines Geschäftsführers, eines oder des alleinigen Gesellschafters, sofern er sich dazu bereit erklärt,
- Inländische Anschrift eines als Zustellungsbevollmächtigten eingesetzten Vertreters, wie beispielsweise eines Steuerberaters oder Rechtsberaters.

Die Gesellschaft darf den Ort der inländischen Geschäftsanschrift frei wählen. (Bundestagsdrucksache 116/6140 Seite 35, 36).

Die Anforderungen an die inländische Geschäftsanschrift sind dementsprechend nicht hoch. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ist maßgeblich, daß unter der inländischen Geschäftsanschrift stets eine natürliche Person anwesend ist, welche Zustellungen entgegennehmen kann. Es muß gewährleistet sein, daß unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft die Geschäftsanschrift auch dann noch aufrechterhalten wird, wenn die Gesellschaft beispielsweise insolvent wird oder keine Büroräume oder keine Geschäftsführer mehr hat. Es ist nicht erforderlich, daß unter der inländischen Geschäftsanschrift Räumlichkeiten vorgehalten und für die Geschäftstätigkeit tatsächlich genutzt werden. Der Gesetzgeber läßt den Gesellschaften große Gestaltungsfreiheit. Es genügt beispielsweise, daß das Büro eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts als Geschäftsanschrift angegeben wird, wenn diese von

der GmbH beauftragt und bevollmächtigt sind, alle Zustellungen entgegenzunehmen. Ein Briefkasten allein genügt allerdings nicht.

Andererseits darf die inländische Geschäftsanschrift mit der Anschrift des Sitzes, des Verwaltungssitzes, einer Zweigniederlassung, des Geschäftslokals, des Büros oder einer Produktionsstätte übereinstimmen; zwingend notwendig ist dies nach der Vorstellung des Gesetzgebers nicht.

**IV. Zusätzlicher Zustellungsempfänger**

Die Gesellschaften haben darüber hinaus die Wahl, zusätzlich zu der zwingend anzugebenden inländischen Geschäftsanschrift eine Person mit einer inländischen Anschrift als Zustellungsempfänger zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Diese Angaben sind in das Handelsregister einzutragen. Dritten gegenüber gilt die Empfangsberechtigung als fortbestehend, bis ihre Löschung eingetragen und bekannt gemacht ist. (§ 10 Abs. 2 GmbHG, § 39 Abs. 1 Satz 2 AktG)

**B. Handelsregisterrecht**

Die Vorschriften der §§ 13, 13 d, 13 e, 13f, 13g, 15a, 29, 31, 106 und 107 HGB sowie § 3 EGHGB wurden ebenfalls geändert, um Zustellungen zugunsten der Gläubiger zu sichern.

Die Eintragung der Errichtung der Zweigniederlassung hat auch den Ort und die inländische Geschäftsanschrift der Zweigniederlassung zu enthalten (§ 13d Abs. 2 HGB).

Bei der Anmeldung inländischer Zweigniederlassungen von GmbH oder AG mit Sitz im Ausland ist eine inländische Geschäftsanschrift anzugeben (§ 13e Abs. 2 Satz 3 HGB).

Die geänderte Vorschrift des § 15a HGB erlaubt die öffentliche Zustellung an juristische Personen nach § 185 Nr. 2 ZPO erst dann, wenn die Zustellung weder an die eingetragene inländische Geschäftsanschrift noch an die eingetragene Anschrift einer für Zustellungen empfangsberechtigten Person noch an eine ohne Ermittlungen bekannte andere nicht eingetragene inländische Anschrift möglich ist (siehe im einzelnen Bundestagsdrucksache 116/6140 Seite 50, 51).

**C. Steuerrecht**

Das MoMiG hat lediglich § 191 Abs. 1 Satz 2 AO hinsichtlich der Fristberechnung nach dem Anfechtungsgesetz geändert. Der Begriff „inländische Geschäftsanschrift“ wurde nicht in das Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz eingefügt.



Daraus könnte sich ergeben, daß die inländische Geschäftsanschrift gewerbe- und körperschaftsteuerrechtlich irrelevant ist.

Ob dies zutrifft, ist anhand der Merkmale festzustellen, an welche die körperschaft- und gewerbsteuerliche Besteuerung anknüpft.

## I. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuerpflicht knüpft an das Bestehen der GmbH als juristische Person an. Wird die GmbH in das Handelsregister eingetragen, so ist sie ab dem Zeitpunkt der Gründung durch den Abschluß des Gesellschaftsvertrages körperschaftsteuerpflichtig. Zuständig für die Körperschaftsteueranmeldung ist das Finanzamt des Sitzes der GmbH. Maßgebend für die Besteuerung ist das Einkommen gemäß § 7 KStG. Dabei ist unerheblich, ob das Einkommen ausschließlich am Sitz des Unternehmens oder ausschließlich an anderen Orten oder am Sitz und auch an weiteren Orten erwirtschaftet wird.

Für die Körperschaftsteueranmeldung ist es folglich nicht relevant, ob die Geschäftstätigkeit unter der inländischen Geschäftsanschrift entfaltet wird.

## II. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuerpflicht hängt davon ab, ob im Inland ein stehender Gewerbebetrieb betrieben wird. Dieser wird im Inland betrieben, wenn für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

### 1. Gewerbebetrieb

Die Tätigkeit von Kapitalgesellschaften gilt stets als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 und 2 GewStG). Die Gewerbesteuerpflicht ist bei diesen Unternehmen nur an die Rechtsform geknüpft mit der Folge, daß nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit, sondern jegliche Tätigkeit überhaupt die Gewerbesteuerpflicht auslöst (A 13 Abs. 1 Satz 2 GewStR 1998). Spätestens mit der Eintragung in das Handelsregister beginnt die Gewerbesteuerpflicht. Tritt die Vorgesellschaft bereits mit einer Geschäftstätigkeit nach außen auf, so bildet diese mit der später eingetragenen Gesellschaft einen einheitlichen Gewerbebetrieb (A 18 Abs. 2 Satz 9 GewStR). Die Gewerbesteuerpflicht endet erst mit dem Ende der Liquidation der Gesellschaft (A 19 Abs. 3 GewStR).

Hat eine Kapitalgesellschaft im Inland nur eine Betriebsstätte, so unterliegt die gesamte Tätigkeit der Gewerbesteuer. Bei mehreren Betriebsstätten wird der Gewerbesteuermaßbetrag in die Anteile für jede zuständige Gemeinde zerlegt.

Die Gewerbesteuer knüpft somit an die Betriebsstätte an. Die Unterscheidung zwischen beschränkter und un-

beschränkter Steuerpflicht gibt es im Gewerbesteuergesetz nicht. Der Gewerbesteuerpflicht unterliegen auch dann nur die inländischen Betriebsstätten, wenn der Gewerbebetrieb sich auf das Ausland erstreckt.

### 2. Betriebsstätte

Nach § 12 Abgabenordnung (AO) ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
8. Bauausführungen oder Montagen.

Für eine feste Anlage oder eine Geschäftseinrichtung reicht es aus, wenn bestimmte Räume oder Flächen, die der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienen, vorhanden sind, und an diesen nicht nur eine vorübergehende Verfügungsgewalt besteht. Alleinige Verfügungsgewalt ist nicht notwendig. So genügt die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes oder die tatsächliche bloße Mitbenutzung eines Raumes nicht für die Begründung einer Betriebsstätte. Jedoch liegt eine Betriebsstätte vor, wenn einem Straßenhändler ein Standplatz fest zugewiesen wird oder wenn ein Wochenmarkthändler seinen Verkaufswagen an den von ihm regelmäßig angefahrenen Marktplatz aufstellt (Lippross, Gewerbesteuer, Kommentar, § 2 Rz. 179).

Maßgebend ist, daß die Geschäftseinrichtung oder Anlage dem Unternehmen dient, also dort den Zweck des Unternehmens fördernde Tätigkeiten stattfinden (A 22 Abs. 4 GewStR). Der Besitz von Grund- oder Kapitalvermögen allein reicht nicht aus.

Der Unternehmer, seine Mitarbeiter sowie ein ständiger Vertreter kann die Unternehmenstätigkeit in der Betriebsstätte ausüben (A 22 Abs. 5 GewStR).

Als Betriebsstätte kommen demnach der Sitz und der Verwaltungssitz einer GmbH in Betracht, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

Auch die Zweigniederlassung i.S.d. § 13 HGB, die im Handelsregister eingetragen werden muß, erfüllt die Anforderungen an eine gewerbsteuerliche Betriebsstätte. Sie hat einen eigenen Leiter, eigene Buchführung und ist mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet (Lippross, Gewerbesteuer, Kommentar, § 2 Rz. 184).

Die Voraussetzungen, welche eine Betriebsstätte erfüllen muß, um gewerbsteuerpflichtig zu sein, sind erheblich geringer als diejenigen der Zweigniederlassung nach dem HGB. So ist die handelsrechtliche Zweigniederlassung stets eine Betriebsstätte, die Betriebsstätte ist jedoch nicht gleichzeitig eine Zweigniederlassung. Die Betriebsstätte ist nur Zweigniederlassung, wenn sie die Voraussetzungen nach dem HGB erfüllt.

Im Gegensatz zur Zweigniederlassung braucht eine Geschäftsstelle nicht im Handelsregister eingetragen zu werden. Sie ist ein Ort für die Anbahnung von Geschäften. Das kann ein Büro oder ein Ladenlokal sein.

Fabrikations- oder Werkstätten werden zur Produktion oder Reparatur von Gegenständen genutzt.

Lager werden für die Aufbewahrung von Gegenständen eingesetzt. Von dort werden Waren ausgeliefert. Eingehende Waren werden dort gelagert. Der Warenbestand wird von Mitarbeitern des Unternehmens verwaltet. Die Lager Räume können Eigentum des Unternehmens oder von diesem angemietet sein.

Einkaufs- oder Verkaufsstellen können vom Unternehmen angemietete Ladenlokale sein. Sie können auch in eigenen oder gemieteten Büroräumen untergebracht sein.

### 3. Inländische Geschäftsanschrift als Betriebsstätte

Die inländische Geschäftsanschrift ist in § 12 AO nicht ausdrücklich erfaßt.

Somit ist die inländische Geschäftsanschrift nur dann gewerbsteuerpflichtig, wenn sie selbst die Voraussetzungen der Betriebsstätte des § 12 AO erfüllt.

Der Begriff „inländische Geschäftsanschrift“ bedeutet aber nichts weiter als die Angabe einer Adresse bestehend aus dem Namen des Empfängers, Straße, Hausnummer, Postleitzahl und Stadt und kann als solcher keine Betriebsstättenfunktion haben.

Es kommt somit darauf an, ob der mit der inländischen Geschäftsanschrift verbundene Ort die Voraussetzungen der Betriebsstätte erfüllt.

Wie bereits festgestellt wurde, sind die Zweigniederlassung und die inländische Geschäftsanschrift nicht identisch. Daraus kann die Betriebsstätteneigenschaft nicht abgeleitet werden.

Zu betrachten sind aber die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten der inländischen Geschäftsanschrift, welche der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung zum MoMiG zugrunde gelegt hat.

Daraus ergibt sich, daß eine Zweigniederlassung i. S. d. HGB, deren Anschrift als inländische Geschäftsanschrift angegeben und eingetragen wird, Betriebsstätte und deshalb gewerbsteuerpflichtig ist.

Entscheidendes Kriterium für die Bejahung der Betriebsstätteneigenschaft der inländischen Geschäftsanschrift ist, ob die Geschäftstätigkeit des Unternehmens – sei es in Rechtsform einer GmbH oder AG – an dem betreffenden Ort tatsächlich ausgeübt wird und ob das Unternehmen eine dauerhafte Verfügungsgewalt über den Ort ausüben kann.

Gibt es keinen Kundenverkehr, sind die Geschäftsführer an dem Ort nicht tätig, fehlt es mangels Mietvertrag an der Verfügungsberechtigung über die Geschäftsräume, wird dort nichts produziert, werden Dienstleistungen nicht von dort aus erbracht, so sind die Voraussetzungen der Betriebsstätte nicht erfüllt. Eine derart gestaltete inländische Geschäftsanschrift ist keine Betriebsstätte und damit nicht gewerbsteuerpflichtig.

Handelt es sich bei der inländischen Geschäftsanschrift um einen Ort, an dem lediglich die Zustellung von Post durch Übergabe an natürliche Personen möglich ist, aber die reguläre Geschäftstätigkeit der Gesellschaft nicht tatsächlich stattfindet, so handelt es sich nicht um eine Betriebsstätte.

Der Gesetzgeber hat die Einführung der inländischen Geschäftsanschrift damit begründet, dass zum Schutz der Gläubiger die Zustellung ihrer Schriftstücke an die Gesellschaft sichergestellt sein muß. Auf diese Funktion der Sicherstellung der Zustellung kommt es entscheidend an. Dafür brauchen die Voraussetzungen der Betriebsstätte nicht erfüllt zu sein. Die inländische Geschäftsanschrift ist aufgrund ihres Zwecks keine Betriebsstätte und damit nicht gewerbsteuerpflichtig.

## 11. Steueranwalt International – Tagungsbericht

### Steueranwalt International 2009 auf Mallorca – Neues in Fülle

Die Teilnehmer der 11. Tagung *Steueranwalt International* der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV trafen vom 23. bis 25. April 2009 im beliebten Punta Negra Resort Hotel in Costa d'en Blanes auf Mallorca bekannte andere Teilnehmer und vertraute Referenten, um gemeinsam die Fülle der Änderungen der Gesetze auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des vergangenen Jahres kennenzulernen und zu diskutieren. Teilnehmer, die schon mehrfach diese Fortbildungsveranstaltung besuchten, erhielten in kurzer Zeit einen umfassenden Überblick über die Neuigkeiten. Sofern Teilnehmer zum ersten Mal dabei waren, bekamen sie eine fundierte aktuelle Einführung mit anschließendem Einstieg in Spezialthemen. Die Möglichkeit, die drei Blöcke der Veranstaltung in verschiedenen Variationen zu buchen, nutzten die Teilnehmer entsprechend ihren persönlichen Bedürfnissen gern.

Trotz der fachlichen Fülle herrschte eine entspannte Arbeitsatmosphäre, so daß alle Teilnehmer die Anstrengungen gut bewältigten. In den Pausen trugen Sonnenschein, wolkenlos blauer Himmel und gute Verpflegung durch das Hotel zur guten Stimmung bei.

#### Aufbau

Geboten wurden die Themen in drei miteinander kombinierbaren Blöcken: Block A umfaßte als erster Teil die Grundlagen und Systematik des Internationalen Steuerrechts mit 10 Stunden. Als zweiter Teil folgte Block B mit 4 Stunden, der in diesem Jahr einzelnen aktuellen Themen wie Liechtenstein und dem Europarecht sowie einzelnen Sonderthemen gewidmet war. Den dritten Teil bildete Block C mit 6 Stunden, der den Teilnehmern die Möglichkeit gab, sich vertiefend mit dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, dem Außensteuergesetz und der Erbschaftbesteuerung zu beschäftigen. Obwohl die Blöcke inhaltlich aufeinander abgestimmt waren und für die Teilnehmer aller drei Blöcke zusammenhängend präsentiert wurden, war jeder der drei Teile für sich allein verständlich.

Die Teilnehmer hatten Gelegenheit, eigene Fälle zur Diskussion mit den Referenten zu stellen.

Die Teilnahme wird aufgrund des Umfangs der Blöcke auch auf jeden einzelnen Block bezogen als Fortbildung für den Fachanwalt für Steuerrecht nach der Fachanwaltsordnung bestätigt.

### Grundlagen (23. und 24. April 2009 – 10 Stunden)

Wie bereits in einigen vorhergehenden Jahren stellten *Professor Dr. Bert Kaminski, Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg, und Steuerberater Prof. Dr. Günther Strunk, Strunk, Kolaschnik Partnerschaft, Hamburg*, die Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts in abwechselndem Vortrag vor. Sie verstanden es, die recht komplizierte Materie spannend und gut gegliedert darzustellen, so daß es den Zuhörern leicht fiel, viele Stunden konzentriert mitzuarbeiten.

Neben den Inbound- und Outbound-Fällen, die in materiellrechtlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht vorgestellt wurden, waren die Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und in die Bestimmungen des Außensteuergesetzes Schwerpunktthemen. Zu letzterem Thema wurden vor allem Fragen der Verrechnungspreise, der Funktionsverlagerung und der Betriebsstättengewinnung erörtert. Hervorzuheben sind die dargestellten Änderungen des § 2a EStG.

Zum Abschluß des ersten Teils informierte Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin, im Umsatzsteuerrecht über innergemeinschaftliche Lieferungen mit besonderen Hinweisen zur Steuerbefreiung, zu Nachweispflichten, zur Entwicklung der neueren Rechtsprechung, Vorsorge sowie Argumentation im Rechtsbehelfs- und Steuerstrafverfahren.

### Aktuelles (24. April 2009 – 4 Stunden)

Sicherlich war jedem Teilnehmer bekannt, daß das Fürstentum Liechtenstein für die Bundesrepublik in der jüngeren Vergangenheit besondere Ärgernisse vor allem auf dem Ge-

## ► Veranstaltungen

biet des Steuerrechts verursachte. Durch den Vortrag von *Jürgen Wagner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz*, erhielten die Teilnehmer Informationen über die wirtschaftliche und politische Situation des Fürstentums einschließlich der sich aus den Gesetzen und der Rechtsprechung ergebenden Rechtslage. Auch das Steuerrecht wurde umfassend dargestellt. Künftig werden die Diskussionen in Deutschland über Auseinandersetzungen mit dem Fürstentum für die Zuhörer verständlicher sein.

Die aktuellen Entwicklungen im Europarecht stellte Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Partner bei Ernst & Young München, vor. In der kurzen Zeit konnte er leider nur einen knappen Einblick in die Fragen des Binnenmarkts, der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 Abs. 2 AStG, der Verlagerung der Buchführung in das Ausland nach § 146 AO und zum Finanzmarktstabilisierungsgesetz (§ 14 FMStG) geben. Weitere Themen waren die grenzüberschreitende Verlustverrechnung, die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Schuldzinsen und Lizenzgebühren, die Quellensteuer auf Dividenden, die zeitliche Anwendung von EuGH-Urteilen, die Kapitalverkehrsfreiheit bezüglich Drittstaaten sowie die gemeinsame konsolidierte körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage.

Den zweiten Teil schlossen die Professoren Strunk und Kaminski mit ihrer Präsentation ausgewählter aktueller Entwicklungen im internationalen Steuerrecht 2009 ab und eröffneten damit den dritten Teil am 25. April 2009.

### **Vertiefung (25. April 2009 – 6 Stunden)**

Nachdem sie die Abgrenzung des Betriebsstättenbegriffs nach § 12 AO am Freitagnachmittag erörtert hatten, setzten sie am Samstag ihren Vortrag zum Thema der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung fort.

Vertieft wurden Fragen zu den Mißbrauchsklauseln im internationalen Steuerrecht bezüglich § 50 d EStG und AStG erörtert.

Die Teilnehmer hatten am Vormittag Gelegenheit, ihre eigenen Fragen und Fälle vorzutragen und die Lösungen zu diskutieren.

Einen Überblick über die internationale Vermögensanlage und ausgewählte Fälle der Erbschaftsbesteuerung gaben die beiden Referenten nach dem Mittagessen.

Das Thema Steuervermeidung und Steuerumgehung im Abkommensrecht konnte zum Schluß des dritten Teils besprochen werden, weil das erwartete Schreiben des BMF zu Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht noch nicht zur Verfügung stand.

### **Planung für 2010**

Die Teilnehmer der dreitägigen Tagung „Steueranwalt International“ stellten nach deren Abschluß am Samstagnachmittag fest, daß die Zeit aufgrund der vielfältigen fachlichen Neuigkeiten und der abwechslungsreichen Vorträge schnell vergangen war und sie gerne noch weiter zugehört hätten.

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV plant, die 12. Tagung *Steueranwalt International* voraussichtlich im April 2010 am selben Ort in Kooperation mit der DeutschenAnwaltAkademie zu veranstalten.

Die Ankündigung wird rechtzeitig auf der Homepage der Arbeitsgemeinschaft [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) bekanntgegeben.

*Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin,  
Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main*

## Anforderung an die Rechtsmittelbegründung; hier: Nichtzulassungsbeschwerde

Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** 1. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO stellt Anforderungen an die Klarheit, Verständlichkeit und Überschaubarkeit des Beschwerdevorbringens. 2. Eine mehrere hundert Seiten umfassende Beschwerdebegründung, die zugleich weitere Nichtzulassungsbeschwerden gegen andere Urteile des gleichen FG betrifft und die in großem Umfang Kopien von Schriftstücken enthält, entspricht den Anforderungen nicht, wenn die Ausführungen die das konkret zu entscheidende Verfahren betreffenden Verfahrensrügen nicht hinreichend klar, geordnet und verständlich abgrenzen. Es ist nicht Aufgabe des Beschwerdegerichts, sich aus einer derartigen Beschwerdebegründung das herauszusuchen, was möglicherweise zur Darlegung eines Zulassungsgrundes i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geeignet sein könnte.

**Anlass:** BFH – Beschluss vom 23.07.2008 Az. VI B 78/07

### Anforderung an die Rechtsmittelbegründung; hier: Nichtzulassungsbeschwerde

#### Sachverhalt

Der Kläger, dessen Klage abgewiesen worden war, erhob durch seinen Prozessbevollmächtigten Nichtzulassungsbeschwerde, deren Begründung aus zwei umfangreichen, mehrere hundert Seiten umfassenden Schriftsätzen bestand, in denen außerdem noch sieben weitere Beschwerden zu anderen Verfahren abgehandelt wurden. In eine ergänzenden Begründung wurden in großem Umfang Schriftsätze und Aktenstücke aus unterschiedlichen Verfahren hineinkopiert.

#### Entscheidung des BFH

Der BFH verwarf die Beschwerde als unzulässig. Er verdeutlicht, dass § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO Anforderungen an die Klarheit, Verständlichkeit und Überschaubarkeit des Beschwerdevorbringens stellt. Welche Anforderungen die Begründung insoweit im einzelnen erfüllen muss, beurteilt sich nach den Umständen des konkreten Falles. Unübersichtliche, ungegliederte und mit unerheblichen Fragen vermengte Ausführungen genügen nicht und führen zur Unzulässigkeit der Beschwerde. Denn es kann nicht Aufgabe des Gerichts sein, sich die tragende Begründung aus einem solchen Gemenge herauszusuchen.

#### Praxishinweis

Diese Grundsätze gelten nicht nur für die Nichtzulassungsbeschwerde, sondern sind wohl entsprechend für jede Begründung eines Rechtsmittels oder eines Rechtsbehelfs heranzuziehen. Auch im Einspruchs- und Klageverfahren wird das Finanzamt/Finanzgericht einen Schriftsatz unbeachtet lassen dürfen, wenn er die Mindestanforderungen an Klarheit und Übersichtlichkeit nicht erfüllt. Von einem zu üppigen Hineinkopieren von Urteilen, Kommentaren, Aufsätzen oder von Schriftsätzen aus anderen Verfahren oder Verfahrensstadien ist daher abzusehen.

Besser ist es, den Schriftsatz strukturiert zu komprimieren und eine entsprechend geordnete Anlage beizufügen.

## Entstehung und Ansatz einer Terminsgebühr

Hans-Peter Schneider

**Abstract:** Wann entsteht eine Terminsgebühr? Mit dieser Frage beschäftigt sich dieser Beschluss, wenn ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid entschieden wird. Diese Gebühr entfällt wieder, wenn der Gerichtsbescheid nicht als Urteil wirkt, weil mündliche Verhandlung beantragt wurde und diese nicht stattfindet, weil das FA den Kläger klaglos stellt.

**Anlass:** FG Köln – Beschluss vom 09.02.2009 Az. 10 Ko 2120/08

### Entstehung und Ansatz einer Terminsgebühr

Mit dieser Entscheidung des FG Köln wird der kostenrechtliche Aspekt gelöst, der dadurch entsteht, dass bei einem Gerichtsbescheid nach dem Antrag auf mündliche Verhandlung eine Erledigungserklärung seitens des beklagten FA abgegeben wird (sog. Nichtanwendungsprophylaxe). Damit wird der Kläger klaglos gestellt. Im Ergebnis setzt also das FA das Ergebnis aus dem Gerichtsbescheid im positiven Sinne für den Steuerpflichtigen um. Es hat auf diese Art und Weise ein negatives Urteil für die Finanzverwaltung vermieden.

Der BFH hat bereits mit Urteil vom 30.3.2006 entschieden, dass ein derartiges Handeln nicht rechtsmissbräuchlich ist (V R 12/04, BStBl II 2006 S. 542).

Mit diesem Verhalten kann die Finanzverwaltung nicht nur eine unangenehme Entscheidung des FG durch Gerichtsbescheid, der wie ein Urteil wirkt, wenn keine mündliche Verhandlung betragt wird, verhindern. Nun kann es mit dieser äußerst fragwürdigen Methode auch noch Kosten sparen, zumindest nach dieser FG Entscheidung (Eggesicker/Ellerbeck, DStR 2007 S. 1427; Schmidt, DStR 2007 S. 1997; Weber, DStR 2007 S. 2298).

Eine Terminsgebühr ist nach der Entscheidung des FG nicht anzusetzen, weil ein Termin nicht stattgefunden hat. Entsprechend VV 3104 zum RVG (§ 61 Abs. 1 Satz 2 RVG) entsteht die Terminsgebühr auch, wenn in einem Verfahren, für das eine mündliche Verhandlung vorgeschrieben ist, ohne mündliche Verhandlung entschieden wird oder ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid entschieden wird.

Aber dies ist genau das Problem, denn der Klagefall wurde nicht durch Gerichtsbescheid endgültig entschieden, weil der Gerichtsbescheid nicht wie ein Urteil wirkt, weil mündliche Verhandlung beantragt worden ist. Da der Gerichtsbescheid nicht wie ein Urteil wirkt, so gibt es auch keine Terminsgebühr, jedenfalls so das FG.

### Praxishinweis

Versuchen Sie bereits vorher abzuklären, ob die Finanzverwaltung den Gerichtsbescheid akzeptiert. Wenn nicht, sind eventuell Strategien zu überlegen, dass Sie ebenfalls einen Antrag auf mündliche Verhandlung stellen und geringfügig den Klageantrag erweitern (Eggesicker/Ellerbeck, DStR 2007 S. 1427). Aber Vorsicht, diese umstrittene Möglichkeit ist nicht vor dem BFH anwendbar (im einzelnen Weber, DStR 2007 S. 2298 ff.).

Weber empfiehlt die Fortsetzungsfeststellungsklage im Sinne § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO (Weber, DStR 2007 S. 2298 ff. [2300 f.]).

Er weist zu Recht auf den Zweck des Gerichtsbescheides hin. Diesem Verfahrenszweck kann das Verhalten der Finanzverwaltung nicht entsprechen, denn diese bezweckt allein die Vernichtung des ihr nachteiligen Gerichtsbescheides in den Händen der Gegenseite. Umgekehrt bremst § 125 Abs. 1 FGO den Kläger aus, wenn er einen nachteiligen Gerichtsbescheid erhält. Nach Ergehen des Gerichtsbescheides kann die Rücknahme der Revision nur noch mit Einwilligung des Revisionsbeklagten (FA) erfolgen (BFH vom 8.5.1990 VII R 116-117/87, BStBl II 1990 S. 695, BFH/NV 1990 S. 746; BFH vom 25.9.1991 I R 134/90, BFH/NV 1992 S. 564).

So hat der BFH in seiner Entscheidung vom 8.5.90 ausgeführt: „Es gibt keinen einleuchtenden Grund, die Tatsache des Antrags auf mündliche Verhandlung zum Anlass zu nehmen, dem Revisionskläger im Gegensatz zur Lage zuvor zu erlauben, sich ohne weiteres der endgültigen Klärung des Streitfalles zu entziehen“.

Die „Waffengleichheit“ und die Grundsätze des fairen Verfahrens werden nicht eingehalten. Genau mit diesen Argumenten ist es rechtsmissbräuchlich, der Finanzverwaltung ein Instrument der Verhinderung von Urteilen ver-

bunden mit der Ersparnis von Kosten an die Hand zu geben (Hinweis auf Art. 3 GG).

Aus meiner Sicht ist es nicht befriedigend, daß in derartigen Fällen ein Ansatz der Termingebühr unterbleibt. Da das Kostenrecht das Mauerblümchen des Verfahrensrechts ist, wird man sich aber darauf einstellen müssen, dass man mit diesen gesetzlichen Unzulänglichkeiten leben muss. So geht mit Sicherheit der Gesetzgeber (und damit überwiegend den Interessen der Finanzverwaltung folgend) davon aus, daß auf diese Art und Weise Haushaltsmittel gespart werden können, so wie es das beklagte FA in dem Verfahren

beim BFH V R 12/04 (a.a.O.) in seiner Begründung der Revision verdeutlicht hat.

### Praxishinweis

Zusätzlich beinhaltet diese Entscheidung Hinweise zur Ermittlung des Streitwertes für Klageverfahren gegen Steuerbescheide im Feststellungsverfahren. Zusätzlich war hier eine Streitwertermittlung in unterschiedlicher Höhe aufgrund verschiedener Verfahrenssituationen (Haupt- und Hilfsantrag, Klage-, Revisions- und Einspruchsverfahren) vorzunehmen.

## Liebhaberei bei nichtselbständiger Arbeit

Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** 1. Die Einkunftserzielungsabsicht kann auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit fehlen, so dass von einer einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Liebhaberei auszugehen ist. 2. Beurteilungseinheit für die Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist das einzelne Dienstverhältnis. Fiktive weitere Einkünfte aus anderen Beschäftigungsverhältnissen, die sich im Anschluß an das jeweilige Dienstverhältnis ergeben könnten, sind für die Totalüberschußprognose nicht zu berücksichtigen. 3. In die Totalüberschußprognose ist das zu erwartende Ruhegehalt des Steuerpflichtigen und eine etwaige Hinterbliebenenversorgung seines Ehegatten mit den nach der aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamts zu bestimmenden und nicht abzuzinsenden Verkehrswerten einer lebenslänglichen Leistung einzubeziehen.

**Anlass:** BFH – Urteil vom 28.08.2008 Az. VI R 50/06

### Liebhaberei bei nicht selbständiger Arbeit

#### Anmerkung

Der Kläger wandte erfolglos erhebliche Mittel zur **Erlangung eines politischen Amtes** auf, die er ebenso erfolglos als vorweggenommene Werbungskosten geltend machte. Der BFH unterstreicht die Grundsätze des Beschlusses des

Großen Senats zur **Liebhaberei** v. 25.6.1984, GrS 4/82 (BStBl II 1984, 751). Eine Einkunftserzielungsabsicht setzt danach **objektiv** eine Totalüberschussprognose und **subjektiv** das Fehlen persönlicher Gründe für die Hinnahme der Verluste voraus.

Im Streitfall stellt der BFH auf das **einzelne Dienstverhältnis** ab und lehnt – besonders deutlich in Satz 2 des 2. Leitsatzes – die Einbeziehung fiktiver weiterer Einkünfte aus anderen Beschäftigungsverhältnissen, die sich im Anschluss an die erstrebte Tätigkeit ergeben könnten, ab. Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen, da dieses das zu erwartende Ruhegehalt und eine Hinterbliebenenversorgung sowie die voraussichtlichen Werbungskosten nicht ausreichend berücksichtigt hatte.

Der 2. Leitsatz der Entscheidung dürfte allerdings hinsichtlich des Abstellens auf das einzelne Dienstverhältnis als **Beurteilungseinheit zu eng gefasst** sein. Kann der Steuerpflichtige davon ausgehen, dass sich im Zusammenhang mit dem – isoliert betrachtet verlustträchtigen – Beschäftigungsverhältnis Einkünfte aus weiteren Quellen ergeben werden, müssen diese in die **Ergebnisprognose** einbezogen werden. Im Streitfall war davon lediglich deshalb abzusehen, weil nach der Würdigung des FG ein hinreichend **konkreter Veranlassungszusammenhang** zu weiteren Einkünften nicht bestand.

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.

Fachlehrgang Steuerrecht

### **Steuerrecht I EStG, KSt, GewSt**

Band I, C.H. Beck Verlag, München 2009, 496 Seiten

Der neue Fachlehrgang soll die Ausbildung zum Steuerfachwirt begleiten. Er ersetzt in vier Bänden die bisherige 10-bändige Reihe „Ausbildung im Steuerrecht“. Band 1 befaßt sich mit EStG, der KSt und GewSt, Band 2 mit USt, AO und ErbSt/Bewertung, Band 3 dann mit Buchführung und Rechnungswesen und Band 4 mit der alles entscheidenden Steuerfachwirtprüfung. Und der äußerlich ansprechende Buchumschlag in rot-gelben Signalfarben macht deutlich, daß Steuerfachwirte fast so viel können (müssen) wie Steuerberater. (JW)

David/Dombek/Friedrichsen/Geschwandtner/Kollmorgen/Rohde/Schmidt/Teichmann

### **Gesellschaftsrecht: Vertragsgestaltung/Prozessführung**

Nomos Verlag, Baden-Baden 2009, 1301 Seiten

Eines ist klar: Die vielen Autoren kann sich sicher niemand merken. Sie also alle auf dem Titel des Buches aufzuführen, ist bestenfalls ein bißchen eigenartig. Man versteht das auch nur, wenn man das Buch sieht: Ein monumentales Werk zum Gesellschaftsrecht, allerdings mit inhaltlich veränderter Perspektive: Hinter dem Untertitel „Vertragsgestaltung, Prozeßführung“ verbirgt sich nun die Darstellung der AG, der GmbH, des Einzelkaumanns und der Personengesellschaften, sogar des Vereins, der Stiftung und der Genossenschaft. Dem schließt sich ein mehr als 200 Seiten umfassender Teil „Prozeßführung“ an, der die klassischen Streitsituationen abbildet. Zum Glück nicht die manchmal etwas abseitigen Prozeßthemen im Vereinsrecht („Haften die Mitglieder für die Schulden des Vereins?“). (JW)

Henn/Frodermann/Jannott

### **Handbuch des Aktienrechts**

8. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2009, 1337 Seiten

Handbücher sind nicht mehr handlich. Das waren sie wahrscheinlich noch nie. Aber das ist ein anderes Thema.

Wenn ein Buch nach 30 Jahren immer noch auf dem Markt ist, hat es bzw. haben seine Autoren irgendetwas richtig gemacht. Das Autorenteam, das aus ungefähr zwei Dutzend Autoren aller juristischen Berufsgattungen besteht, hat das AktG einschließlich der Satzungsmuster im Anhang aufbereitet und aktuell (einschließlich der neuesten Gesetze wie MoMiG, der Entwürfe für BilMoG und ARUG) kommentiert. Lesenswert ist das aktuelle Kapitel „Geschichte und Zukunft des Aktienrechts“ von Prof. Seibert (BMJ), das auf gut 20 Seiten das regulatorische Umfeld des früheren, heutigen und künftigen Aktienrechts umschreibt. (JW)

Schmitt/Hörtnagl/Stratz

### **Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz**

Kommentar, 5. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1943 Seiten

Die Kurzkommentare sind nicht mehr kurz. Das waren sie wahrscheinlich noch nie. Der *Palandt* hatte bereits im Jahr 1952 in seiner 10. Auflage 2.345 Seiten. Aber das ist ein anderes Thema.

Der Kommentar umfaßt, wie sein Titel besagt, zwei große Themen, das UmwG und das UmwStG. Daneben wird die SE-Verordnung sowie das SpruchG (professionell SpruchverfahrensG genannt) kommentiert. Und wieder und wieder kommen wir zur gleichen Erkenntnis: Erstens muß man jedem Kommentator ob seiner Leistung gratulieren; zweitens wird der Entdeckergeist immer wieder belohnt: Es ist immer wieder erstaunlich, was alles (schon) geregelt ist. Denkt man (zufällig) über die Ausgliederung aus dem Vermögen von rechtsfähigen Stiftungen nach – schon genügt ein Blick ins Gesetz (§§ 161 ff. UmwG) und diesen Kommentar (S. 816 ff.). Vorhang zu, keine Fragen mehr offen. (JW)

Maulbetsch/Klupp/Rose

### **Umwandlungsgesetz, Heidelberger Kommentar**

C.F. Müller, Heidelberg 2009, 1213 Seiten

Hier wird auf das UmwStG verzichtet und das UmwG kommentiert. Damit sind dennoch gut 20 Autoren befaßt, um einen der handlicheren „Heidelberger“ Kommentare zu füllen. Dieser steht inhaltlich einem der anderen Kommentare in nichts nach, sollte allerdings nicht die Tendenz zur Gewichtszunahme nachahmen, der andere unterliegen. (JW)



Grashoff

**Steuerrecht 2009**

C.H. Beck Verlag, München 2009, 234 Seiten

Der erwähnten Tendenz zur Gewichtszunahme trotz der *Grashoff* nach wie vor: 220 Seiten im Jahr 2006, 232 Seiten im Jahr 2007. Nach 228 Seiten im Jahr 2008 nun wieder 234 Seiten im Jahr 2009. Gewissermaßen ein steuerrechtlicher Jojo-Effekt. Und der ist nötig, will man dem Konzept einer übersichtlichen Kurzbeschreibung des Steuerrechts treu bleiben.

Das Eigenlob, das alles auch noch „spannend“ zu beschreiben, kann teilweise nachvollzogen werden. Ob es inhaltlich spannend ist, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls ist es immer spannend, komplexe Sachverhalte einfach darzustellen. (JW)

Seifart/von Campenhausen

**Stiftungsrechts-Handbuch**

3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1186 Seiten

Im Liechtenstein-Journal hatten wir zu diesem Buch folgendes zu sagen: „Jedenfalls in Deutschland gibt es ein Standardwerk zur Stiftung. Dies ist seit der 1. Auflage so. Dieses sehr umfangreiche Werk beinhaltet natürlich auch die Landesstiftungsgesetze, die hier alleine ca. 200 Seiten umfassen. Die eigentlichen Stiftungsregelungen umfassen im dt. BGB gerade einmal die §§ 80–89, sind also noch kürzer geraten als die entsprechenden Regelungen der umliegenden deutschsprachigen Länder. Dennoch wird die hier vorliegende Kommentierung der Bedeutung der ca. 15.000 deutschen Stiftungen mehr als gerecht.“

Hierfür sorgen nicht nur die Autoren, die alle Erscheinungsformen der Stiftung, bis hin zur unselbständigen Stiftung, detailliert und praxisnah beschreiben. Auch die Ausführungen zur Rechnungslegung und Publizität sowie das nicht gerade unkomplizierte Stiftungssteuerrecht gehören untrennbar dazu.“ (JW)

Pues/Scheerbarth

**Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht**

C.H. Beck Verlag, München, 3. Aufl., 2009, 295 Seiten

Im Liechtenstein-Journal hatten wir hierzu folgendes geschrieben: „In Deutschland wird der Begriff der Gemeinnützigkeit seit jeher durch die steuerliche Bestimmung in § 52 der Abgabenordnung definiert. Der zivilrechtliche Begriff dürfte sich damit weitestgehend decken. Damit ist auch klar, daß es prinzipiell keine „Anerkennung“ von Gesellschaften oder Stiftungen als gemeinnützige gibt. Die Finanzverwaltung prüft lediglich vorab die Absicht der Stif-

tung, gemeinnützig tätig werden zu wollen. Nach Ablauf einer gewissen Frist wird dies dann tatsächlich überprüft. Die dann festgestellte Gemeinnützigkeit bedeutet die Befreiung von gewissen Steuern, das gegenteilige Ergebnis bedeutet, dass Steuern bezahlt werden müssen. Diese und ähnliche Erkenntnisse stellen die Autoren aktuell, verständlich, kurz und prägnant dar. (JW)

Harenberg/Zöller

**Abgeltungsteuer**

NWB-Verlag, Berlin, 2009, 325 Seiten

Das Thema der Abgeltungsteuer, die zum 01.01.2009 in Kraft getreten ist, ist in aller Munde. *Harenberg & Zöller* schaffen es in ihrem Buch, die Abgeltungssteuer jedem Interessierten näherzubringen. So wird in Teil A ein Überblick über die Abgeltungssteuer demjenigen gegeben, dem Kenntnisse über die Grundzüge ausreichen. Zur Verschaffung von detailiertem Wissen und zur Beantwortung einzelner Fragen wird anschließend jede Facette der Abgeltungssteuer im Einzelnen beleuchtet. Hierbei werden auch die Besonderheiten von Investmentfondserträgen näher erläutert.

Dieses leicht verständlich geschriebene Fachbuch zeichnet sich außerdem durch diverse Schaubilder aus, anhand derer einzelne Themenbereiche der Abgeltungssteuer dem Leser veranschaulicht werden. Außerdem enthält das Buch auch einige Anlageempfehlungen und wird durch den für die Abgeltungssteuer maßgeblichen Gesetzestext sowie das zur Abgeltungssteuer ergangene BMF-Schreiben komplettiert. Hervorzuheben ist außerdem das Lexikon zur Abgeltungssteuer, in dem vom Gesetz verwandte Begriffe definiert und erläutert werden. Das Buch richtet sich sowohl an den Kapitalanleger als auch an den Steuerpflichtigen, an seinen steuerlichen Berater und den Bankmitarbeiter, der von seinen Kunden mit steuerrechtlichen und anlagetechnischen Fragen konfrontiert wird.

*Dr. Matthias Söffing / Niels Worgulla*

In der nächsten Ausgabe u. a. Meyn/Richter/Koss, **Die Stiftung mit CD-ROM**; Endres, **50 Musterfälle zum Internationalen Steuerrecht**; Hübner, **Erbschaftsteuerreform 2009**; Moench/Albrecht, **Erbschaftsteuer**; Zieglmeier, **Die Zweitwohnungssteuer in der Praxis**.

Redaktion

## Juli 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer für Unternehmen	RiBFH Dr. Christoph Wäger	01.07.2009, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-749 Fax: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
BilMoG & Versicherungen	Dr. Thomas A. Kagermeier, WP/StB Roland Hansen	02.07.2009, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 01 Fax: 062 21/50 05 55
Das neue Haftungsrecht des GmbH-Gesellschafters und Geschäftsführers nach MoMiG und INSO-Reform	RA/FAInsoR Rainer Ferslev	03.07.2009, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Geldwerte Vorteile	ORR Walter Niermann	03.07.2009, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerfocus Personenunternehmen: Aktuelle Brennpunkte im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht	OAR Dipl.-Fw Wilfried Mannek	03.07.2009, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-749 Fax: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbesteuerung 2009	Ltd. MR Hermann Bernwart Brandenburg, StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	03./04.07.2009, Würzburg	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0 23 23/14 12 49
Strategien und Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht	RA/FAStR Dr. Uwe-Jürgen Bohlen oder StA Dr. Jost Schützeberg	03./04.07.2009, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Russland: Bilanzierung und Besteuerung	WP/StB André Scholz	06.07.2009, Berlin	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 01 Fax: 062 21/50 05 55
Recht & Steuern Geschlossene Fonds	RA/StB Christian Fingerhut, RA Dr. Markus Söhnchen, RA Frederik Voigt, RA Dr. Thorsten Vofß	07.07.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Verrechnungspreis-Manager	RA Hans-Henning Bernhardt, Prof. Dr. Bert Kaminski, StB Stephan Marx	07./08.07.2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Organschaft kompakt Spezialfälle – Gestaltungs- optionen – Neuerungen	StB Dr. Christoph Kneip, MDg Dr. Steffen Neumann, RA/StB Christina Pest	08.07.2009, München	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 35 47 Fax: 0 211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## August 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Erbschaftsteuer und Bewertungsfragen	RA/FAStR/StB Dr. Rudolf Pauli, WP/StB Dipl.-Kfm. Gerhard Reiser	08.07.2009, Hamburg	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55
Steuerliche Handlungsoptionen	StB Dr. Dirk Brüninghaus, StB Dipl.-Kfm. Michael Diehl, StB Dipl.-Fw Thomas Maack, Dr. Wolfgang Salzberger, RA/StB Dipl.-Kfm. Dr. Jörg Siegels	09.07.2009, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 35 47 Fax: 0 211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht 2009	RA/StB Dr. Jan-Pieter Naujok	10.07.2009, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell	StB Dipl.-Fw Hubert Frey	13.07.2009, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0 761/47 08-811 Fax: 0 761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in SAPTM ERPTM	Jürgen Klevenz, Dipl.-Bw Klaus Olbrich	13./14.07.2009, München	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 35 47 Fax: 0 211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Konsequenzen nach der Erbschaftsteuer-Reform	RA/StB Dr. Ulf Gibhardt, RA/StB Dr. Frank Hannes, OAR Dipl.-Fw Wilfried Mannek	16.07.2009, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 35 47 Fax: 0 211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern 2009 – Vertiefungsseminar –	RA/StB Friedrich Houzer, Immo Kipp, WP Dr. Peter Lenz, StB Christiane Schick, Jürgen Sieber, Matthias Walden	16./17.07.2009, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0 211/96 86 35 47 Fax: 0 211/96 86 40 40 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das Mehrwertsteuerpaket	StB Annette Pogodda	21.07.2009, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## August 2009

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerstrategien in der Finanzkrise	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/StB/WP Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock	12.08.2009, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht I: Export und Import von Waren	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	19.08.2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht II: Export und Import von Dienstleistungen	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	20.08.2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell	StB Dipl.-Fw Hubert Frey	21.08.2009, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer	StB Dipl.-Kfm. Udo Cremer	25.08.2009, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55
Umsatzsteuer bei Immobilien	Dipl.-Fw Udo Moecker	25.08.2009, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55
Umsatzsteuer innerhalb der EU	Dipl.-Fw Gabriele-Hoffrichter-Dahl	27.08.2009, Köln	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax: 0 62 21/50 05 55
Das Mehrwertsteuerpaket	StB Annette Pogodda	27.08.2009, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Recht & Steuern Geschlossene Fonds	RA/StB Christian Fingerhut, RA Dr. Markus Söhnchen, RA Frederik Voigt, RA Dr. Thorsten Voß	27.08.2009, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen