

Editorial

I.

Amnestie für Finanzbeamte? Während die Literatur das Justizmodernisierungsgesetz dahingehend kritisiert, einzelne Bestimmungen seien darin enthalten, die gleichzeitig im BMJ noch überarbeitet würden (Editorial *Knauer/Wolf*, NJW 31/2004), gilt das alles für Steuergesetze schon lange nicht mehr. Jetzt soll also nach dem unsinnigen § 42 Abs. 2 AO ein Absatz 3 angefügt werden, der das bewußte Ausnutzen von „handwerklichen Gesetzeslücken“ als Mißbrauch erfaßt. Das kommt der Einführung der Inquisition in das Steuerrecht gleich: Wir können´s nicht – wer´s merkt, der mißbraucht Gestaltungsmöglichkeiten. Für die Beamten eine feine Sache: Amnestie der eigenen Unfähigkeit.

II.

„Es ist auch eine Frage der Gerechtigkeit, daß man überall auf der Welt Steueroasen austrocknet“, so *Hans Eichel* im SPIEGEL 33/2004. Mit ähnlichem Sendungsbewußtsein läßt sich die Gegenthese formulieren (so vor einiger Zeit *Hans-Adam II. von Liechtenstein*): „Wo Oasen sind, ist drumherum wohl Wüste.“

III.

Das Europäische Gesellschaftsrecht rüttelt an der nationalen Steuerrechtsordnung. Parallel zur EuGH-Rechtsprechung, die zuletzt in „Inspire Art“ das deutsche Gesellschaftsrecht mindestens verunsicherte (hierzu bereits *Priester*, steueranwaltsmagazin 2003, 89 ff.) wackelt die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG („Hughes de Lasteyrie“, NJW 2004, 2439 ff.). Mehr dazu beim Steueranwaltstag im November in Berlin.

IV.

Im Sommerloch jagt ein Unsinn den nächsten: Aussetzung der Senkung des Spitzensteuersatzes? Spekulation der Zweitrangigen. „Ich will mehr“, sagt *Hans Eichel*. Ja, was wohl? Und der Gipfel, besser: Das untere Ende des Lochs, „Abschaffung der Einkommensteuer?“, ein Pro und Contra der hochverehrten ZRP.

V.

Schräge Gedanken aus billigen Romanen: „Manche Tage sind so leer wie der Kopf eines Politikers“ (Dean Koontz, 1988).

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, Konstanz/Zürich/Vaduz

Red. steueranwaltsmagazin

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

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint Mitte Dezember 2004. Voraussichtlich können wir das bereits seit langem gegebene Versprechen halten und den **Tagungsband Steueranwalt International 2004** ebenfalls versenden.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Rüdiger BOCK, Rechtsanwalt in Konstanz; Prof. Dr. Wolfgang JOECKS, Greifswald; Prof. Dr. Günter BRAMBRING, Notar in Köln; Dr. Heinrich HÜBNER, RA/StB in Stuttgart.

Impressum: Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstr. 11, 10179 Berlin, T 030/726152-0 · Verlag: Deutscher Anwaltverlag GmbH, Wachsbleiche 7, 53111 Bonn, T 0228/91911-0 · Satz: Cicero Computer GmbH, 53225 Bonn · Druck: druckhaus Köthen, 06366 Köthen · Anzeigenverwaltung: sales friendly Verlagsgesellschaften, Reichsstr. 45-47, 53125 Bonn, T 0228/9268835, F 0228/9268836, Ansprechpartnerin: Bettina Roos. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 8 vom 1.1.2003. Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten. Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich. Bezugspreis ist im Mitgliedspreis enthalten
ISSN 1615-5610

Beiträge

Steuerliche Probleme bei Übertragungsverträgen: Der Familienpool als Instrument der vorweggenommenen Erbfolge

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Heinrich Hübner¹

1. Beispielfall

A ist Alleinerbe seines Vaters, der ihm neben erheblichem, unmittelbar gehaltenen Grundbesitz und Wertpapierdepots auch 80% der Anteile an der X-Brauerei GmbH hinterlassen hat. Die GmbH hatte ihren Brauereibetrieb schon vor Jahrzehnten eingestellt und sich auf die Verwaltung ihres umfangreichen Grundbesitzes beschränkt. Die Betriebsergebnisse waren in den letzten Jahren neutral, so daß sich im Rahmen der Erbschaft eine sehr günstige Bewertung ergab: Die Anteile waren nach dem Stuttgarter Verfahren zu bewerten, wobei der Grundbesitz nur mit dem Grundbesitzwert erfaßt wurde, der ca. 50% unter dem Verkehrswert lag. Außerdem konnte der maximale Renditeabschlag² geltend gemacht werden. Weiter war der Erwerb der Anteile nach § 13a ErbStG begünstigt.

Vor dem Hintergrund dieser günstigen Situation möchte A umgehend eine vorweggenommene Erbfolge durchführen und zu den aktuellen Konditionen seine Ehefrau und seine noch minderjährigen Kinder an dem ererbten und seinem eigenen umfangreichen Vermögen angemessen beteiligen. Allerdings möchte er sicherstellen, daß seine Kinder bei Erreichen der Volljährigkeitsgrenze das übertragene Vermögen nicht verjubeln.

Frage 1:

Kann die Bildung eines Familienpools dabei helfen, eine über die Volljährigkeitsgrenze der Kinder hinauswirkende Vermögensbindung zu sichern?

Frage 2:

Worauf ist bei konkreter Ausgestaltung der vorweggenommenen Erbfolge zu achten?

2. Lösungshinweise

a) **Allgemein zu rechtlichen und steuerlichen Fragen bei der Bildung eines Familienpools**

aa) **Gründe für eine vorweggenommene Erbfolge unter Beteiligung von Minderjährigen**

Die Gründe, die für eine möglichst frühzeitige Vermögensübertragung auf Minderjährige sprechen, dürften zu einem großen Teil steuerlicher Natur sein. Zum einen weist § 14 ErbStG darauf hin, daß eine erneute Nutzung der schenkungsteuerlichen Freibeträge und von Progressionsvorteilen erst nach Ablauf von jeweils 10 Jahren möglich ist. Zum anderen erscheint es sinnvoll, Minderjährige mit einer eigenen Einkunftsquelle auszustatten, um den Vermögenszuwachs jedenfalls zu einem Teil auf die Abkömmlinge zu übertragen. Dieser Aspekt beinhaltet mehrere Vorteile: Zum einen wird beim Schenker nicht laufend weiteres Vermögen akkumuliert, das in einem späteren Zeitpunkt die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöhen wird. Zum anderen sind die Einkünfte aus dem Kindesvermögen, die für die ordnungsgemäße Verwaltung des Kindesvermögens nicht benötigt werden, für den Kindesunterhalt zu verwenden (§ 1649 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der Kindesunterhalt muß also nicht aus den Einkünften der Eltern – nach Steuern – finanziert werden, die typischerweise einer hohen Progression unterliegen haben (Progressionsvorteil). Bisher ist allerdings kein Fall bekannt geworden, in dem die Steuerverwaltung Unterhaltsleistungen der Eltern aus eigenem Einkommen/Vermögen trotz ausreichender Einkünfte der Kinder als steuerbare Schenkungen behandelt hat, obwohl § 1649 Abs. 1 Satz 1 BGB insoweit nach seinem Wortlaut eigentlich eine zwingende Anordnung enthält. Also könnte eine Nachfolgestrategie auch so aussehen, daß man zugunsten einer Vermögensakkumulation bei den Kindern die laufenden Ausgaben für deren Unterhalt von Seiten der Eltern bestreitet – mit dem Effekt einer Minderung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage – und die Einkünfte der Kinder zur Vermögensakkumulation nutzt.

1 Gekürzte Fassung des Vortrags des Verfassers auf den Erbrechts- und Erbschaftsteuer tagen der AG Steuerrecht im DAV und der DVEV am 12. und 13.3.2004 in Köln. Der Verfasser ist Partner der Sozietät Haarmann Hemmelrath, Stuttgart

2 R 100 Abs. 3 ErbStR.

bb) Die rechtliche Ausgangslage

Die Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge muß sich eines zivilrechtlichen Instrumentariums bedienen, das anders als das Erbrecht nicht spezifisch auf die Gestaltung der Nachfolgesituation zugeschnitten ist. Eine zentrale Funktion hat insoweit das Schenkungsrecht, das im Ausgangspunkt jedoch auf eine punktuelle und insoweit unmittelbar wirkende Einzelrechtsnachfolge zugeschnitten ist. Abgesehen von der begrenzten Möglichkeit, durch die Formulierung von Rückforderungs- oder Widerrufsrechten zu versuchen, alle zukünftigen Unwägbarkeiten abzubilden – was selten gelingen wird –, fehlt im Schenkungsrecht eine Parallele zum Recht der Vor- und Nacherbschaft und insbesondere die Möglichkeit, eine Person mit Funktion und Möglichkeiten eines Testamentsvollstreckers zu installieren, die in den Fällen der vorweggenommenen Erbfolge manchmal nötiger wäre als in den Fällen der Rechtsnachfolge von Todes wegen.

Auf der tatsächlichen Seite wird diese Ausgangslage noch dadurch kompliziert, daß an der vorweggenommenen Erbfolge nicht selten auch Minderjährige beteiligt sind und die zu deren Schutz bestehenden Restriktionen zugleich die Konzeption der vorweggenommenen Erbfolge erschweren. So wird etwa bei der Frage, ob Eltern ihre Kinder bei der Gestaltung vertreten können, allein auf die Frage abgestellt, ob die gewählte Gestaltung den Kindern **lediglich rechtliche Vorteile** bringt,³ wobei als rechtlicher Nachteil bereits jede den Minderjährigen treffende Pflicht gilt.⁴ Nun ist es gerade das Wesen einer vorweggenommenen Erbfolge, daß sukzessive auch Verantwortung auf die Vermögensnachfolger übergeleitet werden soll, was logischerweise nicht Verantwortung auf fremde Rechnung bedeuten kann. Allerdings ergibt sich gerade auch aus den Vorschriften, die das Minderjährigenhaftungsbegrenzungs-gesetz in das BGB eingefügt hat,⁵ daß der Gesetzgeber die Überleitung von Verantwortung auf Minderjährige nur im Rahmen des bei Eintritt der Volljährigkeit vorhandenen Vermögens, i.ü. allenfalls auf fremdes Risiko hinnehmen will.

Weiter entspricht es einem spezifischen Interesse des Schenkers, daß zwar Vermögen und dessen Erträge auf die Minderjährigen übergehen, diese jedoch nicht bereits im Zeitpunkt der Volljährigkeit ohne Einschränkung über die geschenkten Vermögenswerte frei verfügen können sollen. Die neu gewonnene Freiheit und wirtschaftliche Unabhän-

gigkeit könnte zu einer Mittelverwendung verführen, die mit der Zielsetzung der vorweggenommenen Erbfolge unvereinbar wäre. Bei dieser Ausgangsbasis ist die Übertragung von Vermögen und Verantwortung auf Minderjährige erheblich erschwert. Es fehlt jedes spezifisch auf diese besondere Nachfolgesituation zugeschnittene Instrumentarium, es fehlt insbesondere ein der Vor- und Nacherbschaft und der Testamentsvollstreckung vergleichbares Regelungssystem.

Bei dieser Ausgangslage muß die Gestaltungspraxis ein Instrumentarium bereitstellen, das dem Schenker die Möglichkeit gibt, auf anderem Wege auch nach der Volljährigkeit des Beschenkten auf die Vermögensverwendung Einfluss zu nehmen.

cc) Die Möglichkeiten des Familienpools

Die aufgezeigten Probleme können jedenfalls teilweise durch die Bildung eines Familienpools gelöst werden. Darunter ist eine Bindung des Familienvermögens in einer Familiengesellschaft zu verstehen, an der die nachfolgende Generation beteiligt wird, wobei im Ausgangspunkt grundsätzlich jede denkbare Rechtsform zur Verfügung steht.

Regelmäßig wird sich die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft als Vehikel anbieten, bei der die Minderjährigen typischerweise die Rechtsstellung eines Kommanditisten einnehmen werden. Seit dem Handelsrechtsreformgesetz kann mit dieser Rechtsform auch bei einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft eine Haftungsbeschränkung für die – minderjährigen – Kommanditisten erreicht werden, was für die Genehmigung durch das Familiengericht eine erhebliche Rolle spielt.⁶ Diese Rechtsform steht sowohl in der Form einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft – im steuerlichen Sinn – als auch als gewerblich tätige oder geprägte Gesellschaft zur

3 §§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 2, 181 BGB.

4 MünchKommBGB/Schramm, 4. Aufl. 2001, § 181 Rn 15; MünchKommBGB/Schmitt, 4. Aufl. 2001, § 107 Rn 28 ff.

5 MHbeG v. 25.8.1998, BGBl. I, 2487 mit Änderungen der §§ 723, 1629a (eingeführt durch das MHbeG), 1793 Abs. 2, 1915 Abs.3 BGB.

6 Vgl. §§ 1643, 1822 Nr. 3 BGB. Zwar ist bei einer reinen Vermögensverwaltung kein Betrieb eines Erwerbsgeschäfts anzunehmen, doch ist die Grenze zwischen Vermögensverwaltung und dem Betrieb eines Erwerbsgeschäfts im Sinne des Schutzzwecks des § 1822 Nr. 3 BGB auszulegen. Die Entscheidungspraxis der Zivilgerichte ergibt kein klares und gestaltungssicheres Bild. Zudem ist zu befürchten, daß die Steuerverwaltung und die Finanzgerichte allein auf die Entscheidung des BGH v. 30.4.1955 – II ZR 202/53, BGHZ 17, 160, 163 f. abstellen, so daß die Herbeiführung der Genehmigungspflicht und die Einholung der Genehmigung der sicherere Weg sein dürfte. Zur Bedeutung des Unternehmerrisikos vgl. OLG Hamm FamRZ 2001, 53.

Verfügung und vermittelt nach noch geltender Rechtslage in dieser Ausprägung insbesondere die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG. Welche Effekte lassen sich durch eine derartige Vermögensbindung in einer Familiengesellschaft erreichen?

- Eine klare Darlegung des **Zwecks der Familiengesellschaft** ist dringend anzuraten. Sie bildet die Grundlage für spezifische Restriktionen, die sich vor dem Hintergrund dieses Zwecks begründen lassen. Ziel der Gesellschaft ist regelmäßig die Bindung des Familienvermögens als dauerhafte Grundlage für die Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der Familie. Zur Erreichung dieses Ziels darf die Substanz als solche nicht angegriffen werden. Sie ist als Quelle dauerhafter Vermögenserträge vielmehr zu stärken, was durch die Bildung angemessener Rücklagen aus den Erträgen anzustreben ist.
- **Zentraler Einfluß des Schenkers** als Komplementär oder Alleingeschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH mit einer einem Testamentsvollstrecker angenäherten Funktion.
- Die zentrale Rolle des Komplementärs kann über die Zubilligung von gesellschaftsvertraglich abgesicherten Sonderrechten erfolgen,⁷ die auch eine disquotale, also von der Vermögenszuordnung abweichende Stimmrechtszuordnung ermöglicht.
- Steuerung des **Entnahmeverhaltens** durch restriktive Entnahmeregelungen, die sich aus dem Gesellschaftszweck ableiten lassen und punktuell gelockert werden können.
- Kann sich der Minderjährige bei Erreichen der Volljährigkeitsgrenze den Bindungen des Gesellschaftsvertrages durch **Kündigung** entziehen?

In der Tat besteht die Gefahr, daß ein Minderjähriger den Gesellschaftsvertrag bei Erreichen der Volljährigkeitsgrenze kündigt (§§ 1629a Abs. 4, § 723 BGB). Dabei ist allerdings schon zweifelhaft, ob die Kündigungsmöglichkeit des § 723 Abs.1 Nr. 2 BGB,⁸ die nach der gesetzlichen Verweisungstechnik (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB) vordergründig auch für Kommanditisten gilt, in diesem Fall überhaupt anwendbar ist. Denn der Zweck des Gesetzes⁹ erfordert dies nicht, insbesondere dann nicht, wenn die Kommanditeinlage im Wege der Schenkung erbracht wurde. Es gibt jedoch verschiedene Möglichkeiten,

dieses Risiko zu steuern. Zum einen kann eine Kündigung durch eine am Gesellschaftszweck orientierte restriktive Abfindungsbemessung wirtschaftlich unattraktiv gestaltet werden. Zum anderen kann die Schenkung mit einem Rückforderungsrecht verbunden werden, das für den Fall der Ausübung eines Kündigungsrechts vor einem bestimmten Lebensjahr eingreift.

b) Welche Gesichtspunkte sind zu beachten?

aa) Zivilrecht

(1) Ergänzungspfleger, Vormundschaftsgericht

Bei der Beteiligung Minderjähriger bedarf es der Mitwirkung eines Ergänzungspflegers, nicht jedoch einer Dauerpflegschaft für laufende Verwaltungsmaßnahmen (Gesellschafterbeschlüsse), solange Gesellschafterbeschlüsse nicht darauf abzielen, den Gesellschaftsvertrag zu ändern. In diesem Fall bedarf es erneut der Bestellung eines Ergänzungspflegers. Für die Bestellung des Pflegers ist das Vormundschaftsgericht zuständig, das auch die Aufsicht über die Pfleger führt. Zur Genehmigung durch das Familiengericht vgl. bereits oben unter 1.2.

(2) Schenkungsvertrag

Der Schenkungsvertrag sollte sehr sorgfältig formuliert werden, insbesondere dann, wenn mittelbare Schenkungen erforderlich sind und die Gewährung erbschaftsteuerlicher Begünstigungen (§§ 13a, 19a ErbStG) angestrebt wird.¹⁰

(3) Gesellschaftsvertrag

Die Gestaltung des Gesellschaftsvertrages muß insbesondere darauf gerichtet sein, die Bindung des Familienvermögens und die daraus folgenden Restriktionen (Entnahmen, Abfindung) sorgfältig zu formulieren.

⁷ Vgl. allg. zu Sonderrechten K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 19 III, S. 557 ff. m.w.N.

⁸ Vgl. a. § 1629a Abs. 4 BGB.

⁹ Als Kommanditist unterliegt der Minderjährige jedenfalls dann keiner Haftung, wenn die Einlage erbracht ist. Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge wird sie ihm regelmäßig geschenkt worden sein. Deshalb würde der Normzweck eine teleologische Reduktion der Kündigungsmöglichkeit auf die Fälle der persönlichen Haftung durchaus tragen. Zu Entstehungsgeschichte und Normzweck des Gesetzes vgl. MünchKommBGB/Huber, 4. Aufl. 2002, § 1629a Rn 1 ff.

¹⁰ Vgl. hierzu ausführlich Hübner, DStR 2003, 4 ff.

Besondere Aufmerksamkeit muß auch der Stellung des Schenkers gewidmet werden. Soll die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte vermitteln, darf die Konzentration von Kompetenzen beim Schenker nicht dazu führen, daß die Kommanditisten nicht mehr als Mitunternehmer anerkannt werden.

Der Gesellschaftsvertrag muß auch eine Nachfolgekonzeption enthalten, die insbesondere die Nachfolge in die Stellung des Schenkers regelt. Hierfür steht in einer Personengesellschaft ein umfangreiches Instrumentarium zur Verfügung, das jedoch zwingend mit einem Testament oder einem Erbvertrag abgestimmt werden muß. Die Möglichkeit einer Testamentsvollstreckung sollte bedacht werden, was allerdings das zur Nachfolgegestaltung verfügbare Instrumentarium einschränkt.¹¹ Besondere Vorsicht ist geboten, wenn der Schenker der Gesellschaft Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überläßt.

(4) Testament

Die Einbringung des Familienvermögens in einen Familienpool muß zwingend durch eine letztwillige Verfügung des Schenkers ergänzt werden.

bb) Steuerrecht

(1) Einkommensteuerliche Grundsätze für Verträge zwischen Angehörigen

Für die abzuschließenden Verträge sind die Grundsätze für Verträge zwischen Angehörigen zu beachten. Danach ist zu beachten, daß alle Verträge zivilrechtlich wirksam abgeschlossen werden, einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.¹²

(2) Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften

Verwaltung und Rechtsprechung prüfen vor dem Hintergrund des § 12 EStG seit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH v. 29.05.1972¹³ die Angemessenheit der Gewinnverteilung und qualifizieren im Sinne dieser Rechtsprechung unangemessene Gewinnanteile als Einkommensverwendung des Schenkers.

(3) Probleme der mittelbaren Schenkung

Sollen bei der Gründung der Familiengesellschaft die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der

§§ 13a, 19a ErbStG genutzt werden, muß die Schenkung im Hinblick auf Restriktionen in den ErbStR sehr sorgfältig gestaltet werden.

(4) Folgen der Bruchteilsbetrachtung des BFH für vermögensverwaltende Personengesellschaften

Infolge der Bruchteilsbetrachtung, die der BFH bei Personengesellschaften anstellt, die keine betrieblichen Einkünfte erzielen,¹⁴ kommt es stets zu einer entgeltlichen Veräußerung, wenn mehrere Personen Vermögensgegenstände in eine vermögensverwaltende Gesellschaft einbringen. Die bei gewerblichen Gesellschaften bestehenden Möglichkeiten zur gewinnneutralen Einlage bestehen insoweit nicht. Sofern also die einzulegenden Gegenstände ertragsteuerlich verstrickt sind,¹⁵ kann dies stets einen zu versteuernden Veräußerungsgewinn nach sich ziehen.

3. Zur Lösung des Fallbeispiels

Unter den vorstehend abgehandelten allgemeinen Gesichtspunkten besteht kein besonderes Problem, die vorweggenommene Erbfolge durch Bildung eines Familienpools in der Form einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft durchzuführen. Es sind die dargelegten Besonderheiten zu beachten, die sich aus der Minderjährigkeit der Kinder ergeben, und es sollten die ausgeführten Gesichtspunkte bei der Abfassung des Schenkungs- und des Gesellschaftsvertrages beachtet werden.

Unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten droht ebenfalls keine besondere Gefahr: Zwar sind die von A gehaltenen Anteile an der GmbH steuerverstrickt, doch erbringt nur er eine Einlage in die Gesellschaft, so daß ein gewinnrealisierender Tauschvorgang auf der Grundlage der Bruchteilsbetrachtung des BFH nicht angenommen werden kann. Das praktische Problem liegt in der konkreten Ausgestaltung der Schenkung, die darauf ausgerichtet ist, Freibetrag (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) auch für die vorweggenomme-

¹¹ Lorz, MAH Erbrecht, § 21 Rn 219; a.a.O., Rn 219 ff. auch zur Frage der (Un-) Zulässigkeit der Dauer- oder Verwaltungstestamentsvollstreckung bei OHG- und Komplementärbeteiligungen.

¹² Vgl. i.e. R 19 EStR, H 19 EStH.

¹³ GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5.

¹⁴ Vgl. i.e. die Darstellung bei Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 21. Aufl. 2002, § 17 Rn 55 ff.

¹⁵ §§ 17, 23 EStG, § 21 UmwStG.

ne Erbfolge zu nutzen. Diese Zielsetzung muß sich damit auseinandersetzen, daß § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG die Begünstigungen des § 13a ErbStG davon abhängig macht, daß der Schenker/Erblasser unmittelbar an der Gesellschaft mit einer bestimmten Mindestquote beteiligt war.

In diesem Kontext ist zu bedenken, daß H 26 ErbStH in einer sonderbaren Abkehr vom Rechtsgedanken des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG eine unmittelbare Beteiligung an der Gesellschaft nicht an, wenn die Anteile über eine vermögensverwaltende Gesellschaft gehalten werden. Die Begünstigung würde also von der Verwaltung versagt werden, wenn A seinen Kindern Anteile an der vermögensverwaltenden Gesellschaft schenken würde, ungeachtet der Gesetzeslage, die in § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG diesen Vorgang als steuerbaren Erwerb der GmbH-Anteile qualifiziert, auf der Seite der Erwerber also die Unmittelbarkeit als gegeben ansieht. Damit hat A die Wahl zwischen Skylla und Charybdis: Schenkt er Anteile an einer vermögensverwaltenden KG, verlieren die Beschenkten die Begünstigungen der § 13a ErbStG; verschenkt er GmbH-Anteile, droht auf der Grundlage der Bruchteilsbetrachtung des BFH eine Gewinnrealisierung. Die Lösung des Problems kann deshalb nur in einer Gestaltung liegen, die A um die GmbH-Anteile entreichert und die Erwerber um die Anteile an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft bereichert; denn auf der Erwerberseite ist die Wirkung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG unbestritten. Das ist der klassische Fall einer mittelbaren Schenkung. Dabei wird man sorgfältig darauf achten müssen, daß die Beschenkten in keiner Phase des Geschehens unmittelbar weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erlangen, weil ansonsten eine gefährliche Nähe zu einer Gewinnrealisierung auf der Grundlage der Bruchteilsbetrachtung des BFH entstünde, eine Nähe, die man angesichts der unscharfen Grenzen und noch nicht abschließend geklärten Konsequenzen dieser Rechtsprechung jedenfalls dann meiden sollte, wenn nennenswerte steuerliche Folgen im Raum stehen.

Die mittelbare Schenkung könnte wie folgt ausgestaltet werden: A schenkt den Erwerbern Anteile an den Schenkungsgegenständen (u.a. GmbH-Anteile). Dieses Schenkungsversprechen wird mit der Auflage verbunden, die geschenkten Gegenstände sogleich in die im Wege der Sachgründung zu gründende Kommanditgesellschaft einzulegen. Diese Auflage sollte mit flankierenden Abreden verbunden werden, die eine Bereicherung der Beschenkten

in dieser Phase ausschließen und auch das wirtschaftliche Eigentum an den Gegenständen der Schenkung eindeutig beim Schenker belassen.¹⁶ Im Schenkungsvertrag sollte dann weiter die Erfüllung des Schenkungsversprechens detailliert geregelt werden, die so ausgestaltet werden kann, daß A sowohl für eigene Rechnung als auch für Rechnung der Erwerber die eigenen bzw. geschenkten Gegenstände unmittelbar in die Kommanditgesellschaft einbringt.

D. Disquotale Einlagen im Einkommensteuer- und Erbschaftsteuerrecht

1. Beispielfall

V (Vater) und S (Sohn) sind an der V/S-GmbH mit Stammeinlagen in Höhe von 2.500 EUR (V) und 22.500 EUR (S) beteiligt. V legt in die GmbH verdeckt 10 Mio. EUR ein.

Liegt eine steuerbare Schenkung V an S vor?

Wem sind die nachträglichen Anschaffungskosten aus der verdeckten Einlage zuzuordnen?

2. Lösungshinweise:

a) Schenkungsteuer

aa) Die Entwicklung in der Rechtsprechung und die Verwaltungsauffassung

Schon immer gab es die Möglichkeit, Personen- und Kapitalgesellschaften als Vehikel zur Durchführung von Vermögenstransfers zu instrumentalisieren. Die Dunkelziffer der in den Jahren vor 1997 erfolgreich (sprich: steuerneutral) abgewickelten Sachverhalte dürfte erheblich sein. In den Blickpunkt ist die Thematik allerdings erst in den Jahren 1995 ff. geraten, nachdem der BFH in einer Serie überraschender Entscheidungen¹⁷ die Gestaltungsoptionen dramatisch ausgeweitet hatte:

- BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160 (disquotaler Verzicht eines Gesellschafters auf die Verzinsung seines Gesellschafterdarlehens)

¹⁶ Zu den Details einer derartigen Abrede vgl. i.E. Hübner, DStR 2003, 4 ff.

¹⁷ Zu diesen Entscheidungen Hübner, NWB F 10 S. 1190 ff.

- BFH v. 17.04.1996 – II R 16/93, BStBl. II, 454 (Vermachtnis zugunsten einer Kapitalgesellschaft)
- BFH v. 19.06.1996 – II R 83/92, BStBl. II, 616 (Beteiligung an einer GmbH gegen eine den wirklichen Wert der Beteiligung nicht deckenden Einlage; Abkehr von BFH v. 31.5.1989 – II B 31/89, BFH/NV 1990, 235)

Auf diese Rechtsprechung reagierte die Steuerverwaltung mit gleichlautenden Ländererlassen vom 15.3.1997 zu den Problemen bei Kapitalgesellschaften (zu den auch bei Personengesellschaften denkbaren Problemen gibt es keine Verwaltungsanweisung), die zwischenzeitlich wortgleich in R 18 ErbStR und H 18 ErbStH übernommen wurden. Dabei ging die Verwaltung von folgenden Thesen aus:

- **Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft und der Gesellschaft an den Gesellschafter**¹⁸ sind regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und deshalb weder unentgeltlich noch freigebig (R 18 Abs. 2, 7 und 8 ErbStR; zu Zuwendungen eines nicht an der Gesellschaft Beteiligten vgl. R 18 Abs.4 ErbStR).
- Eine Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft kann eine freigebige Zuwendung an einen anderen Gesellschafter sein, sofern der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgt, diesen durch die zugewandte Werterhöhung der Anteile unentgeltlich zu bereichern (**Bereicherungsabsicht**¹⁹). Die **Zuwendung einer Werterhöhung** eines Vermögensgegenstandes, der dem Beschenkten bereits gehört, kann Gegenstand einer steuerbaren Zuwendung sein.²⁰ Die **Einlagefähigkeit** i.S.d. Handels- oder Steuerbilanzrechts ist nicht Voraussetzung für eine steuerbare Zuwendung (R 18 Abs. 5 ErbStR).
- Stehen sich die **Gesellschafter** als **fremde Dritte** gegenüber, spricht eine tatsächliche Vermutung, die widerlegbar ist, dafür, daß eine Bereicherungsabsicht nicht gegeben ist.
- Handelt es sich dagegen bei den Beteiligten um **Angehörige** i.S.d. § 15 AO oder um sonst **nahestehende Personen**, gilt eine umgekehrte, jedoch ebenfalls widerlegbare Vermutung.
- Bemessungsgrundlage ist der Wertunterschied, der sich infolge der Leistung für den Gesellschaftsanteil des Begünstigten ergibt. Die Bin-

dung an die vom Gesetz vorgegebenen Bewertungsverfahren hat etwa zur Folge, daß bei einer Zuwendung, die auf einen Transfer stiller Reserven zielt, zwar dem Grunde nach eine steuerbare Zuwendung vorliegen kann, die Bewertungsverfahren jedoch in vielen Fällen keinen Steuerwert der Zuwendung abbilden können, weil die stillen Reserven nur in den Fällen erfasst werden, in denen besondere Bewertungsvorschriften eingreifen (§§ 138 ff. BewG) oder sich die Ertragsaussichten verändern (R 18 Abs. 6 Satz 4 ErbStR). Unklar ist, wie zu verfahren ist, wenn sich der Transfer innerhalb eines Jahres nach einem Anteilsverkauf ereignet, weil dann nach dem Gesetz sowohl vor als auch nach dem Transfer der Anteilswert aus dem Verkauf abzuleiten ist (§ 11 Abs. 2 Satz 2 1. Alt. BewG) und damit keinerlei Spielraum für die Erfassung der Vermögensverschiebung besteht.

- Zu den Anwendungsfällen vgl. i.e. H 18 ErbStH.

Erstaunlicherweise ist die Verwaltungsauffassung trotz ihrer Abkehr von der BFH-Rechtsprechung in der Fachliteratur nicht auf Ablehnung, sondern überwiegend auf Zustimmung gestoßen. Soweit ersichtlich haben sich vor allem Angehörige der Finanzgerichtsbarkeit²¹ ablehnend geäußert.

bb) Die jüngere Rechtsprechung zur Schenkungsteuer

(1) BFH v. 20.12.2000 – II R 42/99, BStBl. II 2001, 1081:

„Werden im Zuge einer Kapitalerhöhung einer GmbH Dritte zur **Übernahme neuer Geschäftsanteile, deren gemeiner Wert die jeweils zu leistenden Einlagen übersteigt, zugelassen**, ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen, sind sie mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter **bereichert**. Die Bereicherung beruht auf einer Zuwendung der Altgesellschafter. **Die Leistung der Einlagen stellt Erwerbenaufwand dar.**“

18 Vgl. jedoch in diesem Zusammenhang die Einfügung der Worte „... oder der Gesellschaft ...“ in R 18 Abs. 8 ErbStR 2003.

19 Zu diesem Merkmal vgl. *Hübner*, DStR 1997, 897, 901 f.

20 BFH v. 13.3.1996 – II R 51/96, BStBl. II, 548; ebenso BFH v. 6.3.2002 – II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030; a.A. *Viskorf*, DStR 1998, 150 und *Gebel*, DStR 1992, 1341; *ders.*, DStR 1996, 685; *ders.*, BB 1998, 510.

21 *Viskorf*, DStR 1998, 150 und *Gebel*, BB 1998, 510.

(2) BFH v. 30.5.2001 – II R 6/98, BFH/NV 2002, 26:

„1. Werden im Zuge einer Kapitalerhöhung einer GmbH Dritte zur Übernahme neuer Geschäftsanteile, deren gemeiner Wert die jeweils zu leistenden Einlagen übersteigt, zugelassen, sind sie mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten des/der Altgesellschafter bereichert.

2. Wird im Zuge der Gründung einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden KG dem Kommanditisten eine Kommanditbeteiligung eingeräumt, deren Wert seine Einlage übersteigt, liegt darin eine gemischte Schenkung durch den persönlich haftenden Gesellschafter. Gegenleistung ist der auf Letzteren entfallende Anteil an der Einlage des Kommanditisten.“

(3) BFH v. 6.3.2002 – II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030:

„Ebenso wie ein Kommanditanteil Gegenstand einer (mittelbaren) Schenkung sein kann (zum BGB-Gesellschaftsanteil: BFH-Urteil vom 14.12.1995 – II R 79/94, BFHE 179, 166, BStBl. II 1996, 546), kann auch die **Werterhöhung eines Kommanditanteils** (mittelbar) schenkweise erfolgen. Die Grundsätze der mittelbaren (Anteils-)Schenkungen können auch auf anteilsbezogene Verwendungen – wie etwa die Zahlung von Nachschüssen –, die von dem Zuwendenden übernommen werden, Anwendung finden, denn die Bereicherung des Beschenkten wirkt sich auch in diesem Fall in der Kommanditbeteiligung aus.“

b) Ertragsteuerrecht: Zuordnung von Anschaffungskosten

Der große Senat des BFH hat in seinem Beschluss GrS 1/94 v. 9.6.1997, BStBl. II 1998, 307 unter C.III. zum Fall des Forderungsverzichts durch einen Gesellschafter folgendes ausgeführt:

„Ist der Gläubiger, wie im Fall des Revisionsverfahrens I R 58/93, auch Gesellschafter der durch den Erlaß begünstigten Kapitalgesellschaft, so kann der Verzicht im eigenwirtschaftlichen Interesse des Gesellschafter-Gläubigers erklärt worden sein, ebenso aber mit dem ausschließlichen Ziel, die eigene Beteiligung durch eine verdeckte Einlage zu verstärken, auch wenn dies gleichzeitig Vorteile für die Mitgesellschafter mit sich bringt. **Schließlich ist denk-**

bar, daß der Gläubiger eine verdeckte Einlage zu eigenen Gunsten leistet, gleichzeitig aber eine Zuwendung an seine Mitgesellschafter erreichen will, die ihrerseits eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft bewirken.“

Das bedeutet, daß in derartigen Fällen zunächst eine Zuwendung im Deckungsverhältnis (V – S) anzunehmen ist und sodann eine verdeckte Einlage im Valutaverhältnis (S-Gesellschaft). Damit erhöhen sich die Anschaffungskosten des V lediglich im Verhältnis seiner Beteiligungsquote, also in Höhe von 10%, nominal um 1 Mio. EUR. Die Anschaffungskosten des S erhöhen sich demgegenüber um 9 Mio. EUR (mittelbar verdeckte Einlage).²²

²² Vgl. Thiel, FS Haas, S. 353 ff., 359f.; Groh, DStR 1999, 1050, 1051; Döllener, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 1990, S. 216; zust. Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 15 Rn 876; aus der jüngeren Rechtsprechung vgl. FG Düsseldorf, EFG 1994, 39; nachfolgend BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234.

Begleittaten und Verfahrensrecht im Steuerstrafrecht¹

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald

I. Begleittaten

Nicht selten wird Steuerhinterziehung im Verein mit Urkundenfälschung begangen. Die Verwendung verfälschter und gefälschter Urkunden kann zu einem besonders schweren Fall führen (§ 370 Abs. 3 Nr. 4 AO). In diesem Zusammenhang wurde heftig diskutiert, inwiefern das Steuergeheimnis einer Aburteilung der Urkundenfälschung entgegenstehen könnte.

Nach Auffassung des BayObLG² handelt „in Erfüllung steuerlicher Pflichten“, wer auf konkrete Anforderung des Finanzamts in der Außenprüfung oder im Veranlagungsverfahren unechte Urkunden vorlegt. Daher dürfe eine tateinheitlich begangene Urkundenfälschung nach § 393 Abs. 2 S. 1 AO nur

¹ Auszug aus dem Vortrag des Verfassers auf dem Steueranwaltstag 2003 am 7. und 8.11.2003 in Berlin, s. Steueranwalt 2003, S. 11 ff.
² wistra 1996, 353; 1998, 117.

dann der Staatsanwaltschaft mitgeteilt werden, wenn es sich um besonders schwerwiegende Straftaten i.S.d. § 393 Abs. 2 S. 2, 30 Abs. 4 Nr. 5 AO handelt. Da dies hier nicht der Fall sei, verhindere § 393 Abs. 1 S. 1 AO letztlich eine Verurteilung wegen eines Urkundendelikts. Ein Teil der Literatur hat sich dieser Auffassung angeschlossen.³

Da das Gebrauchmachen nach dieser Auffassung dem § 393 Abs. 1 S. 1 AO unterfällt, dies aber die einzige denkbare Tathandlung ist – wer die Quittung verfälschte, war nicht feststellbar –, ist eine etwaige Mitteilung des Finanzamts nicht verwertbar, also die Tat nicht beweisbar.

Anders sei es nur, wenn der Steuerpflichtige die Belege unaufgefordert – also etwa mit Einreichung der (unrichtigen) Steuererklärung – dem Finanzamt überlasse. Dann handele er nicht in Erfüllung steuerlicher Pflichten.⁴

Die Literatur lehnte diese Rechtsprechung überwiegend ab.⁵ Die Offenbarung der Urkunde erfolge nicht „in Erfüllung steuerlicher Pflichten“, da es eine Pflicht zu vorsätzlich falschen Angaben auch dann nicht gebe, wenn das Finanzamt die Vorlage der Belege verlange. Tatsächlich bestünde eine Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen bzw. zur Erteilung von wahrheitsgemäßen Auskünften.⁶ Auch das Nemo-tenetur-Prinzip gebiete es nicht, in Fällen von Tateinheit ein Verwertungsverbot anzunehmen.

Der BGH⁷ hatte zunächst in einem obiter dictum Bedenken gegen die Auffassung des BayObLG angemeldet. Mittlerweile liegt eine weitere Entscheidung vor, in der die Auffassung auch tragend ist:

„Wenn der Täter zum Nachweis seiner falschen Angaben dem Finanzamt unechte Urkunden im Sinne des § 267 StGB vorlegt, steht § 393 Abs. 2 AO einer Verurteilung auch wegen Urkundenfälschung nicht entgegen. Ein Steuerpflichtiger, der vorsätzlich falsche Angaben gegenüber den Finanzbehörden macht, erfüllt seine Erklärungs- und Mitwirkungspflichten nicht; die Vorlage von unechten Urkunden erfolgt damit gerade nicht in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten.“⁸

II. Verfahrensrechtliches

1. Telefonüberwachung

Nach § 100a StPO ist die Überwachung des Telekommunikationsverkehrs („Telefonüberwachung“) unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Die Steuerhinterziehung konnte bislang nicht Anlass für die Anordnung einer solchen Überwachung sein; ausreichend sind aber die Straftat der Bildung krimineller Vereinigungen (§ 129 StGB) und eine Geldwäsche bzw. Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte (§§ 261 Abs. 1, 2 oder 4 StGB). Wenn bei einer wegen dieser Taten angeordneten Überwachung – oder einer anderen Überwachung, etwa wegen Verdachts des Verstoßes gegen das Außenwirtschaftsgesetz – Erkenntnisse über Steuerstraftaten gewonnen werden, sind diese nach Maßgabe des § 100b Abs. 5 StPO im Steuerstrafverfahren nicht verwertbar. Eine Ausnahme ist zu machen, wenn eine Anordnung wegen des Verdachts der Bildung krimineller Vereinigungen erfolgte – was im Schmuggelbereich nicht selten ist – und sich dann zwar nicht der Verdacht des § 129 StGB bestätigt, wohl aber der bezüglich der Begehung von Schmuggeldelikten (§§ 373, 374 AO).

a) Verwertung von TÜ-Erkenntnissen im Besteuerungsverfahren

Unabhängig von der Verwertbarkeit im Strafverfahren stellt sich die Frage, ob die im Wege der Überwachung des Telekommunikationsverkehrs gewonnenen Erkenntnisse Grundlage für das Besteuerungsverfahren sein können. Mit dieser Frage hatte sich der Bundesfinanzhof zu befassen.⁹

Im konkreten Fall hatte das Amtsgericht die Überwachung und Aufzeichnung des Telekommunikationsverkehrs eines Ehepaars angeordnet. Die Anordnung wurde darauf gestützt, dass der Ehemann im Verdacht gestanden habe, sich mit anderen Mitbeschuldigten zu einer kriminellen Vereinigung zu dem Zweck zusammengeschlossen zu haben, mit der Einfuhr von Betäubungsmitteln, Menschenhandel, dem Schmuggel von Zigaretten und anderen

3 Vgl. Spriegel, wistra 1997, 323; Kohlmann § 393 Rn 79.

4 BayObLG wistra 1998, 197.

5 Vgl. Maier, wistra 1997, 53; Jarke, wistra 1997, 325; Joecks, wistra 1998, 86.

6 Jarke, a.a.O., 327.

7 wistra 1999, 341.

8 Beschluß vom 11.9.2003 – 5 StR 253/03, wistra 2003, 429

9 Beschluß vom 26.2.2001 – VII B 265/00, wistra 2002, 31.

Straftaten finanzielle Gewinne in hohem Maße zu erwirtschaften. Die Ehefrau wurde in die Überwachung einbezogen, weil zu erwarten sei, dass der beschuldigte Ehemann diesen Anschluss mitbenutze. In der Folgezeit wurden dann die Telefonanschlüsse beider Ehegatten überwacht und die entsprechenden Gespräche aufgezeichnet.

Wenig später erließ das Hauptzollamt eine Arrestanordnung (§ 324 AO). Begründet wurde dies unter anderem damit, dass sich aus den telefonischen Überwachungsmaßnahmen ergeben hätte, dass die Ehefrau zu einer Tätergruppe gehöre, die zu verschiedenen Zeitpunkten mehrere Lieferungen unverzollter und unsteuerter Zigaretten aus Drittländern eingeschuggelt habe. Die Ehefrau legte gegen die Arrestanordnung Einspruch ein und beantragte Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung. Zugleich klagte sie gegen die Arrestanordnung und stellte auch beim Finanzgericht einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung. Sie begründete dies – neben dem Bestreiten der ihr zur Last gelegten Tat – im Wesentlichen auch damit, dass die Arrestanordnung rechtswidrig sei, weil sie sich hinsichtlich der Beweise ausschließlich auf die Ergebnisse von Telefonüberwachungen gemäß § 100a StPO beziehe. Die Ergebnisse einer solchen Telefonüberwachung dürften nur im Rahmen des Strafverfahrens und nicht im Besteuerungsverfahren verwertet werden. Das Finanzgericht gab dem Antrag der Antragstellerin statt und ordnete die Aufhebung der Vollziehung der Arrestanordnung an.¹⁰ Hiergegen wendete sich das Hauptzollamt mit der Beschwerde, die vom BFH zurückgewiesen wurde. Bei summarischer Prüfung sah der Senat weder einen Arrestanspruch noch einen Arrestgrund.

Die Leitsätze der Entscheidung lauten:

„1. Das Erfassen bestimmter Fernmeldevorgänge durch die Strafverfolgungsbehörden und die Weitergabe der hieraus resultierenden Aufzeichnungen an die Finanzverwaltung zur Durchführung eines Besteuerungsverfahrens greift in den durch Art. 10 Abs. 1 GG geschützten Bereich ein.

2. Das dem Art. 10 Abs. 1 GG zu entnehmende Verwertungsverbot für Erkenntnisse aus Abhörmaßnahmen hat für Zwecke der Besteuerung keine i.S.d. Art. 10 Abs. 2 Satz 1 GG zulässige Durchbrechung erfahren. § 100a StPO ermächtigt ausschließlich die Strafverfolgungsbehörden zur Telefonüberwachung, wenn der Verdacht besteht, dass eine Katalogstraftat begangen worden ist.

Die AO 1977 selbst enthält weder eine Befugnisnorm für eine Beschränkung des Fernmeldegeheimnisses noch eine Vorschrift, die die Verwertung von Aufzeichnungen zulässt, die auf der Grundlage des § 100a StPO gewonnen worden sind.

3. Für Aufzeichnungen, die unmittelbar aus einer Telefonüberwachung in einem Strafverfahren resultieren, besteht folglich im Besteuerungsverfahren ein Verwertungsverbot, das gleichermaßen für Sicherungsmaßnahmen – wie den dinglichen Arrest – gilt.“

b) Grenzen der Telefonüberwachung im Strafverfahren

Hiervon zu trennen ist die Frage, inwiefern im steuerstrafrechtlichen Bereich überhaupt das Abhören der Telekommunikation möglich ist. Abgesehen von der Begehung im Rahmen einer kriminellen Vereinigung ist Einfallstor der § 261 StGB, der zum einen an Verbrechen anknüpft (§ 370a AO!), zum anderen als Bezugstaten auch § 373 AO und – bei gewerbsmäßigem Handeln – § 374 AO ausreichen lässt. Da auch der Schmuggler selbst den Tatbestand der Geldwäsche erfüllt, wenn er mit Gegenständen umgeht, die aus seiner Tat herrühren, ist im Prinzip der Weg zur Anordnung der Telefonüberwachung eröffnet. Andererseits ist nach § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nicht nach § 261 Abs. 1–5 zu bestrafen, wer schon wegen „Beteiligung an der Vortat strafbar ist.“ Mittlerweile hat der 5. Strafsenat entschieden, dass in letzteren Fällen die Anordnung der Telefonüberwachung nicht auf den Verdacht der Geldwäsche gestützt werden kann.¹¹

Leitsatz 1:

„1. Eine Telefonüberwachung nach § 100a Satz 1 Nr. 2 StPO kann dann nicht auf den Verdacht der Geldwäsche gestützt werden, wenn eine Verurteilung wegen Geldwäsche aufgrund der Vorrangsklausel des § 261 Abs. 9 Satz 2 StGB nicht zu erwarten und die der Geldwäsche zugrundeliegende Tat keine Katalogtat im Sinne des § 100a StPO ist.

So positiv diese Aussage zu bewerten ist, so problematisch bleibt das Ergebnis. Zum einen handelt es sich nicht um eine tragende Erwägung, weil die ent-

¹⁰ EFG 2000, 1169.

¹¹ Beschluß vom 26.2.2003 – 5 StR 423/02, wistra 2003, 305.

sprechenden Verfahrensrügen schon unzulässig waren. Es geht also um ein „obiter dictum“. Überdies relativiert der Bundesgerichtshof seine Aussage in seinem zweiten Leitsatz:

„2. Ein entsprechender Verstoß ist grundsätzlich dann heilbar und führt nicht zu einem Verwertungsverbot für die aus der Telefonüberwachung gewonnenen Erkenntnisse, wenn die zum Zeitpunkt des ermittelungsrichterlichen Beschlusses bestehende Beweislage den Verdacht einer anderen Katalogtat des § 100a StPO – insbesondere eines Vergehens der Mitgliedschaft in einer kriminellen Vereinigung nach § 129 StGB – gerechtfertigt hätte.“

Der BGH führt aus:

c) Der rechtliche Bewertungsfehler des Ermittlungsrichters wäre hier jedoch dann heilbar, wenn aufgrund der damaligen Beweislage der Verdacht auf Mitgliedschaft in einer kriminellen Vereinigung nach § 129 StGB (Katalogtat gemäß § 100a Satz 1 Nr. 1 lit. c StPO) bestand.

aa) Eine Verwertung der Ergebnisse der Telefonüberwachung ist nämlich auch dann möglich, wenn die Anordnung der Telefonüberwachung nach § 100a StPO auf eine andere Katalogtat hätte gestützt werden können. Dabei ist auf der Grundlage der Verdachtssituation zum Zeitpunkt des Erlasses der Anordnungen über die Telefonüberwachungsmaßnahmen zu entscheiden, weil spätere Erkenntnisse eine ursprünglich rechtswidrige Anordnung nicht mehr im Nachhinein zu legitimieren vermögen.¹² Deshalb kommt eine entsprechende Auswechslung der rechtlichen Begründung für die Anordnung einer Telefonüberwachung nur in Betracht, soweit derselbe Lebenssachverhalt betroffen ist, auf den sich der Verdacht bezieht, und die Änderung der rechtlichen Grundlage für die Telefonüberwachung der damals bestehenden Ermittlungssituation nicht ein völlig anderes Gepräge geben würde.¹³ Dabei kann allerdings eine entsprechende Neubestimmung der rechtlichen Grundlagen für die Anordnung der Telefonüberwachung ausnahmsweise sogar noch im Revisionsverfahren vorgenommen werden, wenn die hierfür notwendige Tatsachengrundlage sich für das Revisionsgericht aufgrund der Urteilsgründe oder des im Zusammenhang mit der Verfahrensrüge mitgeteilten Sachverhalts in der maßgeblichen rückschauenden Betrachtungsweise zweifelsfrei ergibt.

bb) Diese Voraussetzungen sind hier, soweit eine Sachprüfung im Rahmen des insgesamt nicht vollständigen Revisionsvortrags möglich ist, gegeben. Der Senat kann sicher feststellen, daß zum Zeitpunkt des Erlasses der Anordnungen über Telefonüberwachungen gegen die polnische Lieferantengruppe ein zureichender Verdachtsgrad für das Vorliegen einer kriminellen Vereinigung gemäß § 129 StGB bestanden hat, der nach § 100a Satz 1 Nr. 1 lit. c StPO die Anordnung der Telefonüberwachung gleichfalls gerechtfertigt hätte. Dies ergibt sich schon aus den Feststellungen des Landgerichts zu den Ergebnissen über die Telefonüberwachungen gegen die vietnamesischen Abnehmer. Diese Erkenntnisse haben bei dem Angeklagten B hinsichtlich der früheren Taten (Fälle 1 bis 5) zur Überführung beigetragen. Die gegen die vietnamesischen Abnehmer gerichteten Telefonüberwachungen erfolgten vor der Anordnung der Telefonüberwachung gegen die polnische Lieferantengruppe. Ersichtlich begründeten erst die Erkenntnisse aus den gegen die Vietnamesen geführten Telefonüberwachungen den notwendigen Verdacht gegen die polnische Tätergruppe um den Angeklagten. Damit steht aber auch eindeutig fest, daß die in den Urteilsgründen auszugsweise mitgeteilten Erkenntnisse aus den Telefonüberwachungen gegen die vietnamesischen Abnehmer gleichzeitig die Verdachtsgrundlage gebildet haben, die dann zu den richterlichen Anordnungen auch gegen die polnischen Lieferanten geführt haben.

Für den damals begründeten zureichenden Verdacht, daß eine kriminelle Vereinigung im Sinne des § 129 StGB gehandelt hat, ist jedenfalls belegt, daß mindestens vier Personen in die Liefervorgänge eingebunden waren; auch der Verdacht auf einen von der Rechtsprechung geforderten auf Dauer angelegten organisatorischen Zusammenschluß¹⁴ liegt jedenfalls bei der hier schon im Zeitpunkt der Anordnungen sich abzeichnenden Größe und Arbeitsteiligkeit der polnischen Lieferantengruppe vor. Diese hatte ein- oder sogar mehrmals wöchentlich Lkw mit un versteuerten Zigaretten nach Deutschland dirigiert, wobei jeweils mindestens 100.000 DM an Einfuhrabgaben hinterzogen wurden. Jedenfalls angesichts der Größenordnung der anders nicht

¹² Vgl. BGH, Beschl. vom 1.8.2002 – 3 StR 122/02, zur Veröffentlichung in BGHSt bestimmt, NJW 2003, 368, 370; BGHR StPO § 100a Verwertungsverbot 10.

¹³ BGHR StPO § 100a Verwertungsverbot 10.

¹⁴ Vgl. BGHR StGB § 129 Gruppenwille 3.

zu bewerkstelligenden Schmuggeltätigkeit rechtfertigte sich hier der Verdacht, es habe ein in sich einheitlicher Verband gehandelt, dessen Gruppenwille¹⁵ darauf gerichtet war, Zigaretten in erheblichem Ausmaß nach Deutschland zu schmuggeln. Daß angesichts des in kurzen Intervallen jeweils bewirkten Steuerschadens auch eine erhebliche Gefahr von der polnischen Lieferantengruppe ausging,¹⁶ war aufgrund der damals bekannten Telefonüberwachungsmaßnahmen gegen die vietnamesischen Abnehmer offensichtlich.

cc) War die Anordnung der Telefonüberwachung gegen die vietnamesische Tätergruppe ihrerseits auf den für § 100a StPO hier nicht ausreichenden Verdacht der Geldwäsche gestützt, liegt gleichfalls nicht fern, daß auch insoweit bereits zweifelsfrei ein damit einhergehender Verdacht nach § 129 StGB bestand. Dies wäre von Bedeutung unmittelbar für die Verwertung der Erkenntnisse aus jenen Telefonüberwachungen zu den Fällen 1 bis 5, aber auch für die Frage, ob der aus den Telefonüberwachungserkenntnissen gewonnene Verdacht nach § 129 StGB gegen die polnischen Lieferanten (oben bb) seinerseits auf einer rechtmäßigen Grundlage beruhte. Insoweit hindert der nach § 344 Abs. 2 Satz 2 StPO unvollständige Sachvortrag der Revisionen (oben 1) eine abschließende Sachprüfung durch den Senat.“

Im Ergebnis ist also die Tü möglich,

- wenn sich der Verdacht auf eine Tat nach § 129 StGB bezieht oder
- der Geldwäscheverdacht sich gegen jemanden richtet, der nicht an der Vortat beteiligt war.

2. Unzulängliche Belehrung

Abschließend sei noch auf eine Entscheidung des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern aus dem vergangenen Jahr hingewiesen, die erst in diesen Tagen bekannt geworden ist. Es ging um die steuerliche Verwertung von durch Täuschung erlangten Angaben. Der Kläger, der als Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden war, war durch einen äußerst geschickten Vernehmungsbeamten des Zolls dazu gebracht worden, sich nicht nur zu der ihm konkret vorgeworfenen Schmuggeltat zu äußern, sondern auch zu Vorfällen in der Vergangenheit. In der Folge kam es zu Haftungsbescheiden, die Jahre zurückgingen. Das Finanzgericht hatte zu entschei-

den, ob der Verstoß gegen Belehrungspflichten bzw. gegen § 136a StPO auch für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung ist:

„1. Es ist unzulässig, die Vernehmung zu einer Straftat dazu zu verwenden, vom Beschuldigten eine Aussage über andere Straftaten zu erlangen, solange ihm zu jenen der Tatvorwurf nicht eröffnet worden ist.

2. Bei Vorermittlungen ist dem Betroffenen zu eröffnen, wozu er befragt werden soll, und er ist darüber zu belehren, dass er die Aussage verweigern kann, wenn er sich sonst der Gefahr einer Bestrafung aussetzen würde.

3. Aussagen, die unter Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG erlangt worden sind, unterliegen in der gesamten Rechtsordnung, also auch im Besteuerungsverfahren, einem absoluten Verwertungsverbot.“ (FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. vom 21.8.2002 – 3 K 284/00)

Die Entscheidung ist rechtskräftig – die Revision war zwar zugelassen worden, die Zollverwaltung hat sie aber nicht genutzt.

¹⁵ Vgl. dazu BGHR StGB § 129 Gruppenwille 1.

¹⁶ Vgl. BGHSt 41, 47.



Nießbrauchsgestaltung: Zivilrechtliche Probleme¹

Notar Prof. Dr. Günter Brambring, Köln

1. Einleitung

Nimmt man den Umfang der Kommentierung und die Zahl der veröffentlichten Entscheidungen zum Maßstab, gibt es offenbar keine zivilrechtlichen Probleme des Nießbrauchs. Ein der Praxis fernstehender Jurist muß den Eindruck gewinnen, daß der Nießbrauch ähnlich der Rentenschuld in § 1199 BGB ein Relikt des 19. Jahrhunderts ist, das allenfalls rechtshistorische Neugierde weckt. Die Kommentierung im Palandt zum Nießbrauch an Sachen und Rechten umfaßt ganze 15 Seiten, von denen nahezu ein Drittel auf den Abdruck des Gesetzestextes entfällt, z.B. auf den § 1040 BGB, der die Frage verneint, ob sich das Recht des Nießbrauchers auch auf den Anteil des Eigentümers an einem Schatz erstreckt, der in der Sache gefunden wird. Wer es als Prüfer im juristischen Staatsexamen wagen sollte, einen Fall zum Nießbrauch zu stellen, löst bei den Kandidaten einen Schockzustand aus. Dagegen ist der Nießbrauch dem Bürger bekannt, der ihn als „Nutznießung“ bezeichnet. Formular- und Vertragshandbücher belegen, daß der Nießbrauch weniger als sachen- und grundbuchrechtliches Problemfeld gesehen wird, sondern als eine in der Praxis wichtige Gestaltungsmöglichkeit bei der lebzeitigen Übertragung von Grundstücken und Gesellschaftsbeteiligungen von Eltern auf Kinder „in Vorwegnahme der Erbfolge“ und bei Verfügungen von Todes wegen (Stichwort: Nießbrauchvermächtnis).

Von diesen Hauptanwendungsfällen des Nießbrauchs erfährt der Student, der das Lehrbuch zum Sachenrecht von *Schwab/Prütting* aufschlägt allerdings nichts. Es heißt dort lapidar: „Wirtschaftliche Bedeutung hat der Nießbrauch nur in Sonderfällen, denn in der Regel räumt kein Eigentümer einem anderen ein so weitgehendes Recht ein, das ihm selbst für längere Zeit den gesamten Ertrag des Gegenstandes nimmt.“ Der Vorbehaltsnießbrauch ist dem Autor offenbar unbekannt. Der Rechtsberater würde den Nießbrauch nahezu lieben, gäbe es nicht das verminte Terrain des Steuerrechts, das aber die Kollegen *Hübner* und *Jülicher* nachfolgend entsorgen werden, so daß reine Freude übrig bleibt.

2. Grundstücksübertragung unter Vorbehaltsnießbrauch

a) Anlaß für Eltern, Grundbesitz bereits zu Lebzeiten auf ihre Kinder zu übertragen, ist nahezu ausschließlich eine **erbschaftsteuerliche** Überlegung, die ich diesem Kreis nicht näher erläutern muß. Nach dem Motto „Wasch mir den Pelz, aber mach mich nicht naß“ soll dem gierigen Fiskus in der Erwartung eines langen Lebens der Eltern ein Teil der Beute vorenthalten werden, aber auch den Eltern die umfassende Nutzung am Übertragungsgegenstand vorbehalten werden. Regelungsziel ist darüber hinaus, daß die Kinder, denen das Eigentum endgültig verschafft wird, möglichst ohne rechtliche Verfügungsmacht bleiben.

Weniger bekannt als Motiv für die lebzeitige Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt ist die Vermeidung oder zumindest **Kürzung des Pflichtteilsergänzungsanspruchs** eines ungeliebten Kindes nach § 2325 BGB. Allerdings setzt die vollzogene Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt nicht die 10-Jahres-Frist des § 2325 Abs. 3 BGB in Lauf, da nach h.M. eine „Leistung“ i.S. dieser Vorschrift erst vorliegt, wenn der Schenker nicht nur seine Eigentümerstellung aufgegeben hat, sondern auch darauf verzichtet hat, den Schenkgegenstand im wesentlichen weiterhin zu nutzen. Die Schenkung bleibt mithin ergänzungspflichtig. Der BGH hilft dem Regelungsziel gleichwohl zum Erfolg, da der Wert des Nießbrauchs Abzugsposten von dem Wert der Schenkung ist, so daß nur die Differenz ergänzungspflichtig ist. Strittig ist hier allein, ob bei der Kapitalisierung des Nießbrauchs auf die statistische Lebenserwartung des Nießbrauchers abzustellen ist in einer Ex-ante-Betrachtung, oder auf die tatsächliche Dauer des Nießbrauchs in einer Ex-post-Betrachtung. Der BGH und die überwiegende Ansicht im Schrifttum sprechen sich für die erste Methode aus, die bei einem Lebensalter der Eltern unter 60 Jahren regelmäßig dazu führt, daß der Kapitalwert des Nießbrauchs in etwa auch dem Wert des geschenkten Gegenstandes entspricht, so daß der Pflichtteilsergänzungsanspruch im Ergebnis unschädlich ist.

b) Bei beiden Regelungszielen wird es als selbstverständlich angesehen, daß die Kinder bis zur Beendigung des Nießbrauchs mit allen nur denkbaren

¹ Überarbeitete Fassung des Referates, das der Verf. anlässlich der Erbschaftsteuerstage im März 2004 in Köln gehalten hat. Die Vortragform wurde beibehalten.

Kosten des Grundbesitzes, einschließlich der Zinsen und Tilgung der dinglich gesicherten Verbindlichkeiten, nichts zu tun haben sollen. Sucht der Rechtsberater im Gesetz nach dem passenden Modell, wird er enttäuscht. Nach § 1041 BGB hat der Nießbraucher für die Erhaltung der Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand zu sorgen. Ausbesserungen und Erneuerungen obliegen ihm nur insoweit, als sie zu der gewöhnlichen Unterhaltung der Sache gehören. Danach trägt der Eigentümer die Kosten der Dacherneuerung und für den Einbau einer modernen Heizungsanlage. Nach § 1047 BGB trägt der Eigentümer die Erschließungsbeiträge und die Tilgung der bei Bestellung des Nießbrauchs bestehenden Darlehensverbindlichkeiten. Den Verfügungsnießbrauch (Dispositionsnießbrauch) als eine Form des Nießbrauchs, die auch das Recht der Verfügung (Veräußerung oder Belastung) über den Grundbesitz umfaßt, kennt das BGB nicht.

Über die vertragliche Ausgestaltung des Nießbrauchs kann zunächst schuldrechtlich erreicht werden, daß der Nießbraucher auch die Kosten der außergewöhnlichen Ausbesserungen und Erneuerungen, die außerordentlichen öffentlichen Lasten wie Erschließungsbeiträge zu tragen und Darlehensverbindlichkeiten zu tilgen hat. Da die gesetzliche Regelung in §§ 1041-1049 BGB nicht dem heutigen Nießbrauchsmodell entspricht, steht der vertragsgestaltende Jurist vor zwei Problemen: Der Nießbrauch als dingliches Recht unterliegt dem Typenzwang des Sachenrechts. Von Bestimmungen, die notwendige Konsequenzen des gesetzlichen geformten *Wesens des Nießbrauchs* bilden, kann nicht abgewichen werden, sonst handelt es sich um keinen Nießbrauch. Daher kann fraglich sein, ob eine ändernde Vereinbarung zum Inhalt des dinglichen Nießbrauchs gemacht und im Grundbuch eingetragen werden kann. Weit wichtiger ist, ob das Steuerrecht eine Korrektur der nicht mehr zeitgemäßen gesetzlichen Regelung als steuer-schädlich ansieht. Hierauf wird Kollege *Jülicher* in seinem Referat eingehen.

Es ist heute wohl unbestritten, daß zwar dem Eigentümer nicht mit dinglicher Wirkung die Verpflichtung zur Erhaltung der Substanz oder Wiederherstellung der nießbrauchsbelasteten Sache auferlegt werden kann, z.B. Wiederaufforstung nach einem Kahlschlag, wohl aber die §§ 1041, 1047 BGB durch vertragliche Vereinbarung zugunsten des Eigentümers und zu Lasten des Nießbrauchers geändert werden können, der so ausgestaltete Nießbrauch verdinglicht und im Grundbuch eingetragen

werden kann. In der Praxis tauchen hier keine Probleme mit den Grundbuchämtern auf. Im Ergebnis ist der Nießbrauch mit diesem Inhalt bei der Grundstücksschenkung von Eltern an Kinder zivilrechtlich allein richtig: Aus dem Portemonnaie, in das nichts reinkommt, können die Kinder weder die Darlehen tilgen noch die Kosten einer Dacherneuerung aufbringen. Sie sollen aber auch ihr Portemonnaie nicht durch den Verkauf des Grundstücks oder dessen Beleihung füllen.

Erlauben Sie mir am Rande des eigentlichen Themas einige Bemerkungen zu den Erfordernissen eines flankierenden **Verfügungsunterlassungsvertrages**. Dieser wird allzu oft als überflüssig angesehen mit dem etwas einfältigen Argument, der eingetragene Nießbrauch hindere die Kinder bereits faktisch an einer Veräußerung oder Beleihung. Das mag sein, gilt aber beim vorgerückten Alter der Nießbrauchberechtigten sicherlich nicht uneingeschränkt. Veräußern die Kinder das nießbrauchbelastete Grundstück, führt der verdinglichte Bruttonießbrauch mit der fortbestehenden Verpflichtung der Eltern, außergewöhnliche Ausbesserungen und Erneuerungen auf ihre Kosten vorzunehmen und weiterhin das Darlehen zu tilgen, zu einer bösen Überraschung. Die Vereinbarung eines gegenständlichen Rückforderungsrechts (Widerrufsrechts), das ein höchst persönliches Gestaltungsrecht sein sollte, und damit die Begründung eines bedingten Anspruchs auf Übertragung des Grundbesitzes bei einem Verstoß gegen das schuldrechtliche Veräußerungs- und Beleihungsverbot, ermöglicht die Eintragung einer **Vormerkung** zugunsten der übertragenden Eltern, die jede vertragswidrige Verfügung der Kinder den Eltern gegenüber relativ unwirksam sein läßt. Das Recht zum Widerruf der Schenkung ist den Eltern auch für den Fall zu geben, daß ein Gläubiger des Kindes die Zwangsvollstreckung in den Grundbesitz betreibt, bei Insolvenz des Kindes und vor allem wegen der Steuerfreiheit nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für den Fall, daß das Kind vor den Eltern verstirbt.

3. Einzelprobleme

Um zivilrechtliche Einzelprobleme des Nießbrauchs zu verdeutlichen, möchte ich von folgendem Beispiel ausgehen:

Der Ehemann ist Alleineigentümer eines Mehrfamilienhauses mit einem Verkehrswert von 1,5 Mio. €, das er aus steuerlichen Gründen (oder zur Verkürzung des

Pflichtteilergänzungsanspruchs eines dritten ungeliebten Kindes) auf seine beiden Kinder unter Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs übertragen möchte. Nach seinem Tod soll der Nießbrauch seiner Ehefrau zustehen. In den Schenkungsvertrag soll der zuvor angesprochene Verfügungsunterlassungsvertrag aufgenommen werden.

- a) Hinsichtlich des Berechtigten des Nießbrauchs sind zivilrechtlich verschiedene Gestaltungen möglich, die aber auf den steuerlichen Prüfstand müssen.
1. *Der Mann kann sich den Nießbrauch für sich und seine Frau als Gesamtgläubiger gemäß § 428 BGB vorbehalten.*
 2. *Der Mann kann sich den Nießbrauch auf Lebenszeit vorbehalten und seine Kinder durch Schenkungsaufgabe verpflichten, seiner Frau den auf seinen Tod aufschiebend bedingten Nießbrauch zu bestellen, der auch sofort in das Grundbuch eingetragen werden kann.*
 3. *Der Mann überträgt zunächst schenkweise den hälftigen Miteigentumsanteil seiner Frau. Auch als ehebedingte Zuwendung ist dies schenkungssteuerpflichtig (ausgenommen das eigengenutzte Familienheim), soweit nicht über die Vereinbarung der Gütertrennung, die im Einzelfall empfehlenswert sein kann, eine steuerfreie Übertragung in Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung möglich ist. Im zeitlichen Abstand übertragen dann die Eltern jeweils ihren hälftigen Miteigentumsanteil am Grundbesitz auf die Kinder und behalten sich den Nießbrauch als Gesamtgläubiger vor.*

Die 1. und die 3. Lösung kommt nicht in Betracht, wenn der Mann – etwa in einer Krise der Ehe – zu seinen Lebzeiten seine Frau an den Mieteinnahmen nicht beteiligen möchte. In der Praxis wird regelmäßig das Modell des auf den Tod des übertragenden Ehegatten aufschiebend bedingten Nießbrauchs für den anderen Ehegatten gewünscht. Gestaltungsalternative ist, daß dem anderen Ehegatten durch Vertrag zugunsten Dritter das Recht eingeräumt wird, von den Kindern nach dem Tod des übertragenden Ehegatten die Bestellung des Nießbrauchs zu verlangen, der dann auch erst zu diesem Zeitpunkt in das Grundbuch eingetragen wird.

b) Übertragen Eltern **mehrere Immobilien** auf die Kinder, ist es bereits wegen der gesamtschuldnerischen Bindung regelmäßig richtig, daß die Kinder als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts erwerben und nicht zu Miteigentum nach Bruchteilen.

Grundbuchrechtlichen Schwierigkeiten geht man hier aus dem Wege, wenn zunächst der Nießbrauch als Eigentümer-Nießbrauch bestellt und eingetragen wird. Bestellen die Kinder an ihrem Anteil an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zugunsten der Eltern den Nießbrauch, gelten §§ 1068 ff. BGB. Strittig ist, ob der **Nießbrauch am Gesellschaftsanteil** in das Grundbuch eingetragen werden kann. Diese Frage wird von der Literatur überwiegend bejaht, allerdings kann der bedingte Übereignungsanspruch der Eltern auf den Gesellschaftsanteil aus dem Verfügungsunterlassungsvertrag nicht durch Vormerkung gesichert werden. Wird der bedingte Rückübereignungsanspruch am übertragenen Grundstück durch Vormerkung für die Eltern gesichert, ist beim Eintritt der Rücktrittsvoraussetzungen, z.B. beim Vorversterben eines Kindes, das Grundstück insgesamt zurück zu übertragen, was aber nicht gewollt ist. Hier ist es richtig, die Kinder zu verpflichten, bei Eintritt eines Ereignisses, das ein Rückforderungsrecht nur in der Person eines von ihnen begründet, sich hinsichtlich des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft in der Weise auseinanderzusetzen, daß ein jeder von ihnen Miteigentum zu Bruchteilen erhält. Allein dieser Miteigentumsanteil ist dann auf die Eltern zu übertragen.

c) Rechtlich zulässig ist die Bestellung eines Nießbrauchs allein am Miteigentumsanteil an einem Grundstück, ebenso die Bestellung eines Nießbrauchs am ganzen Grundstück, jedoch nur zu einem Bruchteil (Quotennießbrauch). Übertragen die Eltern mehrere Grundstücke auf die Kinder, kann ein „Gesamt-Nießbrauch“ als einheitliches Recht nicht bestellt werden, es muß vielmehr auf jedem Grundstück je ein Nießbrauch eingetragen werden.

4. Surrogation beim Nießbrauch

Ich räume ein, daß mein Motiv für das Referats die Problematik „*Surrogation beim Nießbrauch*“ in zwei konkreten Beratungsfällen war.

1. Fall: *Nehmen wir im Ausgangsfall an, daß sich die Eltern und die Kinder zwei Jahre nach Vollzug des Übertragungsvertrages entschließen, das Mehrfamilienhaus zu verkaufen. Die Eltern wirken beim Abschluß des Kaufvertrages mit und bewilligen die Löschung des Nießbrauchs (und gegebenenfalls der zu ihren Gunsten eingetragenen Vormerkung) im Grundbuch. Einen ausdrücklichen Verzicht auf den*

Nießbrauch erklären die Eltern nicht. Einen Verzicht kennt das Gesetz auch nicht. Die verfahrensrechtliche Löschungsbewilligung beinhaltet aber die materiell rechtliche Aufgabe des dinglichen Nießbrauchs nach § 875 BGB. Die Eltern gehen als selbstverständlich davon aus, daß sich der Nießbrauch am Verkaufserlös fortsetzt. Was ist, wenn die Kinder das anders sehen?

2. Fall: Der Vater hat unter Nießbrauchsvorbehalt seinen Geschäftsanteil an der A-GmbH auf seine Tochter übertragen. Der Gesellschafterstamm, dem die Tochter angehört, gründet später eine Familien-GmbH, in die die Gesellschafter ihre Geschäftsanteile an der A-GmbH einbringen. Mit Zustimmung des Vaters soll nun der Nießbrauch am Geschäftsanteil an der A-GmbH „umgeswitcht“ werden auf den Geschäftsanteil der Tochter an der Familien-GmbH.

a) Die denkbaren steuerlichen Konsequenzen sind Ihnen bekannt. Ist der Verzicht der Eltern auf den Vorbehaltsnießbrauch eine steuerpflichtige Zuwendung? Ist die Bestellung des Nießbrauchs am Verkaufserlös bzw. an dem Geschäftsanteil an der Familien-GmbH ein Zuwendungsnießbrauch? Das ist zum Glück nicht mein Thema, allerdings findet sich in der zivilrechtlichen Rechtsprechung und Literatur kein Hinweis auf die Möglichkeit einer Surrogation beim Nießbrauch. Im 1. Beispiel stellt sich die Frage erneut, wenn die Kinder mit dem (nießbrauchbelasteten) Verkaufserlös eine neue Immobilie kaufen, es hierbei aber nicht zur Bestellung und Eintragung des Nießbrauchs zugunsten der Eltern im Grundbuch kommt.

b) Eine *dingliche* Surrogation, nach der sich der Nießbrauch bei einer Veräußerung der hiermit belasteten Sache an dem Surrogat kraft Gesetzes fortsetzt, kennen die Vorschriften über den Nießbrauch nur in zwei Ausnahmefällen, in § 1046 BGB hinsichtlich der Versicherungsforderung und in § 1066 Abs. 3 BGB nach Aufhebung der Gemeinschaft am Anteil eines Miteigentümers hinsichtlich der Gegenstände, welche an die Stelle des Anteils treten. Diese Ausnahmenvorschriften sind nicht analogiefähig. Eine dingliche Surrogation findet in meinen Fällen also nicht statt. Zivilrechtlich zulässig ist selbstverständlich eine Vereinbarung zwischen dem Eigentümer und dem Nießbrauchberechtigten, wonach sich der Nießbrauch an einer anderen Sache oder einem anderen Recht fortsetzen soll, also die Vereinbarung einer *schuldrechtlichen* Surrogation.

Dann stellt sich zunächst die Frage, ob in meinem 1. Beispiel, bei dem über den Fortbestand des Nießbrauchs an dem Erlös keine ausdrückliche Vereinbarung getroffen wurde, zumindest eine konkludente Vereinbarung über eine schuldrechtliche Surrogation zustande gekommen ist. Diese Frage möchte ich bejahen, solange der Nießbrauchsberechtigte nicht ausdrücklich auf sein Nutzungsrecht verzichtet hat. Den Eltern steht also der Nießbrauch an dem Verkaufserlös zu, ohne daß er ausdrücklich neu bestellt werden muß.

Die spannende Frage ist, ob die ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung einer Fortsetzung des Nießbrauchs an dem Surrogat zivilrechtlich anders zu beurteilen ist als ein rechtlicher Doppeltatbestand, nämlich zunächst Aufgabe des Nießbrauchs an der ursprünglichen Sache und dann Neubestellung des Nießbrauchs an der neuen Sache aufgrund schuldrechtlicher Verpflichtung, die die Kinder bei der Aufhebung des Nießbrauchs an der alten Sache gegenüber ihren Eltern eingegangen sind. Schafft es das Zivilrecht, über das Modell der schuldrechtlichen Surrogation als *aliud* zum Doppeltatbestand Aufgabe und Neubestellung den Weg am steuerlichen Abgrund vorbei zumindest zu ebnet?

c) Der BFH hat in einem Urt. v. 24.1.1995 (BFH NV 1995, 770) die Anerkennung einer schuldrechtlichen Surrogation beim Nießbrauch zumindest nicht als Unfug bezeichnet. Es ging um einen Fall, in dem die Tochter das unter Nießbrauchsvorbehalt übertragene Grundstück gegen ein anderes Grundstück getauscht hat. Ich zitiere aus den Urteilsgründen: *„Es kann dahin gestellt bleiben, ob steuerrechtlich von dem Fortbestehen eines Vorbehaltsnießbrauchs ausgegangen werden kann, wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes Grundstück mit Zustimmung des Berechtigten gegen ein anderes Grundstück getauscht und diesem an dem neuen Grundstück wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird. Während sich zivilrechtlich der Nießbrauch an dem neuen Grundstück als Zuwendungsnießbrauch darstellt, setzt sich nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Vorbehaltsnießbrauch an dem neuen Grundstück als Surrogat fort.“*

Mut macht auch das Urt. des BFH vom 3.6.1992 (BStBl. II 1993, 98), bei dem der Nießbrauch nach Veräußerung des geschenkten Grundstücks auf ein anderes Grundstück „übertragen“ worden war und entschieden wurde, daß trotz Auswechslung das dingliche Nutzungsrecht seinen Rechtscharakter als

Vorbehaltsnießbrauch behalte. Erstaunlich ist, daß sich der BFH gewissermaßen an der entgegenstehenden zivilrechtlichen Wertung vorbeischlängeln muß, um über eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einem richtigen Ergebnis zu kommen.

d) Das Zivilrecht sollte es dem Steuerrecht nicht schwerer machen als unbedingt notwendig. Ich empfehle daher eine ausdrückliche Vereinbarung über eine schuldrechtliche Surrogation des Nießbrauchs an der neuen Sache oder an dem neuen Recht. Im 1. Fall habe ich in den Vertrag über den Verkauf des Grundstücks eine Vereinbarung zwischen den Eltern und den Kindern aufgenommen, in der zunächst ausdrücklich klargestellt wird, daß die Eltern trotz Aufhebung des dinglichen Nießbrauchs am Grundstück auf ihr Nutzungsrecht nicht verzichten und sich der Nießbrauch an dem Erlös fortsetzt. Da hier der Erlös kurzfristig zum Ankauf eines neuen Grundstücks verwendet werden sollte, was den Notar freut, habe ich bereits vorsorglich eine weitere schuldrechtliche Surrogation vorgesehen in dem Sinne, daß die Kinder den Verkaufserlös nur mit Zustimmung der Eltern zum Ankauf der neuen Immobilie verwenden dürfen, wenn sie bereits im Ankaufsvertrag zugunsten der Eltern ein dingliches Nießbrauchrecht bestellen, das ins Grundbuch einzutragen ist.

5. Nießbrauchsgestaltung im Erbrecht

In diesem Kreis brauche ich nicht zu belegen, daß das klassische **Berliner Testament** für vermögende Eheleute indirekt die Erbeinsetzung des Fiskus zu einer erheblichen Quote beinhaltet. Stichworte: Verlust des Freibetrages der Kinder nach dem erstversterbenden Elternteil, doppelte Versteuerung des Nachlassen und Progression. Zumindest eine Milderung der Erbschaftsteuerlast bringt die Anordnung von Vermächtnissen des erstversterbenden Ehegatten zugunsten der Kinder in Höhe des Freibetrages von 205.000,- EUR. Auch wenn das steuerliche Berechnungsbeispiel „Eindruck macht“, beobachte ich eine gut verständliche Zurückhaltung der Erblasser, ob der Längstlebende mit dem ihm verbleibenden Restvermögen auch wirklich vor allen Unwägbarkeiten der Zukunft ausreichend abgesichert ist. Es wird auch das Risiko gesehen, daß der Längstlebende bei einer eigentumsmäßigen Beteiligung der Kinder an dem der Altersvorsorge dienenden Mehrfamilienhaus nicht die rechtliche Möglichkeit hat, den Grundbesitz zu verkaufen oder zu beleihen, wenn er es für richtig hält.

a) Um dem Wunsch der Erblasser weitestgehend Rechnung zu tragen, sollte zunächst in der Verfügung von Todes wegen es dem Längstlebenden überlassen sein, welche Vermögenswerte er zur Erfüllung der Vermächtnisse auf die Kinder überträgt, er also frei entscheiden kann, ob die Kinder an dem Mehrfamilienhaus beteiligt werden oder ob sie Geld erhalten. Um die Versorgung des Längstlebenden sicher zu stellen, kann der Erstversterbende (und damit bin ich wieder beim Thema) im Wege des **Untervermächtnisses** dem Längstlebenden den lebenslänglichen **Nießbrauch** an dem den Kindern vermachten Gegenstand zuwenden. Da es nicht selten ist, daß der Längstlebende auf die Einkünfte aus dem Nießbrauch im Erbfall nicht angewiesen ist, wähle ich die Formulierung: „*Der Längstlebende von uns ist berechtigt, sich bei der Erfüllung der Vermächtnisse zugunsten der Kinder den lebenslänglichen Nießbrauch vorzubehalten.*“ Der Nießbrauch ist als Bruttonießbrauch auszugestalten, u.a. mit der Verpflichtung des Nießbrauchers, bestehende Darlehen nicht nur zu verzinsen, sondern auch zu tilgen.

b) Das Regelungsziel „Verfügungsbefugnis für den Längstlebenden“ erreiche ich über die Anordnung der **Testamentsvollstreckung** hinsichtlich der den Kindern vermachten Vermögenswerte und Ernennung des längstlebenden Ehegatten zum Testamentsvollstrecker. Als Testamentsvollstrecker kann der längstlebende Ehegatte das Mehrfamilienhaus verkaufen. Während beim Übertragungsvertrag zu Lebzeiten der Verfügungsunterlassungsvertrag (mit Eintragung einer Vormerkung im Grundbuch) die richtige flankierende Maßnahme zum Nießbrauch ist, ist es beim Nießbrauchvermächtnis die Anordnung der Testamentsvollstreckung.



Veranstaltungen

30. DACH-Tagung, 6.-8. Mai 2004, Hotel SAS Radisson, Berlin

Interessante Themen, geeignete Referenten und ebenfalls interessante Tagungsorte unter einen Hut zu bringen ist erfahrungsgemäß schwierig. Eine internationale Anwaltsvereinigung mit Mitgliedern aus über 20 meist europäischen Staaten, die ihre Tagung abwechselnd in mehreren Ländern ausrichtet, hat´s da noch schwerer. Dennoch hat die DACH es meist verstanden, diese Herausforderungen zu meistern und ihren „Seminar-Wanderzirkus“ für ihre Mitglieder attraktiv zu gestalten. Dieses Mal also Berlin. Im neu eröffneten SAS Radisson, zwischen Nikolaiviertel und Hackeschem Markt in der Neuen Mitte Berlins gelegen, hatte die Tagung einen hervorragenden Rahmen.

Acht Referenten nahmen das Thema der Rechtswahlklauseln, vereinbart durch AGB oder individuell, unter die Lupe. Einstieg und Überblick über die Thematik gab Dr. Christoph WETZLER (Frankfurt), gefolgt von den Referenten aus den weiteren Kernländern der DACH, Österreich (Dr. Michael WUKOSCHITZ, Wien), Liechtenstein (Dr. Johannes GASSER, Vaduz) und der Schweiz (Dr. Felix DASSER, Zürich). Alle arbeiteten den dogmatischen Hintergrund der Möglichkeiten, aber auch der Grenzen der Rechtswahl heraus. Selbst Teilnehmer, deren überwiegendes Tätigkeitsgebiet nicht im Wirtschaftsrecht liegt, waren erstaunt über die Anwendungsbereiche im Internationalen Familien- und Erbrecht, außerdem über auf die Auswirkungen des Europäischen Gesellschaftsrechts, etwa durch die Centros-, Überseering- und Inspire-Art-Entscheidungen des EuGH.

Zumal der Beitritt der 10 neuen EU-Mitgliedsstaaten erst ein paar Tage zuvor erfolgt war, war die Erstreckung der Thematik auf die Sicht der Staaten Slowenien, Kroatien, Serbien-Montenegro, Ungarn, Tschechien und der Slowakei (Dr. Roland GRILC (Klagenfurt), Dr. Petr BALCAR (Prag) und Dr. ORSO LYA RÁCZ, Budapest) eine bereichernde Ergänzung. Wie immer erstaunte die teilweise sehr pragmatische Lösung einzelner Länder, die dem dogmatischen Gestrüpp vieler gewachsener Rechtsordnungen einiges voraus hat.

Verbunden mit dem obligatorischen, aber lohnenden Reichstags-Besuch war eine kurze, aber auf-

schlußreiche Diskussion mit dem Parlamentarischen Staatssekretär Alfred HARTENBACH (SPD) zum Thema der vorgesehenen Abschaffung des Rechtsberatungsmonopols. Gerade in solchen Diskussionen zeigt sich der Vorteil der Internationalität der Tagungsteilnehmer: Deutlich wurden die Gemeinsamkeiten formuliert, bspw. die Forderung, die Anwaltschaft vor den „großen Werbebudgets“ der auf den Rechtsberatungsmarkt Drängenden (etwa der Banken) zu schützen. Andererseits zeigen Beispiele aus anderen Ländern wie bspw. der Schweiz, daß Rechtsanwälte auch ohne Rechtsberatungsmonopol hervorragend zurecht kommen. Was letztlich aus dem Vorhaben der Regierung wird, bleibt nach wie vor – zumal auf dem europäischen Hintergrund – konkret unkonkret.

Die Tagungsreferate werden in einem Tagungsband zusammengefaßt, der in der DACH-Schriftenreihe erscheinen wird. Die nächste Tagung zum Thema „Gewährleistung“ findet vom 23.-25. September 2004 in Budapest statt. Auch Nichtmitglieder sind willkommen und melden sich bitte bei der Mitgliederverwaltung der DACH, Frau Rechtsanwältin Dr. Susanne Hüppi, Klosbachstrasse 110, CH-8030 Zürich oder telefonisch unter +41-1-252 66 88 oder per Fax +41-1-252 63 90.

Ein ausführlicher Bericht über die 31. DACH-Tagung in Budapest folgt im nächsten Heft.

Jürgen Wagner, Rechtsanwalt
Konstanz/Zürich/Vaduz



AIJA-Tagung „Succession in family enterprises“, Bregenz, 10.-12. Juni 2004

Seminare, Tagungen oder Regional-Meetings der AIJA sind immer etwas Besonderes. Nicht nur weil die AIJA (Association Internationale des Jeunes Avocats) eine Anwaltsvereinigung „junger“ Anwälte ist (per Definition unter 45), sondern weil eine Vielzahl von Anwälten aus unterschiedlichen Ländern zusammenkommt. In Bregenz waren dies ca. 55 Teilnehmer aus 13 Ländern. Das Seminarsystem hat sich dieser Gegebenheit angepaßt, oder, wie man will, hat sich daraus entwickelt: Einem Redner, der das Thema kurz den Zuhörern näherbringt, folgt ein Podium, zusammengesetzt aus Referenten aus mehreren Nationen. Diese beleuchten einzelne Aspekte aus ihrer Sicht. Dieses System kann einerseits eine Vielzahl von thematischen Facetten aufgreifen, zum anderen hat es den unschätzbaren Vorteil, kaum je langweilig werden zu können.

Die Thematik der Nachfolgeprobleme und Nachfolgeregelungen in Familienunternehmen ist an sich schon vielfältig. Dementsprechend kamen nicht nur die grundlegenden Nachfolgeprobleme zur Sprache, vielmehr die vielfältigsten Facetten der gesamten Problematik bis hin zu kulturellen Unterschieden. Fehlt beispielsweise der geeignete Nachfolger, so kommen Verkaufsüberlegungen (MBO/MBI) in Gang, bis hin zum immer noch populären Börsengang. Steuerliche Überlegungen sind sowieso angesagt, ebenso wie Fragen des Managements. Knapp 20 Referenten aus mehr als einem Dutzend verschiedenen Ländern wurden durch „lebende Beispiele“ ergänzt. Zwei Frauen repräsentierten die unterschiedlichsten Nachfolgemodelle: Die eine die ruhige und besonnene, wenn auch nicht immer unproblematische Konzernnachfolge (Gebr. WEISS AG), die andere ein türkisches Familienunternehmen (ZENGIN, Bregenz/Innsbruck), das rechtliche Gegebenheiten gewissermaßen dem Zusammenhalt in der Familie unterordnet. Hier wurden Wege verdeutlicht, mit denen zwar nicht alle Teilnehmer aus ihrer juristischen Sicht einverstanden waren, doch alle waren sichtlich von der Authentizität beeindruckt. Den Rest trug die Generalkonsulin der Türkei in Vorarlberg, Frau Beyza ÜNTUNA, bei, die über spezielle Probleme, aber auch über rechtliche und tatsächliche Fortschritte in der Türkei berichtete.

Die Organisatoren Hubert KINZ (Bregenz/Österreich) und Markus ZWICKY (Zug/Schweiz) sorgten

nicht nur für einen reibungslosen Seminarablauf, sondern für ein Rahmenprogramm, das allen Teilnehmern das bot, was für AIJA am wichtigsten ist: Eine Gelegenheit, sich im lockeren Rahmen kennenzulernen.

AIJA´s Flying Event Circus

Die Karavane zieht (international) weiter. Den Veranstaltungen in Vilnius/Lettland und Amsterdam/Niederlande (beide im Juni) folgte der Jahreskongreß in Neapel/Italien (August), außerdem findet ein weiteres Seminar in Rio de Janeiro/Brasilien (Oktober) und das November-Meeting in Larnaka/Zypern statt. Auch Nichtmitglieder sind willkommen. Im nächsten Jahr sind Seminare u.a. in St. Christoph/Österreich, München/Deutschland, Monza/Italien und New York/USA geplant, die Frühjahrs-Tagung in Frankfurt/Deutschland und der Jahreskongreß in Mexico City/Mexiko. Für exotischere Naturen stehen illustre Städte wie Kinshasa oder Algier auf dem Plan.

Weitere Informationen und Anmeldungen über AIJA, Avenue Louis Lepoutre 59/20, B-1050 Brüssel (Tel.: +32-2-347 33 34, Fax: 347 55 22) oder im Internet unter aija.org.

Ein ausführlicher Bericht über den Jahreskongreß der AIJA in Neapel folgt im nächsten Heft.

Jürgen Wagner, Rechtsanwalt,
Konstanz/Zürich/Vaduz



11. Steueranwaltstag 2004 in Berlin, 05./06.11.2004

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV ist mit dem jährlich im Herbst (eben in Berlin) stattfindenden STEUERANWALTSTAG in ganz besonderer Weise mit der Bundeshauptstadt Berlin verbunden. Die zahlreichen Teilnehmer sind es wohl auch, sei es wegen des umfangreichen Tagungs- und Fachprogramms, das voll und ganz für sich spricht. Oder sei es einfach wegen des Charmes der Stadt Berlin, der durchaus auch an möglicherweise weniger schönen Tagen im November zu spüren ist. Oder gar wegen beidem.

Leitung: Friedhelm JACOB, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Hengeler Mueller, Frankfurt
Dr. Rolf SCHWEDHELM, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht,
Streck Mack Schwedhelm, Köln/
Berlin/München

Freitag, 5.11.2004

| | |
|---------------|---|
| 9:30 - 10:30 | Die Zukunft der Erbschaftsteuer in Deutschland Dr. Marc JÜLICHER, RA/FAStR, Flick Gocke Schaumburg, Bonn |
| 10:30 - 11:30 | Putzfrauen, Babysitter und Gärtner - Das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit Dr. Rainer SPATSHECK, RA/FAStR, Streck Mack Schwedhelm, München |
| 11:30 - 11:45 | Pause |
| 11:45 - 12:45 | Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen Dr. RandoIf MOHR, RA/FAStR, Wirtz & Kraneis, Köln |
| 12:45 - 14:00 | Pause |
| 14:00 - 15:30 | Vereinfachung des Steuerrechts Friedrich MERZ, Rechtsanwalt und Stellvertretender Fraktionsvorsitzender der CDU |
| 15:30 - 15:45 | Pause |
| 15:45 - 17:30 | Die Vereinfachung des Steuerrechts aus Berater- und Richtersicht mit anschließender Diskussion Dr. Heinz-Jürgen PEZZER, Richter am Bundesfinanzhof |
| und | Dr. Michael STRECK, RA/FAStR, Vizepräsident des DAV, Streck Mack Schwedhelm, Köln |

| | |
|-------|-----------------------|
| 18:00 | Mitgliederversammlung |
| 20:00 | Abendprogramm |

Samstag, 6.11.2004

| | |
|---------------|---|
| 9:30 - 10:30 | Europarecht Dr. Hans Michael POTT, RA/FAStR, Sernetz Schäfer, Düsseldorf |
| 10:30 - 11:30 | Europarecht Dr. Stefan Ulrich PIEPER, Regierungsdirektor, Innenministerium, Berlin |
| 11:30 - 11:45 | Pause |
| 11:45 - 13:15 | Körperschaftsteuerrecht und Außensteuerrecht im Spiegel des Europarechts Prof. Dr. Franz WASSERMEYER, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof |

Rahmenprogramm

Ein geistiger und kulinarischer Hochgenuß mit original Berliner Spezialitäten erwartet die Teilnehmer im

*Restaurant THEODOR TUCHER
am Brandenburger Tor
(Pariser Platz 6a, 10117 Berlin), Beginn 20:00 Uhr*

Lesekabinett & Speiselounge

Neben dem Berlin-Buffett ein kabarettistisches Highlight:

„Die Razzia Ihres Lebens“

in Gestalt von Siegmund v. Treiber. Ein besessener Steuerfahnder, der dem Begriff "Arschloch" eine neue Dimension verleiht. Besonderen Wert legt er dabei auf die Gemütslage der anwesenden Steuerzahler, Steuersünder und jener, die immer noch nicht wissen, zu welcher dieser Gruppierungen sie gehören. Ein Fahnder, der die steuerlichen und anderweitigen Schwachpunkte dieser Republik kennt und sie hemmungslos ausnutzt. Ein Fahnder, der sich an den absurden Details des Lebens und denen Ihrer Steuererklärung weidet. Topaktuell, zielsicher, pointenreich und mit einer reichlichen Portion überheblicher Fiesheit läßt Siegmund v. Treiber jede seiner Razzien zu einer genußvollen Lustorgie des schrägen Humors verkommen.

Expertenseminar Steueramnestie 17.09.2004, Berlin Dorint Sofitel Schweizerhof, Budapester Straße

Kleine Veranstaltungen sind oft besser als große Veranstaltungen, die natürlich für die Veranstalter finanziell attraktiver sind. Hier fanden sich knapp 30 Teilnehmer zusammen, um als „Experten“ die einzelnen Aspekte, die Hintergründe und Auswirkungen der deutschen Steueramnestie – gesetzes-technisch „StraBEG“ genannt – zu diskutieren. Damit keine anderen Gedanken aufkamen, als sich mit den Äußerungen der hochkarätigen Referenten zu befassen, wurden alsbald die Vorhänge zugezogen. Damit wurde der Blick auf den spätsommerlichen Tag in Berlin verwehrt, der Blick auf die Materie aber deutlich fokussiert.

Fiskalische Ziele voraussichtlich nicht erreicht

Der Leiter der Veranstaltung, RA/FAStR *Dr. Rolf Schwedhelm* (Köln), zugleich Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV, machte eingangs deutlich, daß hinsichtlich der Akzeptanz der Steueramnestie bei den Beratern „eine gewisse Zurückhaltung zu spüren“ sei. Die weiteren Podiumsteilnehmer, die Herren *Wolfgang Lübke*, Leiter der Steuerfahndung Berlin, sowie *Michael Sell*, Ministerialrat aus dem Bundeskanzleramt, sprachen übereinstimmend von „stetig ansteigenden Summen“, ohne allerdings welche zu nennen. Bereits zu Beginn der Veranstaltung wurden so die unterschiedlichen Schwerpunkte deutlich: Den Beratern geht es um die praktische Umsetzbarkeit und damit um die Mandanten, den anderen, die mit der „Umsetzung“ befaßt sind, um die fiskalischen Aspekte. Leider sind sich fast alle Diskussionsteilnehmer und Beobachter darüber einig, daß das fiskalische Ziel (mit immerhin 5 Mrd. Euro angegeben) bei weitem nicht erreicht werden wird.

Mehr Werbung für die Amnestie?

Warum wirbt also die Bundesregierung nicht für die Steueramnestie? *Sell* machte hierzu deutlich, man könne zwar über die Medien an die Öffentlichkeit gehen, gewänne hierdurch nicht mehr Überzeugungskraft. Er gehe davon aus, daß diejenigen, die

es anginge, dies wissen würden, die anderen würden sich sowieso entscheiden. Berufsbedingt wesentlich deutlicher wurde *Lübke*: Die Amnestie sei „ein traumhaftes Angebot für die Vergangenheit mit Wirkungen für die Zukunft“. Wer davon keinen Gebrauch mache, dürfe sich nicht wundern, wenn´s danach „brutal“ würde. Nach derlei deutlichen Worten mußte sich die Veranstaltungsleitung bemühen, den Spagat zwischen politischer Debatte und Gedankenaustausch über die fachlichen Themen in einem brauchbaren Gleichgewicht zu halten.

Praxisfragen des Amnestiegesetzes

RA/FAStR *Dr. Martin Wulf*, (Köln), berichtete von zwei praxisrelevanten Themen: Wie korrigiert man frühere Bilanzen nach abgegebener Amnestieerklärung? Zwar betrifft dies nur ein verfahrensrechtliches Randproblem nach Abgabe der strafbefreienden Erklärung. Dennoch können zu vielen Steuerarten Amnestieerklärungen abgegeben werden, auch wenn die Amnestie ursprünglich die verschwiegenen Kapitaleinkünfte im Visier hatte.

Ist schließlich eine Amnestieerklärung noch bei laufender Betriebsprüfung und Steuerfahndung möglich? In diesem weiteren Referat spielten Praxisfragen der Sperrwirkung, bspw. durch die „Entdeckung der Tat“, eine wesentliche Rolle. Auch hier zeigt sich deutlich, daß zahlreiche gesetzliche Spielräume in solchen Situationen immer noch die Abgabe einer Amnestieerklärung ermöglichen.

Frage- und Antwortenkatalog des BMF vom 20.07.2004

RA/FAStR *Dr. Rainer Spatscheck* (München) berichtete über Besonderheiten bei Auslandssachverhalten. Bei diesen spielten bspw. luxemburgische Konten oder liechtensteinische Stiftungen eine Rolle. *Spatscheck* beschrieb detailliert die „Abkehr“ von der Besteuerung der Schenkungen (Errichtung, Zustiftung und Auflösung einer ausländischen Stiftung sind schenkungsteuerpflichtig), insbesondere durch den neuen (verbindlichen) Fragen- und Antwortkatalog des BMF vom 20.07.2004. Dieser „besondere Service für den Steuerpflichtigen“ – zu finden unter der BMF-Homepage, versehen mit dem Stichwort „StraBEG“ – ergänzt das Merkblatt des BMF vom 03.02.2004 (hierzu *Spatscheck/Ehnert*, [steueranwaltsmagazin](#) 2004, 17 ff.). In Frage/Ant-

wort Nr. 19 stellt das BMF klar, daß keine Schenkungsteuer erhoben würde, wenn die Stiftung von Anfang an im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei über das zugewendete Vermögen verfügen kann (sondern immer noch der Stifter selbst).

Detailfragen

RA/FAStR/FAStrafR *Dr. Karsten Randt* (Bonn) hatte die Aufgabe, zahlreiche Einzelfragen und Details aufzuzeigen und hierfür brauchbare Antworten zu finden. Wer kann bspw. in Personengesellschaften, Erben- und Hinterziehergemeinschaften was erklären? Wann ist, etwa bei fehlender Steuererklärung, das Versuchsstadium der Steuerhinterziehung beendet? Was tun bei späterer Tatentdeckung? Der Referent und die Diskussionsteilnehmer waren sich schnell einig, daß zahlreiche Fragen für die Beurteilung durch Berater, Finanzverwaltung und ggf. für die Gerichte in den nächsten Jahren übrig bleiben.

Wie sicher ist die Amnestie?

Spatscheck beschäftigte sich außerdem mit dem § 13 StraBEG, der für die übermittelten Daten ein Verwendungsverbot statuiert. Hier spielen zwar auch die grundsätzlichen Aspekte eine Rolle – Verwendungsverbot und dessen Reichweite –, vor allem aber die Fragen rund um die Teilunwirksamkeit oder Unwirksamkeit einer strafbefreienden Amnestieerklärung. Trotz einiger Unklarheiten im Gesetzeswortlaut stellt wohl nur eine generelle Ausdehnung des § 13 StraBEG auf alle im Formular enthaltenen Informationen das nötige Vertrauen des Erklärenden sicher.

Großzügigkeit auf der einen, Vertrauen auf der anderen Seite?

Eine sinnvolle Anwendung des StraBEG sei letztlich auf die „wohlwollende Unterstützung der Bundes- und Landesfinanzverwaltung angewiesen“, so das Credo der Referenten und der Podiumsteilnehmer. Immer wieder sei festzustellen, daß einzelne Sachbearbeiter die gesetzlich vorgesehene Großzügigkeit des „tabula rasa“ noch lange nicht nachvollziehen könnten oder wollten.

In Diskussionsbeiträgen, aber auch in Teilspekten der Referate kam immer wieder der Vertrauensaspekt zum Tragen. Klar ist, daß der Vertrauensverlust eine neue Dimension bekommen hat. Viele Betroffenen schenken auch dem Buchstaben des Gesetzes keinen Glauben mehr. Ob dies nur mit dem „eigenen Wirklichkeitsprofil des Steuerhinterziehers“ zu tun hat, kann durchaus bezweifelt werden. Auch die – freundlich ausgedrückt – „Unstetigkeit der Steuergesetzgebung“ hat damit zu tun.

Also: Angebot für die Vergangenheit mit Auswirkungen für die Zukunft

Praktisch alle Teilnehmer und Podiumsmitglieder waren sich – bei allen unterschiedlichen Meinungen über grundsätzliche Fragen oder Details – einig darüber, daß die Amnestie ein rechnerisch gutes Angebot ist. Ob die Verknüpfung mit Drohungen für die Zukunft sinnvoll ist, ist wiederum Anlaß zahlreicher Streitgespräche. *Sell und Lübke* stimmten jedoch dahingehend überein, daß das StraBEG „substanzielle Verbesserungen der Eingriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung“ gebracht habe und daher nicht nur ab dem 01.04.2005, dem Auslaufdatum der Steueramnestie, gelte: Früher oder später schnappen wir jeden Täter.

Redaktion



TaxLawLinks

Littmann, EStG-Kommentar, 62. Ergänzungslieferung (CD-ROM), Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004

Der Schäffer-Poeschel Verlag liefert mit der CD-ROM eine interessante Marktstrategie: Der Benutzer wird zum Beta-Tester eines technisch völlig unzulänglichen Produkts.

Nach der Installation findet man seinen Desktop immerhin unberührt vor: Kein neues Symbol stört das geliebte Hintergrundbild. Über das Startmenü wird man dann aber fündig, doch hilft einem dies nicht viel. Eine Anwendung „LivePublish“ wünscht, so teilt einem die Windows-Firewall mit, den eigenen Rechner als Server zu benutzen. Wird dies gnädigerweise erlaubt, startet nicht etwa eine eigene Software, sondern der Internetexplorer - oder dessen Konkurrenz. Wer so dreist war, Netscape/Mozilla als Standardbrowser zu verwenden, scheitert bereits hier: Lediglich die Meldung „%1 wird nicht gefunden“ erscheint. Auch Windows-2000-Nutzer freuen sich: „No web-browser was specified“, kein Einkommensteuer-Kommentar.

Wer den Internet-Explorer verwendet, wird immerhin mit der Startseite beglückt. Etwas altbacken wirkt sie schon, hat aber immerhin eine Suchfunktio-

on und einen Punkt „Inhaltsübersicht“ zu bieten.

Ein Klick darauf: Der Internetexplorer stürzt ab. Prima, dann hilft einem ja der Taskmanager, diese Anwendung zu beenden. Auf ein Neues, diesmal „Indexsuche“. Die Liste läßt sich nicht scrollen, wieder kein Erfolg. Mit Engelsgeduld geben wir nun in das Feld „Suche nach:“ „§ 17“ ein. Immerhin, 183 Treffer. Die Kommentierung zu § 17 EStG nimmt davon den 58. Platz ein. Ein Meisterwerk der Informationstechnologie.

Bei der gesuchten Vorschrift angekommen, muß man sich durch etliche Bildschirmseiten an unkommentierten Gegenüberstellungen von alten und neuen Randnummern arbeiten. Endlich: Das Inhaltsverzeichnis und der Kommentartext erscheinen. Wer so viel Geduld hatte, hierher zu gelangen, den stören doch auch nicht so hübsche Wörter wie „&nbhy;pflichten“.

Fazit: Der *Littmann* EStG-Kommentar auf CD-ROM ist durch die miserable technische Umsetzung entweder überhaupt nicht oder nur äußerst eingeschränkt zu gebrauchen.

(RB)



LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

BALS (Hrsg.), Die Einkommensteuer 2003, Boorberg Verlag, Stuttgart, 46. Aufl. 2004, 1.034 Seiten

Das „Jahreskompendium für steuerberatende Berufe“ enthält einen praxisorientierten EStG-Kommentar und die wesentlichen Tabellen hierzu. Ein vereinfachtes Schema zur Berechnung der Einkommensteuer 2003 hilft ebenfalls weiter. Als Handkompendium für den Berater, der solide Entscheidungsgrundlagen braucht, hervorragend. Das Buch stellt auch eine gute Gedächtnisauffrischung dar: Daß Journalisten, aber auch Rechtsanwälte ihr Berufsgeheimnis nicht dazu verwenden dürfen, dem Finanzamt die Angaben der bewirteten Personen auf Bewirtungsbelegen vorzuenthalten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG), wußten wir schon. Aber warum? Schon vor 40 Jahren befand der BFH, daß „bei der Prüfung, ob Bewirtungskosten bei Angehörigen freier Berufe Betriebsausgaben darstellen, an die Darlegungs- und Nachweispflicht strenge Anforderungen zu stellen sind“ (BFH BStBl. 1964 III 134).

(JW)

SCHÄDLER/MENICHETTI, (Hrsg.), Private Banking im Schlaglicht internationaler Regulierungen, Physica-Verlag, Heidelberg 2003, 126 Seiten

Die Autoren, der damalige Geschäftsführer des Liechtensteinischen Bankenverbandes der eine, Inhaber der Stiftungsprofessur des Bankenverbandes am Institut für Finanzdienstleistungen der Hochschule Liechtenstein der andere, publizieren die Ergebnisse des BankingForum Liechtenstein zu einer Zeit, in der – wie vieles andere in der Bankenlandschaft – auch die Reichweite des Bankkundengeheimnisses in der Diskussion ist. Der Zürcher Bankier Hans J. BÄR äußerte sich im März 2004 dahingehend, das Bankgeheimnis müßte „ethisch besser abgestützt werden“ (NZZ vom 12.03.2004). Bereits

die Differenzierung zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung sei „fragwürdig und unethisch“. Bei ersterem sei man bereit, das Bankgeheimnis aufzugeben, bei letzterem nicht. Kurios sei auch die Buchhaltung in der Schweiz. Man verbuche in Sachen Bankgeheimnis nur, was es den Banken einbringe, unterschlage aber den Schaden für die Schweiz. Damit wurde eine leidenschaftliche Debatte ausgelöst, die teilweise auch zur Einsicht geführt hat, daß es das Bankkundengeheimnis nicht „ewig“ geben werde.

Zwei Bemerkungen, die eine älter, die andere neueren Datums, bleiben Eckpunkte der Diskussion: „Das Bankgeheimnis wird entweder verdammt oder zum nationalen Heiligtum erklärt“ (FROMMELT, 1988). Der frühere Präsident des Liechtensteinischen Bankenverbandes, Adolf E. REAL, erklärte in einem Beitrag zu SCHÄDLER/MENICHETTI im Jahr 2002: „Es wäre deshalb fatal, die Geschäftsstrategien einzig und allein auf dem Weiterbestehen des Bankkundengeheimnisses aufzubauen“.

(JW)

KLEINE-COSACK, Werberecht der rechts- und steuerberatenden Berufe, C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2004, 340 Seiten

Der § 6 Abs. 2 S. 1 BORA, der die Mitteilung von Erfolgs- und Umsatzzahlen eingeschränkt hat, ist verfassungswidrig. Der Autor hat dies an der entsprechenden Stelle (Rn 254) fast vorweggenommen, ohne näher auf das in Bayern anhängige Verfahren einzugehen. Insofern bestätigt er die Tendenz, daß viele der Berufsausübungs-Beschränkungen nicht nur „bedenklich“, sondern schlicht verfassungswidrig sind. Angesichts der dramatisch veränderten und von KLEINE-COSACK zutreffend geschilderten Konkurrenzsituation und des europäischen Einflusses (Rn 6 ff.) sollte jeder Freiberufler mal darüber nachdenken, allerdings auch über lässig verteidigte Privilegien.

(JW)

HEUSSEN, Time-Management für Rechtsanwälte, C.H. Beck, München, 2004, 270 Seiten

Morgens schneller Kaffee trinken, damit man abends mehr Zeit hat. Die Rezension erfolgt (nicht aus Zeitgründen, sondern weil ein Verriß gut geplant sein muß) im nächsten Heft.

(P)

DEININGER, Wegzug aus steuerlichen Gründen, zerl-Verlag, Angelbachtal, 2004, 186 Seiten

Endlich ein Werk, das die steuerliche Wirklichkeit beschreibt. Nicht erst seit BORIS BECKER und THEO MÜLLER steht die Wohnsitzverlagerung deutscher Steuerpflichtiger hoch im Kurs. Andere Länder, etwa die Schweiz, haben sich weitgehend geöffnet, bspw. durch bilaterale Verträge (in denen die Freizügigkeit festgeschrieben ist), aber auch durch nationale Gesetze (etwa die Lex Koller zum Immobilienerwerb durch Ausländer). Allerdings stellt der Autor zu Recht fest: „Daneben sind die Schweizer auch nicht als Volk bekannt, das schnell tiefgreifende Freundschaften mit Zuzüglern schließt. Daher sollte im Vorgriff auf den Wegzug auch das soziale und gesellschaftliche Umfeld des Zielkantons sondiert werden, um nachher keine Isolationsgefühle entstehen zu lassen“ (S. 63). Wer das Pneu am Velo für eine außerirdische Erscheinung aus Star Trek V und „Knabenschießen“ für eine unappetitliche Sauerei hält, ist wahrscheinlich fehl am Platze.

Dennoch: Auch gegenüber dem EU-Beitrittsland Österreich lohnt der Wegzug aus steuerlichen Gründen: Die Einkommensteuer läßt sich drastisch reduzieren, die Erbschaftsteuer ggf. ganz vermeiden. Fazit: Das Buch beschreibt auf nur gut 60 Seiten (nebst noch einmal doppelt so vielen Seiten Abkommenstexten) das nötigste Handwerkszeug für den Berater, der Wegzugswilligen zur Seite steht. Angesichts der Komplexität der Materie und der Notwendigkeit eines Blickes hinter die Kulissen im Aufnahmestaat lohnt eine erhebliche Überarbeitung zur 2. Auflage.

(JW/RB)

SEMLER/VON SCHENCK, Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder, C.H. Beck/Verlag Franz Vahlen, München, 2. Aufl. 2004, 959 Seiten

Seit der im Jahr 1999 erschienenen Voraufgabe (hierzu steueranwaltsmagazin 2001, 62 f.) kamen über 100 Seiten hinzu. Auf „eingehende wissenschaftliche Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum wurde verzichtet, soweit dies nicht für eine zuverlässige Unterrichtung der Leser geboten erscheint.“ Klarer kann man den Anspruch, praxisgerecht, aber umfassend zu informieren, kaum beschreiben. Ob allerdings die Ausführungen zum Sabanes-Oxley Act nicht eher verwirren? Die Ausführungen zum Deutschen Corporate Governance Kodex tun dies sicherlich nicht, deshalb ist es auch richtig, den letzteren im Anhang abzdrukken. Die eindeutige Stärke dieses Werkes (und damit die hervorragende praktische Brauchbarkeit) wird durch die unaufgeregte, klare und vollständige Darstellung einzelner Themen deutlich, wie etwa bei der Abhandlung von SEMLER über die Angemessenheit der Vergütung des Vorsitzenden des Aufsichtsrates (S. 666 ff.).

Wann klagt denn endlich ein Unternehmen gegen den § 10 Abs. 4 KStG? SEMLER beschränkt sich auf die Aussage, „die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift ist fraglich“ (S. 676). Dies haben wir bereits im steueranwaltsmagazin 1999, 2 ff. konkret beanstandet. Passiert ist nichts.

(JW)

DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2004, 466 Seiten; zugl. Diss. Hamburg (2003), 462 Seiten

Nicht jede Dissertation schafft es zur Hardcover-Ausgabe eines „echten“ Buches, auch wenn es - trotz Titeländerung - seinen Dissertationscharakter mit 1365 Fußnoten und einem 40-seitigen Literaturverzeichnis (!) durchaus erkennbar beibehalten hat. „Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht“ lautet der Untertitel, der aber bereits erahnen läßt, wie der Autor vorgeht. Die Einkünfteabgrenzung in der internationalen Unternehmung findet hier ein systematisch geschlossenes Konzept.

(JW)

KNIEF, Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2004, IDW-Verlag, 22. Aufl., Düsseldorf (2004), 1.563 Seiten

Im Postkartenformat und handlicher Dicke von 3,3 cm eignet sich dieses Buch nicht nur als Wurfgeschöß (wobei es gegenüber dem „Anwalt 2004“ des Deutschen Anwaltverlags deutlich mehr Gewicht hat). Hier ist alles drin, was Steuerberater und Wirtschaftsprüfer so brauchen. Der Anfangsteil „Informations- und Kommunikationswesen“ (gemeint ist das Internet) ist naturgemäß ausbaubar, die Übersicht über Steuerrecht, Rechnungslegung und Betriebswirtschaft aber überkomplett. Diejenigen, die mit Humor nicht so gesegnet sind, werden auf S. 99 auf das Buch des Verfassers (!) „111 Witze für und über Steuerberater und Wirtschaftsprüfer“ hingewiesen.

(JW)

PICOT, Unternehmenskauf und Restrukturierung, C.H. Beck, München, 3. Aufl. 2004, 1.361 Seiten

Dieses Buch, das in seinem gewaltigen Umfang und seiner inhaltlichen Fülle bereits in 3. Auflage erscheint, wurde im wesentlichen von sieben Partnern der Kanzlei FRESHFIELDS zusammengestellt. Der Titel wird dem Inhalt wenig gerecht, da er nur einen kleinen Ausschnitt wirtschaftsrechtlicher Betätigung zu beschreiben scheint. Der Untertitel „Handbuch zum Wirtschaftsrecht“ ist eher angemessen.

Die Autoren, die sich in der „Königsdisziplin“ des M&A-Geschäfts sehen, beschreiben die vertragsrechtlichen, gesellschafts- und arbeitsrechtlichen Aspekte, neben dem Steuerrecht das Kartellrecht, Umweltrecht, Insolvenzrecht, sowieso das Internationale Recht, aber auch das Betriebsrentenrecht. Ausführliche Literaturangaben und -zitate wie auch zahlreiche erläuternde Abbildungen vervollständigen das ohnehin umfassende Werk, das keinerlei Ansprüche in diesem Bereich offen läßt. Nicht einmal dem White Knight, der angesichts der spin-offs, split-offs oder der split-ups noch etwas verwirrt zu sein scheint.

(JW)

REITH, Internationales Steuerrecht, Verlag Franz Vahlen, 2004, 802 Seiten

Der Autor legt ein nicht ganz leichtes Werk zum Internationalen Steuerrecht vor. „Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen“ heißt der Untertitel. Dies umfaßt eine lehrbuchartige, gleichwohl praxisrelevante Sammlung der Vorschriften, die im allgemeinen als Internationales Steuerrecht bezeichnet werden. Ein Rechtsgebiet, das es in dieser Klarheit gar nicht gibt. Und hier beginnen die Schwierigkeiten für jeden, der mit solchen Sachverhalten befaßt ist: Welche Sachverhaltskonstellationen sind hierfür überhaupt relevant?

Doppelbesteuerungsrecht und Außensteuergesetz bilden die beiden Säulen des Werkes. Daneben sind praxisrelevante Fragestellungen zentral: „Ausländische Verluste im Zusammenhang mit inländischen Einkünften“ und die „Überführung von Wirtschaftsgütern in einen ausländischen Produktionsstandort“. Das Kapitel „Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger“ wird ergänzt durch über hundert Seiten „Gestaltungsüberlegungen bei grenzüberschreitenden Investitionen und sonstigen Wirtschaftstätigkeiten im Ausland“. Und dies ist der eigentliche Wert dieses Buches: ein Erfahrungsschatz.

(JW)

KALIGIN, Strafbefreiungserklärungsgesetz – StraBEG, Boorberg-Verlag, Stuttgart, 2004, 77 Seiten

Darf der denn alleine weg, wenn er groß ist? Fast mitleidig sieht man dieses Heftchen - Sonderdruck aus dem Kommentar zum EStG von Lademann in Zusammenarbeit mit dem BetriebsBerater - im Regal verschwinden. Genauso wenig vorhanden sind die „Standardwerke“ von Joecks/Randt und Streck (Hrsg.) (hierzu [steueranwaltsmagazin](#) 2004, 25 f., 59 f.), die in der zusammengestellten Literatur nicht auftauchen, sich im Text dann aber doch noch irgendwann wiederfinden. Apropos finden: Wir fanden den „Historischen Hintergrund des Strafbefreiungserklärungsgesetzes“ in der Einführung ganz besonders interessant, wenn auch die Feststellungen zum fiskalischen Ergebnis allzu unkritisch übernommen wurden und verfassungsrechtliche Bedenken allzu unkritisch vom Tisch gefegt wurden (Einf. Rn 26, 28). Allein, der Glaube fehlt: Im Fazit (Rn 24 zu § 13) stellt der Autor klar, daß „Verwendungsfeh-

ler“ bereits eingetreten seien und das Verwertungsverbot nicht allzu klar normiert wurde. Ein Frage des Vertrauens (s. auch WAGNER, Steueramnestie in Deutschland - Mögliche Auswirkungen auf Liechtenstein, JUS&News 2004, 19 ff.).

(JW)

In der nächsten Ausgabe u.a. *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise; *Domermuth* u.a., Betriebliche Steuern (2. Aufl.); *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht; *Engl*, Formularbuch Umwandlungen; *Heussen*, Time-Management für Rechtsanwälte u.a.

Kirsten Bäumer-Ianniello (KBI), *Jürgen Wagner (JW)*, *Rüdiger Bock (RB)*, *Peter Joos (PJ)*

Redaktion

Fremde Federn: Steueramnestie in Österreich

Unter dem Titel „Pauschalabgabegesetz“ hat der Finanzminister im Zuge der Steuerreform 2005 eine Art Steueramnestie für bestimmte Abgaben vorgesehen. Der Steuerpflichtige kann sich durch Zahlung eines Betrages in Höhe von 40% der Steuerschuld von möglichen finanzstrafrechtlichen Folgen der Abgabenverkürzung befreien und erhält für die restlichen 60 % der Steuerschuld einen „Rabatt“.

Dies gilt jedoch nur für Abgaben, für die der Abgabenanspruch vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist. Weitere Bedingung ist, daß dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Entrichtung der Pauschalabgabe nicht bekannt war, daß die für die Nachforderung maßgebenden Umstände bereits Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen sind oder das Finanzamt davon bereits Kenntnis hat.

Unter die Pauschalabgabe fallen folgende Abgaben: Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer), Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer, Normverbrauchsabgabe, Gesellschaftsteuer, Rechtsgebühren, Versicherungssteuer, Kraftfahrzeugsteuer und Dienstgeberbeitrag. **Nicht erfaßt** sind ausdrücklich Nebenansprüche

wie Säumniszuschläge und Anspruchszinsen, Kommunalsteuer, Grundsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Zölle und Verbrauchsteuern.

Die Entrichtung der Pauschalabgabe hat spätestens am 30. Juni 2005 auf eigens eingerichtete Konten bei den Kreditinstituten zu erfolgen, die dann die Beträge an das für die Umsatzsteuer des Kreditinstitutes zuständige Finanzamt weiterleiten. Die Entrichtung der Pauschalabgabe erfolgt aus der Sicht des Finanzamtes anonym; das Kreditinstitut gibt dem Finanzamt den Namen des Einzahlers nicht bekannt. Das Kreditinstitut stellt für die Einzahlung der Pauschalabgabe eine Bestätigung aus, die der Einzahler erhält.

Kommt es in späterer Folge beim Steuerpflichtigen zu einer Nachforderung an Abgaben, so werden diese nachgeforderten Abgaben auf Antrag und unter Vorlage der vom Kreditinstitut ausgestellten Bestätigung gelöscht.

Wurden im entsprechenden Jahr Verluste erwirtschaftet, so kann sich anstelle einer Nachforderung eine Kürzung der Verluste, z.B. im Zuge einer Betriebsprüfung, ergeben. In diesem Fall ist es ausreichend, wenn eine Pauschalabgabe in Höhe von 15% der Verlustkürzung entrichtet wurde.

Soweit die Nachforderung gelöscht wurde oder die Minderung der Verluste wegen Zahlung einer Pauschalabgabe unterblieben ist, erlischt auch die Strafbarkeit von damit eventuell im Zusammenhang stehenden Finanzvergehen.

Derzeit liegt nur der Gesetzesentwurf vor, dessen Durchführungsregelungen jedenfalls abgewartet werden müssen.

(Quelle: KPMG Österreich, Verfasserin: Margit Frank, 18.03.2004)



Termine

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|---|--|------------------------|--|
| OKTOBER 2004 | | | |
| Das neue Alterseinkünftegesetz Neue Rentenbesteuerung | Alternativ: Dipl.-Fw. R. Formel, Dipl.-Fw. H. Geiermann, Dipl.-Fw. K. Müller | 01.10.2004, Dortmund | IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Aktuelle Rechtsprechung zur Haftung der Rechtsanwälte und steuerlichen Berater | RiBGH Dr. G. Fischer, RA Dr. O. Sieg, H. Schlee | 01.10.2004, Eschborn | Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186 |
| Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen: Die richtige Umsetzung in der Unternehmenspraxis | Dr. H.-K. Kroppen | 01.10.2004, Hannover | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Verteidigung im Steuerstrafrecht | RA/FAStR- und Strafr O. G. von Briel | 01.-02.10.2004, Berlin | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |
| Nachfolgegestaltung: Problemvermeidung durch Strukturierung | RA/StB Dr. H. Hübner | 01.10.2004, München | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 |
| Steuerrecht Aktuell | N. N. | 01.10.2004, München | Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/20733-0 Fax: 0761/30625 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Steuerrecht in der Insolvenz | RA/FAInsoR J. Klefisch | 01.10.2004, Düsseldorf | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |
| Das steuerlich und rechtlich richtige Testament | Alternativ: Prof. Dr. G. Brüggemann, Prof. Dr. H. Sander | 02.10.2004, Dortmund | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 |
| Steuerfahndung und Steuerstrafrecht | Prof. Dr. W. Joecks, RA/FAStR/FAStrafr Dr. K. Randt | 04.10.2004, Düsseldorf | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|---|---|----------------------------|---|
| Steuerliche Aspekte der Wertpapieranlagen im Privatvermögen | P. Löbig | 04.10.2004, Eschborn | Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186 |
| Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht | MinDir H. B. Brandenburg, Prof. Dr. G. Crezelius, StB Dipl.-Ökonom J. Fahrenberg, Notar Dr. D. Mayer, FAStr LL.M. Dr. N. Rieger, RA/StB/Notar Dr. T. Winkemann | 04.-05.10.2004, Köln | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Internationales Steuerrecht 2 | ORegR W. Büttner, WP/StB Dipl.-Kfm. M. Güntel, RA/StB Dipl.-Fw. Dr. jur. D. Pohl, RA/FAStr Prof. Dr. Jur. A. Raupach | 04.-05.10.2004, Frankfurt | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Persönliche Haftung GmbH-Geschäftsführer | RA/FAStrafR Prof. N. Gatzweiler, RA Prof. Dr. F. Graf von Westphalen | 05.10.2004, Frankfurt | Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Steueramnestie vor dem Endspurt | Prof. Dr. W. Joecks, RA/FAStr Prof. Dr. D. Piltz, RA/FAStr/FaStrafR Dr. K. Randt, MinR M. Sell | 05.10.2004, Düsseldorf | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Wegzugbesteuerung | RA Dr. N. H. Burki, E. Czakert, RA/StB U. Derlien, WP Dr. R. Frei, F. Helio, StB Dr. M. Jamrozy, RA/FAStr Dr. M. Jülicher, WP/StB Mag. R. Leitner, RA Dr. T. Offerhaus, RA J. Van In, RA/FAStr/StB M. von Waldthausen | 06.-07.10.2004, Freising | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |
| Herbstfachtagung | RA/FAStr Dr. R. Spatscheck | 07.10.2004, Kassel | Steuerberaterverband Hessen eV Tel.: 0561/72927-0 |
| Bilanzanalyse für Juristen | Dipl.-Kfm. M. Edlinger | 07.-08.10.2004, Heidelberg | Forum - Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946 |
| Einführungskurs Steuerrecht | RA/FAStr Dr. B. Binnewies, RA/FAStr Dr. H.-W. Kamps, RA/FAStr Dr. R. Spatscheck | 07.-09.10.2004, Nürnberg | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |

Termine

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|--|---|-------------------------------|---|
| Praxis der Rechnungslegung nach IFRS | Dipl.-Kfm. Dr. H. Kessler, Dipl.-Kfm. Dr. M. Leinen | 07.10.2004, Mannheim | Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 02323/141249 |
| Steueramnestie | StB Dipl.-Kfm. Dr. F. Angermann, Dr. K. Henke, Dr. H.-U. Misera, RA/FAStR und FAStR Dr. K. Randt, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm | 07.10.2004, Freising | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |
| Dokumentation von Verrechnungspreisen | StB O. Wehnert, RiFG Prof. Dr. K.-M. Wilke | 07.10.2004, Köln | Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 |
| Die vorweggenommene Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen Fallstudien zu zivil- und steuerrechtlichen Aspekten | RA/StB Dr. R. Geck, Notar Dr. J. Mayer | 08./09.10.2004, Düsseldorf | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 |
| Besteuerung von Kapitalvermögen im Ausland | F. Hruschka, RA/StB Dr. P. Lüdemann | 11.10.2004, Frankfurt | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Kommunen und Steuern | H. Eversberg, H.-J. Rang, F. Schneider | 12.10.2004, Frankfurt | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |
| Ausländische Investmentfonds Vertriebschancen und -risiken durch das Investmentsteuergesetz | StB U. Ammelung, StB R. Lindauer | 12.10.2004, Eschborn | Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186 |
| IWB- Verrechnungspreisforum Verrechnungspreise in der Praxis | StB Dipl.-Kfm. A. Eigels- hoven, RA G. Gebert, RA/StB LL.M. Dr. H. K. Kroppen, StB Dr. A. Roeder, M.A., Dipl.-Fw. R. Schreiber | 12.10.2004, Düsseldorf | Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Latente Steuern – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, IFRS und U.S.-GAAP | WP U. Blaum, WP/StB G. Lützeler, A. Mangrich | 13.10.2004, Darmstadt | Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 |
| Umsatzsteuer in der EU | M. Feldt, J. Keese, RA N. Looks, U. Slapio | 14.10.2004, Düsseldorf | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|---|---|-------------------------|---|
| Steueroptimale Gestaltungen zwischen der GmbH und der Personengesellschaft | StB Dipl.-Fw. O. Posdziech | 14.10.2004, Köln | Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 |
| Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz | Dr. C. Uhländer, T. Waza | 15.10.2004, Würzburg | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| „Praxis Steuerstrafrecht“ – Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfolgung vor dem Hintergrund der Steueramnestie und des Öffnungsprozesses in Europa | RA Prof. Dr. R. Seer, RA O. G. von Briel, RA Prof. Dr. W. Joecks, RA/FAStR A. Mack, RA Prof. Dr. M. Füllsack, RiAG a.D. RA C.-A. Vogelberg, RA lic. jur. D. Holenstein (Eidg. dipl. Steuerexperte), RA Dr. M. Gotzens | 15.10.2004, Düsseldorf | IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 |
| Insolvenz und Steuern | RA/StB Dr. U. Hartmann, RA/FAStR J. Büttner | 18.10.2004, Stuttgart | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Haftungsrisiko Steuern | ORegR H. Böcker, RiFG M. Peltner, RA/FAStR und FAStraFR Dr. C. Pelz | 22.10.2004, München | Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Die Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen Fallstudien zu zivil- und steuerrechtlichen Aspekten | RA/FAStR Prof. Dr. D. J. Piltz, RA/FAStR Dr. B. Noll | 22.10.2004, München | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 |
| Übertragungen und Verfügungen unter Lebenden und von Todes wegen im privaten und betrieblichen Bereich | Dr. G. Ege, RA/StB/Notar Dr. R. Geck, Dr. M. Wolf | 25.-26.10.2004, München | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Steuerfolgen bei Trennung und Scheidung | RA/FAStR u. FAFamR J. Kemper | 27.10.2004, Berlin | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |

Termine

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|--|--|---------------------------|---|
| Intensivkurs Steuern | StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringern | 27.-29.10.2004, Wiesbaden | Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45 |
| Der GmbH-Geschäftsführer im Gesellschafts-, Zivil-, Straf- und Steuerrecht | RA Dr. J. Becker, Dr. A. Funk-Münchmeyer, RA Dr. R. Liebs, RA/Notar Dr. S. Lingemann, RA/FAStR Dr. K. Olbing | 28.-29.10.2004, Freising | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |

NOVEMBER 2004

| | | | |
|---|--|---------------------------------|--|
| Internationale Steuerplanung bei Privatpersonen Für Vermögensverwalter und Steuerspezialisten aus Schweizer Sicht | RA lic. jur. A. Kolb, RA Dr. F. Richner, Dr. B. Zwahlen | 01.-02.11.2004, Thalwil/Schweiz | ZFU – International Business School Tel.: +41/1/7228585 Fax: +41/1/7228586 |
| Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2004/2005 | Dr. G. Ege, WP/StB Prof. Dr. U. Ley, FAStR Dr. H. J. Watermeyr | 04.11.2004, Frankfurt | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Aktuelle Schwerpunkte des Gemeinnützigkeitsrechts und der Vereinsbesteuerung | Dipl.-Fw. A. Kümpel | 04.11.2004, Köln | Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 |
| Fachanwalt für Steuerrecht | N. N. | 04.-06.11.2004, Frankfurt | Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/20733-0 Fax: 0761/30625 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Expatriates International Assignments Rechtliche, steuerrechtliche und versicherungstechnische Fragen bei der Arbeitnehmerentsendung | Dipl. Steuerexperte C. Busin, B. Hild, A. Forster, RAin C. E. Niklaus, Dipl. Steuerexperte K. B. Padrutt | 04.-05.11.2004, Thalwil/Schweiz | ZFU – International Business School Tel.: +41/1/728585 Fax: +41/1/728586 |
| Von der Rating- zur Sanierungsberatung | Prof. Dr. H. Ehlers | 05.11.2004, Köln | Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 02323/141249 |

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|--|--|---------------------------|--|
| Steueranwaltstag Berlin 2004 | Leitung: RA/StB F. Jacob, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm Referenten: RA/FAStR Dr. Marc Jülicher, RA/FAStR Dr. Rainer Spatscheck, RA/FAStR Dr. Randolph Mohr, RiBFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, RA/FAStR Dr. Michael Streck, RA/FAStR Dr. Hans Michael Pott, RegDir Dr. Stefan Ulrich Pieper | 05.-06.11.2004, Berlin | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |
| Erbschafts- und Schenkungsteuer für Juristen -Vertiefung | RA/StB Dr. H. Hübner, RA/FAStR Dr. M. Jülicher | 06.11.2004, Frankfurt | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Internationales Steuerrecht 3 | StB Prof. Dr. W. Kessler, RA Dr. M. Lausterer, RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Dirk Pohl, Dr. A. Storck | 08.-09.11.2004, Frankfurt | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Das Neue Investmentrecht – eine aktuelle Bestandsaufnahme Neuerungen und Nachbesserungen zum Investmentgesetz und Investmentsteuergesetz | u.a. K. Bürkin, Dr. T. Ritter, M. Rozok, U. Wewel, A. Woitzik | 09.11.2004, Eschborn | Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186 |
| Unternehmensbewertung bei Nachfolge im Zivil- und Steuerrecht | FAStR Prof. Dr. D. J. Piltz, FAStR Dr. C. von Oertzen | 10.11.2004, München | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Aktien-, Konzern- und Kapitalmarktrecht | RA/Notar Dr. C. Binge, Prof. Dr. G. Crezelius, RA/WP/StB Prof. Dr. W. Haarmann, RA/StB Dr. U. Henkel, LL.M. Prof. Dr. H. Hirte, RA LL.M. Dr. K. Riehmer, RA/WP/StB Dr. Dipl.-Oec. M. Schüppen | 10.-11.11.2004, Frankfurt | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Umwandlung mittelständischer Unternehmen Einführung in die Systematik der einzelnen Umwandlungsarten unter gesellschafts- und steuerrechtlichen Aspekten | RA/FAStR/StB Dr. J. Honert, Notar Dr. E. Wälzholz | 12.11.2004, München | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |

Termine

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|--|---|---------------------------------|--|
| Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht | Prof. Dr. M. Fischer, RA/FAStR/StB Dipl.-Fw. S. Heinrichshofen | 12.-13.11.2004, München | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Die Holding-Gesellschaft Management – Recht – Steuern | M. Haussener, Dr. G. Krneta, W. Steuri, Dipl. Steuerexperte R. J. Wuermli, Dr. B. Zwahlen | 16.-17.11.2004, Thalwil/Schweiz | ZfU – International Business School Tel.: +41/1/7228585 Fax: +41/1/7228586 |
| Unternehmenskäufe rechtssicher gestalten | RA/FAStR Dr. J. Bruski, RA Dr. R. Hermes, RA Dr. H. Schäfer | 18.11.2004, Mannheim | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Besteuerung der GmbH & Co. KG | Dr. H. Klein, Vors.RiFG T. Müller | 18.11.2004, Bochum | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Die Unternehmensnachfolgeplanung | MinR R. Halaczinsky, RA/StB Dr. H. Hübner, RA/FAStR Dr. T. Koblenzer, RA/FAStR Dr. M. Söfving | 18.11.2004, Bochum | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Kompaktkurs Insolvenz und Steuern | Vors.RiOLG Dr. D. Onusseit | 19.11.2004, Köln | RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877 |
| Steuern minimieren beim Unternehmenskauf | RA/StB Dr. M. Bünning, RA/FAStR Dr. A. Mihm | 19.11.2004, Mannheim | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Umsatzsteuer 2004/2005 Aktuelles aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung | Dipl.-Fw. R. Sikorski | 19.11.2004, Schermbeck | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Bilanz und Steuern 2004 | RA Dr. G. E. Breuninger, Prof. Dr. G. Crezelius, WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. U. Prinz, WP/StB B. Richardt | 19.-20.11.2004, München | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Das gesellschaftsrechtliche Mandat – Personengesellschaften | RA/FAStR Dr. K. Bauer | 20.11.2004, Hannover | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|---|---|-------------------------------------|---|
| Bielefelder Fachlehrgang – Steuerrecht Pflichtfortbildung für Fachanwälte für Steuer- recht nach § 15 FAO | RiAG a.D. RA C.-A. Vogel- berg, StB Prof. T. Reich, StB Dipl.-Fw. F. Mihm, StB Dipl.-Vw. F. Salditt, RA/FAStR Dipl.-Fw. Dr. P. Gußen, StB Dipl.-Fw. K.-H. Worms, RA/StB Dr. I. Flo- re | 20.11.2004, Rheda- Wiedenbrück | Bielefelder Fachlehrgänge – Steuerrecht RA Beck- Seminare Tel.: 0521/94276-0 Fax: 0521/94276-27 |
| Personengesellschaften – Zivil- und Steuerrecht | Vors. RiBGH Dr. h.c. V. Röhricht, RiBFH Dr. R. Wacker | 22.-24.11.2004, Berlin | Deutsches Anwaltsinsti- tut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |
| Beratungsakzente 2004 | Prof. Dr. G. Brüggemann, ORR F. Bücker | 23.11.2004, Köln | Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 |
| Steueroasen und Off- shore-Strukturen Veränderte Ansprüche an die internationale Pla- nung | lic. oec. publ., Dipl.- Steuerexperte C. Busin, StB Prof. Dr. C. Schmidt, Dr. B. Zwahlen | 23.-24.11.2004, Thalwil/ Schweiz | ZfU – International Busi- ness School Tel.: +41/1/7228585 Fax: +41/1/7228586 |
| Europäisches Steuerrecht ist Realität | Dr. A. Cordewener, K. Eicker, RA Dr. H.-M. Pott, R. Risse, Prof. Dr. T. Röd- der, Prof. Dr. C. Spengel, Dr. O. Thömmes | 23.-24.11.2004, Köln | Handelsblatt GmbH Tel.: 0211/9686-3548 Fax: 0211/9686-94-515 |
| Aktuelle Fragen zur Be- steuerung der Land- und Forstwirte | RA H.-J. Hartmann | 24.11.2004, Köln | Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 |
| Unternehmensbewertung bei Kauf und Verkauf von Unternehmen | M. Bucher, M. Frey, Dr. M. Furrer, Dr. M. Giger, K. Spielberger, A. Wyss | 24.-25.11.2004, Zürich/ Schweiz | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |
| Besteuerung und Steuer- probleme der Vereine | RA/FAStR Dr. J. Alver- mann | 26.11.2004, Hannover | C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Grund- und Standardpro- bleme der gesellschafts- rechtlichen und steuer- rechtlichen Bera- tungspraxis | RA/FAStR Dr. J. Christ | 26.-27.11.2004, Köln | Deutsches Anwaltsinsti- tut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 |

Termine

| Veranstaltung | Dozent | Ort/Datum | Anmeldung/Veranstalter |
|-----------------------|----------------------------|---------------------|---|
| Unternehmensnachfolge | RA/FAStR Dr. R. Landsittel | 27.11.2004, Hamburg | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |

DEZEMBER 2004

| | | | |
|---|--|------------------------|---|
| Reform der Rechnungslegung und Prüfung 2004 | Dipl.-Kfm. Dr. H. Kessler | 02.12.2004, Erfurt | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung | Prof. Dr. G. Crezelius, RA/Notar/StB Dr. R. Geck | 03.12.2004, Frankfurt | Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Praxis der Unternehmensbewertung | Dipl.-Kfm. StB Dr. S. Kunowski, Prof. Dr. V. H. Peemöller, WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. M. Popp | 03.12.2004, Regensburg | Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen |
| Unternehmenskauf in Krise und Insolvenz | T. Windhöfel, WP/StB A. Ziegenhagen, RA/FAInsR S. Denkhaus | 03.12.2004, Köln | RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877 |
| GmbH, GmbH & Co. KG, Betriebsaufspaltung, kleine AG in Zivil- und Steuerrecht | RA/FAStR Dr. K. Bauer | 04.12.2004, Düsseldorf | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |
| Umsatzsteuer 2004/2005 | RiBFH Dr. W. Birkenfeld, RA/StB R. E. Korf, MinDir W. Widmann | 06.12.2004, Frankfurt | EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 |
| Unternehmenssteuerrecht „kurz vor Toresschluß“ | StB/Dipl.-Fw. Wilting | 07.12.2004, Köln | Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 |
| Internationale Aspekte des deutschen Steuerstrafrechts | RA/FAStR S. Korts | 11.12.2004, Düsseldorf | Deutsche Anwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 |

Weitere Terminhinweise bietet die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht auf der Internetseite www.steuerrecht.org