

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2008

42. Ausgabe | 10. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

81 Editorial

Wagner

Beiträge

- 82 Spatscheck **Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO n. F. und Geldwäsche- strafbarkeit – Redaktionsversehen des Gesetzgebers oder Mogelpackung?**
- 85 Menkel **Betriebsaufspaltung und Gewerbesteuer nach der Unternehmen- steuerreform 2008**
- 91 Eicker **Die Reichweite der Kapital- verkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten – der EuGH-Beschluß vom 7. 12. 2007 in der Rs. C-415/06 Stahlwerke Ergste Westig (SEW)**
- 96 Pott **Die letzte Grenze – territorial gebundene Verbrauchsteuern in der Praxis des Binnenmarktes**
- 101 Wagner **Die „Liechtenstein-Affäre“**
- 109 **Veranstaltungsbericht**
- 113 **TaxLawLinks**
- 113 **LiteraTour**
- 116 **Steuermelder**
- 119 **Termine**

I.

Wer ist von der „Liechtenstein-Affäre“ betroffen? Betroffen sind in allererster Linie die Beschäftigten der liechtensteini- schen Banken: Wem kann man denn noch trauen? Wer wird in deutschen Finanzämtern bereits als „IM Liechten- stein“ geführt? Genau diese Suggestion steckt hinter dem ministeriellen „Geschäft des Lebens“: Angst schüren und Vertrauen zerstören. Welcher Kundenberater verrät den Bankkunden, wenn ihm Hunderttausende oder gar Millio- nen für die Informationen geboten werden? Welcher Bank- vorstand kann seinen Mitarbeitern zu 100% vertrauen? Auch die Schweizer machen sich diese Gedanken: Für deut- sche Arbeitssuchende könnten sich die Chancen wegen der Affäre verschlechtern, so *Michel Derobert*, Geschäftsführer der Vereinigung Schweizerischer Privatbankiers in der FAZ vom 27. 2. 2008. „Jede gut geführte Bank tue deshalb gut daran, alle Mitarbeiter, die Zugang zu sensiblen Daten hät- ten, mit Sorgfalt auszuwählen“, sagte *Derobert* der FAZ. Be- troffen sind also Fragen des Vertrauens.

II.

Steuerpolitisch schließlich ist die „Liechtenstein-Affäre“ nichts anderes als der immer wiederkehrende deutsche Steuerkolonialismus, den Deutschland (bisher weitgehendst vergebens) den USA nachzumachen versucht, so *Roger Köppel*, Chefredakteur der „Weltwoche“. Der deutsche Fi- nanzminister erwarte, „daß man deutsche Steuerhinterzie- her auch in der Schweiz und in Liechtenstein mit der glei- chen Mitleidlosigkeit verfolgt, wie sie es in Deutschland zu befürchten haben. (...) Statt die eigenen ordnungspoliti- schen Probleme zu lösen, macht die Berliner Regierung Druck auf Länder, die es besser machen. Deutschland will seine wirtschaftspolitischen Standortnachteile gegenüber der Schweiz verringern, indem man der Schweiz die Nach- teile Deutschlands aufzwingt. (...) Wenn unter Kolonialis- mus die Verwirklichung einer Strategie verstanden wird, die einem Land das Rechtssystem eines anderen Landes gewalt- sam aufnötigt, dann ist *Steinbrücks* „Kampf gegen Steuer- oasen Kolonialismus in Reinkultur“, so *Köppel*. Es mag sein, daß die „spätkolonialistische deutsche Steuerpolitik ein Irr- weg sei“, allerdings geht es, wie *Köppel* treffend darlegt, nicht primär um Liechtenstein, sondern (auch und vor allem) um die Schweiz.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2008.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Dr. Rainer Spatscheck*, Rechts- anwalt in München; *Dr. Andreas Menkel*, Rechtsanwalt in Bonn; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München; *Dr. Hans- Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen
Anzeigenverwaltung: Verlag
Alle Urheber, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitglieds- beitrage enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 Euro inkl. Versandkosten jährlich.
ISSN 1615-5610

Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 3 AO n. F. und Geldwäschestrafbarkeit – Redaktionsversehen des Gesetzgebers oder Mogelpackung?

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

I. Einführung

Die in § 370 a AO geregelte gewerbs- und bandenmäßige Steuerhinterziehung war in Literatur und Rechtsprechung – völlig zu Recht – erheblicher Kritik ausgesetzt. Seit dem 1. 1. 2008 wird die Norm durch eine etwas abgeschwächte steuerstrafrechtliche Regelung in § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO ersetzt. Bei Gelegenheit dieser Änderung hat der Gesetzgeber auch die Bezugnahmen der Geldwäschestrafbarkeit in § 261 StGB auf Hinterziehungsdelikte überarbeitet. Ziel war, die bandenmäßige Steuerhinterziehung durch Umsatzsteuerkarusselle als Vortat zur Geldwäsche, wie schon im Verbrechens-Tatbestand des „alten“ § 370 a AO geregelt, auch nach der Entschärfung des Steuerstrafrechts beizubehalten. Im Gesetzeswortlaut ist die Verweisung jedoch etwas großzügig ausgefallen, so daß man zu Unrecht annehmen könnte, auch Hinterziehungsdelikte, die nicht Umsatz- und Verbrauchsteuern betreffen, würden eine taugliche Vortat zur Geldwäsche darstellen.

II. Gesetzesänderungen

1) Der Gesetzgeber hat im Zuge der Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen sowie zur Umsetzung der Richtlinie 2006/24/EG den § 370 a AO a. F. vollständig aufgehoben und durch eine Neuregelung im § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO ersetzt.²

In § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO wurde das Merkmal „aus großem Eigennutz“ gestrichen.

Die Norm lautet nunmehr:

§ 370 (AO) Steuerhinterziehung

- (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer (...)
- (2) Der Versuch ist strafbar.
- (3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt vor, wenn der Täter

1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
 2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger mißbraucht,
 3. die Mithilfe eines Amtsträgers ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung mißbraucht,
 4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, oder
 5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchsteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchsteuervorteile erlangt. (...)
- 2) Ebenfalls geändert wurde § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 lit. b) StGB, in dem die Steuerhinterziehung nach § 370 AO in den Vortatenkatalog aufgenommen wurde. Satz 2 Nr. 4 lautet nunmehr:

(...) „(Vergehen) nach § 96 des Aufenthaltsgesetzes, § 84 des Asylverfahrensgesetzes und nach § 370 der Abgabenordnung, (...)

(...) die gewerbsmäßig oder von einem Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, begangen worden sind.“

3) Zudem wurde § 100 a StPO neu gefaßt. Relevant aus steuerstrafrechtlicher Sicht ist dabei insbesondere § 100 a Abs. 2 Nr. 2 lit. a) StPO, der im Fall des Verdachts auf Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchsteuern die Telekommunikationsüberwachung des Betroffenen ohne dessen Wissen gestattet.

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

² BGBl. I 2007, 3198.

III. Konsequenzen der Neuregelungen

1) Seit Einführung des § 370 a AO im Jahr 2001 gab es lebhafte Diskussionen um Inhalt und Zweck der Vorschrift. Kritisiert wurde zum einen die Unbestimmtheit des Tatbestandsmerkmals „in großem Ausmaß.“ Zudem hielten Literatur und Praxis die Einordnung der bandenmäßigen Steuerhinterziehung als Verbrechen für unverhältnismäßig.³

Schließlich äußerte der Bundesgerichtshof in einem Beschluß aus dem Jahr 2004⁴ erhebliche Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift. Da im Steuerrecht eine periodische Veranlagung erfolgt und das Merkmal „gewerbsmäßige Begehung“ als subjektives Tatbestandsmerkmal bereits dann erfüllt sei, wenn der Steuerpflichtige bei der Abgabe der ersten Steuererklärung ein solches Streben verfolgt, könne der Tatbestand des § 370 a AO durch dieses Merkmal nicht sinnvoll eingeschränkt werden.

Mit der Abschaffung des § 370 a AO und den Änderungen in § 370 AO trägt der Gesetzgeber nunmehr diesen Bedenken zumindest teilweise Rechnung. Deshalb wurde die gesetzliche Neuregelung in der Literatur auch begrüßt und zustimmend kommentiert.⁵

Da mit § 370 a AO der einzige Verbrechenstatbestand im Rahmen der Steuerhinterziehungsdelikte aufgehoben wurde, sind die verschiedenen Varianten der Steuerhinterziehung nur noch als Vergehen strafbar. Dies hat Auswirkungen auf die Reaktionsmöglichkeiten der Beteiligten im Strafprozeß:

Dem Steuerbürger wird der Weg zur Erlangung von Straffreiheit durch rechtzeitige Selbstanzeige nach § 371 AO eröffnet. Dies war bei einem Delikt nach § 370 a StGB nicht möglich. Die Staatsanwaltschaft kann nunmehr auch durch den Antrag auf Erlass eines Strafbefehls gem. § 407 StPO vorgehen, wenn sie sich dafür entscheidet, das Verfahren voranzutreiben. Andererseits kann sie, wenn das Verfahren eingestellt werden soll, die §§ 153, 153 a StPO und § 398 AO anwenden.

§ 370 Abs. 3 AO enthält Regelbeispiele, welche auf der Ebene der Strafzumessung zu berücksichtigen sind. Dabei ist vor allem hervorzuheben, daß die bandenmäßige Steuerhinterziehung nur im Fall der Hinterziehung von Umsatz- und Verbrauchsteuern einen besonders schweren Fall darstellt. Erfasst werden sollen dabei nach der Idee des Gesetzgebers in erster Linie die sog. „Umsatzsteuerkarusselle“. Andere Steuerarten sind vom Wortlaut des § 370 Abs. 3 AO nicht betroffen.

Schließlich sind die Gerichte nunmehr hinsichtlich der Festsetzung der Rechtsfolgen flexibler. Ein wesentlicher Kritikpunkt der alten Regelung des § 370 a AO war derjenige,

daß der Mindeststrafrahmen des Verbrechenstatbestandes doppelt so hoch ausfiel wie die rechtlich nicht geringer einzustufenden Straftatbestände des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 – 4 AO. Dieser Kritikpunkt wurde damit beseitigt.

2) Auswirkung hat die Neuregelung auch im Zusammenspiel mit der Strafvorschrift wegen Geldwäsche gem. § 261 StGB. Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung war als Verbrechenstatbestand automatisch gem. § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StGB taugliche Vortat der Geldwäsche. Deshalb wurde in Folge der Aufhebung des § 370 a AO auch der § 261 Abs. 1 Nr. 4 lit. b) StGB geändert und dort § 370 AO in den Vortatenkatalog aufgenommen. Erfasst werden sollen damit nach dem Willen des Gesetzgebers auch künftig im wesentlichen die Taten, die bereits bisher taugliche Geldwäschevortaten waren, da § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 StGB voraussetzt, daß die Vortat gewerbsmäßig oder von dem Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, begangen worden ist. Lediglich das in § 370 a AO enthaltene Merkmal der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ muß künftig nicht mehr vorliegen, um eine Steuerhinterziehung zur tauglichen Vortat der Geldwäsche zu machen.⁶

IV. Einschätzung der Neuregelung

1) Die Aufhebung des § 370 a AO ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Norm war gesetzestechnisch mißglückt und systematisch unpassend eingeordnet. Die Diskussion um § 370 a AO kam in der Folgezeit nicht zur Ruhe. Kritisiert wurde seitens der Rechtspraxis und der Rechtslehre insbesondere die Unverhältnismäßigkeit der Rechtsfolgen. Dieses Problem ist durch die Aufhebung des § 370 a AO und die Einordnung in die Kategorie der Vergehen nunmehr beseitigt.

Ebenfalls häufig kritisiert wurde, daß das Merkmal „aus grobem Eigennutz“ in § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO zu unbestimmt und daher als Tatbestandsmerkmal überflüssig war. Deshalb dient auch die Streichung dieses Merkmals der Rechtsklarheit.

2) Zu bemängeln ist dennoch die Änderung in § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 lit. b) StGB, mit der pauschal auf § 370 AO Bezug genommen wird. Die Norm sollte dringend vom Gesetzgeber dahingehend überarbeitet werden, daß stattdessen eine Bezugnahme einzig und allein auf § 370 Abs. 3

3 Vgl. Spatscheck/Wulf, DB 2001, 2572 und DB 2002, 392 sowie NJW 2002, 2983, je m. w. N.

4 BGH 5 StR 85/04 vom 22. 7. 2004, NJW 2004, 2990.

5 Rüping/Ende, DStR 2008, 13; Rolletschke, StbG 2008, 49; Koops, DB 2007, Heft 50, I (Gastkommentar); Wegner, PStR 2007, 240; Weyand Information StW 2007, 361; Buse/Bohnert, NJW 2008, 618.

6 Vgl. Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf, BT-Drucksache 16/5846.

Nr. 5 AO erfolgt. Nur dadurch wird eine erhebliche Strafausweitung im Bereich der Steuerdelikte vermieden.

Während in der Regierungsbegründung zu lesen ist, daß trotz des pauschalen Verweises auf § 370 AO „im wesentlichen die Taten erfaßt werden, die bereits bisher taugliche Geldwäschevortaten waren, da § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 StGB voraussetzt, daß die Vortat gewerbsmäßig oder von dem Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, begangen worden ist“, ist dieser Ansatz in der Praxis nicht überzeugend umsetzbar. Das Merkmal „gewerbsmäßig“ ist im Steuerstrafrecht häufig erfüllt. Bereits in § 370 a AO a. F. wurde insofern Kritik laut, die nun an dieser Stelle neue Bedeutung gewinnt. Die Auswirkungen sind nunmehr allerdings noch weitreichender.

Gewerbsmäßigkeit ist im Steuerstrafrecht nicht gleichbedeutend mit dem Begriff des Gewerbes nach der Gewerbeordnung oder mit dem Begriff des kriminellen Gewerbes. Für die gewerbsmäßige Straftat ist vielmehr die Absicht des Täters kennzeichnend, sich durch wiederholte Begehung von Straftaten eine fortlaufende Einnahmequelle von einiger Dauer und einigem Umfang zu verschaffen. Liegt diese Absicht vor, so ist bereits die erste (ggf. einzige) Tat als gewerbsmäßig begangen einzustufen. Im Steuerstrafrecht erstreckt sich aufgrund der periodischen Steuerveranlagung ein entsprechender Vorsatz typischerweise auf eine wiederholte Begehung. Daher kann der Steuerpflichtige dieses Merkmal bereits bei der ersten, nicht vollständig oder wahrheitsgemäß ausgefüllten Erklärung erfüllen.

Nach der vom Gesetzgeber geschaffenen Rechtslage kann folglich bei enger Auslegung jede Form der Steuerhinterziehung eine taugliche Vortat der Geldwäsche sein, sofern der Steuerpflichtige bei der Abgabe einer – unvollständigen – Steuererklärung die Absicht (!) hat, sich durch falsche Angaben in wiederholten Fällen einen finanziellen Vorteil zu verschaffen.

Abgesehen davon, daß dieses Ergebnis zu einer enormen Strafausweitung führt, muß in diesem Zusammenhang noch ein weiterer Gesichtspunkt bedacht werden, auf den in der Literatur⁷ schon bei der Einführung des § 370 a AO hingewiesen wurde: Die Steuerhinterziehung ist alles andere als eine typische Straftat organisierter Kriminalität und gehört damit nicht in die Kategorie der Delikte, deretwegen der Straftatbestand der Geldwäsche ursprünglich eingeführt wurde. Damals wie heute ist die Steuerhinterziehung ein Delikt der „ersparten Aufwendungen“ beim Steuerpflichtigen, nicht aber ein Vergehen, das eigenständige Erträge hervorbringt.

Lediglich im Bereich der Zölle und Verkehrsteuern sind Fälle denkbar, in denen Straftaten zur Erzielung von origi-

när kriminellen Gewinnen begangen werden können. Erzielung von Gewinnen ist im Steuerrecht praktisch fast ausschließlich im Rahmen des Umsatzsteuerkarussellbetrugs denkbar. Deshalb ist die Anwendbarkeit des § 261 StGB entsprechend hierauf teleologisch zu reduzieren.

Ein weiteres zentrales Problem ist die Frage, wie der kontaminierte Gegenstand für § 370 AO zu beschreiben ist. Der Gesetzgeber läßt die bisherige Formulierung ungeändert, wonach die „ersparten Aufwendungen“ nicht – wie es der Wortlaut fordert – verborgen oder ihrer Herkunft nach verschleiert werden können. Man kann sie sich auch nicht verschaffen, wie dies Abs. 2 der Strafvorschrift fordert. Das Gesetz verletzt das Gebot der inhaltlichen Bestimmtheit. Der Gesetzeswortlaut würde nur dann irgendeinen Sinn ergeben, wenn man davon ausgeht, daß mit den ersparten Aufwendungen das Vermögen insgesamt kontaminiert ist, da jeder Vermögenswert anteilig die ersparten Aufwendungen repräsentiert. Eine solche Interpretation wäre aber ebenfalls verfassungswidrig, da sie das Übermaßverbot verletzt.

Im Ergebnis kann die Steuerhinterziehung nur dann Vortat der Geldwäsche sein, wenn im Rahmen der bandenmäßigen Umsatzsteuerhinterziehung Steuererstattungen als „Gegenstand“ erlangt werden. Alles andere ist konstruktiv nicht möglich, weshalb die Norm im Wege der teleologischen Reduktion auch insofern einschränkend auszulegen ist. Um auch hinsichtlich des Gesetzestextes eine gesetzespolitisch, teleologisch und systematisch saubere Verknüpfung zwischen der Geldwäsche und der Steuerhinterziehung herzustellen, ist eine deklaratorische Änderung des § 261 StGB erforderlich. Einzig und allein konsequent ist es, in § 261 StGB gezielt auf § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO zu verweisen. Dadurch werden die Fälle der sog. „Umsatzsteuerkarusselle“, auf die § 370 AO an jener Stelle zugeschnitten ist, erfaßt, ohne eine Ausdehnung der Strafbarkeit auf die übrigen Fälle der Steuerhinterziehung zu erzielen.

Der pauschale Verweis auf § 370 AO in § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 lit. b) StGB sollte dabei gestrichen werden. Der „Umsatzsteuerbetrug“ gem. § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO könnte sodann in § 261 Abs. 1 Nr. 2 StGB aufgenommen werden. Der zusätzliche Hinweis auf die Gewerbsmäßigkeit und die Bandenmitgliedschaft in § 261 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 StGB ist bei einem gezielten Verweis auf § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO überflüssig, da diese Merkmale bereits in der entsprechenden Vorschrift enthalten sind.

All dies zeigt, daß es sich bei der zu weiten Verweisung im Geldwäschetatbestand um eine vom Gesetzgeber nicht gewollte, systemwidrige, versehentliche Ausweitung handelt. Ansonsten wäre auch nicht zu erklären, warum z.B.

⁷ Spatscheck/Wulf, a. a. O.

§ 100 a Abs. 2 Nr. 2 a StPO ganz konkret nur auf die Fälle der Umsatzsteuerkarusselle in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO verweist, wenn über die Generalverweisung in § 100 a Abs. 2 Nr. 1 m StPO auf die Geldwäschdelikte die Telefonüberwachung in fast allen Fällen der „normalen“ Steuerhinterziehung möglich würde.

3) Ferner erweitert die Aufnahme des § 370 Abs. 3 Nr. 5 AO in den Katalog des § 100 a Abs. 2 StPO den Straftatenkatalog, der eine Telekommunikationsüberwachung gestattet. Zwar ist der Begründung des Gesetzgebers darin zuzustimmen, daß der Betrug im Rahmen der sog. Umsatzsteuerkarusselle oft durch Organisationsstrukturen vollzogen wird, die von außen in offen zu ermittelnder Form schwer zugänglich sind. Allerdings birgt die Gesetzeserweiterung auch die Gefahr, daß im Frühstadium der Ermittlungen allzu leicht der Verdacht der Straftat allein zum Zwecke der Telefonüberwachung begründet werden kann, ohne daß zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Maßnahme eine den schweren Grundrechtseingriff wirklich rechtfertigende Bewertung von zweifelhaften Verhaltensweisen möglich wäre. Da im Zusammenhang mit dem weitreichenden Grundrechtseingriff durch Telekommunikationsüberwachung generell eine restriktive Handhabung nach eingehender Prüfung von Geeignetheit, Erforderlichkeit und Rechtmäßigkeit der Maßnahme zu fordern ist, ist trotz aller praktischen Erwägungen des Gesetzgebers auch diese Ausweitung der Anwendbarkeit des § 100 a StPO nicht gerechtfertigt, da § 100 a StPO so restriktiv wie möglich ausgestaltet werden sollte.

Es bestätigt sich insoweit die Befürchtung, daß die Erarbeitung eines Straftatenkatalogs für § 100 a StPO dazu provoziert, ihn schnell zu erweitern, da er seitens der Ermittlungsbehörden die Begehrlichkeiten weckt, neue Taten aufzunehmen, um so die eigene Arbeit zu erleichtern. Dadurch bleibt der Grundrechtsschutz des Betroffenen auf der Strecke.

V. Fazit

Die aktuellen Gesetzesänderungen stellen auf den ersten Blick eine sinnvolle Entschärfung der Tatbestandsprobleme rund um den ehemaligen § 370 a AO dar. Man wird sich nicht dauerhaft dem Wunsch der Ermittlungsbehörden entziehen können, in Fällen der international organisierten Umsatzsteuerkarusselle außergewöhnliche, besonders einschneidende, aber auf diesen Spezialfall beschränkte Ermittlungsmöglichkeiten zur Hand zu haben. Durch die unkoordinierten Verweisungen aus dem Strafgesetzbuch und der Strafprozessordnung führen die Änderungen insgesamt zu einer deutlichen Schlechterstellung des Beschuldigten. Daran ist zum einen die inhaltliche Ausgestaltung einzelner Normen (wie etwa des § 100 a StPO) und zum anderen die unsystematische Verweisung auf Normen insbesondere bei § 261 StGB schuld.

Eine erneute Überarbeitung der Gesamtrechtslagen unter Abwägung der Tragweite von Verweisungen ist insofern wünschenswert.

Betriebsaufspaltung und Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008

Dr. Andreas Menkel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn

I. Einleitung

Durch die Unternehmensteuerreform 2008¹ wurden die Hinzurechnungen und Kürzungsvorschriften gem. §§ 8 ff. GewStG geändert. Eine Überprüfung der „Rechtsform“ Betriebsaufspaltung durch diese Änderungen wird daher notwendig. Vergleichsmaßstab der Betriebsaufspaltung ist das Einheitsunternehmen, regelmäßig die Einheitspersonengesellschaft in Form der GmbH & Co. KG. Dieser Vergleichsmaßstab wird hier auch gewählt.

II. Rechtslage bis 31. 12. 2007

Die Vorteile der Betriebsaufspaltung waren – neben der Trennung der Vermögenssphären und der (Hoffnung auf) eine zivilrechtliche Haftungsbegrenzung² – gewerbesteuerlicher Art. Bei der typischen Betriebsaufspaltung (Betriebskapitalgesellschaft und Besitz-[Personen] Unternehmen) wurden die Vorteile beider Rechtsformen kombiniert, um

¹ Bundesgesetzblatt I 2007, 1912 ff.

² Die Praxis zeigt, daß eine Haftungsbegrenzung nicht gelingt. Insbesondere Kreditinstitute, aber auch große Leasinggesellschaften verlangen Sicherheit durch Vermögensgegenstände des Besitzunternehmens.

eine günstigere (gewerbe)steuerliche Belastung als beim Einheitsunternehmen zu erreichen.

Bei der Kapitalgesellschaft sind die Geschäftsführergehälter als Betriebsausgabe auch bei der Gewerbesteuer abzugsfähig. Bei der GmbH & Co. KG sind Geschäftsführergehälter Sondervergütungen der Gesellschafter und werden sowohl bei der einkommen- als auch bei der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Bei der Personengesellschaft konnten dafür Freibetrag und Staffeltarif nach § 11 GewStG a. F. in Anspruch genommen werden. Die typische Betriebsaufspaltung verband die Vorteile beider Rechtsformen. Das Geschäftsführergehalt ist bei der Betriebskapitalgesellschaft Betriebsausgabe; Freibetrag und Staffeltarif konnten beim Besitzunternehmen realisiert werden. Gerade „kleine und mittlere“ Betriebsaufspaltungen konnten dadurch im Regelfall der Gewerbesteuerbelastung entgehen bzw. diese weitgehend reduzieren.

Eine gewerbsteuerliche Mehrfachbelastung fand jedenfalls im Regelfall (bei Überlassung von Grundbesitz, beweglichen Wirtschaftsgütern sowie Kapital) nicht statt. Die Miet- bzw. Pachtzinsen für die Überlassung von Grundbesitz waren bei der Betriebskapitalgesellschaft Betriebsausgabe; beim Besitzunternehmen Betriebseinnahme. Eine gewerbsteuerliche Belastung erfolgte daher auch nur einmal beim Besitzunternehmen. Bei der Überlassung von nicht im Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sah § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG a. F. zwar eine Hinzurechnung der Miet- bzw. Pachtzinsen bei der Betriebskapitalgesellschaft vor; in der Praxis wurde die Hinzurechnung allerdings durch Gestaltung der Ausnahme in § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG a. F. vermieden; die Unterausnahme in § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG a. F. (Betrieb/Betriebsteil sowie Miet- oder Pachtzinsen über 125 000 €) konnte vergleichsweise einfach umgangen werden. Selbst wenn im Einzelfall eine Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 7 GewStG a. F. notwendig wurde, wurden die Hinzurechnungsbeträge gemäß § 9 Nr. 4 GewStG a. F. beim Besitzunternehmen abgesetzt. Eine Doppelbelastung erfolgte nicht.

Lediglich die Überlassung von langfristigem Betriebskapital (typischerweise Gesellschafterdarlehen) führte zu einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer. Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a. F. wurde die Hälfte der Darlehenszinsen der Betriebskapitalgesellschaft wieder zugerechnet; beim Besitzunternehmen unterlagen die Zinseinnahmen als „normale“ Betriebseinnahme vollumfänglich der Gewerbesteuer.

Die Einheitspersonengesellschaft bietet keine vergleichbaren gewerbsteuerlichen Vorteile. Der Gewinn der Mitunternehmerschaft wird aus der Summe des Handelsbilanzgewinnes der Personengesellschaft (unter Berücksichtigung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften) sowie des Gewinnes der jeweiligen Sonderbereiche der Gesellschafter

ermittelt. Diese zweistufige – additive – Gewinnermittlung gilt auch für die Gewerbesteuer.³ Der Rechtsgrund der Vergütungen – schuldrechtliches Entgelt (Zinsen, Miete, Pacht, Lizenzgebühren etc.) oder Vorabgewinn – spielt für die Gewinnermittlung keine Rolle. Bei Überlassung gegen schuldrechtlich vereinbartes Entgelt ist das Entgelt Sonderbetriebseinnahme. Bei Überlassung gegen Gewinnvorab erspart die Gesellschaft Aufwendungen für eine Zahlung an einen Dritten. Der Gewinn der Personengesellschaft wird daher entweder auf der „ersten Stufe“ – beim Gewinnvorab – oder auf der „zweiten Stufe“ – Sondervergütungen – erhöht, so daß der Gewerbeertrag gem. § 7 Satz 1 GewStG entsprechend höher ausfällt.

III. Rechtslage ab 1. 1. 2008

1. Durch die Unternehmensteuerreform hat sich die Rechtslage für die Betriebsaufspaltung geändert. Der Katalog der Hinzurechnungen und Kürzungen in §§ 8, 9 GewStG ist umfassend geändert worden. Soweit hier relevant, ergeben sich für die Betriebsaufspaltung folgende Änderungen für Zurechnungen und Kürzungen.

Dem Gewinn der Gesellschaft werden gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel der Summe aus

- den Entgelten für Schulden;
- einem Fünftel (20%) der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens;
- dreizehn Zwanzigstel (65%)⁴ der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens;
- einem Viertel (25%) der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, insbesondere Konzessionen und Lizenzen

wieder hinzugerechnet, soweit die Summe den Betrag von 100 000 € übersteigt.⁵

Die Unterscheidung in „langfristige Schulden“ sowie „kurzfristige Schulden“ wurde durch § 8 Nr. 1 a) GewStG aufgehoben. Nunmehr werden 25% aller „Entgelte für Schulden“ hinzugerechnet. Fraglich wird in Zukunft aber sein, welche Einbehalte als „Entgelte für Schulden“ gem. § 8 Nr. 1 a) GewStG anzusehen sind. Gem. § 8 Nr. 1 a) S. 2 GewStG gelten als Entgelt „auch der Aufwand aus nicht

3 BFH, Urteil vom 11. 12. 1956 – I 194/56 U, BStBl III 1957, 105. Der Reichsfinanzhof hatte diese Auffassung allerdings auch schon vertreten.

4 Der Anteil der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter wurde durch das Jahressteuergesetz 2008 – Bundesgesetzblatt I, 3150 – von zunächst 75% nach der Unternehmensteuerreform auf 65% reduziert.

5 Nach bisheriger Lesart handelt es sich hierbei um einen Freibetrag und keine Freigrenze, vgl. *Wesselbaum-Neugebauer*, GmbH 2007, 1300, 1302.

dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti“. In dem ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung war die Begrenzung „nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden“ noch nicht enthalten.⁶ Erst der Finanzausschuß hat die Eingrenzung des „nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden“ eingeführt.⁷ Die geschäftsüblichen Erlösschmälerungen hätten regelmäßig ihre Grundlage in dem Verhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer. Der Finanzierungseffekt trete dadurch in den Hintergrund. Erst bei einer geschäftsunüblichen Skontierung, insbesondere bei unüblich langen Zahlungszielen, trete der Finanzierungseffekt in den Vordergrund.⁸

Trotz des Hinweises des Finanzausschusses auf die Fälligkeitsregelung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer ist für die Lösung des Einzelfalles wenig gewonnen. Letztlich wird die Rechtsprechung entscheiden, was „verkehrsübliche Fälligkeitsabreden“ sind und was nicht. Auf welcher Tatsachengrundlage diese Entscheidung getroffen werden soll, ist jedenfalls gegenwärtig unklar. Liegt etwa schon eine verkehrsunübliche Fälligkeitsabrede vor, wenn der wichtigste Auftraggeber dem Auftragnehmer eine Fälligkeitsabrede von 120 Tagen „aufzwingt“ und der Auftragnehmer großzügig Skonti gewährt, um eine frühere Bezahlung zu erhalten? Bei Lichte gesehen handelt es nicht um die Finanzierung des Auftragnehmers – trotz der sicherlich verkehrsunüblichen Fälligkeitsabrede von 120 Tagen –, sondern um eine Entgeltreduzierung des Auftraggebers. Denn dieser wird das Ziel verfolgen, durch großzügige Skonti den Preis zu drücken. Durch die Regelung in § 8 Nr. 1 a) GewStG wird der Auftragnehmer doppelt bestraft. Durch seinen Auftraggeber wegen der abverlangten Fälligkeitsabrede sowie durch den Steuergesetzgeber durch die Hinzurechnung des Skontobetragtes als „Entgelte für Schulden“.

Problematisch ist weiterhin die Behandlung des Firmenwertes. Sollte die Reform des Bilanzrechts in Kraft treten⁹, wird es bei der Überlassung eines Firmenwertes nicht mehr darauf ankommen, ob es sich um einen selbst geschaffenen oder ein derivativen Firmenwert handelt. Gegenwärtig kann nur der erworbene Firmenwert angesetzt werden; für den selbst geschaffenen Firmenwert gilt das Bilanzierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 HGB. Dieses Verbot soll durch das BilMoG aufgehoben werden.

Bei der Überlassung von Betrieben bzw. wohl auch schon bei Betriebsteilen wird sich die Frage stellen, ob ein Teil des Entgeltes auf einen selbst geschaffenen Firmenwert entfällt und ob insoweit eine Hinzurechnung gem. § 8 GewStG möglich ist. Tatbestandlicher Anknüpfungspunkt könnte allenfalls die „zeitlich befristete Überlassung von Rechten“ gem. § 8 Nr. 1 f) GewStG sein. Hierzu wird im Schrifttum schon vertreten, daß ein Entgelt für die Überlassung des Firmen- bzw. Geschäftswertes nicht als „Überlas-

sung von Rechten“ gem. § 8 Nr. 1 f) GewStG zu qualifizieren sei. Der Geschäfts- bzw. Firmenwert sei der Wert, um den der Gesamtwert eines Unternehmens die Summe der Zeitwerte der im Unternehmen vorhandenen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteige. Ein solcher Wert stelle kein „Recht“ gem. § 8 Nr. 1 f) GewStG dar.¹⁰

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Die Tatbestandsmerkmale „Überlassung von Rechten“ im Sinne des § 8 Nr. 1 f) GewStG sind zivilrechtlich auszulegen. Recht bedeutet die Abgrenzung einer eigenen Berechtigung gegenüber einem Dritten. Der Rechteinhaber hat Rechte, die Dritten an dem Vermögensgegenstand nicht zustehen. Der Geschäfts- bzw. Firmenwert ist kein abgrenzbares Recht einer Person gegenüber einem Dritten. Der Geschäfts- bzw. Firmenwert ist ein wertbildendes Merkmal des Unternehmens. Eine Berechtigung in Abgrenzung zu Dritten gibt es hier nicht.

Bei der Überlassung ganzer Betriebe, die jedenfalls einen selbst geschaffenen Firmenwert haben dürften, ist bei der Vertragsgestaltung darauf zu achten, daß ein Teil des Entgeltes auf den Firmenwert entfällt.

Die ursprüngliche Hinzurechnungsvorschrift der hälftigen Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht im Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurde durch den neuen Katalog überflüssig; § 8 Nr. 7 GewStG a. F. daher folgerichtig gestrichen.

Bei den Kürzungsvorschriften gem. § 9 GewStG sind folgende Änderungen zu beachten: In § 9 Nr. 2 a) GewStG wurde die Beteiligungshöhe bei der Freistellung der Gewinne aus Anteilen an einer nichtsteuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft von 10 auf 15% angehoben. Nach ständiger Rechtsprechung sind die Anteile an einer Betriebskapitalgesellschaft im Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens bzw. im Sonderbetriebsvermögen einer Besitzgesellschaft anzusetzen.¹¹ Die Gewinne aus den Anteilen der Betriebskapitalgesellschaft erhöhen damit gewerbesteuerlich den Gewinn aus dem Besitzunternehmen. Um hier eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer zu vermeiden,¹² werden die Gewinne aus den Anteilen an der Betriebskapital-

6 Abgedruckt bei *Schaumburg/Rödger*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 261.

7 Abgedruckt bei *Schaumburg/Rödger*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 265.

8 Abgedruckt bei *Schaumburg/Rödger*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 266.

9 Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts – BilMoG – liegt seit dem 8. 11. 2007 vor.

10 *Wesselbaum-Neugebauer*, GmbHR 2007, 1300, 1302.

11 Nachweise bei *Schmidt/Wacker*, EStG, § 15 Rdnr. 874.

12 Auf der Ebene der Betriebskapitalgesellschaft sowie bei den Anteilseignern im Besitzunternehmen.

gesellschaft bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns des Besitzunternehmens gem. § 9 Nr. 2a GewStG wieder herausgerechnet.

Diese Gesetzesänderung ist – man muß so deutliche Worte finden – wieder einmal ein schönes Beispiel für das Planungsrisiko, hervorgerufen durch willkürliche Änderungen („Gegenfinanzierung“) des Steuergesetzgebers. Gerade in den Fällen, in denen mehrere natürliche Personen Gesellschafter der Besitzgesellschaft sowie Anteilseigner der Betriebsgesellschaft sind, kann die Änderung der Beteiligungshöhe zu unangenehmen Überraschungen führen. Insbesondere bei Familiengesellschaften ist es üblich, daß die Nachfolger an den Gesellschaften beteiligt werden, regelmäßig in geringerer Höhe als der oder die Senioren. In den Fällen, in denen die Nachfolger entsprechend der ursprünglichen Gesetzesvorgabe mit Anteilen zwischen 10 und 15 % an den Gesellschaften beteiligt sind, entstehen durch einen Federstrich des Gesetzgebers gewerbesteuerliche Mehrbelastungen.

Die Kürzungsvorschrift von § 9 Nr. 4 GewStG a. F. wurde aufgehoben; Miet- oder Pachtzinsen für die Überlassung von nicht im Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens werden damit gewerbesteuerlich zweifach erfaßt; zu 65 % bei der Betriebsgesellschaft gem. § 8 Nr. 1 e) GewStG und vollumfänglich als Betriebseinnahmen bei der Besitzgesellschaft.

Der Staffeltarif ist entfallen, stattdessen gibt es nunmehr eine einheitliche Steuermeßzahl von 3,5 %.

2. Die vier häufigen Formen der Betriebsaufspaltung sind:

- typische Betriebsaufspaltung;
- umgekehrte Betriebsaufspaltung;
- mitunternehmerische Betriebsaufspaltung;
- Wiesbadener Modell.

Das Wiesbadener Modell stellt zwar keine typische Betriebsaufspaltung dar, ist allerdings in der Praxis so weit verbreitet, daß eine Darstellung gerechtfertigt ist. Die kapitalistische Betriebsaufspaltung (Kapitalgesellschaft als Besitz- und als Betriebsunternehmen) ist jedenfalls im Mittelstand so selten verbreitet, daß auf eine Einzeldarstellung verzichtet wird.

a) Typische Betriebsaufspaltung

Die typische Betriebsaufspaltung ist dadurch gekennzeichnet, daß die Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft – Regelfall GmbH – geführt wird, während das Besitzunternehmen entweder ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft darstellt. Eine Bruchteilsgemeinschaft¹³ ist dagegen keine „Besitzgesellschaft“. Eine Bruchteilsgemeinschaft kann keinen „einheitlichen Willen“

bilden. Eine Willensbildung erfolgt bei einer personenidentischen GbR. Richtigerweise liegt daher eine mehrfache Überlassungskette vor: Die Miteigentümer überlassen einer personenidentischen GbR ihr Miteigentum; diese GbR wiederum überläßt das Grundstück der Betriebskapitalgesellschaft.¹⁴

Nach der Unternehmensteuerreform ergeben sich für die typische Betriebsaufspaltung mehrfache gewerbesteuerliche Nachteile: Bei der Gewährung von Gesellschafterdarlehen werden aufgrund der Zurechnung gem. § 8 Nr. 1 a) GewStG die Darlehenszinsen doppelt erfaßt. Bei der Betriebskapitalgesellschaft fallen die Darlehenszinsen in den Hinzurechnungsbetrag; im wirtschaftlichen Ergebnis allerdings nur in Höhe von 25 % ($\frac{1}{4}$ von 100 % Zurechnungsbetrag). Beim Besitzunternehmen sind die Darlehenszinsen Betriebseinnahmen, da das überlassene Kapital Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen ist. Auf den „Umweg“ der Umqualifikation der Einnahmen in Betriebseinnahmen auf Grund des Subsidiaritätsprinzips in § 21 Abs. 3 EStG¹⁵ kommt es daher nicht an.

Die Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens werden im wirtschaftlichen Ergebnis zu 5 % (20 % von $\frac{1}{4}$ Hinzurechnungsbetrag) doppelt belastet. Bei der Betriebskapitalgesellschaft fallen die Miet- bzw. Pachtzinsen in den Hinzurechnungsbetrag gem. § 8 Nr. 1 d) GewStG; beim Besitzunternehmen sind sie Betriebseinnahmen.

Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden mit einem Anteil von 16,25 % (65 % von $\frac{1}{4}$) doppelt erfaßt. Bei der Betriebskapitalgesellschaft durch die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 e) GewStG; beim Besitzunternehmen als Betriebseinnahmen. Lizenzgebühren usw. werden zu 6,25 % (25 % von $\frac{1}{4}$) doppelt erfaßt. Bei der Betriebskapitalgesellschaft aufgrund der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 f.) GewStG; beim Besitzunternehmen als Betriebseinnahme.

Die Änderung der Steuermeßzahl von einem Staffeltarif auf einen einheitlichen Betrag von 3,5 % trifft in erster Linie „kleine und mittlere“ Betriebsaufspaltungen. Allerdings werden diese von den Änderungen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG nicht berührt. Die gewerbesteuerliche Doppelbelastung tritt erst ein, wenn die Summe der Hinzurechnungsbeträge gem. § 8 Nr. 1 GewStG den

13 Die Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft sind zugleich zivilrechtlich Eigentümer des Betriebsgrundstücks nebst Gebäuden und überlassen nur das Betriebsgrundstück der Betriebskapitalgesellschaft.

14 BFH, Urteil vom 29. 8. 2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185.

15 Mit dieser Begründung *Wesselbaum-Neugebauer*, GmbH 2007, 1300, 1301 zu § 8 Nr. 1 GewStG a. F.

Freibetrag von 100 000 € übersteigt. Wird weiterhin berücksichtigt, daß die jeweiligen Aufwendungen nicht zu 100% erfaßt werden, sondern zwischen 20% und 100%, müssen die tatsächlichen Aufwendungen für Zinsen, Mieten/

Pachten und Lizenzgebühren bei mehreren 100 000 € liegen. Bei solchen Volumina liegt keine „kleine und mittlere“ Betriebsaufspaltung mehr vor.

Typisierender Belastungsvergleich nach altem und neuem Recht:¹⁶

Entgelte	in €	Betriebskapitalgesellschaft Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG		Besitzunternehmen	
		bis zum 31. 12. 2007	ab dem 1. 1. 2008	bis zum 31. 12. 2007	ab dem 1. 1. 2008
Für kurzfristige Schulden	100	0	100 €	100 €	100 €
Für langfristige Schulden	100	50 € (100 × 50%)	100 €	100 €	100 €
Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter	100	0	20 € (100 € × 20%)	100 €	100 €
Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter	100	0	65 € (100 € × 65%)	100 €	100 €
Aufwendungen für die Überlassung von Rechten	100	0	25 € (100 € × 25%)	100 €	100 €
Summe Hinzurechnungen = Gewerbeertrag		50 €	77,50 € (310 € × 25%)	500 €	500 €
Steuermeßbetrag; 5 % (pauschal) bzw. 3,5 %		2,5	2,7125	25	17,50
Gewerbsteuer (mit Hebesatz 400 % und 5/6-Abzug bis zum 31. 12. 2007)		8,33 €	10,85 €	83,33 €	70 €
Gewerbsteueranrechnung (1,8 bzw. 3,8 Anrechnungsfaktor)		—	—	-45 €	-66,50 €
Gewerbsteuerbelastung nach Anrechnung auf die Einkommensteuer		8,33	10,85 €	38,33 €	3,50 €

Die Übersicht zeigt, daß die Vorteile beim Besitzunternehmen durch die Erhöhung des Faktors für die Gewerbesteueranrechnung von 1,8 auf 3,8 liegen. Die Betriebskapitalgesellschaft wird dagegen im Regelfall durch die Hinzurechnungen der Entgelte, Zinsen bzw. Aufwendungen eine höhere Gewerbesteuerbelastung zu tragen haben.

b) Umgekehrte Betriebsaufspaltung

Die umgekehrte Betriebsaufspaltung ist dadurch gekennzeichnet, daß die Betriebsgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft und die Besitzgesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden. Abweichungen bei der Gewerbesteuer ergeben sich im Vergleich zur typischen Betriebsaufspaltung nicht.

c) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung werden Besitz- und Betriebsunternehmen in der Rechtsform einer

Personengesellschaft geführt. Nach mehreren Rechtsprechungsänderungen ist der Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gegenüber einer ebenfalls denkbaren Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaften nunmehr anerkannt.¹⁷

Gewerbsteuerliche Abweichungen gegenüber der typischen Betriebsaufspaltung bestehen ebenfalls nicht. Auch hier liegen die wesentlichen Änderungen im Einkommensteuerrecht, insbesondere bei der Thesaurierungsmöglichkeit und der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer.

¹⁶ Vereinfacht und angepaßt nach *Wesselbaum-Neugebauer*, GmbH 2007, 1300, 1303. In der Tabelle insbesondere nicht berücksichtigt sind einerseits die nachteiligen Auswirkungen des Wegfalls des Staffeltarifs, andererseits die positiven Wirkungen des neuen Freibetrags von 100 T.

¹⁷ Seit BFH, Urteil vom 23. 4. 1996 – VIII R 13/95, BStBl II 1998, 325.

d) Wiesbadener Modell

Das Wiesbadener Modell ist keine Betriebsaufspaltung; es fehlt an dem einheitlichen Beherrschungswillen der hinter dem Betriebs- und Besitzunternehmen stehenden natürlichen Personen. Das Wiesbadener Modell wird üblicherweise von Ehegatten geführt. Danach ist ein Ehegatte ausschließlich an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt. Der andere Ehegatte überläßt der Betriebsgesellschaft die betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter. Der „einheitliche Wille einer Personengruppe“¹⁸ wird durch entsprechende Vertragsgestaltungen vermieden, so daß im Besitzunternehmen keine gewerblichen Einkünfte erzielt werden, sondern je nach Sachverhaltsgestaltung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen oder sonstige Einkünfte.

Gewerbesteuerlich führt das Wiesbadener Modell dazu, daß die in § 8 Nr. 1 GewStG im einzelnen aufgeführten Aufwendungen in dem jeweils vom Gesetz vorgesehenen Umfang bei der Betriebskapitalgesellschaft hinzugerechnet werden. Eine gewerbesteuerliche Doppelerfassung der Aufwendungen (einmal über die Hinzurechnung bei der Betriebskapitalgesellschaft, zum anderen im Überlassungsbetrieb) wird beim Wiesbadener Modell mangels gewerblicher Einkünfte im Besitzunternehmen vermieden.

IV. Einkommensteuerliche Auswirkungen der Unternehmensteuerreform auf die Typen der Betriebsaufspaltung

Nach der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Gewerbesteuer gem. § 4 Abs. 5 b EStG nicht mehr abzugsfähig, es wurde eine Thesaurierungsbesteuerung in § 34 a EStG eingeführt und die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG erhöht. Naturgemäß profitieren von diesen Änderungen die Modelle der Betriebsaufspaltung, in denen gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG erzielt werden; insbesondere die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung können die Vorteile der Unternehmensteuerreform 2008 bei der Besitz- sowie bei der Betriebsgesellschaft genutzt werden. Bei beiden Gesellschaften kann die Thesaurierungsbesteuerung gem. § 34 a EStG beantragt werden; die Anrechnung der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG kann zweifach genutzt werden, da bei beiden Gesellschaften gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG erzielt werden.

Die klassische Betriebsaufspaltung bietet diese doppelte Anrechnungsmöglichkeit nicht. Das Finanzgericht Düsseldorf hat in dem Urteil vom 8. 11. 2006¹⁹ rechtskräftig entschieden, daß die durch die Betriebskapitalgesellschaft gezahlte Gewerbesteuer nicht über § 35 EStG auf die Einkommensteuer des „Besitzunternehmers“ angerechnet werden kann. Die Grundsätze der Merkmalsübertragung, die

der BFH im Urteil vom 29. März 2006 entwickelt hat²⁰, könnten nicht auf die Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG übertragen werden. Die Merkmalsübertragung ergab sich in der Entscheidung des BFH in erster Linie aus sozial- und wirtschaftspolitischen Gründen. Diese lägen bei der Anrechnung der Gewerbesteuer der Kapitalgesellschaft auf die Einkommensteuer des Besitzunternehmers nicht vor.

Die Entscheidung des FG Düsseldorf ist zwar nicht zwingend, dürfte aber aus systematischen Gründen zutreffend sein. Der BFH hat in der zitierten Entscheidung vom 22. 3. 2006 zur Gewerbesteuerbefreiung der Besitzgesellschaft gem. § 3 Nr. 20 c) GewStG nicht nur auf wirtschafts- und sozialpolitische Motive Bezug genommen, sondern vielmehr grundsätzlich eine Merkmalsübertragung von der Betriebs- auf die Besitzgesellschaft anerkannt.²¹ Trotz der zivil- und steuerlichen Selbständigkeit der Besitz- und des Betriebsunternehmens²² sei im Einzelfall diese Trennung von Besitz- und Betriebsunternehmen aufzuheben, wenn die gesetzliche Anordnung durch die Annahme selbständiger Subjekte nur unvollkommen verwirklicht werde. Unter diesen Prämissen des BFH wäre daher auch systematisch nicht ausgeschlossen, die von der Betriebskapitalgesellschaft gezahlte Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer des bzw. der Besitzunternehmer anzurechnen. Voraussetzung wäre nach dem Urteil des BFH vom 29. 3. 2006 allerdings, daß die gesetzliche Anordnung durch die Annahme selbständiger Subjekte unvollkommen verwirklicht wird. Genau daran dürfte es allerdings hier fehlen.

Sinn des § 35 EStG ist die Entlastungen der natürlichen Person, die Einkommen- und Gewerbesteuer schuldet. Bei der klassischen Betriebsaufspaltung „schuldet“ die Betriebskapitalgesellschaft die Gewerbesteuer, während die natürliche Person nur im Besitzunternehmen mit Einkommen- und Gewerbesteuer belastet ist. Eine Doppelbelastung einer natürlichen Person liegt daher nur beim Besitzunternehmen vor; dagegen nicht im Verhältnis der Betriebskapital-

18 Zu dieser „Fallgruppe“ des einheitlichen Willens *Schmidt/Wacker*, EStG, § 15 Rdnr. 823.

19 FG Düsseldorf, Urteil vom 8. 11. 2006 – 7 K 3473/05 E, EFG 2007, 685.

20 BFH, Urteil vom 29. 3. 2006 – X R 59/00, BStBl II 2006, 661; siehe ferner BFH, Urteil vom 19. 10. 2006, IV R 22/02; SIS 06 45 94.

21 Ein weiteres Beispiel für die Fälle der Merkmalsübertragung ist die Rechtsprechung zum Investitionszulagengesetz. Seit der grundlegenden Entscheidung vom 20. 5. 1988 (III R 86/83, BStBl II 1988, 739) erkennt der BFH an, daß ein von einem Besitzunternehmen angeschafftes, der Betriebskapitalgesellschaft überlassenes Wirtschaftsgut zulagenfähig ist. Bei formaler Betrachtung und strikter Trennung von Besitz- und Betriebsgesellschaft wäre dies nicht der Fall. Die Besitzgesellschaft investiert zwar, nutzt das von ihr angeschaffte bzw. erstellte Wirtschaftsgut aber nicht im eigenen Betrieb; die Betriebsgesellschaft nutzt das Wirtschaftsgut zwar, hat selbst aber nicht investiert.

22 Seit GrS, Beschluß vom 8. 11. 1971 – GrS 2/71, BStBl II 1972, 63 ständige Rechtsprechung.

gesellschaft zu dem Besitzunternehmer. Die Betriebskapitalgesellschaft ist Steuersubjekt und -schuldner der Gewerbesteuer. Wirtschaftlich und rechtlich belastet ist daher die Betriebskapitalgesellschaft und nicht der Anteilseigner. Würde – so wünschenswert dies für die Steuerpflichtigen wäre – die Gewerbesteuer der Betriebskapitalgesellschaft auf die Einkommensteuer des Besitzunternehmers angerechnet werden, führt die steuerliche Belastung eines Steuersubjektes – der Betriebskapitalgesellschaft – zu einer steuerlichen Entlastung eines anderen Steuersubjektes – dem Besitzunternehmer. Es würde sich nicht um die folgerichtige Umsetzung einzelner Steuergesetze in Fällen der Betriebsaufspaltung handeln, sondern um eine nicht gerechtfertigte Steuerentlastung eines Steuersubjektes durch Steuerzahlung eines anderen Steuersubjektes.

V. Einheitspersonengesellschaft

Die Einheitspersonengesellschaft – GmbH & Co. KG – könnte durch die Unternehmensteuerreform 2008 eine Renaissance erleben. Die Änderungen im Gewerbesteuergesetz spielen bei der Einheitspersonengesellschaft keine Rolle. Doppelbelastungen entstehen nicht. Die schuldrechtlich geleisteten Entgelte für die Überlassung von Betriebsmitteln erhöhen als Sondervergütungen bzw. Sonderbetriebseinnahmen seither den gewerbesteuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft und unterliegen damit der Gewerbesteuer. Durch die Änderungen im EStG – Thesaurierungs-

besteuerung sowie erhöhte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer – kann sich dagegen im Einzelfall ein Belastungsvorteil gegenüber der klassischen Betriebsaufspaltung ergeben. Im Verhältnis zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung beschränken sich die Vorteile allerdings auf die Vermeidung der gewerbesteuerlichen Doppelerfassung der einzelnen in § 8 Nr. 1 GewStG aufgeführten Entgelte. In der Praxis dürften diese Unterschiede wegen des Freibetrages in Höhe von 100 000 € daher nur in seltenen Ausnahmefällen Bedeutung gewinnen.

VI. Fazit

Die Unternehmensteuerreform 2008 zwingt wieder einmal dazu, die Organisationsform des Unternehmens zu überprüfen. Es sollte daher im Einzelfall ein steuerlicher Belastungsvergleich zwischen der Betriebsaufspaltung sowie der Einheitspersonengesellschaft – insbesondere der GmbH & Co. KG – vorgenommen werden. Vor einer voreiligen Umstrukturierung sei allerdings auch gewarnt. In manchen Fällen zehren die mit einer Umstrukturierung verbundenen Begleitkosten (von den steuerlichen Risiken ganz zu schweigen) die steuerlichen Vorteile der geänderten Rechtsform über Jahre auf. Sollte allerdings aus anderen Gründen eine Umstrukturierung des Unternehmens stattfinden – insbesondere im Rahmen der Unternehmensnachfolge –, sind die geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Organisationsformen zu bedenken.

Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten – der EuGH-Beschluß vom 7. 12. 2007 in der Rs. C-415/06 Stahlwerke Ergste Westig (SEW)

Dr. Klaus Eicker, Rechtsanwalt und Steuerberater, Ernst & Young AG, München¹

Der Beschluß des EuGH vom 7. 12. 2007 in der Rs. SEW bildet den Anlaß, die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten zu durchleuchten und den Beschluß unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH kritisch zu würdigen.

1. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind grundsätzlich „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern

verboten.“ Bereits aus den wechselseitigen Vorbehalten in Art. 58 Abs. 2 EG und Art. 43 Abs. 2 EG wird deutlich, daß zwischen beiden Grundfreiheiten ein enger Zusammenhang besteht. Aus diesen Vorschriften läßt sich jedoch kein eindeutiges Verhältnis im Sinne einer Vor- oder Gleichrangigkeit erschließen. Im Hinblick auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften differenzierte der EuGH wie folgt:

Aus Art. 43 Abs. 2 EG ergibt sich, „daß die Niederlassungsfreiheit die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, in einem Mitgliedstaat

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

durch einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats umfaßt. Somit macht ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen solchen Einfluß auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, daß er deren Tätigkeiten bestimmen kann, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch.“²

Besitz der Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar Anteile, die ihm keinen Einfluß auf die Entscheidungen der ausländischen juristischen Person ermöglichen und durch die er deren Tätigkeiten nicht bestimmen kann, so ist die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig.³

2. Drittstaaten

Eine besondere Stellung erhält die Kapitalverkehrsfreiheit in Abgrenzung zu den übrigen Grundfreiheiten durch ihren räumlich und persönlich erweiterten Anwendungsbereich. Sie gilt nämlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten und ist an keine Staatsangehörigkeit gebunden. Dementsprechend können sich auch Angehörige von Drittstaaten innerhalb der EU auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen.⁴ Begünstigt hiervon sind dabei nicht nur Inbound-, sondern auch Outboundinvestitionen. Für die Beurteilung von Drittlands-sachverhalten kommt es entscheidend auf das Konkurrenzverhältnis zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit an. Diese Frage war lange Zeit offen, kann aber durch Entscheidungen in den Rs. SEW (C-415/06) vom 6. 11. 2007, Lasertec (C-492/04) vom 10. 5. 2007 und Holböck (C-157/05) vom 24. 5. 2007 als grundsätzlich entschieden angesehen werden. Danach kommt es grundsätzlich auf den Regelungsbereich der Norm an. Vorschriften über den Besitz von Beteiligungen, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen einer Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen, fallen lediglich in den sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit. Da die Niederlassungsfreiheit keine Anwendung auf Sachverhalte findet, an denen außerhalb der EU ansässige Angehörige eines Drittlands beteiligt sind, ist in solchen Fällen auch ein Schutz durch die Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen. Wird die Kapitalverkehrsfreiheit nicht durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt, ist insbesondere die sich aus Art. 57 Abs. 1 EG ergebende zulässige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Direktinvestitionen von und aus dem Drittland zu beachten. Regelungen, die bereits vor dem 1. 1. 1994 bestanden haben, unterliegen der Standstill-Klausel, d. h., eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit scheidet aus. Für die Länder Estland und Ungarn ist nach Art. 57 Abs. 1 Satz 2 EG der 1. 1. 2000 maßgeblich.

In der Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) bestätigte der Gerichtshof das Komplementär-

verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Sofern mithin mangels territorialer Anwendbarkeit (Drittstaaten) oder mangels sachlicher Anwendbarkeit (kein unternehmensleitender Einfluß) die Niederlassungsfreiheit nicht zur Anwendung kommt, kann grundsätzlich der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein.

Einer abschließenden Beurteilung der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten entzog sich der EuGH im vorliegenden Fall mit dem Hinweis, daß die britische Regierung insoweit keine hinreichenden Rechtfertigungsgründe geltend gemacht habe. Eine Hintertür ließ sich der Gerichtshof aber für künftige Fälle mit der Aussage offen, daß „nicht aus(zu)schließen (ist), daß ein Mitgliedstaat beweisen kann, daß eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde“.

Damit stellt der EuGH nunmehr in ständiger und gefestigter Rechtsprechung bei der Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit in erster Linie abstrakt auf den Gegenstand bzw. den Regelungszweck der jeweiligen nationalen Regelung ab.⁵ Diesem Ansatz folgt, wie aus dem Urteil vom 9. 8. 2006 (I R 95/05) deutlich wird, auch der Bundesfinanzhof.

Dementsprechend hat der EuGH in seinem Beschluß vom 10. 5. 2007 (Rs. C-102/05, A und B, Randnr. 26) in Bezug auf eine Zweigniederlassung ausgeführt:

„Da diese nationale Rechtsvorschrift ein Unternehmen von der Gründung von Zweigniederlassungen außerhalb der Europäischen Union abhält, beeinträchtigt sie vorwiegend die Niederlassungsfreiheit und fällt somit in den sachlichen Anwendungsbereich allein der Bestimmungen des Vertrags, die diese Freiheit betreffen.“

2 EuGH, Urteil v. 13. 4. 2000, C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-02787, Rz. 22; EuGH, Urteil v. 5. 11. 2003, C-208/00, Überseering, Slg. 2003, I-09919, Rz. 77; EuGH, Urteil v. 21. 11. 2003, C-436/00, X und Y, Slg. 2003, I-10829, Rz. 37.

3 EuGH, Urteil v. 21. 11. 2003, C-436/00, X und Y, Slg. 2003, I-10829, Rz. 68, 75.

4 Ohler, WM 1996, 1801, 1806, 1808; Bäter, ET 2000, 8, 12.

5 Z. B. Urteile vom 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, Randnr. 31; vom 12. 12. 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 117; vom 13. 3. 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnrn. 27 f.; Beschluß vom 10. 5. 2007, C-492/04, Lasertec, Randnrn. 20 ff.; Beschluß vom 6. 11. 2007, C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig, Randnr. 13.

3. Die Rechtssache SEW

In der Rs. SEW ging es um die Berücksichtigung von Verlusten einer US-Personengesellschaft auf der Ebene des deutschen Gesellschafters, entgegen der Freistellung des DBA USA sowie § 2 a EStG. In seinem Beschluß vom 6. 11. 2007 (Rs. C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig) führte der EuGH aus:

„Da das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen die Situation einer Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten von Amerika betrifft, steht fest, daß es auf eine feste Geschäftseinrichtung anwendbar ist, durch die ein deutsches Unternehmen seine Tätigkeit ganz oder teilweise ausübt. Das Abkommen ist daher allein auf die Beteiligungen anwendbar, die es ermöglichen, einen bestimmenden Einfluß auf die Entscheidungen einer solchen Betriebsstätte auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.“

Der Gerichtshof geht damit offenbar davon aus, daß Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten stets in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen und eine Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit damit stets ausgeschlossen ist. Da die Niederlassungsfreiheit aber im Verhältnis zu Drittstaaten keine Anwendung findet, wären danach Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten in Drittstaaten nicht durch die Grundfreiheiten geschützt.

Auf Personengesellschaften, die je nach Rechtsordnung rechtsfähig oder zumindest teilrechtsfähig sind, sollte diese Einschränkung jedoch keine Anwendung finden, da Personengesellschaften als solche keine (unselbständigen) Zweigniederlassungen bzw. Betriebsstätten i. S. v. Art. 43 EG sind.

Eine Personengesellschaft ist nicht mit einer Betriebsstätte gleichzusetzen. Personengesellschaften sind keine Betriebsstätten, sie können jedoch Betriebsstätten haben. Steuerlich ist dabei die Transparenz der Personengesellschaft zu beachten und damit auch die Teilbarkeit der Betriebsstätte bzw. von deren Einkünften. Von der Höhe der Beteiligung an der Personengesellschaft ist abhängig, in welcher Höhe dem Gesellschafter die Betriebsstätteneinkünfte anteilig zugerechnet werden.

Dabei ist zu beachten, daß der in § 2 a EStG bzw. Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 DBA Deutschland-USA verwendete steuerliche Begriff der Betriebsstätte nicht mit dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der Zweigniederlassung gleichzusetzen ist. Zwar wird eine Zweigniederlassung regelmäßig eine Betriebsstätte sein (vgl. zur Definition der Betriebsstätte nach deutschem Recht § 12 Satz 2 Abgabenordnung: „Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen: [...] Zweigniederlassungen [...]). Umgekehrt ist eine Betriebsstätte aber nicht stets eine Zweigniederlassung.

Im übrigen bezieht sich weder die Regelung des § 2 a EStG noch die des Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. a) Satz 1 DBA Deutschland-USA ausschließlich auf Betriebsstätten im engen „klassischen“ Verständnis, von dem offenbar der EuGH ausgeht. Diese Abgrenzung wird an dem Sachverhalt, der dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegt, deutlich.

Die Klägerin ist an zwei US-amerikanischen Personengesellschaften (Limited Partnerships) beteiligt. An der ersten Personengesellschaft ist sie unmittelbar zu 95 % beteiligt, während die übrigen 5 % von einer US-amerikanischen Konzernkapitalgesellschaft gehalten werden. An der zweiten Personengesellschaft ist die Klägerin über die erste Personengesellschaft zu 95 % und im übrigen mittelbar über eine weitere US-amerikanische Konzernkapitalgesellschaft beteiligt. Diese Personengesellschaften unterhalten in den Vereinigten Staaten jeweils Betriebsstätten, die für Zwecke des deutschen Einkommensteuerrechts (einschließlich der streitgegenständlichen Regelungen des § 2 a EStG und des Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. a) Satz 1 DBA Deutschland-USA) den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden. Der Klägerin werden somit 95 % zugerechnet.

Nach dem Regelungsinhalt des § 2 a EStG würde also in einem solchen Fall sowohl der Klägerin als auch dem Minderheitsgesellschafter, wenn er in Deutschland ansässig wäre, aufgrund ihrer jeweiligen Beteiligung anteilig die Betriebsstätte der jeweiligen ausländischen Personengesellschaft zuzurechnen sein und es würden die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen zu ziehen sein, die sich aus dem Anteil an einer ausländischen Betriebsstätte ergeben.

Zur plastischen Darstellung soll folgendes Beispiel dienen:

Angenommen, zehn voneinander unabhängige Gesellschafter beteiligen sich zu gleichen Teilen (also jeweils mit 10%) an einer ausländischen Personengesellschaft, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhält. Lediglich ein Gesellschafter sei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Dieser Gesellschafter sei Kommanditist und damit von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Die Betriebsstätte der ausländischen Personengesellschaft wird dem inländischen Gesellschafter anteilig, d. h. zu 10%, zugerechnet.

Sofern die ausländische Personengesellschaft nun Verluste erwirtschaftet, ist für den deutschen Gesellschafter aufgrund seines Anteils an der ausländischen Betriebsstätte zu prüfen, inwieweit die Verlustberücksichtigung nach § 2 a EStG bzw. Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. a) Satz 1 DBA Deutschland-USA möglich bzw. ausgeschlossen ist.

Dieses Beispiel macht deutlich, daß die Regelungen des § 2 a EStG bzw. des Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 23 Abs. 2 lit. a)

Satz 1 DBA Deutschland-USA grundsätzlich keine Beteiligung an einer Gesellschaft voraussetzen, die es ermöglicht, tatsächlich einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Folglich würde diese Regelung auch nicht nach ihrem Sinn und Zweck in den sachlichen Geltungsbereich der Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit fallen, so daß die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht lediglich eine unvermeidliche Konsequenz der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit wäre. Vielmehr würde die Kapitalverkehrsfreiheit insoweit anwendbar bleiben. Der EuGH geht in seinem Beschluß aber offenbar davon aus, daß eine Betriebsstätte stets nur ein Stammhaus hat. In diesem Fall wäre die Aussage richtig, daß entsprechende Regelungen nur Beteiligungen betreffen, die es ermöglichen, einen bestimmenden Einfluß auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Es sind – wie das vorstehende Beispiel zeigt – aber auch andere Konstellationen denkbar.

Als weiteres Beispiel kann insoweit die steuerliche Behandlung von Investoren an ausländischen (Publikums-)Fonds angeführt werden. Hat ein als Personengesellschaft mit einer Betriebsstätte im Ausland konzipierter Fonds negatives Einkommen, so kommt für die deutschen Anleger, soweit sie als Mitunternehmer zu qualifizieren sind, regelmäßig § 2 a EStG bzw. die abkommensrechtliche Freistellung aufgrund des Betriebsstättenartikels zur Anwendung. Da (Publikums-)Fonds aber typischerweise eine Vielzahl von Anlegern haben, die regelmäßig keinen bestimmenden Einfluß auf die Entscheidungen des Fonds haben, wäre in einem solchen Fall nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar.

Aber auch das Beispiel einer atypisch stillen Gesellschaft, bei der eine deutsche GmbH eine ausländische Betriebsstätte unterhält, macht deutlich, daß die Auslegung der Streitgegenständlichen Regelungen durch den EuGH fehlerhaft ist. Dem atypisch stillen Gesellschafter werden einerseits die Ergebnisse und damit auch die Verluste der steuerlichen Betriebsstätte anteilig zugerechnet, wobei ein maßgeblicher Einfluß auf die Betriebsstätte nicht vorliegen muß. Wenngleich die Betriebsstätte dem atypisch stillen Gesellschafter damit steuerlich zugerechnet wird, kann diese Betriebsstätte schwerlich als Zweigniederlassung des atypisch stillen Gesellschafters i. S. d. Art. 43 EG qualifiziert werden.

Gegen die vorstehenden Ausführungen, insbesondere in Bezug auf die ersten beiden Beispiele, könnte jedoch im Hinblick auf den Beschluß des EuGH vom 10. 5. 2007 in der Rs. Lasertec (C-492/04) eingewandt werden, daß der EuGH offenbar die Intention des Gesetzgebers bei der Frage nach der Möglichkeit des beherrschenden Einflusses in den Vordergrund stellt. So führte der EuGH in Bezug auf die

Mindestbeteiligung von über 25% im Rahmen von § 8 a KStG a. F. folgendes aus:

„Im Ausgangsrechtsstreit gilt die fragliche nationale Maßnahme für Sachverhalte, in denen Darlehensgeberin eine gebietsfremde Gesellschaft ist, die am Gesellschaftskapital der gebietsansässigen Darlehensnehmerin wesentlich, d. h. zu mehr als einem Viertel, beteiligt ist.“

„Daß einer solchen Beteiligung eine geringere Beteiligung, die jedoch einen beherrschenden Einfluß auf die Beteiligungsgesellschaft verschafft, gleichgestellt wird, zeigt, [...] daß die fragliche nationale Maßnahme nach der Vorstellung des deutschen Gesetzgebers unabhängig von einer festen Schwelle für Beteiligungen gelten soll, die es [...] ermöglichen, einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.“

Diese Ausführungen erscheinen zumindest mißverständlich.⁶ Die Regelung des § 8 a KStG a. F. erfaßte zwar überwiegend Sachverhalte, in denen der Gesellschafter einen beherrschenden Einfluß ausübte, sei es aufgrund der Beteiligungshöhe oder aufgrund faktischer Gegebenheiten. Diese Regelung umfaßte aber bspw. auch den Fall einer Beteiligung i. H. v. 26%, in dem der Gesellschafter jedoch faktisch keinen beherrschenden Einfluß ausüben konnte. Somit erscheint fraglich, welche Schlüsse aus diesem Beschluß zu ziehen sind.

Die vorstehenden Ausführungen des EuGH in der Rs. Lasertec erstaunen auch, wenn man sie mit den Ausführungen des EuGH in der Rs. Baars (Urteil vom 13. 4. 2000, C-251/98) vergleicht. Dort hatte der EuGH in Randnr. 20 festgestellt, „daß eine wesentliche Beteiligung im Sinne des niederländischen Rechts, deren Hauptmerkmal in der Innehabung von mindestens einem Drittel der Gesellschaftsanteile und von mehr als sieben Hundertstel des eingezahlten Gesellschaftskapitals während der letzten fünf Jahre besteht, nicht zwangsläufig mit der Kontrolle über die Gesellschaft oder ihrer Leitung verbunden ist, die Teil der Ausübung des Niederlassungsrechts sind. Folglich wirkt sich der Umstand, daß ein Mitgliedstaat seinen Steuerpflichtigen keinen Unternehmensfreibetrag wegen einer wesentlichen Beteiligung, im Sinne des nationalen Rechts, an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gewährt, nicht zwangsläufig auf die Niederlassungsfreiheit aus.“

Unabhängig davon, ob man die Entscheidung in der Rs. Lasertec damit in Bezug auf § 8 a KStG a. F. für zutreffend hält oder nicht, kann konstatiert werden, daß der EuGH in dieser Rechtssache der gesetzgeberischen Intention ein wesentliches Gewicht beimißt. Parallel hierzu

6 Zur Kritik auch Rainer, IStR 2007, 440.

könnte dementsprechend im Hinblick auf Einkünfte aus einer Personengesellschaft bzw. im Hinblick auf abkommensrechtliche Unternehmensgewinne argumentiert werden, daß der jeweilige Gesellschafter als Mitunternehmer angesehen werden muß. Mitunternehmerschaft setzt nach allgemeiner Auffassung aber neben Mitunternehmerisiko auch Mitunternehmerinitiative voraus.

Letztere bedeutet nach EStH 15.8 „Mitunternehmerinitiative“ vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Dabei genügt aber bereits die Möglichkeit der Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.⁷ (Ob jedoch die Mitunternehmerinitiative mit der Möglichkeit, bestimmenden Einfluß auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, gleichzusetzen ist, erscheint fraglich.) Die Voraussetzung eines wesentlichen Einflusses auf die Entscheidungen einer Gesellschaft und die Bestimmung von deren Tätigkeiten geht deutlich weiter als die von der Mitunternehmerinitiative vorausgesetzte „Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen“, für die bereits die verhältnismäßig schwachen Rechte eines Kommanditisten genügen. Der erforderliche Einfluß i. S. d. Niederlassungsfreiheit wird teilweise auch als „Kontrollerwerb“ bezeichnet⁸ und der EuGH spricht von der Ausübung eines dominierenden Einflusses auf das Unternehmen.⁹ Ein Kommanditist hat aber regelmäßig weder eine Kontrollbeteiligung noch einen dominierenden Einfluß.¹⁰ Folglich erfassen die in Rede stehenden Regelungen nicht nur Beteiligungen, die in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen. Vielmehr sind grundsätzlich auch solche Beteiligungen betroffen, die mangels Beherrschungsmöglichkeit in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen.

Damit wäre der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit bei einer regelungsbezogenen Betrachtungsweise (auch) eröffnet. Da es sich um einen Drittstaatsverhältnis handelt und insoweit die Niederlassungsfreiheit ohnehin nicht zur Anwendung kommt, bedarf es auch keiner sachverhaltsbezogenen Abgrenzung der beiden Grundfreiheiten, die – wie beispielsweise in den Rs. Baars und X und Y.¹¹ dargestellt – praktisch nur bei EU-/EWR-Sachverhalten eine Rolle spielt.¹²

Wenngleich im Sachverhalt der Rs. SEW die Klägerin tatsächlich mehrheitlich an den beiden US-amerikanischen

Personengesellschaften beteiligt ist und diese Beteiligungen ihr einen bestimmenden Einfluß auf die Entscheidungen und Tätigkeiten der Personengesellschaften verschafft, sollte dennoch geprüft werden, ob der konkrete Sachverhalt einen beschränkenden Einfluß auf die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit haben kann, da anderenfalls „Investoren, die sich mit einer Minderheitsbeteiligung begnügen, besser behandelt werden als jene, die die Kapitalmehrheit an einer Gesellschaft erwerben“.¹³

4. Schlußbemerkung

Der EuGH hat zwischenzeitlich in einem anderen Verfahren zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten Stellung genommen.¹⁴

In seiner Entscheidung führte der EuGH Folgendes aus (Randnr. 31):

„[...] ist, auch wenn mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern gewiß andere Ziele verfolgt werden können, als die Verwirklichung des Binnenmarkts [...] festzustellen, daß die Mitgliedstaaten, als der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs durch Art. 56 Abs. 1 auf den Kapitalverkehr zwischen dritten Ländern und den Mitgliedstaaten erstreckt wurde, sich dafür entschieden haben, diesen Grundsatz in demselben Artikel und mit den gleichen Worten für den Kapitalverkehr innerhalb der Gemeinschaft und für den die Beziehungen mit dritten Ländern betreffenden Kapitalverkehr festzulegen.“

Tatbestandsmäßigkeit, Beschränkung und Rechtfertigung folgen somit denselben Auslegungsregeln wie bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten. Mit anderen Worten, eine Beschränkung kann – wie bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten – demnach durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, wenn die Maßnahme verhältnismäßig ist. Insoweit befinden wir uns auf bekanntem Terrain.

7 Z. B. BFH, Urteil vom 1. 8. 1996, VIII R 12/94, BStBl II 1997, 272.

8 So Bröhmer, in: Callies/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 2007, Art. 43 EGV, Randnr. 9.

9 Urteil vom 23. 10. 2007, C-112/05, Kommission gegen Deutschland, Randnr. 13 f.

10 Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Schlußanträge der Generalanwältin Trstenjak vom 10. 1. 2008, C-360/06, Randnrn. 51 ff.

11 EuGH, Urteil vom 21. 11. 2003, C-436/00, Randnrn. 37, 65 sowie 66 ff.

12 In diesem Sinne auch FG Münster, Urteil vom 9. 11. 2007, 9 K 2912/04 K, G.

13 Im Ergebnis ebenso BFH, Urteil vom 9. 8. 2006, I R 95/05; FG Münster, Urteil vom 9. 11. 2007, 9 K 2912/04 K, G.

14 Urteil vom 18. 12. 2007, C-101/05, A, IStR 2008, 66.

Die letzte Grenze – territorial gebundene Verbrauchsteuern in der Praxis des Binnenmarktes

Dr. Hans-Michael Pott, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

A. Allgemeines

1. Grenzabgaben und offener Markt

Daß Waren bei Passieren einer Grenze mit Abgaben belastet werden, ist ein Jahrtausende altes Konzept der Abgabenerhebung.¹ Noch vor wenigen Jahrzehnten wurden an deutschen Grenzen Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Verbrauchsteuern regelmäßig beim physischen Transport, verbunden mit physischen Kontrollen, erhoben. Die Zollunion der Europäischen Gemeinschaft und der Binnenmarkt haben die Praxis dieser Abgaben verändert. Zoll wird nur an den Außengrenzen der Gemeinschaft erhoben; der Verkehr der dem Zoll unterliegenden Waren innerhalb der Gemeinschaft erfolgt aufgrund von papierförmigen Verfahren. Die Erweiterung der Gemeinschaft hat dazu geführt, daß Mitgliedsstaaten ohne Landgrenzen zu Drittstaaten zum allergrößten Teil nur mit den „Papierverfahren“ konfrontiert sind und die Erhebung aufgrund des physischen Grenzübertritts nur für Flughäfen, Schiffshäfen und Freizonen (in Deutschland die Freihäfen) kennen. Umsatzsteuer wird beim Warenverkehr innerhalb der Europäischen Gemeinschaft als Binnenmarkt ausschließlich als „Papiersteuer“ erhoben. Obwohl sie konzeptionell immer noch der Zuordnung des Steuerertrags zu den Mitgliedsstaaten auf territorialer Grundlage dient, ist ihre Erhebung in mehreren Konstellationen vom physischen Transport gänzlich gelöst worden; Kontrollen an den Staatsgrenzen wären sinnlos. Die Einfuhrumsatzsteuer verbleibt als Steuer an den Außengrenzen der Gemeinschaft; sie ist damit nahezu wie der Zoll geordnet. In der Zuständigkeit der nationalen Souveränität bleiben die Verbrauchsteuern. Diese sind eindeutig territorial gebunden. Sobald verbrauchsteuerpflichtige Waren – auch aus einem anderen Mitgliedsstaat – eingeführt werden, nimmt der Einfuhrstaat unmittelbar das Recht auf Besteuerung in Anspruch. Somit besteht eine nationale Steuer, deren Erhebung die Anknüpfung an den physischen Grenzübertritt fordert. Daß daneben Verbrauchsteuern auf Waren auch im Binnenbereich bei Überschreiten von innerstaatlichen Grundstücksgrenzen entstehen können, weil Verbrauchsteuern auf Waren erhoben werden, die bei Produktion verbrauchsteuerpflichtig werden (Herstellung von Alkohol, von Rauchwaren aus Rohtabak, von bestimmten

Mineralölprodukten aus Ausgangsstoffen etc.), spielt eine geringere Rolle; dies verdeutlicht im Grunde nur, daß physische Bewegung der Waren überwacht werden muß.

Der Gesetzgeber des Verbrauchsteuerrechts muß Regeln schaffen, die die physische Bewegung erfassen. Die eingespielte historische Technik der Grenzbewachung fehlt an den deutschen Landgrenzen völlig. Diese Lebenswirklichkeit bringt Probleme mit sich, denen sich der Steuerpraktiker zu stellen hat.

2. Überblick: der gemeinschaftsrechtliche Rahmen

Die nationale Erhebung der Verbrauchsteuern behindert zwangsläufig den freien Warenverkehr. Sie behindert des weiteren die Freizügigkeit, wenn der Unionsbürger Gefahr läuft, wegen mitgeführter verbrauchsteuerpflichtiger Waren die Grenze nicht unbeschwert passieren zu können.

Im Hinblick auf den freien Warenverkehr hat die Europäische Gemeinschaft sehr früh mit der Regelung auch der Verbrauchsteuern begonnen. Die Verbrauchsteuern sind – jeweils nach heutigem Stand – teilweise harmonisiert durch die Verbrauchsteuer – Systemrichtlinie 92/12/EWG. Zu den einzelnen Steuerarten bestehen die Alkoholsteuer-Strukturrichtlinie 92/83/EWG, die Alkohol-Steuersatzrichtlinie 92/84/EWG, die Tabaksteuer-Strukturrichtlinie 95/59/EWG, die Tabak-Steuersatzrichtlinie 92/80/EWG, die Zigaretten-Steuersatzrichtlinie 92/79/EWG und schließlich die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG. Zum Verfahren existieren ferner die Beförderungsverordnung EWG/2719/92; ergänzt durch die Begleitdokument-Verordnung EWG/3649/92.

Die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie schafft ein in allen Mitgliedstaaten einheitliches Konzept der Verbrauchsbesteuerung. Sie zielt darauf ab, die Warenverkehrsfreiheit mit der Verbrauchsteuerhoheit der Mitgliedstaaten in Einklang zu bringen. Sie geht von dem richtigen Gesichtspunkt

¹ Daß die *Luther-Bibel* die Mitarbeiter römischer Steuerpachtunternehmen als „Zöllner“ bezeichnet, geht allerdings eher auf die Realität der Abgabenerhebung zu Zeiten Luthers als auf die Praxis der Zeitenwende zurück.

aus, daß nicht nur die Abgrenzung der einzelnen Steuer-gewalten erforderlich ist, sondern daß für den Wirtschafts-beteiligten und Verbraucher, der vom „Grenzübertritt“ einer Ware betroffen ist, in allen Mitgliedstaaten verlässliche, einheitliche Regeln gelten. Dies beginnt damit, daß die Verbrauchsteuer für bestimmte Produkte geregelt wird, nämlich Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Andere Verbrauchsteuern dürfen erhoben werden, „sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen“, Art. 3 Abs. 3. Für die in der Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie geregelten Steuern ist der Eintritt der Verbrauchsteuerpflichtigkeit an die Einfuhr oder die Herstellung geknüpft. Die Verbrauchsteuer entsteht gemäß Art. 6, wenn die Waren in den freien Verkehr überführt werden oder Fehlmengen festgestellt werden.

Die Reichweite der Regelungen ist auf die drei genannten Verbrauchsteuerbereiche begrenzt. Es sind die Steuern auf Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke und Tabakwaren. Die darunter fallenden Verbrauchsteuern sind grundsätzlich zu erheben; dieses Gebot findet sich für die Alkoholsteuern in der Alkoholsteuer-Strukturrichtlinie; dort sind Bier, Wein, Schaumwein, andere gegorene Getränke und Ethylalkohol genannt. Das für die Bundesrepublik Deutschland bestehende Problem, daß es keine Weinsteuer gibt, gilt als durch die seit 1993 auf 0 ECU festgesetzte Mindeststeuer bereinigt.² Für Tabakwaren ordnet die Tabaksteuer-Strukturrichtlinie die Besteuerung aller zum Rauchen bestimmten Tabakwaren an. Für energieliefernde Waren (unter Einschluß der Mineralölprodukte)³ und elektrischen Strom regelt die Energiesteuer-Richtlinie die Erhebung.

Die Strukturen der genannten steuerpflichtigen Waren sind (teil-)harmonisiert und zwecks Angleichung sind Mindeststeuersätze, die das Gefälle zwischen den Mitgliedstaaten verringern sollen, festgelegt.

Neben den in der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie genannten kommen weitere Verbrauchsteuern in Betracht. Deren Erhebung ist letztlich auch durch die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie geregelt. Ihre Erhebung ist nämlich in Art. 3 Abs. 3 ausdrücklich gestattet, sofern sie im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Gleiches gilt für Dienstleistungssteuern, auch wenn sie sich auf die der Harmonisierung unterliegenden Waren beziehen.⁴

Neben den harmonisierten Steuern können auf die den harmonisierten Steuern unterliegenden Waren dennoch weitere Steuern erhoben werden, wenn sie besonderer Zielsetzung dienen und sich am harmonisierten Verfahren orientieren, Art. 2. Die Bundesrepublik Deutschland hat

von dieser Ermächtigung mit dem Alko-Pops-Steuer-gesetz Gebrauch gemacht.⁵

Folgend soll auf die Mineralölsteuern nicht im einzelnen eingegangen werden, weil diese zwar im wesentlichen wie die anderen Verbrauchsteuern geregelt sind, die Regelungen jedoch jeweils den technischen Umständen geschuldete Besonderheiten im Detail aufweisen, die das prinzipielle Verständnis nicht weiter tangieren.

B. Verfahren

1. Verbrauchsteuerverfahren

Die Verbrauchsteuern haben mit der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie ein eigenes gemeinschaftsrechtlich festgelegtes Verfahren erhalten. Dieses Verfahren ist auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr abgestellt. Jeder Mitgliedstaat muß dieses Verfahren vorhalten, damit der grenzüberschreitende Verkehr gesichert ist. Deshalb hat die Bundesrepublik Deutschland im Schaumweinsteuergesetz, §§ 26 ff., umfängliche Verfahrensregelungen zu der in Deutschland nicht erhobenen Weinsteuer getroffen. Dennoch werden Lücken in der Behandlung nicht völlig vermieden.⁶

2. Dominanz des Zollverfahrens

Bevor jedoch Probleme aus dem verbrauchsteuerlichen Verfahren betrachtet werden können, zeigt sich, daß die wichtigste Anwendung das Verbrauchsteuerrecht wieder verläßt. Heute steht fest, daß das Verfahren der Verbrauchsbesteuerung sich nach Zollrecht richtet, wenn die Waren sich in

2 Steuersatzrichtlinie, Art. 5

3 In Art. 3 ist ausdrücklich geregelt, daß die Begriffe Mineralöl und Verbrauchsteuern der Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie so auszulegen sind, daß die jetzt in der Energiesteuer-Richtlinie geregelten Gegenstände betreffen.

4 Deshalb konnte eine hessische kommunale Steuer auf den Verbrauch alkoholischer Getränke an Ort und Stelle durch EuGH-Urteil vom 10. 3. 2005 Rs. C-491/03 gebilligt werden. Sie wurde als Dienstleistungssteuer qualifiziert; Probleme im grenzüberschreitenden Verkehr waren nicht vorstellbar. Interessant, daß auf der anderen Seite die frühere baden-württembergische Weinsteuer durch BVerfGE 7, 244 wegen Artgleichheit mit der bundesrechtlich geregelten Umsatzsteuer für verfassungswidrig erklärt wurde.

5 Gesetz v. 23. 7. 2004; die besondere Zwecksetzung ist dadurch geschaffen, daß das Nettoaufkommen der Bundeszentrale für Gesundheitliche Aufklärung für Maßnahmen der Suchtprävention zur Verfügung gestellt wird, § 4 des Gesetzes. Dieses Konzept mag angesichts des herkömmlichen Verständnisses des deutschen Steuerbegriffs überraschen. Ggü. Gemeinschaftsrecht hält allein dieses Konzept; Frankreich ist vor dem EuGH mit der „Sozialabgabe“ auf Alkohol ebenso gescheitert, Rs. C-434/97 v. 24. 2. 2000, wie Österreich mit seiner „touristisch“ motivierten Getränkesteuer, Rs. C-437/97, v. 9. 3. 2000.

6 So werden etwa bestimmte Tabakzwischenprodukte in einigen Mitgliedstaaten im Steuerverfahren erfaßt; ihr Verbleib und ihre spätere Rücklieferung werden von anderen Mitgliedstaaten nicht erfaßt, so daß die geforderten Nachweise der Verwaltung durch staatliche Dokumente u. U. nicht erbracht werden können.

einem Zollverfahren befinden. Werden also etwa Zigaretten aus einem Drittstaat in einem Grenzstaat der Gemeinschaft angelandet und zwecks Transports in einen weiteren Mitgliedstaat im Rahmen eines Zollverfahrens unter Aussetzung des Zolls abgefertigt, gilt das Zollverfahrensrecht für Einfuhrumsatzsteuer und Tabaksteuer gleichermaßen. Dies erfaßt alle dem Verfahren zuzurechnenden Vorgänge. Streitig ist, was zum Verfahren zu rechnen ist. Die vorläufige Nichterhebung von Abgaben gehört sicherlich dazu. Die Frage aber, ob auch der Billigkeitserlaß dazu gehört, war lange ungeklärt. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, daß auch der Billigkeitserlaß zum Verfahren zu rechnen ist und sich deshalb nach dem gemeinschaftlichen Zollrecht richtet.⁷ Dies erleichtert zweifellos die Handhabung für den Praktiker, der nunmehr bei Vorliegen eines Zollverfahrens ein Rechtsschutzbegehren nach einheitlichen Maßstäben verfolgen kann.

Es führt allerdings zu bemerkenswerten Gestaltungen. Im Zollrecht werden die Tatbestände, die etwa dem deutschen Billigkeitserlaß entsprechen, ab Erreichen einer gewissen Höhe durch Entscheidungsantrag der nationalen Zollverwaltung der Europäischen Kommission vorgelegt, Art. 239 ZK i. V. m. Art. 905 ZK-DVO, die nach Anhörung eines Sachverständigen-Ausschusses entscheidet. Gegen diese Entscheidung ist die Nichtigkeitsklage gegeben,⁸ der einzige Fall, in dem in Steuersachen eine Direktklage – jetzt vor dem Europäischen Gericht Erster Instanz – in Betracht kommt. Nicht selten wird auf die Verfolgung des Erlaßbegehrens gegen die Festsetzung des Zolls verzichtet, gelegentlich erläßt auch die Verwaltung den Zoll, während das Verfahren wegen der Verbrauchsteuer weitergeführt wird. In diesem Falle kommt das Erlaßverfahren mit Sachverständigen-Ausschuß und Kommission nicht in Betracht, weil nur die nationale Steuer betroffen ist. Die Geltung des Zollverfahrensrechts bleibt erhalten. Der Inhalt der Entscheidung über die Billigkeit wird nach den Maßstäben des gemeinschaftsrechtlichen Zollrechts geprüft. Dies löst zumeist die Vorlage an den Europäischen Gerichtshof aus. Hierzu ist der Bundesfinanzhof berechtigt, weil er die Auslegung von Gemeinschaftsrecht für die Entscheidung über die nationalen Steueransprüche benötigt. Ganz überzeugend ist dies nicht, weil das Gemeinschaftsrecht mit dem Sachverständigen-Ausschuß eine Entscheidung durch Verfahren sucht, der das deutsche Konzept der reinen Rechtsbeurteilung durch ein Gericht nicht ganz entspricht. Immerhin ist der Europäische Gerichtshof auch im zollrechtlichen Verfahren letzte Instanz, weil er über das Rechtsmittel gegen das Urteil des Gerichts Erster Instanz entscheidet. Die Verfahren können durchaus parallel vorangetrieben werden, wenn die Finanzgerichtsbarkeit nicht aussetzt.⁹ Allerdings beschränkt sich seit 2001 die Billigkeitsprüfung nach dem Zollkodex wieder auf die sachliche Billigkeit, weil die persönliche Billigkeit für die Verbrauchsteuern wieder nach § 227 AO zu prüfen ist.¹⁰

3. Unterschiede zum Zollverfahren

Das verbrauchsteuerliche Verfahren greift ein, soweit das Zollverfahren nicht gilt. Es regelt die Erhebung und das Entstehen der Steuern. Daß es in wesentlichen Teilen zollrechtlichen Regelungen entspricht, ergibt sich aus der Zielsetzung. Insbesondere der grenzüberschreitende Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter Steueraussetzung muß den Zollverfahren ähneln.

Dennoch ist gerade das Verbrauchsteuerrecht Gegenstand von Kontroversen zur Ähnlichkeit mit dem Zollrecht. Das Zollverfahrensrecht etwa geht von einer gleichwertigen Teilnahme aller Mitgliedstaaten im Verfahren aus. Bescheinigungen, etwa über die Gestellung von Waren, der Dienststellen eines Staates sind im Zollverfahren von den Dienststellen aller anderen Mitgliedstaaten aus Rechtsgründen zu beachten. Die Frage, ob dies auch im Verbrauchsteuerfahren gilt, ist Streitig. Die deutsche Finanzverwaltung, die sehr wohl die Amtshilfe anderer Steuerverwaltungen entgegennimmt, beruft sich auf die deutsche Verwaltungshoheit, der BFH hat die Frage einer Gleichstellung von niederländischen Maßnahmen mit deutschen Maßnahmen offengelassen.¹¹

C. Entstehen und Durchsetzung der Steuern

Der für den Praktiker wichtigste Teil des Verfahrens, die Entstehung der Steuern, ist im Verbrauchsteuerrecht weitgehend nach den Vorgaben der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie geregelt. Die deutsche Umsetzung findet sich in den Gesetzen zu den einzelnen Verbrauchsteuern. Wichtigster Anschauungsgegenstand ist zur Zeit das Tabaksteuergesetz, weil die hochversteuerten Tabakwaren gleichzeitig ein häufiger Gegenstand privaten Erwerbs und einer leichten Transportmöglichkeit sind. Im privaten Verkehr zeigt sich am deutlichsten das Spannungsverhältnis von Grundfreiheiten und nationalem Verbrauchsteuerrecht.

7 BFH v. 17. 8. 2000, VII R 108/95, BFH/NV 2001, 133; s. die Darstellung bei *Witte/Huchatz*, Zollkodex 3. Aufl., Art. 239, Rdz. 34 ff.

8 EuGH v. 15. 12. 1983, Rs. 283/82 „Schöllerhammer“, Slg. 1983, 4219.

9 Ein paralleles Verfahren zeigt der niederländische Fall „de Haan Beheer“, EuGH v. 7. 9. 1999, Rs. C-61/98, RIW 1999, 974. Dort war eine Vorlage eines niederländischen Gerichts erfolgt, während zuvor schon die Kommission eine ablehnende Entscheidung getroffen hatte, die zweitinstanzlich ebenfalls zum EuGH gelangt war. Der EuGH legte im Sinne der einen Billigkeitserlaß begründenden Umstände aus und erklärte gleichzeitig aus Gründen der „Verfahrensökonomie“ ohne weiteres Eingehen auf das Rechtsmittelverfahren und dessen Verfahrensordnung die Kommissionsentscheidung für nichtig.

10 Geregelt in den Einzelsteuergesetzen, z. B. § 13 Abs. 1 Satz 3 BierStG, § 21 Satz 2 TabStG, usw.

11 Beschluß v. 16. 7. 2007, VII B 321/06, BFH/NV 2007 S. 2373.

1. Gewerblicher Verkehr

Die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie unterscheidet zwischen den Waren, die für gewerbliche Zwecke bestimmt sind, und denen, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben. Für Unternehmer, die Waren zu gewerblichen Zwecken erworben haben, werden Bedingungen postuliert, die sich sowohl auf die Behandlung und Verbringung vor Übergang in den freien Verkehr beziehen wie auf den Umgang mit schon in freiem Verkehr befindlichen Waren. Waren, die für gewerbliche Zwecke bestimmt sind, können unter Steueraussetzung oder durch den Wechsel im freien Verkehr über die Grenze der Besteuerung unterworfen werden. Für den Verkehr unter Steueraussetzung ist durch Anlehnung an die Erfahrungen des Zolles ein lückenloses Verfahren vorgesehen. Damit wird dafür gesorgt, daß die Besteuerung nur im endgültigen Empfangsstaat erfolgt. Das System des Versandes nichtversteuerter Waren durch Unternehmer ist gemeinschaftsrechtlich auch unter dem Gesichtspunkt der Grundfreiheiten nicht zu beanstanden.

Die Anlehnung an das Zollverfahren hat aber den Blick darauf verstellt, wie im freien Verkehr befindliche Waren beim Transport in einen anderen Mitgliedstaat angemessen behandelt werden müßten. Diese Waren sind bereits in einem Staat versteuert. Die Erstattung dieser Besteuerung ist in der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie, Art. 22, geregelt. Das Besteuerungsrecht des Zielstaates wird anerkannt. An der Pflicht, die Waren bei Grenzübertritt der Verbrauchsteuer zu unterwerfen, besteht kein Zweifel. Die praktische Durchführung stößt aber auf Schwierigkeiten; Auslöser ist der tatsächliche Grenzübertritt. Der mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren eintreffende Transporteur findet heute an der Grenze keine Möglichkeit zur Versteuerung. Daß sich der Transporteur in Deutschland aus eigener Pflicht auf die Suche nach einem geeigneten Hauptzollamt begeben muß, behindert zweifellos den freien Warenverkehr. Mag man ihm diese Pflicht grundsätzlich auch ansinnen wollen, besteht die Frage, ob bei nicht rechtzeitiger Vorsprache eine strafrechtliche Sanktion in Betracht kommt. § 370 AO bestraft ein Unterlassen. Dies setzt aber die Möglichkeit des rechtmäßigen Verhaltens voraus. Nach dem Grenzübertritt ist ein rechtmäßiges Verhalten nicht sofort möglich. Zumindest die ersten Kilometer auf dem Boden des steuerberechtigten Staates sind straflos. Es ist leicht vorstellbar, wie die Einlassungen von gewerblichen Importeuren im freien Verkehr beschaffen sein müssen, wenn sie kilometerweit hinter der Grenze mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren angetroffen werden. Die Antwort an fragende Zollbeamte kann nur lauten, daß man auf der Suche nach einer geeigneten Behörde zur Versteuerung der Waren und des Weges unkundig sei. Bei sofortiger Deklaration und der bekundeten Bereitschaft, die Waren zu versteuern, scheidet eine Strafe wohl aus. Verschärft wird die Situation bei Grenzübertritten zur Nachtzeit, zu der in den meisten Teilen Deutschlands

etwa ein geöffnetes Hauptzollamt nicht zu finden sein wird. Jede Pflicht, den Transport zu unterlassen und zunächst an der deutschen Grenze anzuhalten, um sich über die Lage der deutschen Behörden zu orientieren und deren Öffnungszeiten abzuwarten, stellt sich als eindeutige Behinderung des Warenverkehrs dar. Verschärft wird die Situation bei Tabakwaren. Bei ihnen ist die Steuererhebung durch Steuerzeichen vorgeschrieben. Diese Steuerzeichen sind in geeigneter Stückelung und Menge bei einem Hauptzollamt nicht vorzuhalten. Anzusprechen wäre in Deutschland die Zentrale Steuerzeichenstelle in Bünde/Westfalen. Einem über Österreich in die Bundesrepublik Deutschland einreisenden Transporteur zur Pflicht zu machen, sich in Bünde/Westfalen vorzustellen, wäre eindeutig gemeinschaftsrechtswidrig. Die Zuweisung der Abfertigung an eine einzelne Abfertigungsstelle hat schon der Europäische Gerichtshof in früheren Zeiten zu Anfang der Zollunion für eindeutig unzulässig gehalten.

Der gemeinschaftsrechtliche Befund zeigt: Ein gewerbliches Verbringen von bereits im freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates befindlichen verbrauchsteuerpflichtigen Waren über die Landgrenzen ist geeignet, die Steuererhebung auszuschließen. Die zur Erzwingung der Steuerpflicht geschaffene Strafdrohung dürfte ins Leere gehen. Diese Situation muß nicht nur aus der Sicht der Steuerbehörden, sondern auch aus der Sicht der inländischen Steuerpflicht ohne Einschränkung ausgesetzten Wettbewerber bedenklich erscheinen. Der einzige vorstellbare Weg wäre, den ausländischen Transporteuren den „roten Teppich“ auszurollen, damit ihnen die Erfüllung der Steuerpflichten überaus leicht gemacht wird. Jede andere Vorgehensweise erscheint als unvereinbar mit den Grundfreiheiten.¹²

Der Versand verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates in einen anderen Mitgliedstaat bereitet gleichfalls Probleme. Der Versender, der an einen anderen Unternehmer versendet, kann die verbrauchsteuerlichen Probleme im Zweifel lösen. Daß der Empfänger mit einer aus dem Ausland bezogenen Ware einen gewissen Aufwand zu bewältigen hat, wird als mißlich betrachtet, hält aber schon deswegen kaum von der Aufnahme einer Geschäftsbeziehung ab, weil die verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die von der Harmonisierung erfaßt werden, regelmäßig Teil eines auslandsorientierten Sortiments sind, das auch die Inkaufnahme des Aufwandes rechtfertigt. Der Importeur schottischen Whiskys entscheidet sich nicht für eine deutsche Spirituose, weil er den Aufwand der Besteuerung scheut, falls er einmal von einem unerfahrenen Kleinbrenner beliefert wird, der keine Versendung

¹² Man wird sich erinnern, daß § 50 a Abs. 7 EStG i. d. F. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 („Bauabzugssteuer für Ausländer“) vor allem deshalb wieder aufgehoben werden mußte, weil die praktischen Auswirkungen (Schlangen bei Finanzämtern etc.) den die Dienstleistungsfreiheit einschränkenden Charakter evident machten.

unter Steueraussetzung zuwege bringt. Bei den nicht der Harmonisierung unterliegenden Verbrauchsteuern sieht dies anders aus. Soweit der Bedarf nach Kaffee im Inland oder bei Großanbietern befriedigt werden kann, haben kleine Röstereien, die aus dem freien Verkehr liefern, eher geringe Marktchancen. Dies soll durch Art. 3 Verbrauchsteuer-System-Richtlinie vermieden werden, wonach die nicht harmonisierten Steuern nur dann erhoben werden können, sofern sie keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. Fraglich ist bei der Auslegung dieser Bestimmung, ob damit belastende Formalitäten jeder Art ausgeschlossen sind oder nur solche, die über das bei den harmonisierten Verbrauchsteuern vorgesehene Maß hinausgehen.

2. Steuerpflicht der Privaten

Die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie will den Widerspruch zwischen Warenverkehrsfreiheit und Verbrauchsteuer aufheben. Sieht man dies für den Verkehr zwischen Gewerbetreibenden als erreicht an, bleibt der private Empfänger. Dieser erscheint in der Richtlinie im wesentlichen als Verbringender, für den neben der Warenverkehrsfreiheit auch die Freizügigkeit und ggf. auch die Dienstleistungsfreiheit zu wahren sind. Daneben kommt er auch als Empfänger des Versandes durch Gewerbetreibende in Betracht.

a. Verbringen durch Private

Art. 8 der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie bestimmt: „Für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, werden die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben.“

Die Frage, wie die Voraussetzungen des Eigenbedarfs ermittelt werden, wird von der Richtlinie nicht klar beantwortet. In Art. 9 Abs. ist festgelegt, daß die Staaten folgende Kriterien zu berücksichtigen haben: „Handelsrechtliche Stellung und Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren; Ort, an dem die Waren sich befinden, oder gegebenenfalls verwendete Beförderungsart; Unterlagen über die Waren; Beschaffenheit der Waren; Menge der Waren“. Zu der Menge der Waren ist den Mitgliedstaaten die Anwendung von Richtmengen eingeräumt, deren Mindestmenge die Richtlinie für die einzelnen Waren selbst definiert. Zu diesen Richtmengen ist dann aber ausdrücklich ausgeführt, daß diese Richtmengen nur verwendet werden dürfen, „um einen Anhaltspunkt zu gewinnen“. ¹³ Die Konsequenz dürfte klar sein: Es muß möglich sein, die Richtmengen zu widerlegen. Der Extremraucher, der seinen Konsum nachweisen kann, hätte auch bei größeren Mengen gute Aussichten, als privater Verwender eingestuft zu werden. ¹⁴ Das deutsche Recht etwa hat in § 20 TabStG die Aussagen der Richtlinie übernommen und in § 22 b TabStVO an die Überschreitung der Richtmengen eine widerlegliche Vermutung geknüpft.

b. Versand an Private

Der grenzüberschreitende Versand an private Abnehmer stellt vor größere Probleme. Der Versender steht schon bei den den harmonisierten Steuern unterliegenden Waren vor dem Problem, daß er eine Steuer auslöst. Die Organisation einer Versendung ohne Erhebung der Steuer im Versandstaat ist ihm durch die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie ermöglicht. Die Organisation der Versteuerung im Abnehmerstaat ist dem Versender weitgehend mit Hilfe des Transporteurs möglich. Bei Tabakwaren ist die Verwendung von Steuerzeichen vorgeschrieben, die er sich zusenden lassen müßte. Ansonsten kann der Versender einen wettbewerbsnachteiligen Aufwand seines Abnehmers nicht beseitigen. Der Versender von Waren, die sich schon im freien Verkehr befinden, stößt bei der Erstattung im eigenen Staat auf Probleme und setzt sich und seinen Abnehmer den beschriebenen Versteuerungsproblemen aus. Der Versender von Waren, die im Versandstaat nicht verbrauchsteuerpflichtig sind, müßte sich über das Steuersystem des Empfängerstaates informieren. ¹⁵ Die Probleme des Empfängers, der keinerlei Hinweise erhält, liegen auf der Hand. Daß dies selbst für Kenner der Besteuerung im Empfangsstaat zu Problemen führen kann, ist nicht überraschend. ¹⁶ Indem für diese Probleme keine Lösung angeboten wird, muß die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ernsthaft bezweifelt werden. Die Kommission hat demzufolge in ihrem Entwurf für eine Neufassung der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie eine dem Umsatzsteuerrecht bei Versandlieferungen entsprechende Regelung vorgeschlagen. ¹⁷

c. Die Internet-Variante

Der Versand nach Werbung im Internet unterliegt keinen besonderen Bestimmungen. Allerdings hat die hierdurch zunehmende Zahl der grenzüberschreitenden Bestellungen gezeigt, daß die Probleme des Versands im Binnenmarkt nicht verdrängt werden dürfen. Vor allem hat die Findigkeit der im Internet werbenden Versender zu Problemen geführt. Nachdem erste Versender erkennen mußten, daß

13 Für die osteuropäischen Beitrittsstaaten sind mit zeitlichen Begrenzungen allerdings feste Mengen bestimmt.

14 Die Richtmenge war eben nur Teil eines im Rat gefundenen Formelkompromisses – der Vorschlag sah ursprünglich keine Richtmengen vor. Konsequente Anwendbarkeit ist nicht gegeben; der seit längerem vorliegende Entwurf der Kommission für eine Neufassung der Richtlinie – KOM (2004) 227, S. 26–27 – verzichtet auf die Richtmengen.

15 Der deutsche gewerbliche Versender hat dieses Problem im übrigen auch beim Wein, der in Deutschland keiner Verbrauchsteuer unterliegt. Der Aufwand, dem der Verf. bei der schenkweisen Versendung eines Weines – erzeugt auf einem Flughafengrundstück, an dessen Erwerb und Finanzierung Anwälte aus mehreren europäischen Staaten beteiligt waren – beim Versand an Anwaltskanzleien in Europa begegnete, war abschreckend, wobei der äußerst bösgläubige Verf. sich naturgemäß äußerster Korrektheit befleißigen wollte.

16 Auch Steuerberater sahen sich Strafverfahren wegen Hinterziehung von Kaffeesteuer ausgesetzt, nachdem sie Espresso bohnen aus Italien bezogen hatten.

17 KOM (2004) 227; die Tabakwaren sind allerdings hiervon ausgenommen. Begründung sind gesundheitspolitische Erwägungen.

der Binnenmarkt für verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht in vollem Umfang verwirklicht war, wurde im Internet der Versand „für“ den privaten Empfänger angeboten. Ein Versand auf Rechnung des Empfängers sollte dem privaten Verbringen gleichgestellt sein. Die Frage war, ob die Empfänger diese Waren im Sinne von Art. 8 Verbrauchsteuer-System-Richtlinie „selbst befördern“. Die Grenzziehung ist nicht ganz einfach. Die Frage, ob nur das Mitführen am eigenen Körper oder ein eigenes Versenden aus dem Staat des Kaufs in Betracht kommt, war lange umstritten. Argumentiert wurde, daß ein Reisender mit PKW, der in einem Mitgliedstaat Wein für private Zwecke kauft, diesen im Sinne des Art. 8 selbst befördert; der Fahrradtourist, der dieselbe Menge kauft, sie aber mit Rücksicht auf den schwierigeren Transport per Post oder Bahn an seine eigene Anschrift versende, dürfe jedenfalls bei eigener Versendung nicht schlechter gestellt werden. Dies wurde argumentativ weit ausgedehnt. Im Zuge dieser Argumentation wurden Konstruktionen mit Freunden und Mittelsmännern, die angeblich versandten, und schließlich die Fernauswahl unter mehreren, die Waren auf Rechnung des Empfängers und nach dessen Weisung transportierenden Unternehmen angeboten. Die Lage schien gerade in Deutschland unklar, weil auch die deutsche Formulierung des § 20 TabStG den Fremtransport einschließen konnte. Im Jahre 2003 mit Wirkung ab 2004¹⁸ wurde Absatz 3 mit dem Wortlaut ein-

gefügt, eingefügt: „Lassen Privatpersonen Tabakwaren ... verbringen, gelten diese als zu gewerblichen Zwecken verbracht.“ Des Weiteren fiel auf, daß der Europäische Gerichtshof, obwohl eine Klarstellung leicht möglich gewesen wäre, in einer Entscheidung zur Einschaltung eines Agenten jede Aussage zum Versand „auf Rechnung vermied“.¹⁹ Die Unsicherheit ist erst jetzt beseitigt, nachdem der EuGH festgestellt hat, daß nur der persönliche körperliche Transport den Anforderungen des Art. 8 der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie entspricht.²⁰ Der verdeckte Versandhandel kann sich nicht auf die Verbrauchsteuer-System-Richtlinie berufen.

Damit ist zahlreichen Aktivitäten über das Internet die Berufung auf das Gemeinschaftsrecht verwehrt. Es ist dennoch damit zu rechnen, daß diese Aktivitäten in gewissem Umfang weitergehen und die Berufung auf die Grundfreiheiten zunehmen wird. Die Praxis wird weiter ein reiches Betätigungsfeld finden.

18 Nach Auffassung der amtlichen Begründung handelte es sich nur um eine Klarstellung, weil der neue Wortlaut der Verbrauchsteuer-System-Richtlinie entspricht, BT-Drucksache 15/1313, S. 7.

19 EuGH vom 2. 4. 1998, Rs. C-296/95 „The Man in Black“, EuZW 1998, 503.

20 EuGH vom 23. 11. 2006, Rs. C-5/05 „Joustra“, EuZW 2006, 760.

Die „Liechtenstein-Affäre“

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, LL. M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

1. Zufall?

Es war ganz gewiß Zufall, daß das beliebte „Folio“, die monatliche Beilage zur Neuen Zürcher Zeitung, im Februar 2008 das Thema „Steuern“ behandelte. Was hingegen wohl kein Zufall war: Am 14. 2. 2008 begann ein beispielloser publizistischer Wirbel rund um Liechtenstein, den der frühere deutsche Botschafter in der Schweiz zu Recht „Hysterie um Liechtenstein“ nannte. Zunächst kreuzigte man medienwirksam den deutschen Postchef *Zumwinkel*; danach rief man zunächst eine Affäre, dann einen Skandal aus. Ein paar Wochen später fahndet Liechtenstein nach dem Täter und der deutsche Finanzminister reibt sich die Hände angesichts des „Geschäfts seines Lebens“. Was ist passiert, daß Liechtenstein sogar im Leitartikel der altehrwürdigen deutschen

Juristenzeitschrift *NJW*² auftaucht? Was ist passiert, daß nun kaum ein Tag vergeht, ohne daß über Liechtenstein, über Stiftungen, das Bankgeheimnis oder gar über Moral und Ethik diskutiert wird?

Das Überraschende ist, daß alle so überrascht tun.

1 Der Autor ist als Rechtsanwalt auch in Zürich und Vaduz zugelassen. Der Beitrag entspricht der verkürzten Fassung eines Kapitels aus der 3. Auflage seines demnächst erscheinenden Buches „Bankenplatz Liechtenstein“.

2 *Sieber*, Ermittlungen in Sachen Liechtenstein – Fragen und erste Antworten, *NJW* 2008, 881 ff.; nun *Göres/Kleinert*, *NJW* 2008, 1353 ff. (Die Liechtenstein-Finanzaffäre – Steuer- und steuerstrafrechtliche Konsequenzen).

2. Medienwirksam ertappt

Wie immer begann alles recht harmlos. Bei einer Hausdurchsuchung der Steuerfahndung ging ein deutscher Steuersünder ins Netz. Er hatte bereits versteuertes Geld im Ausland angelegt, dessen Erträge im Inland aber nicht abgegeben. Ungewöhnlich waren mindestens zwei Dinge: Es handelte sich mit *Klaus Zumwinkel* (ein „Freund, ein guter Freund“, so die FAZ am 16. 2. 2008) zum einen um den Vorstandsvorsitzenden eines der größten deutschen Unternehmen, das sich zudem noch mehrheitlich in Staatsbesitz befindet. Zum anderen wurde die Hausdurchsuchung unter massivem Medieneinsatz abgewickelt. So wurde berichtet, das ZDF sei bereits um 5 Uhr zur Stelle gewesen, die Steuerfahnder hingegen erst um 7 Uhr. Morgens um 8 Uhr war in den Nachrichten die Rede von einer zweistelligen Millionen-summe, die hinterzogen worden sei. Nachmittags um 17 Uhr war gerade noch von einer Million hinterzogener Steuern die Rede. Viel Geld, aber eigentlich kein Grund für eine mediale Hinrichtung.

Unbefangene Beobachter im In- und Ausland fragten sich (auch) nach den Rechten des Beschuldigten oder was denn aus der Unschuldsvermutung, einem bisher immer sorgsam gepflegten Rechtsprinzip (man erinnere sich an die „mutmaßlichen Terroristen“) geworden sei.³ Selbst ein Leserbriefschreiber in einer liechtensteinischen Tageszeitung äußerte sich hierzu folgendermaßen: „Führende deutsche Politiker hatten mit dem medial aufgepeppten „Fall *Zumwinkel*“ in ihren Aussagen danebengegriffen und sich billigen Neidgefühls bedient.“ So blieb die sichere Überzeugung, hier sei mit Herrn *Zumwinkel* ein abschreckendes Beispiel präsentiert worden, wohingegen sich der Sprecher der Bochumer Staatsanwaltschaft bemüßigt fühlte, zu behaupten, das ZDF „hat von uns keine Informationen bekommen“. ⁴ *Zumwinkel* selbst wird die Kameras allerdings nicht bestellt haben.

In der ZDF-Sendung „Frontal 21“, die sich am 26. 3. 2008 ausschließlich mit dem Thema „Liechtenstein“ befaßte, gab die Redaktion zu, die Durchsuchung sei „verpiffen“ worden. Das erklärt auch, daß die Durchsuchung bei einer Einzelperson vorgezogen wurde und damit allen anderen Gelegenheit gegeben wurde, ihre „Unterlagen zu bereinigen“. ⁵ Da mit diesem unüblichen Vorgehen schlicht Beweismittel vernichtet werden konnten, indem in zeitlicher Hinsicht den Betroffenen hierzu ausreichend Gelegenheit gegeben wurde, wurde die großherzige „Gelegenheit zur strafbefreienden Selbstanzeige“ erfunden und medial ausgeschlachtet.

Die Durchsuchung bei *Klaus Zumwinkel* war nichts als eine Art moderner Medienpranger – ganz nach der Lyrik des früheren deutschen Finanzministers *Hans Eichel*: „Früher oder später kriegen wir jeden Täter“. Daß Zeitungen wie

die Financial Times Deutschland dieses Ammenmärchen nachdrucken⁶, gehört zu den finsternen Seiten dieser Angelegenheit.

3. Déjà vu

Zunächst erinnerte der Fall *Zumwinkel* an die CD des Treuhänders *Herbert Batliner*. Dessen Daten waren im Jahr 1997 zunächst an das deutsche Nachrichtenmagazin DER SPIEGEL und danach an die Staatsanwaltschaft in Bochum gelangt.⁷ Der damalige Erpresser *Klaus Lins*, ein österreichischer Staatsbürger, gab die Daten an das deutsche Nachrichtenmagazin weiter. Er wurde zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren verurteilt. Weitaus interessanter war die folgende gerichtliche Auseinandersetzung zwischen einem Kunden von Treuhänder *Batliner* und diesem selbst. Dieser Rechtsstreit dauerte gut sieben Jahre. Im abschließenden Urteil des OGH vom 9. 1. 2007⁸ war nicht mehr über Fragen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu entscheiden, nicht über Fragen entsprechender Haftung, wenn alles „auffliegt“. Zu entscheiden war allein die Frage, ob der deutsche Kläger als Mandatsgeber Instruktionen gegeben hat („zur Verschleierung seines Vermögens“, so der OGH) und ob der Beklagte seine Pflichten aus dem Mandat wahrgenommen hat. Nicht mehr, nicht weniger.⁹

Ein an und für sich unspektakuläres Ende eines Verfahrens mit großer rechtlicher und wirtschaftlicher Bedeutung. Es ging damals um einen „festgestellten Steuerschaden“ von gut 29,5 Mio. DM, um „festgestellte Bewährungsauflagen“ von 1 Mio. DM¹⁰ und um „festgestellte Honorare“ von weiteren ca. 660 000,- DM.¹¹ Das erste Urteil wurde (nach entsprechender Klage vom August 2000) vom Landgericht Vaduz im Juli 2002 gesprochen.¹² Mit dem Urteil des StGH wurde über die Rechtsfrage „Steuerzahlung als ersatzfähiger Schaden“ rechtskräftig entschieden.¹³ Im

3 So auch der frühere deutsche Botschafter in der Schweiz, *Frank Elbe*, in der NZZ vom 27. 2. 2008.

4 Zitiert nach der FAZ vom 22. 2. 2008 („Banken sollen im Steuerskandal geholfen haben“).

5 So die etwas dümmliche Aussage von *Dieter Ondracek*, Vorsitzender der Deutschen Steuer-Gewerkschaft in der FAZ vom 19. 2. 2008.

6 „Irgendwann kriegt die Steuerfahndung alle“, siehe Financial Times Deutschland vom 25. 2. 2008.

7 So bereits ausführlich die FAZ am 16. 2. 2008.

8 10 CG.2000.199-100, siehe [steueranwaltsmagazin](#) 2007, 72; OGH, 10 CG.2000.199-68.

9 Siehe hierzu ausführlich *Schwärzler/Wagner*, Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht, Stuttgart u. a., 2007, S. 19 ff.

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

11 Hierzu bereits OGH-Urt. vom 2. 9. 2004, veröffentlicht u. a. im [steueranwaltsmagazin](#) 2004, 132 ff.

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

13 Urt. des FL-Staatsgerichtshofs vom 1. 9. 2006, ON 97.

letzten Verfahren war nur noch die Frage der eventuellen Mandatswidrigkeit wesentlich. Der Beklagte hatte letztlich (einschließlich der Kosten) ca. 600 000 CHF zu bezahlen. Als Schlußpunkt einer auch für die Gerichte teilweise unerfreulichen Prozeßflut führte der OGH nun aus, „daß der gegenständliche Kauf und Verkauf von Gold, wie er von den Untergerichten festgestellt werden konnte, Ungereimtheiten aufweist.“¹⁴

Der OGH endete mit folgender Feststellung: „Zum anderen standen die Parteien, nachdem sie sich entzweit hatten, vor dem Problem, wie viel sie von den auf Verschleierung angelegten Machenschaften konkret in den Prozeß, dessen Ausgang sie nicht zuverlässig voraussehen konnten, einbringen sollten, denn sie liefen Gefahr, daß ihnen zu genaues Vorbringen, je nach rechtlicher Beurteilung, zum Nachteil gereichen könnte. Wie dem auch sei: Der Fürstliche Oberste Gerichtshof verkannte nicht, daß der festgestellte Sachverhalt möglicherweise nicht die „ganze Wahrheit“ widerspiegelte. Eine rechtliche Beurteilung hat sich jedoch auf den festgestellten Sachverhalt zu beziehen und darauf zu beschränken. Dies gilt allgemein und galt auch für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Kaufs und Verkaufs von Gold.“ Bereits am Tag nach der Hausdurchsuchung bei *Klaus Zumwinkel* betitelte die *Financial Times* Deutschland ihr Déjà-vu-Erlebnis mit „Immer wieder Liechtenstein“.

4. Steuerhinterziehung und Bankgeheimnis

Ebenso klar ist, daß das Bankgeheimnis, wie es in Liechtenstein und der Schweiz praktiziert wird, den Steueranspruch des deutschen Staates gegenüber seinen Steuerhinterziehern faktisch gefährdet. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, eines zu verstehen: Das liechtensteinische Bankgeheimnis findet seine Wurzeln in einem sehr gradlinigen Verständnis vom Schutz der Persönlichkeit, nämlich der des Bankkunden. In Deutschland hingegen von einem Bankgeheimnis zu sprechen, verbietet sich. Hier ist der Kunde längst gläsern, ob durch weitgehende Rasterfahndung oder durch eine zentrale Kontenspeicherung.

Allerdings verbietet es sich auch, so zu tun, als hätte man Liechtenstein erfunden, um dem deutschen Staat eins auszuwischen. Die nun von der VPB, der drittgrößten liechtensteinischen Bank, veröffentlichte Zahl spricht Bände. Die VPB habe etwa 17 Prozent deutsche Kunden. Die LLB schob die Information nach, für sie sei die Bedeutung deutscher Kunden geringer, freilich ohne genaue Zahlen zu nennen. Letztlich sei das Bankgeheimnis, wie es in der Schweiz und in Liechtenstein gesetzlich normiert und strafrechtlich bewehrt ist, keine gewinnmaximierende Schlaumeierei, „sondern der Ausdruck einer freiheitlich-liberalen Staatsphilosophie, die das Individuum höher wertet als den

Staat, Freiwilligkeit höher als den Zwang und Unterschiede der Ideen, Temperamente, Fähigkeiten, Neigungen und Lebensumstände, aber auch der Einkommen und Vermögen höher als Gleichförmigkeit“, resümierte die NZZ treffend.¹⁵ Blickt man ein bißchen zurück, so stellt man fest, daß das schweizerische Bankgeheimnis letztlich als Reaktion auf gezielte ausländische Spitzeltätigkeit eingeführt wurde – damals ein mutiger Schritt.

Es geht letztlich darum, mit den ca. 60 Offshore-Zentren weltweit überhaupt vernünftig umzugehen: Etwa 5 Billionen Dollar werden schätzungsweise dort verwaltet. Die OECD konstatiert eine dramatische Veränderung bei der Rolle dieser Länder.¹⁶ Beispielsweise berichtet Indien, daß 90 Prozent seiner Investitionen vom Finanzplatz Mauritius stammen. Ähnlich ging es Rußland vor dem EU-Beitritt von Zypern im Jahr 2004, als mehr als zwei Drittel aller Investitionen von der kleinen Mittelmeerinsel stammten. Es geht also keineswegs nur um Deutschland einerseits und Liechtenstein und die Schweiz andererseits. Es geht auch beileibe nicht nur um Steuerhinterziehung, sondern weltweit um Schutz der legal erworbenen Vermögen vor Korruption, Gewalt und Staatsterrorismus.

Die Berner Bundesregierung hat erst nach mehreren Wochen zu den deutschen Beschuldigungen Stellung genommen. Bundesrätin *Calmy-Rey* hat in einem Interview mit der „Sonntags-Zeitung“ am 9. 3. 2008 bekräftigt, beim Bankgeheimnis sehe sie keinen Handlungsbedarf. Bereits zuvor hatte Wirtschaftsministerin *Doris Leuthard* bei einem Arbeitsbesuch in Vaduz am 25. 2. 2008 klargestellt, daß jedes Land seine Steuergesetzgebung autonom ausgestalten könne. Mitte März 2008 hat dann der Finanzminister der Schweiz, *Hans-Rudolf Merz*, deutliche Worte zur Verteidigung des Bankgeheimnisses gefunden¹⁷, was die Presse eindeutig goutierte.¹⁸ *Merz* bezeichnete das Vorgehen der deutschen Ermittlungsbehörden, unrechtmäßig erworbenes Datenmaterial für Steuerfahndungszwecke zu verwenden, „als unter benachbarten und befreundeten Staaten unüblich.“ Was in Deutschland schmerzlicher zu hören ist, ist dieses: Weiter sei es „in allererster Linie Aufgabe jedes Staates, auf seinem Gebiet selbst dafür zu sorgen, daß die Steuerpflichtigen ihrer Abgabepflicht nachkommen.“ Diese Aufgabe könne nicht dem Staat zukommen, der das Kapital empfangt. Es ist Balsam auf die Seelen des Schweizervolkes,

¹⁴ OGH, a. a. O., Rz. 18.5.

¹⁵ NZZ vom 1./2. 3. 2008 („Das Bankgeheimnis ist keine Schlaumeierei“); NZZ vom 22. 2. 2008 („Spitzel als Förderer des Bankgeheimnisses“); siehe hierzu auch *Robert U. Vogler*, Das Schweizer Bankgeheimnis, Zürich, 2005.

¹⁶ FAZ vom 20. 2. 2008 („Billionen fließen in die Steuerparadiese“).

¹⁷ NZZ vom 10. 3. 2008 („Der Steuerstreit mit der EU dürfte länger dauern“); Liechtensteiner Vaterland vom 19. 3. 2008 („Merz verteidigt das Bankgeheimnis“).

¹⁸ NZZ vom 20. 3. 2008 („Klartext vom Finanzminister“).

was *Merz* geäußert hat: Es sei „ungehörig“, die Schweiz als Steueroase, ja als Steuersumpf zu bezeichnen, der trockengelegt werden müsse. Die NZZ kommentiert dies weiter: „Die Argumente sind überzeugend und sie verdienen in zukünftigen Auseinandersetzungen mit Berlin (und Brüssel),¹⁹ so entschlossen wie im Parlament verfochten zu werden. Der Schutz der Privatsphäre in Vermögensangelegenheiten, also das Bankgeheimnis, sei Teil schweizerischen Wertesystems und deshalb nie und nimmer Verhandlungsmasse. So erklärte *Merz* den „Angreifern“ aus dem benachbarten Ausland den Tarif: „An diesem Bankgeheimnis werdet ihr euch die Zähne ausbeißen“. Er hat also begriffen, daß der scheinbare Angriff auf den (relativ kleinen) Finanzplatz Liechtenstein auch dem (ungleich größeren) Finanzplatz Schweiz galt.

5. Neues Stiftungsrecht

Ausgerechnet mitten in die „Affäre“ stolperte nun der Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag betreffend die Totalrevision des Stiftungsrechts²⁰, der in erster Lesung bereits in der Landtagssitzung vom 13. 3. 2008 einhellige Zustimmung fand. Er wurde als „Kompromiß zwischen Transparenz und Diskretion“ gelobt, der „einerseits die notwendige Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sowie die notwendigen Kontrollen vorsieht und andererseits der Marktfähigkeit des Produkts Stiftung ausreichend Rechnung trägt“, so die Kommentare der Abgeordneten im Landtag.²¹

Es handelt sich allerdings nicht um einen Kompromiß mit den deutschen Angriffen und Anwürfen: Die Stiftungsrechtsreform ist keine Reaktion auf die deutschen Befindlichkeiten und hat damit auch nicht das Geringste zu tun.²² Die hinterlegte Stiftung, so das erklärte Ziel, bleibt bestehen. Sie solle, so der Bericht und Antrag, „nachhaltig gesichert werden“.²³ Dazu die Fraktionssprecherin der VU, *Doris Beck*, in der Landtagssitzung vom 14. 3. 2008: „Mißbräuche zu bekämpfen bedeutet nicht, einfach blind das Produkt Stiftung zu opfern“. Regierungschef *Otmar Hasler* sieht die Privatstiftung in einem NZZ-Interview am 1./2. 3. 2008 „als gestärkt aus dem Reformprozeß hervorgehen“. Auch wenn Liechtenstein „in Zukunft unter bestimmten Voraussetzungen Rechtshilfe [in Steuersachen, Anm. d. Verf.] leisten würde, glaube ich nicht, daß die Stiftungen darunter leiden werden – im Gegenteil.“, so *Hasler*.

6. Wer ist betroffen?

Die Frage ist nicht einfach zu beantworten, da es eine Vielzahl unterschiedlicher Antworten gibt. In der liechtensteinischen Bankenwelt sind dies zunächst die LGT Treuhand AG und mit ihr auch die LGT selbst. *Prinz Max*, Vorstandsvorsitzender der LGT-Gruppe, teilte Anfang März mit, die

gestohlenen Daten beträfen 1400 Kunden, davon seien 600 in Deutschland domiziliert. Er bezifferte die Abflüsse zwischen Mitte und Ende Februar 2008 mit 100 Millionen, wohingegen der Zufluß zwischen Jahresanfang und Mitte Februar bereits 1,3 Milliarden CHF betragen habe. Der Saldo sei also klar positiv, berichtet *Prinz Max* in einem FAZ-Interview am 5. 3. 2008. Tags zuvor wurden am Rande der Bilanzpressekonferenz der LGT Zahlen zu den Konten der LGT Treuhand AG genannt: Die gestohlenen Daten betrafen im Jahr 2003 ein Vermögen von rund 5 Milliarden Franken. Für welche Vermögen möglicherweise Steuern hinterzogen worden sind, ließe sich naturgemäß nicht sagen.²⁴

Betroffen ist schließlich die LLB, die erpreßt worden war. Sie hat bei der Vorstellung ihres Geschäftsergebnisses für das Jahr 2007 am 18. 3. 2008 davon gesprochen, es habe „keine signifikanten Veränderungen bei den Zu- und Abflüssen in den letzten Wochen gegeben.“²⁵ Es wurden allerdings keine Zahlen hierzu genannt, was selbst die liechtensteinische Presse spekulieren ließ, „wenn die Bank wirklich keinen Schaden davongetragen hat, gäbe es auch keinen Grund, konkrete Zahlen zurückzuhalten.“ Betroffen ist somit auch die Informationspolitik der Banken, die im Informationszeitalter nichts mit dem Bankgeheimnis zu tun hat.

Betroffen sind die Aktionäre der liechtensteinischen Banken, insbesondere derjenigen Banken, die an der Börse in Zürich gehandelt werden. Die Kurse der LLB und der VP Bank stürzten Anfang März 2008 auf ihr historisches Tief ab: Der Kurs der VPB erreichte am 17. 7. 2007 mit 334,25 CHF sein 52-Wochen-Hoch, am 4. 3. 2008 mit 189 CHF das 52-Wochen-Tief. So erging es auch der LLB: Nach einem Hoch am 6. 6. 2007 von 131,80 CHF stürzte der Kurs am 4. 3. 2008 auf gerade noch 71,10 CHF. Anfang April 2008, als die Affäre medial zu verblassen begann, lagen die Kurse immer noch 25 bis 30 Prozent unter denen des Vorjahres.

Betroffen sind alle deutschen Steuerzahler, deren Geld einerseits in fragwürdigen Aktionen verschwendet wird, die andererseits samt und sonders durch die beispiellose Propaganda-Aktion eingeschüchert werden sollen. Die Botschaft lautet ganz einfach: Steuerhinterziehung lohnt sich nicht.

19 Zum Steuerstreit mit Brüssel siehe *Wagner/Plüss*, Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht, RIW 2008, 205 ff. (zuvor bereits RIW 2004, 416 ff. und RIW 2006, 651 ff.).

20 Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag (BuA) Nr. 13/2008 vom 19. 2. 2008.

21 Liechtensteiner Vaterland vom 15. 3. 2008 („Gelungene Stiftungsrechtsreform“).

22 NZZ vom 21. 2. 2008 („Liechtenstein modernisiert das Stiftungsrecht“).

23 BuA Nr. 13/2008 vom 19. 2. 2008, S. 16 f.

24 FAZ vom 5. 3. 2008 („Fürstliche LGT-Gruppe legt kräftig zu“).

25 Liechtensteiner Vaterland vom 19. 3. 2008 („Nicht alle Karten aufgedeckt“).

Damit wird jedoch deutlich, daß der deutsche Staat der Kapitalflucht nicht Herr wird. Alle Aktionen der Vergangenheit, sei es die sog. Steueramnestie²⁶ oder die Zinsbesteuerung über die EU, waren beispiellose Flops. Der seinerzeitige Bundeskanzler *Gerhard Schröder* erwartete Mehreinnahmen des Staates von 100 Milliarden Euro. Budgetiert wurden 5 Milliarden Euro, herauskamen (lächerliche) 1,4 Milliarden Euro. Verlorenes Vertrauen läßt sich, dies ist vielleicht eine Lehre der sog. „Steueramnestie“ nicht oder sehr, sehr schwierig wiederherstellen. Durch Drohungen, wie dies im Rahmen der Steueramnestie versucht wurde, ganz sicher nicht.

Betroffen sind in allererster Linie die Beschäftigten der liechtensteinischen Banken: Wem kann man denn noch trauen? Wer wird in deutschen Finanzämtern bereits als „IM Liechtenstein“ geführt? Genau diese Suggestion steckt hinter dem ministeriellen „Geschäft des Lebens“: Angst schüren und Vertrauen zerstören. Welcher Kundenberater verrät den Bankkunden, wenn ihm Hunderttausende oder gar Millionen für die Informationen geboten werden? Welcher Bankvorstand kann seinen Mitarbeitern zu 100% vertrauen? Auch die Schweizer machen sich diese Gedanken: Für deutsche Arbeitssuchende könnten sich die Chancen wegen der Affäre verschlechtern, so *Michel Derobert*, Geschäftsführer der Vereinigung Schweizerischer Privatbankiers in der FAZ vom 27. 2. 2008. „Jede gut geführte Bank tue deshalb gut daran, alle Mitarbeiter, die Zugang zu sensiblen Daten hätten, mit Sorgfalt auszuwählen.“, sagte *Derobert* der FAZ.²⁷ Betroffen sind also Fragen des Vertrauens.

Eine ganz andere Art von Betroffenheit zeigten die Scheinheiligen unter den deutschen Politikern, die – teilweise früher selbst in Strafverfahren verwickelt – nun ihre Empörung über die nach ihnen Ertappten beispielsweise mit Kraftausdrücken wie „Abschaum“ ausdrückten. Merke: Die größten Kritiker der Elche waren früher selber welche.

7. Gier, Moral und Neid

Nicht Fragen des Vertrauens wurden in Deutschland diskutiert, sondern (eher typisch) Fragen der Gier, der Moral und der Ethik.²⁸ Tiefschürfende Gedanken, wie etwa im NZZ-Dossier am 14. 3. 2008, fehlten in den deutschen Diskussionen weitgehend. Die vielschichtige Frage der Steuerehrlichkeit wurde nur oberflächlich abgehandelt, das „Vertrauensverhältnis zwischen Bürgern und dem Staat“ kaum angesprochen. Kein Wunder, fehlt es doch bei den meisten „Steuerpflichtigen“. Bereits nach wenigen Tagen²⁹ stand das Ergebnis eigentlich fest: „Reformen des Steuersystems oder der staatlichen Ordnung sind nicht zu erwarten. Am Ende bleiben moralische Appelle und schärfere Kontrollen“, so die NZZ am 26. 2. 2008.

In den inhaltlichen Diskussionen erscheint das typische Reflexmuster, das schon immer falsch war: Auf den Angriff des liechtensteinischen Erbprinzen *Alois*, Deutschland habe eines der schlechtesten (oder sagte er, das Schlechteste?) Steuersystem der Welt („noch hinter Haiti“), konterte der deutsche Finanzminister, man könne ja die Steuersätze senken, wenn nicht so viele den Staat betrügen würden.³⁰ Keine Spur von Einsicht oder intellektueller Klarheit, denn: Würden so viele den Staat betrügen, wenn das Steuersystem als gerecht und einfach empfunden würde? Genausogut könnte man also sagen: Ohne Diebe könnten wir auf alle Schlösser verzichten. Diese simplen Feststellungen entbinden die Finanzpolitiker nicht von der Aufgabe, darüber nachzudenken, welche Faktoren Steuerhinterziehung begünstigen und ob es nicht mit dem undurchschaubaren und mindestens als ungerecht empfundenen Steuersystem zu tun hat, das mehr Löcher hat als ein Schweizer Käse.

Die NZZ bringt es in wenigen Worten auf den Punkt: „Steuerhinterziehung ist nicht einfach die Folge von Gier und krimineller Energie. Sie ist die Reaktion auf eine als unfair empfundene absolute und relative Höhe der Steuerbelastung. Sie hat mit Steuergesetzen zu tun, die so kompliziert sind, daß sie zur „Optimierung“ geradezu einladen und daß man umgekehrt ohne Steuerberater leicht in die Illegalität abzurutschen droht.“³¹ In Fragen der Moral meldete sich nun alles und jeder zu Wort. Die FAZ zitierte am 22. 2. 2008 Herrn *Gregor Maria Hoff*, der einen „öffentlich inszenierten Offenbarungseid“ ortete und in den Steuergesetzen „ethische Autorität“ sah, was nicht einmal mehr hartgesottene deutschen Steuerrechtsprofis einfallen würde.

Konnte es noch schlimmer kommen? Aber ja doch: Der bisherige geistig-moralische Tiefpunkt war der öffentliche Denunziantenaufwurf von *Peer Steinbrück* an schweizerische Bankangestellte, das Recht zu brechen und seinem Ministerium private Daten von (deutschen) Kunden der Schweizer Banken (wohl gegen eine Belohnung) weiterzugeben. Der Wirtschaftsverband *Economiesuisse* hat hierauf am 7. 3. 2008 in einem offenen Brief protestiert. Der Präsident des Dachverbandes der Schweizer Wirtschaft, *Gerold Bühner*, schrieb „in aller Freundschaft“ an den „sehr geehrten

26 Hierzu *Wagner*, Steueramnestie in Deutschland – Mögliche Auswirkungen auf Liechtenstein, *JUS & News* 2004, S. 19 ff., und Steueramnestie in Deutschland – Erster Nachtrag, *JUS & News* 2004, 389 f.

27 FAZ vom 27. 2. 2008 („Die Steueraffäre greift auf die Schweiz über“).

28 Zu Fragen der Gier aktuell *Wagner*, Gier frisst Hirn, Zürich, 2008.

29 NZZ vom 26. 2. 2008 („Steuerhinterziehung ist verpönt – aber die Mittel dagegen fehlen“).

30 FAZ vom 25. 2. 2008 („Die Affäre um Stiftungen erreicht Großbritannien“).

31 „Das Bankgeheimnis ist keine Schlaumeierei“, siehe NZZ vom 1./2. 3. 2008; interessant zu diesen Aspekten siehe *Müller*, Tatort Zürich, Berlin 2006, oder *Leyendecker*, Die große Gier, Berlin, 2007.

Herrn Bundesminister“, dessen Aussagen paßten nicht in das Bild „unserer gemeinsamen Rechtskultur.“ Nach der Klarstellung, daß die Schweiz keine Steueroase sei und eine funktionierende Rechtshilfepraxis bestehe, schließt *Bühner* mit einer klaren Haltung zum Steuerwettbewerb: „Wir bekennen uns auch in Zukunft zu einem fairen und transparenten Steuerwettbewerb, der letztlich für alle den Wohlstand erhöht.“ Nach den wechselseitigen Beleidigungen, die in den Tagen zuvor ausgetauscht wurden, war der Wortlaut des offenen Briefes äußerst wohltuend.

8. Politisch inkorrekte Vergleiche

Nehmen wir einmal an, Frankreich hätte Kundendaten aus einer deutschen Bank mittels seines Geheimdienstes gekauft: Was würde die deutsche Bundesregierung tun? Nehmen wir an, ein Privatunternehmer, dessen Firma zur Erhaltung zahlreicher Arbeitsplätze dringend auf größere Aufträge angewiesen ist, ziehe einen solch lukrativen Staatsauftrag „an Land“, indem er einem windigen Staatsbeamten ein Schmiergeld von ein paar lumpigen Millionen auf ein Liechtensteiner Bankkonto schiebt. Würde Herr *Steinbrück* diesem kreativen Unternehmer zu dessen Geschäft des Lebens auch gratulieren?

Aber auch andere Überlegungen gehören hierher: Der deutsche Finanzminister bemühte gleich die „Daumenschrauben“, die er Liechtenstein anzulegen gedenke; etwa eine Quellensteuer auf Überweisungen nach Liechtenstein oder eine Meldepflicht deutscher Banken für Transaktionen nach Liechtenstein. Der Sprecher des Finanzministeriums teilte daraufhin mit, „konkrete Maßnahmen seien nicht unmittelbar geplant“. Kein Wunder: Erstere Idee dürfte dem EWR-Vertrag widersprechen, denn auch für Liechtenstein gilt die EU-Kapitalverkehrsfreiheit.³² Die Idee der Meldepflicht für Transaktionen wird sowieso bereits verwirklicht durch einen Wust von Angaben, die der Überweisende für Transaktionen in Drittländer anzugeben hat. So what? Wie üblich viel heiße Luft.

Bei seinen verbalen Ausfällen gegen Liechtenstein hat der deutsche Finanzminister *Peer Steinbrück* auch andere kleine Länder wie Österreich, Luxemburg und die Schweiz aufs Korn genommen und sie als „Steueroasen“ abgekanzelt, so der NZZ-Bericht „Auf einem Auge blind“ vom 8./9. 3. 2008. Mit keinem Wort erwähnte er Großbritannien und die dortigen Trusts, die sich ebenfalls als Vehikel für Steuerhinterziehungen eigneten. „Nicht von ungefähr“ habe die britische Regierung bei der EU-Zinsbesteuerung dafür gesorgt, daß nur natürliche, nicht aber juristische Personen involviert würden. Dies kann nicht den Vertragsstaaten wie der Schweiz und Liechtenstein angelastet werden, da bereits die EU-Zinsrichtlinie juristische Personen ausnimmt und die Abkommen diesem Design folgten.³³

9. Die rechtliche Diskussion

Der Verfasser des Leitartikels in der NJW 2008, 881 ff., der Freiburger Strafrechtler *Prof. Ulrich Sieber*, beendet seinen Aufsatz wie folgt: „Der vorliegende Beitrag und dieses Heft der NJW eröffnen damit eine – auch in ihren verfassungsrechtlichen Auswirkungen noch kaum absehbare – juristische Diskussion, die allerdings eine Erörterung der gesellschaftlichen Fragen nicht ersetzen darf: Strafrecht ist ein notwendiges Mittel sowohl zur Verhinderung der Steuerkriminalität als auch zur Sicherung der bürgerlichen Freiheitsrechte. Selbst bei weitreichenden staatlichen Ermittlungsmaßnahmen läßt sich massenhaft begangene Steuerdelinquenz zukünftig jedoch nur auf der Grundlage von tiefgreifenden gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Veränderungen verhindern.“

Zentrale Rechtsfragen sind folgende: Inwieweit dürfen die vom BND erlangten Informationen zur Strafverfolgung weitergegeben und verwertet werden? Und inwieweit darf sich der Staat zur Gewinnung von Beweisen an Straftaten Privater beteiligen? Die Rechtsanwälte *Gerson Trüg* und *Jörg Habetha* kommen in derselben Ausgabe der Neuen Juristischen Wochenschrift³⁴ zum Ergebnis, die Mitarbeiter des BND hätten sich durch die Art und Weise der Beweismittelgewinnung strafbar gemacht. Dies erfülle die Straftaten der Begünstigung gemäß § 257 StGB sowie der Beihilfe zu einer Straftat gemäß § 17 UWG. Auf verfahrensrechtlicher Ebene ziehe diese Vorgehensweise ein Verwertungsverbot der erlangten Beweismittel, zumindest soweit diese unmittelbar durch die Straftat erlangt wurden, nach sich.³⁵

Damit wird auch klar, warum das deutsche Finanzministerium bereits am ersten Wochenende nach *Zumwinkel* die Möglichkeit strafbefreiender Selbstanzeigen immer wieder in den Vordergrund seiner Presseverlautbarungen gestellt hat: Sollte man aufgrund der Daten-DVD bei einem Verdächtigen Durchsuchungen durchführen und wider Erwarten nichts finden und auch kein Geständnis erlangen, geht der Staat ggf. in einem Steuerstrafverfahren leer aus. Das Beweisverwertungsverbot greift ggf. ein und der Finanzminister erlebt nicht sein größtes Geschäft, sondern seine größte Schmach – der Beschuldigte wäre freizusprechen und der Fiskus hätte sich im wahrsten Sinne des Wortes zu früh gefreut. Etwas eleganter drückt es ein Beitrag in der

32 So auch *Baudenbacher* (Präsident des EFTA-Gerichtshofs) bei der Liechtensteinischen Steuertagung am 12. 3. 2008, siehe IStR 2008, Heft 8, S. III.

33 Darauf weist auch die NZZ vom 1./2. 3. 2008 hin („Und wieder wird gegen das Bankgeheimnis vom Leder gezogen“); die FAZ vom 20. 2. 2008 bezeichnet Großbritannien (im Vergleich zu anderen Destinationen wie etwa Andorra, Monaco und Luxemburg) als „Fluchttort“.

34 *Trüg/Habetha*, Die „Liechtensteiner Steueraffäre“ – Strafverfolgung durch Begehung von Straftaten?, NJW 2008, 887 ff.

35 So auch *Flöthmann*, steueranwaltsmagazin 2008, 63 ff.

Zeitschrift für Rechtspolitik aus: „Das Damoklesschwert der mangelnden gerichtlichen Verwertbarkeit der gewonnenen Informationen schwebt somit über dem Coup der deutschen Steuerverwaltung. Der (vordergründige) Triumph des deutschen Steuerstaates wurde mit einer Niederlage des Rechtsstaats teuer erkaufte.“³⁶

10. „Liechtenstein ist nicht gut für den Ruf“

Wird sich das Image Liechtensteins ändern, gar verschlechtern? In einer weltweiten Studie, in der im Jahr 1999 insgesamt 26 000 Menschen aus 21 Nationen vom Institut für Demoskopie Allensbach³⁷ befragt wurden, wurde zum Image Liechtensteins u. a. folgendes festgestellt: Gerade Menschen aus Hochsteuerländern brachten Liechtenstein mit Assoziationen „Niedrige Steuern“, „Steuerparadies“, aber auch „Briefkastenfirmen“ und „Steuerflucht“ in Verbindung. Gerade diese Gruppe unter den Befragten stützte auch die These, bei Liechtenstein handle es sich um ein „modernes, fortschrittliches Land“. Interessanterweise wurde bei dieser Studie, die schon im Jahr 1977 erstmals durchgeführt wurde, bereits der Einfluß der Medien in dieser Frage festgehalten: „Offenbar handelt es sich also bei dem Gedanken der Steuerfreiheit um ein von den Medien transportiertes Denkmuster, das dazu tendiert, sich von der konkreten Wahrnehmung loszulösen und ein eigenständiges Dasein zu führen“. Aktuell sind bei der Imagefrage Hoffnungen und Befürchtungen zu hören. „Vielleicht ist die Affäre ja auch eine Chance für Liechtenstein“, so wird die „Oppositionsführerin“ (Landtagsfraktion Freie Liste) *Andrea Matt* im SPIEGEL 09/2008 zitiert.

Eines bleibt auf jeden Fall: Ein gewaltiger Rufschaden, den alle relevanten Kräfte in Liechtenstein nicht so schnell wiederherstellen können. Egal ob dies nun gezielt herbeigeführt oder nur sehenden Auges in Kauf genommen wurde – der Imageschaden betrifft vor allem die seriös wirtschaftenden Bereiche im Lande. Gerade diejenigen, die nicht das Geringste mit etwaigen deutschen Steuerflüchtlingen zu tun haben, sehen sich jetzt damit konfrontiert, daß ihre Geschäftspartner sich öffentlich zurückziehen. Bereits am 1. 3. 2008 meldete die FAZ, die Allianz prüfe, ob aus Liechtenstein heraus betriebenes Geschäft „Folgen für unsere eigene Reputation haben könnte.“ So werden gerade die Ehrlichen „bestraft“, nämlich diejenigen, die sich seit Jahren vom Offshore-Geschäft entfernt haben.

11. Fazit

Die Affäre scheint bestehende Zweifel und Vorurteile am Gesellschaftssystem deutlich zu verschärfen. Einer Politikverdrossenheit folge anscheinend eine Wirtschaftsverdrossenheit, so der frühere baden-württembergische Minister-

präsident *Lothar Späth* in einer Stellungnahme am 20. 2. 2008. „Das Wort „Liechtenstein“ faßt auf einmal einen Haufen deutscher Probleme zusammen“, resümierte der SPIEGEL in seiner Ausgabe am 25. 2. 2008. Dem Staat ging es aber immer nur um eines: Um gezielte Einschüchterung von Steuersündern, was ja bereits der Titel des SPIEGEL 8/2008 deutlich ausdrückte: „Gesucht: Staatsfeind Steuersünder“.³⁸ Die Leichtfertigkeit, mit der große Teile von Politik und Bevölkerung in Deutschland die rechtswidrigen Aspekte der Angelegenheit übergehen, resultiert aus dem vermeintlich guten Gefühl, es habe „die Richtigen“ getroffen. Es ignoriert die Tatsache, daß es jeden treffen kann, der am Volkssport Steuerhinterziehung beteiligt ist, und daß „Organe der Justiz nicht Werkzeuge des Volkszorns sind“.³⁹

Wenn also der Staat „die Moral zersetzt“, „mit seinen Regeln die Probleme oft noch verschärft, etwa durch konfiskatorisch hohe Steuern oder einen immer stärkeren Eingriff in die Privatsphäre“, so führe dies nach einer Kommentierung der NZZ vom 16./17. 2. 2008 „zur Abwanderung von Firmen, Menschen und Kapital ins Ausland. Doch statt solche Ursachen im Auge zu behalten, wird sofort die Forderung nach mehr Steuerfahndern aufgestellt. Alle Erfahrungen zeigen aber, daß die Steuerehrlichkeit nicht durch eine Verschärfung der Kontrolle zu erreichen ist, sondern viel eher durch eine Reduktion der Belastung. Solange dieser Zusammenhang negiert wird und Deutschland eine „Steuerwüste“ bleibt, werden sich die „Steuroasen“ nicht über einen Mangel an deutschen Kunden beklagen können.“⁴⁰

Datendiebstahl, der aufgrund eines „verlockenden Angebots“ oder gar aufgrund einer Erpressung geschieht, wird schlicht und einfach nicht zu verhindern sein. Dieser Erkenntnis muß man sich wohl stellen, ob man den aktuellen Fall rechtfertigt oder verdammt.⁴¹ Davon können Banken, Unternehmen aller Art, aber auch Regierungen betroffen sein. Der „Faktor Mensch“ sei eben schwierig zu kontrollieren, so die NZZ in ihrer Ausgabe am 22. 2. 2008 im Hinblick auf die Sicherheit sensibler Kundendaten.⁴² Schürt man

36 *Betzinger/Rutemöller*, Zwischenruf – Grenzen der Rechtsstaatlichkeit, ZRP 2008, 95 f.

37 Institut für Demoskopie Allensbach, Das Fürstentum Liechtenstein von außen betrachtet, Liechtenstein: Politische Schriften, Bd. 25, Vaduz 1999.

38 So bereits eine erste Analyse der NZZ vom 21. 2. 2008, der nichts mehr hinzuzufügen ist.

39 NZZ vom 4. 3. 2008 („Schamstrafe für Steuerhinterzieher“).

40 „Wenn der Staat die Moral zersetzt“. Ähnlich auch die Analyse in Deutschland, siehe *Betzinger/Rutemöller*, Zwischenruf – Grenzen der Rechtsstaatlichkeit, ZRP 2008, 95 f. Etwas naiv freilich die Schlußbemerkung: „Es bleibt zu hoffen, daß der Gesetzgeber dies endlich erkennt und endlich den Mut aufbringt, entschlossen und richtig zu handeln.“

41 FAZ vom 27. 2. 2008 („Die Abwehr von Datendiebstahl ist schwierig“).

42 „Schwierige Kontrolle des ‚Faktors Mensch‘ im Umgang mit Kundendaten“.

aber die Bereitschaft, Verträge und Gesetze zu verletzen und Daten preiszugeben, spielt man mit dem Feuer.

Steuerpolitisch schließlich ist die ganze Affäre nichts anderes als der immer wiederkehrende deutsche Steuerkolonialismus, den Deutschland (bisher weitgehendst vorgehend) den USA nachzumachen versucht.⁴³ Der deutsche Finanzminister erwarte, „daß man deutsche Steuerhinterzieher auch in der Schweiz und in Liechtenstein mit der gleichen Mitleidlosigkeit verfolgt, wie sie es in Deutschland zu befürchten haben. (...) Statt die eigenen ordnungspolitischen Probleme zu lösen, macht die Berliner Regierung Druck auf Länder, die es besser machen. Deutschland will seine wirtschaftspolitischen Standortnachteile gegenüber der Schweiz verringern, indem man der Schweiz die Nachteile Deutschlands aufzwingt. (...) Wenn unter Kolonialismus die Verwirklichung einer Strategie verstanden wird, die einem Land das Rechtssystem eines anderen Landes gewaltsam aufnötigt, dann ist *Steinbrücks* „Kampf gegen Steueroasen“ Kolonialismus in Reinkultur“, so *Köppel*. Es

mag sein, dass die „spätkolonialistische deutsche Steuerpolitik ein Irrweg sei“, allerdings geht es, wie *Köppel* treffend darlegt, nicht primär um Liechtenstein, sondern (auch und vor allem) um die Schweiz.

Deutschland will die bereits seit Jahrzehnten andauernde Kapitalflucht und die seit einigen wenigen Jahren verstärkte „Flucht der Köpfe“ durch Auswanderung hochqualifizierter deutscher Staatsbürger in die Schweiz in den Griff bekommen. Hier bringt es die NZZ auf den Punkt:⁴⁴ „Wenn nun deutsche Politiker (...) den Kampf gegen Steuersünder verschärfen wollen, nach höheren Strafen rufen und von Ländern wie Liechtenstein Kooperation fordern, ist die Wahrscheinlichkeit hoch, daß Versteckspiele und Mißtrauen in Deutschland noch zunehmen und daß deswegen auch mehr Menschen das Land verlassen werden.“

43 So *Roger Köppel*, Chefredakteur der Zürcher „Weltwoche“ in der FAZ am 27. 2. 2008.

44 NZZ vom 23./24. 2. 2008 („Deutschland im Geist des Mißtrauens“).

Liechtenstein

Arbeiten am neuen Stiftungsrecht

Bereits in der Einleitung des Berichts und Antrags der Regierung an den Landtag vom 19. 2. 2008, Nr. 13/2008 (im Folgenden „Gesetzesvorlage“) wird darauf abgestellt, „die Revision soll mehr an Rechtssicherheit für den Rechtsanwender bringen sowie zu einer Stärkung im Allgemeinen führen.“ Die bereits beschlossenen Änderungen des PGR, nämlich Bestimmungen rund um die Beendigung der Stiftung sowie betreffend das Namensrecht von nicht im Öffentlichkeitsregister eingetragenen Stiftungen bleibt unverändert bestehen. Der Entwurf sei ein in sich geschlossenes Gesetzeswerk (Art. 552 ff. 1–38). Der Verweis auf Recht der Treuunternehmen (TruG) entfällt. Die Rechtsstellung des Begünstigten wird neu geregelt. Zur Stärkung der Verantwortlichkeit des Stifters wird eine Klarstellung dahingehend eingefügt, daß der Stiftungszweck nicht an andere Stiftungsorgane delegiert werden kann (Reaktion auf OGH v. 17. 7. 2003, 1 CG 2002.262-55 und StGH v. 18. 11. 2003, StGH 2003/65). Darüber hinaus sind Klarstellungen betreffend der Stifterrechte enthalten: Nach wie vor könne sich der Stifter den Widerruf der Stiftung und die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten; diese Rechte können weder übertragen noch vererbt werden.

Auch die „hinterlegte“ Stiftung soll nachhaltig gesichert werden. Gegenstand der Hinterlegung sei nicht mehr die Stiftungsurkunde, sondern allein die Gründungs-

anzeige des Stiftungsvorstandes. Die Kontrolle durch das Öffentlichkeitsregisteramt wird durch eine Bestätigung eines liechtensteinischen Rechtsanwalts, Treuhänders oder eines Trägers einer Berechtigung nach Art. 180 a PGR ersetzt, die bei inhaltlicher Unrichtigkeit strafbewehrt ist.

Bei der Neuregelung der Stiftungsaufsicht soll zwischen eintragungspflichtigen Stiftungen (gemeinnützige Stiftung) und Familienstiftung abgegrenzt werden, die von der Eintragungspflicht ausgenommen sind. Neu ist die Definition des Stiftungsbegriffs in Art. 107 PGR.

Betroffen seien auch „Schnittstellenmaterien“, d. h. es gäbe Auswirkungen auf weitere Rechtsgebiete, z. B. zum Schuldbetreibungs- und Konkursrecht (Gläubigerschutz). Betroffen ist die neue Bestimmung des § 34 Abs. 2, wonach der Stiftungsvorstand Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur vornehmen kann, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Stiftung nicht geschmälert werden. Damit dürfte der Gesetzgeber seine Lehren aus einem OGH-Urteil gezogen haben, das einem Kläger Recht gab, der Verantwortlichkeitsansprüche gegen einen Stiftungsrat geltend machte, der die Stiftung zuvor „geleert“ hatte, vgl. *Schwärzler/Wagner*, Verantwortlichkeit im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht, mit Hinweis auf OGH-Urteil vom 14. 2. 2002 zu 2 C 198/99.

10. Steueranwalt International – Tagungsbericht Steueranwalt International 2008 – Bewährter Hut mit neuen Federn

Bewährter Hut

Zum zehnten Mal fand dieses Jahr Ende April die Tagung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht zum Internationalen Steuerrecht, besser bekannt unter Steueranwalt International, statt. Nachdem von 1998 bis 2003 die Veranstaltungsorte wechselten – Zürich, Palma de Mallorca, Zug und Prag –, gehört es zwischenzeitlich zur Tradition, den fortbildungswilligen Teilnehmern neben einem anspruchsvollen Tagungsprogramm den Eindruck von Frühling auf Mallorca zu vermitteln. Offensichtlich regeneriert es sich schneller, wenn beim Blick aus dem Fenster Sonne und Meer die Laune heben, so daß auch diejenigen den zum ersten Mal separat buchbaren Grundlagenteil des Seminars gut überstanden haben, die eher wenig im Internationalen Steuerrecht tätig sind und die zunächst einmal ihr Problembewußtsein schärfen wollten.

Die neuen Federn

Die Veranstaltung besteht mittlerweile aus drei miteinander kombinierbaren Blöcken, zum ersten dem Teil A, Grundlagen und Systematik des Internationalen Steuerrechts (10 Stunden), zum zweiten dem Block B, der in diesem Jahr neben einer Vertiefungseinheit im Umsatzsteuerrecht aktuelle Rechtsprechungstendenzen bei BFH und EuGH, Verwaltungsanweisungen, gesetzliche Neuregelungen und internationale Aspekte der Unternehmensteuerreform umfaßte (4 Stunden), und zum dritten dem Block C, der nun vertiefend steuerliche Gestaltungen für Unternehmen beim Gang ins Ausland einschließlich der Immobilieninvestitionen (weitere 6 Stunden) aufgriff. Jeder Teilnehmer hatte also die Gelegenheit, zum ersten Mal oder – so auch von den Referenten durchaus empfohlen – zur Auffrischung – zunächst den Grundlagenteil zu buchen und ggf. gleich die Aktualisierung anhand neuester Rechtsprechung oder auch noch die Vertiefung zu speziellen Themen nachzulegen. Jede Veranstaltung konnte einzeln oder im Block mit dem weiteren Angebot gebucht werden. Gegenüber den Vorjahren führte dies dazu, daß jeder die Gelegenheit hatte, den seinem Wissensstand angemessenen Block belegen zu können. Die Teilnahme wird wegen des Umfangs der Blöcke

auch einzeln als Fortbildung für den Fachanwalt für Steuerrecht nach der Fachanwaltsordnung mit jeweils zehn (bis 14) Stunden bestätigt.

Hinzu kommt, daß die Teilnehmer Gelegenheit haben, bis etwa eine Woche vor der Veranstaltung den Referenten über die AnwaltAkademie konkrete Fälle und Fragen zu übermitteln, die, soweit thematisch und didaktisch sinnvoll, innerhalb des Seminars bearbeitet werden. Ein besonderer persönlicher Nutzen ist also programmiert.

Seminar Teil 1 – Einführung und Grundlagen (24. und 25. April 2008)

Die Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts erörterten, wie auch in den vergangenen Jahren, im abwechselnden Vortrag *Universitäts-Professor Dr. Bert Kaminski*, Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, und Steuerberater *Prof. Dr. Günther Strunk*, Strunk, Kolaschnik Partnerschaft, Hamburg. Das Umsatzsteuerrecht wurde von Rechtsanwalt und Steuerberater *Andreas Jahn*, Meyer – Köring von Danwitz Privat, Bonn, anschaulich gemacht.

Anhand zahlreicher plastischer Beispiele besprachen die Referenten Grundlagen und Bedeutung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht. Neben den materiellrechtlichen Steuerrechtsfragen wurden auch die verfahrensrechtlichen Aspekte der beschränkten Steuerpflicht nach der Abgabenordnung – einschließlich mancher praxisrelevanter Überraschung – eingehend vorgestellt. Auch die Inbound- und Outbound-Fälle wurden betrachtet. Werden ausländische Unternehmen in Deutschland (Inbound-Fall) oder inländische Unternehmen im Ausland tätig (Outbound-Fall), ergibt sich eine Vielzahl steuerrechtlicher Fragen für die Beratung.

Die Grundsätze des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auswirkungen auf die Besteuerung natürlicher Personen und der Unternehmen, die im In- und Ausland Einkünfte erzielen und in Deutschland und/oder im Ausland wohnen oder ihren Unternehmenssitz haben, wurden anschließend referiert.

► Veranstaltungsbericht

Sodann wurden die bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen und der Einkunftsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte entstehenden und für die Unternehmensführung wesentlichen Rechtsfragen erläutert. Die Besteuerungsgrundsätze des im Jahr 2007 geänderten Außensteuergesetzes zur Funktions-, Unternehmens- und Wohnsitzverlagerung ins Ausland einschließlich des Grundsatzes der Steuerentstrickung folgten.

Seminar Teil 2 – Aufbauseminar (25. und 26. April 2008)

Teilnehmer des Aufbauseminars und gewillte Aktualisierer und „Teilvertiefer“ des Block A hörten am Freitagnachmittag im Rahmen des Block B zunächst Ausführungen des Referenten *Dr. Martin Wulf*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin, zu den Themen „Ort der sonstigen Leistung bei grenzüberschreitender Rechtsberatung“ und „Aktuelle Fragen des Umsatzsteuerrechts einschließlich der Verfahrensfragen“. Hiermit wurden immer wieder gestellte Fragen der grenzüberschreitend tätigen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte beantwortet.

Das Duo *Strunk* und *Kaminski* präsentierte unter dem Titel „Aktuelles“ das Kernstück des Block B, verschiedene Themen wie Rechtsprechungstendenzen bei BFH und EuGH, neue Verwaltungsanweisungen, gesetzliche Neuregelungen und die bereits erwähnten internationalen Aspekte der Unternehmensteuerreform 2008. Der Samstag war für das Aufbauseminar Block C mit Spezialthemen des Steuerrechts für Fortgeschrittene vorgesehen.

Neben den von *Strunk* und *Kaminski* aufgearbeiteten Fragen der „Steuerlichen Gestaltungen für Unternehmen beim Gang ins Ausland“ – die Wahl der Rechtsform, steuerliche Folgen verschiedener Finanzierungsmöglichkeiten – ergab sich die Vertiefung zu Funktionsverlagerung und Verrechnungspreisen einschließlich deren Dokumentation. Hier erhielten die Teilnehmer eine detaillierte mit den Änderungen des Außensteuergesetzes und den für die Steuerpflichtigen zu erwartenden negativen Folgen der künftigen Praxis der Finanzverwaltung gespickte Diskussion des Themas.

Last but not least wurden die angesprochenen Themen durch die steuerlichen Auswirkungen der Entsendung von Mitarbeitern grenzüberschreitend operierender Unternehmen vertieft, dargestellt anhand zahlreicher Beispiele blauäugiger oder zumindest schlecht informierter, teils auch nur schnell und unüberlegt handelnder Unternehmer und Mitarbeiter. Diese Fragen führten zu regen Erörterungen auch im Plenum.

Der Nachmittag brachte den Teilnehmern neue und umfassende Erkenntnisse zu den seit 2007 zulässigen REITs. Referent war einer, den man wohl nicht nur in Deutschland als Top-Star der Szene bezeichnen darf: Rechtsanwalt, Steuerberater *Friedhelm Jacob*, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main. Die Besteuerungsgrundsätze deutscher und ausländischer REITs – Inbound wie Outbound – waren Gegenstand seiner Ausführungen.

Dazu passend schlossen die Referenten gemeinsam mit „Direktanlagen in Immobilien“, auch hier Inbound wie Outbound umfassend darstellend. Während bezüglich der Outboundfälle das dazugehörige Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Fragen der Steueranrechnung und der Steuererklärung behandelt wurden, standen bei den Inbound-Fällen Aspekte der Rechtsformwahl, der Grunderwerbsteuer und die bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu beachtende Zinsschranke im Vordergrund der Ausführungen.

Wie auch in den vergangenen Jahren gibt die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht mit Unterstützung des Richard Boorberg Verlages im Verlauf des Jahres einen alle Referate umfassenden Tagungsband heraus, den die Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht kostenlos erhalten, der aber auch im Buchhandel bezogen werden kann.

Das nächste Jahr

Zu früh für eine Seminarankündigung ist es nie: Der „Steueranwalt International 2009“ soll Ende April auf Mallorca stattfinden; dann auch wieder in dem aus den letzten Jahren gewohnten Tagungshotel Punta Negra, auf das in diesem Jahr verzichtet werden mußte, da es bereits ausgebucht war.

(Redaktion)

Die ArGe Steuerrecht beim Deutschen Anwaltstag in Berlin

Der Deutsche Anwaltstag war mit über 1 700 Besuchern ein voller Erfolg. Er fand in diesem Jahr vom 1.–3. 5. 2008 im Hotel Hilton am Gendarmenmarkt in Berlin-Mitte statt. Etwa die Hälfte der zahlreichen Veranstaltungen und der Messe Advotec wurde in das dbb-Forum an der Friedrichstraße ausgelagert, das vom Hotel Hilton in wenigen Minuten zu Fuß erreicht werden konnte. Die Teilnehmer hatten Gelegenheit, Besonderheiten von Berlin kennenzulernen, so unter anderem die Kulturbrauerei am Prenzlauer Berg beim Get-Together am Mittwochabend, das E-WERK beim Begrüßungsabend am 1. 5., die Komische Oper bei der Zentralveranstaltung am Freitag vormittag und das Wasserwerk im Rahmen des Festabends am Freitagabend.

Zur Wahl standen für die Besucher allgemeine Veranstaltungen und Fachveranstaltungen, die überwiegend zeitlich parallel stattfanden. Fast alle Arbeitsgemeinschaften, Arbeitsgruppen und viele Ausschüsse des DAV boten Vorträge und Podiumsdiskussionen an. Umso erfreulicher war deshalb, daß die Vorträge der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV am 1. 5. 2008 von 9:00 bis 10:45 Uhr und 11:15 bis 13:00 Uhr dbb-Forum mit ca. 60 Teilnehmern gut besucht waren. Die vier Vorträge waren überdies als Fortbildungsveranstaltung zur Erfüllung der Fortbildungspflicht des Fachanwalts für Steuerrecht gemäß FAO qualifiziert. Die in die Anwesenheitslisten eingetragenen Zuhörer werden eine Bestätigung für die Fortbildungsveranstaltung erhalten.

Auf besonders großes Interesse stießen die Vorträge von *Dr. Martin Wulf*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht aus Berlin, und *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater aus Bonn, zum Thema „Betriebsprüfung in der Anwaltskanzlei“. Die Frage, was zu tun ist, wenn der Betriebsprüfer des Finanzamts kommt, beantworteten sie anschaulich und humorvoll aus der Sicht des Berufsrechts und des Steuerrechts. Die Zuhörer erfuhren, nach welchen Kriterien und wie oft Betriebsprüfungen (BP) in einem Unternehmen durchgeführt werden. Die Häufigkeit der BP richtet sich nach gestaffelten durchschnittlichen Jahresumsätzen. So werden Kleinunternehmen eher selten geprüft. Je höher der Jahresumsatz, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, daß eine Betriebsprüfung anberaumt wird, und umso kürzer ist der zeitliche Abstand zwischen den Betriebsprüfungen.

Der Ablauf einer BP in mehreren Schritten von der Anündigung durch das Finanzamt bis zum Abschlußgespräch und dem geänderten Steuerbescheid wurde dargestellt. Anhand von Beispielen erläuterte *Dr. Wulf*, wie die Betriebsprüfer sich verhalten (dürfen) und wie der Geprüfte (re-)agieren sollte. Es lohnt sich, seine Verfahrensrechte zu kennen und (im Zweifel) Unterstützung durch einen externen Berater anzunehmen. Außerdem wurde der Ablauf der Betriebsprüfung mittels elektronisch gespeicherter Daten der Buchführung des Unternehmens mit den in diesem Zusammenhang zu beachtenden GDPdU geschildert. Die steuerlichen Verfahrensfragen wurden im Hinblick auf die Rechte und Pflichten des Anwalts als geprüfter Steuerpflichtiger in seiner Kanzlei und als Vertreter seiner Mandanten bei deren BP beantwortet.

Aus berufsrechtlicher Sicht stellt die BP eine Herausforderung für jeden Anwalt dar, weil er den Konflikt zwischen Einhaltung seiner Mitwirkungspflichten und strafbewehrter Verschwiegenheitspflicht lösen muß. Einerseits muß er dem Prüfer Einblick in seine Buchführungsunterlagen und elektronisch gespeicherten Daten gewähren, andererseits darf er dabei nicht Informationen über seine Mandanten preisgeben. Wie diese Gratwanderung erfolgreich bewältigt werden kann, schilderte ausführlich *Andreas Jahn*.

Im anschließenden zweiten Teil des Programms ging es um die *Rechtsformwahl für Anwaltskanzleien aus steuerlicher und standesrechtlicher Sicht*. Den Vortrag zum Berufsrecht der anwaltlichen Zusammenarbeit hielt *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin und Fachanwältin aus Frankfurt. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen erklärte *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I.Tax. Die Zuhörer erhielten einen Überblick über die Rechtsformen, die Anwälten im weitesten Sinne zur rechtlichen Organisation der allgemeinen geschäftlichen Abläufe ihrer Kanzlei und welche ihnen für die gemeinsame Berufsausübung zur Verfügung stehen. Während die erste Gruppe der Rechtsformen beispielsweise lediglich der Unterstützung der wirtschaftlichen Entwicklung der Kanzlei, der Kostenteilung oder gemeinsamem Marketing dient, sind die Rechtsformen der zweiten Gruppe darüber hinaus für gemeinsame Berufsausübung zulässig. Für die Entscheidung, welche der Rechtsformen für die gemeinsame Berufsausübung gewählt werden

soll, kommt es neben anderen Merkmalen im wesentlichen auf die Regelung der Haftung für Verbindlichkeiten an. Die Haftung ist je nach Rechtsform in unterschiedlichem Umfang geregelt. Soll die größtmögliche Beschränkung der Haftung erreicht werden, so ist eine Kapitalgesellschaft die empfehlenswerte Rechtsform, weil die Haftung gesetzlich auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt wird. Die gesetzliche Haftungsbeschränkung wird durch die Berufshaftpflichtversicherung ergänzt. Von den Kapitalgesellschaften erfreut sich die GmbH größter Beliebtheit. Sie ist berufsrechtlich ausdrücklich zugelassen.

Abzuwägen sind auch die steuerlichen Folgen der Rechtsformwahl. Diese unterscheiden sich danach, ob die gewählte Gesellschaftsform eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ist. Die grundsätzlichen steuerlichen Unterschiede dieser beiden Gruppen der Gesellschaftsformen arbeitete *Sebastian Korts* heraus. Ein wichtiges Merkmal ist, daß Personengesellschaften als solche nicht einkommensteuerpflichtig, Kapitalgesellschaften jedoch als juristische Personen Steuersubjekt der Körperschaftsteuer sind. Anhand eines konkreten Falles mit bestimmten angenommenen Voraussetzungen verglich er dann die steuerlichen und

die daraus resultierenden finanziellen Auswirkungen der Sozietät als Personengesellschaft mit denen der GmbH als Kapitalgesellschaft. Im Ergebnis war in diesem konkreten Fall der finanzielle Unterschied nicht sehr groß. Es ist zu empfehlen, die sich im jeweiligen Einzelfall der beabsichtigten gesellschaftsrechtlichen Gestaltung ergebenden steuerlichen Konsequenzen durchzurechnen und den Vergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft vorzunehmen.

Den nun knapp 150 000 zugelassenen Rechtsanwälten stehen so viele gesellschafts- und berufsrechtliche Varianten der Zusammenarbeit und der gemeinsamen Berufsausübung zur Verfügung wie noch nie. Die am häufigsten gewählte Rechtsform ist die Sozietät in der Form der GbR. Die Zukunft wird zeigen, welche Rechtsform sich auf Dauer für die gemeinsame Berufsausübung durchsetzen wird.

Die Vorträge der Referenten können auf der website *steuerrecht.org* nachgelesen werden. Unter dem Namen jedes Referenten ist der jeweilige Vortrag abrufbar.

(Redaktion)

Meldungen ◀◀

Liechtenstein

Finanzmarkt Liechtenstein

„Auch im Jahr 2007 verzeichnete der Finanzplatz Liechtenstein ein starkes Wachstum. Das netto verwaltete Vermögen per 31. 12. 2007 stieg von CHF 228,9 Mrd. auf CHF 277,72 Mrd., was eine Zunahme von 21,3% ausmacht. Die 16 in Liechtenstein konzessionierten Banken verwalteten per 31. 12. 2007 ein konsolidiertes Kundenvermögen von CHF 201,3 Mrd. Dies bedeutet im Vergleich zu 2006 einen Zuwachs von 16,1%. Die Investmentunternehmen verzeichneten eine Steigerung von 14,25% und verwalteten per 31. 12. 2007 ein Vermögen von rund CHF 30,45 Mrd. Noch beachtlicher ist das Wachstum des Vermögensverwaltungsstandortes Liechtenstein. Gegenüber 2006 betrug das Wachstum rund

92,1%. Der Grund hierfür liegt, wie bereits im letzten Jahr, im Gesetz über die Vermögensverwaltung (VVG), welches per 1. 1. 2006 in Kraft getreten ist. Die Versicherungsunternehmen konnten insgesamt Kapitalanlagen von CHF 21,3 Mrd. ausweisen und somit im Vorjahresvergleich ein Plus von 43,9% erzielen. Das verwaltete Vermögen der Vorsorgeeinrichtungen stieg um 6,9% auf ca. CHF 3,1 Mrd.“

(aus dem am 28. 4. 2008 erschienenen Jahresbericht 2007 der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein).

Redaktion

CD-ROM Lohnsteuer, Einkommensteuer, Sozialversicherung 2007 – Berechnungsprogramm. Beilage zu Beck – Steuergesetze

Bei Aufruf der installierten Software erscheint zunächst der Hinweis, es handele sich bei der vorliegenden Software um einen Teil des Programms „Lohnabrechnung 2007 am PC“. Was ist das nun wieder? Eine kurze Recherche hilft einem auf die Sprünge. Dieses Programm (freilich jetzt die Version für 2008) kann man für 128,- EUR beim Beck Verlag kaufen; das jährliche Update kostet jeweils 78,- EUR, ISBN 978-3-406-56645-5.

Das der Loseblattsammlung kostenlos beiliegende kleine Berechnungsprogramm ist solide und unspektakulär programmiert. Da es nur ein Auszug aus dem „großen“ Programm ist, und zudem noch die 2007er-Version hiervon, ist es wohl eher als Appetitmacher zu verstehen, damit man das Programm „Lohnabrechnung am PC“ dann komplett erwirbt. Dieses hat als Zielgruppe denn auch „Rechtsanwälte, Steuerberater, Klein- und Mittelbetriebe, Selbständige, Freiberufler“. Wir dürfen uns also angesprochen fühlen.

Arens CD-ROM zum Buch AnwaltFormulare Gesellschaftsrecht, 3. Auflage 2007

Die Formulare sind über Microsoft Word aufzurufen. Programmiertechnisch ist es also leider nicht auf der Höhe der

Zeit. Um Änderungen vorzunehmen, muß erst umständlich der Schreibschutz aufgehoben werden. Man kann sich zwar jeweils von Lücke zu Lücke im Muster durchklicken, jedoch wird im Kanzleialltag ohnehin nicht die Formatierung der Mustervorlage verwendet. Die CD-ROM bietet insgesamt nicht mehr, als daß dem Nutzer eben das Abtippen der Vorlage erspart bleibt. Immerhin.

Richter/Wachter CD-ROM zum Buch Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 2007

Mit der Gestaltung der CD hat sich der Verlag nicht gerade in Unkosten gestürzt. Auf eine Eingangsmaske oder eine Software wurde ganz verzichtet; stattdessen findet man dort Word- und PDF-Dateien in Ordnern für einzelne Staaten von „Belgien“ bis „USA“ abgelegt. Die Dokumente reichen von Mustersatzungen über Zusammenstellungen einschlägiger Gesetzestexte. Zumindest sind jeweils nützliche Links, z. B. für offizielle Gesetzessammlungen oder Behördenadressen, angegeben. Für Deutschland findet sich sage und schreibe ein einziges Dokument: „Muster: Satzung einer Familienstiftung“. Auch die Autorenprofile sind lieblos in einem Worddokument zusammengefügt. Ein multimediales Highlight – aber nur fast.

(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.

Ball/Hager
Aktienrechtliche Sonderprüfungen
Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007, 226 Seiten

Richtig: In der Öffentlichkeit wird meist nur die skandalträchtige, die strafrechtliche Seite von aktienrechtlichen Sonderprüfungen wahrgenommen. Die schuldrechtlichen Komponenten, die Fragen des Schadenersatzanspruchs der Gesellschaft gegen ihre Organe werden ebensowenig wahrgenommen wie die rechtlichen Voraussetzungen und mög-

liche Vorgehensweisen bestellter Sonderprüfer. Besonders interessant sind die zeitlichen und rechtlichen Grenzen des Prüfungsgegenstands sowie – was gerade in den USA schon einigen Unternehmen zum Verhängnis geworden ist – die Einsicht in den E-Mail-Verkehr. Kurz, knackig und manchmal auch ein bißchen spannend. (JW)

Reichert

Handbuch Vereins- und Verbandsrecht

11. Aufl., Luchterhand Verlag, 2007, 1377 Seiten

Nicht viele befassen sich intensiv mit dieser flexibelsten aller Gesellschaftsrechtsformen, dem Verein. Vereine haben aufgrund deutscher Eigenarten völlig zu Unrecht ein Laubkolonie-Gartenzweig-Image. Die Gestaltungsmöglichkeiten sind aber enorm, die gesellschaftliche und rechtliche Bedeutung ebenfalls. Der Verein ist (noch) ein klassisches Beispiel geglückter Gesetzgebung: Wenige Vorschriften (§§ 21 bis 79 BGB) und große Flexibilität. Gerade dann tauchen in der Praxis viele Zweifelsfragen auf, für die Reichert so etwas ist wie der Palandt bei den BGB-Kommentaren. Zu den vielen Verdiensten kommt hinzu, daß die Steuerpflicht der Vereine besprochen wird, insbesondere das Gemeinnützigkeitsrecht und das Lohnsteuerrecht. Für Vereins- und Verbandsjustitiare unverzichtbar. (JW)

Jacobs

Internationale Unternehmensbesteuerung

6. Aufl., C. H. Beck Verlag, München, 2007, 1606 Seiten

Die Bandarole sagt uns, wir hielten einen „Klassiker des Internationalen Steuerrechts“ in den Händen. Das Buch erscheint seit 1983. In der schnellebigen Steuerrechtswelt gehören ja bereits Druckwerke, die sich mehr als fünf Jahre behaupten, zu den Klassikern. Inhaltlich werden zunächst die Grundtatbestände der internationalen Unternehmensbesteuerung erörtert, gefolgt von der Beschreibung des europäischen Einflusses hieraus. Den Inbound-Investitionen folgen die Outbound-Fälle, gefolgt von der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung. Erfreulicherweise wird fast die Hälfte des (restlichen) Buches dann der grenzüberschreitenden Steuerplanung gewidmet. Damit werden Aspekte der Holdingbesteuerung, von Verrechnungspreisen und Konzernumlagen sowie der Finanzierung einbezogen. Für den Praktiker der Klassiker. (JW)

Schaumburg/Rödter

Unternehmensteuerreform 2008

C. H. Beck Verlag, München, 2007, 669 Seiten

Gesetze, Materialien und Erläuterungen auf fast 700 Seiten (in ziemlich kleiner Schrift) von fast 10 hochkarätigen Au-

toren zusammengetragen. Es scheint, als wäre der Gesetzgeber von heute der Arbeitsbeschaffer für Kommentatoren aller Verlage. Das Schlimme dabei ist, daß es nötig zu sein scheint, die jährlich neuen Gesetze in ihrem Sinn und Unsinn zu kommentieren, weil sie aus sich heraus nicht mehr verständlich und sinnvoll sind. Wir haben es bereits schon einmal erwähnt. Es wäre manchmal das Beste, der Gesetzgeber würde nichts tun. Die Kommentatoren würden andere Dinge finden, die sich zu kommentieren lohnen. Und der Gesetzgeber könnte einmal lesen, was die Autoren zu sagen haben. Vielleicht kämen bessere Gesetze heraus. (JW)

Birk

Steuerrecht

C. F. Müller, Heidelberg, 10. Aufl., 2007, 467 Seiten

Quasi jährlich erscheint eine Neuauflage. Bereits aus diesem Grund scheint dieses Buch nicht völlig überflüssig zu sein. Bereits die beigefügten Übersichten erweisen sich als sehr brauchbar und nicht eben alltäglich: Fundstellen zum Steuerrecht im Internet und zu rechtsvergleichendem Schrifttum zeigen, daß das Steuerrecht in der globalisierten und technisierten Welt mitzuhalten versucht. Das Verzeichnis „häufig zitierter Litaratur“ ist wesentlich brauchbarer als das in Dissertationen übliche vollständige Verzeichnis aller möglichen und unmöglichen Bücher, Zeitschriften und wenn auch nur fünfseitiger Kommentare, die jemals zu diesem Thema geschrieben wurden. Erfrischend kurz und prägnant dann die Aufbereitung des gesamten Steuerrechts. (JW)

Freidank/Peemöller

Corporate Governance und Interne Revision

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2008, 995 Seiten

Der Zusammenhang läßt den unbefangenen Leser zunächst stutzen: „Handbuch für die Neuausrichtung des Internal Auditings“. Untersucht werden „Auswirkungen der aktuellen nationalen und internationalen Corporate Governance Diskussion auf das Konzept der Internen Revision“, indem 55 Beiträge wiedergegeben werden, die u. a. auf der 6. Hamburger Revisions-Tagung im November 2007 besprochen wurden. Alle Facetten der Problematik sind darin enthalten. (JW)

Emmerich/Habersack

Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Auflage

C. H. Beck Verlag, München, 2008, 875 Seiten

Was man dem Buch auf den ersten Blick nicht so richtig ansieht – es handelt sich um eine kommentarähnliche Be-

sprechung der §§ 15 ff., 291 ff. AktG und des Spruchverfahrensgesetzes. Die Systematik unterscheidet sich daher von anderen Büchern über das Konzernrecht, ist aber nicht weniger brauchbar – falls man weiß, was man sucht. (JW)

Castan/Böcking/Heymann/Pfitzer/Scheffler

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung

C. H. Beck, München, 2007, 3 Bände, mehrere tausend Seiten

Das seit dem Jahr 1986 erscheinende Werk wird nun von über 90 (!) Autoren bearbeitet. Hier dürfte so ziemlich alles zu finden sein, was des Wirtschaftsprüfers Herz erfreut: das GDPdU-konforme Archivsystem und Überschriften wie „Zwingende Vorschrift – keine Vorschrift“. Auch die „geldferne oder geldnahe Form“ hat uns gut gefallen, die „ratierte Verrechnung“ kokettiert mit der deutschen Sprache und das „Mengengerüst als Zurechnungsbasis“ suggeriert ebenfalls, daß wir auf diesem Gebiet einen großen Nachholbedarf haben. Im Ernst: Hier ist alles drin, was der Praktiker braucht. (JW)

Semler/Stengel

Umwandlungsgesetz, 2. Auflage

C. H. Beck, München, 2007, 2 575 Seiten

Dieser „Kurz-Kommentar“ kommentiert auch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19. 4. 2007 sowie das Spruchverfahrensgesetz. Wieder knapp 30 Autoren haben die Materie komplett aufbereitet und in einer großen Kommentierung zusammengefaßt. Nicht mehr kurz, nicht mehr übersichtlich, aber vollständig. (JW)

Fröhlich

Steuerberatergebührenverordnung, 2. Auflage

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 115 Seiten

Es handelt sich um eine kleine, handliche und daher brauchbare Textausgabe mit kurzen Erläuterungen, Wertetabellen und umfaßt die neue Auslagenpauschale und den erhöhten „Mehrwertsteuersatz“. Dem Verlag und den Steuerberatern sei gewünscht, daß inhaltliche Änderungen (die wahrscheinlich nicht zur Debatte stehen) eine Neuauflage erforderlich machen: Braucht man bei Steuerberatern eine Erstberatungsgebühr? Muß man es regeln, daß der Steuerberater nach Verlegung seiner beruflichen Niederlassung bei Fortführung seines bisherigen Auftrages Reisekosten nur insoweit verlangen darf, als sie auch von seiner bisherigen beruflichen Niederlassung aus entstanden wären? Wie gesagt: Der Verlag kann nichts dafür. (JW)

Volb

Die Limited

NWB, Herne/Berlin, 2007, 260 Seiten

Die englische Private Company, die sogenannte Limited, ist in dieser umfassenden Darstellung, die das Gesellschafts- und Steuerrecht, deren Vor- und Nachteile sowie die Limited & Co. KG als auch die Limited & Still behandelt, ausführlich – von der Gründung bis zur Löschung oder Umwandlung – erläutert. Abgerundet wird dieses Fachbuch durch diverse Checklisten und Gestaltungshinweise.

Die Limited wird dabei in diesem Fachbuch stets als Alternative zur Gesellschaftsform der GmbH in Deutschland verstanden. Nach dem eingehenden Studium bekommt der Leser sowohl über die gesellschaftsrechtliche als auch die steuerrechtliche Einordnung der Limited im deutschen, aber auch im englischen (Steuer-)Rechtssystem einen umfassenden und detaillierten Einblick und kennt die Unterschiede zur GmbH. Die Probleme, aber auch die Vorzüge der Limited werden umfassend dargelegt, wobei ein Schwerpunkt auf der aktuellen Rechtsprechungsentwicklung, wie zum Beispiel im Insolvenzrecht, liegt.

Dieses Fachbuch richtet sich an diejenigen Berater, die eine Limited als Rechtsform der unternehmerischen Tätigkeit ihrer Mandanten in Erwägung ziehen oder entsprechende Mandaten betreuen. Diese Abhandlung stellt einen sehr guten Überblick für den mit der Limited bisher nicht tiefergehend vertrauten Berater dar. Gleichwohl ist es auch als Einstiegswerk zur Problembeantwortung zu empfehlen. Andererseits zeigt sich auch, daß die Limited als Rechtsform in Deutschland, insbesondere nach der anstehenden Reform des GmbH-Gesetzes, ihre bisher zu nennenden Vorteile weiter einbüßen wird.

Dr. Matthias Söffing/Niels Worgulla

In der nächsten Ausgabe u. a. *Bamberger/Roth*, BGB-Kommentar, Band 2; *Grashoff*, Steuerrecht 2008; *Saenger/Aderhold/Lenkaitis/Speckmann* (Hrsg.), Handels- und Gesellschaftsrecht; *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz, Kommentar; *Troll/Gebel/Jülicher*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar.

Redaktion

Abgeltungssteuer: Ausnahmen von der Abgeltungssteuer

Dr. Friedrich Harenberg

Abstract: Die Abgeltungssteuer ist keine neue Steuerart, sondern eine Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung für private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne. Die betroffenen Kapitalerträge müssen nicht mehr in der Steuererklärung erklärt werden und gehen nicht in die Veranlagung, in den Gesamtbetrag der Einkünfte und in das zu versteuernde Einkommen ein. Gleichwohl hat der Gesetzgeber in bestimmten Fällen Pflicht- und Wahlveranlagungsmöglichkeiten für Kapitalerträge vorgesehen.

Anlaß: Einkommensteuergesetz, 14. 8. 2007, Inkrafttreten am 1. 1. 2009, BGBl-Fundstelle: I 2007, 1912, BStBl-Fundstelle: I, 2007, 630

Veranlagungsoptionen unter der Abgeltungssteuer

Nicht in jedem Fall unterliegen die Kapitalerträge der neuen Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung. Der Vereinfachungseffekt, der mit der Abgeltungssteuer erreicht werden sollte, wird dadurch abgeschwächt, dass in bestimmten Fällen die Kapitalerträge in die Veranlagung einbezogen werden können (Wahlveranlagung) oder einbezogen werden müssen (Pflichtveranlagung).

1. Pflichtveranlagung zum individuellen, progressiven Steuertarif

Diese Option kommt zur Anwendung, wenn Kapitalerträge über § 20 Abs. 8 EStG zu einer anderen Einkunftsart gehören oder ausdrücklich von der abgeltenden Wirkung ausgenommen sind. Dann kommt es zum individuellen, progressiven Steuersatz im Rahmen des allgemeinen Veranlagungsverfahrens, z. B. bei

- Verkauf eines GmbH-Anteils bei wesentlicher Beteiligung. Dies fällt unter § 17 EStG,
- Erträge im Betriebsvermögen, die entweder unter die §§ 13, 15, 18 EStG oder das KStG fallen,
- Darlehenserträge zwischen nahestehenden Personen, stille Beteiligungen,
- Darlehenserträge, wenn der Empfänger zu mindestens

10 v. H. an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist,

- Back-to-back-Finanzierungen (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 EStG),
- Kapitaleinnahmen von nach 2004 abgeschlossenen Lebensversicherungen, die unter die halbierte Besteuerung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG fallen.

Bei den ersten fünf Sachverhalten ist ein Werbungskosten-Abzug möglich; in diesen Fällen gelten auch die allgemeinen Verlustverrechnungsregeln zur Verrechnung von Verlusten mit anderen Einkunftsarten.

2. Pflichtveranlagung mit Abgeltungssteuersatz

Sofern Kapitalerträge nicht an der Quelle erfasst werden, muss dies im Rahmen eines besonderen Veranlagungsverfahrens unter Anwendung des Satzes von 25 v. H. nachgeholt werden (§ 32 d Abs. 3 EStG). Das ist der Fall bei

- Verkauf von nach 2004 abgeschlossenen Lebensversicherungen,
- Verkauf eines GmbH-Anteils bei nicht wesentlicher Beteiligung,
- Zinszahlungen zwischen Privatpersonen,
- Steuererstattungszinsen,
- Erträge über Auslandskonten/Auslandsdepots.

3. Wahlveranlagung mit Abgeltungssteuersatz

Bei den der Abgeltungssteuer unterliegenden Kapitaleinkünften besteht nach § 32 d Abs. 4 EStG ein Wahlrecht, diese im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen. Dabei gilt der Abgeltungssatz von 25 v. H., um den sich dann die tarifliche Einkommensteuer zur Ermittlung der festzusetzenden Steuer erhöht. Dabei wird die einbehaltene Abgeltungssteuer angerechnet. Dies kann zu einer Einkommensteuererstattung führen. Diese freiwillige Veranlagung zum Abgeltungstarif ist immer dann ratsam, wenn im Abgeltungsverfahren nicht alle begünstigten Tatsachen berücksichtigt worden sind oder die Bemessungsgrundlage nicht korrekt ermittelt worden ist.

Denkbar sind beispielsweise folgende Fälle:

- Ein Verlustvortrag aus den Jahren vor 2009 soll berücksichtigt werden;
- der verbliebene negative Verlustverrechnungstopf bei Bank A soll mit positiven Erträgen der Bank B ausgeglichen werden;
- der Sparer-Pauschbetrag hat sich durch eine ungünstige Verteilung des Freistellungsauftrags nicht optimal ausgewirkt;
- um die noch nicht als Sonderausgabe bei der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer berücksichtigte Kirchensteuer steuermindernd geltend zu machen, wenn der steuermindernde Effekt der Kirchensteuerzahlung noch nicht berücksichtigt wurde (z. B. bei Dividenden) oder kein Kirchensteuerabzug durch die Bank beantragt war.
- Bei Veräußerungsfällen sind von der Bank Anschaffungskosten nicht berücksichtigt.
- Im Fall eines Depotwechsels wurde die Ersatzbemessungsgrundlage angesetzt.
- Eine Schenkung von Wertpapieren hat das Kreditinstitut mangels Unterrichtung über die Unentgeltlichkeit als Veräußerungsvorgang eingestuft.
- Bei entgeltlich erworbenen Versicherungen können die Anschaffungskosten nur über die Veranlagung korrigiert werden.

- Der Abzugsverpflichtete (auszahlende Stelle oder Schuldner) hat die Bemessungsgrundlage für die Abgeltungssteuer falsch ermittelt, so dass eine Berichtigung über die Veranlagung erfolgen soll.

4. Günstiger-Prüfung

In § 32 d Abs. 6 EStG ist die Veranlagungsoption geregelt, Einkünfte aus Kapitalvermögen den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Regelungen zur Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen, § 2 Abs. 5 b Satz 2 EStG. Damit wird für Anleger mit geringem Steuersatz die Möglichkeit geschaffen, die Einkünfte niedriger besteuern zu lassen. Diese Wahlmöglichkeit ist im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen. Das Finanzamt macht hier eine Günstigerprüfung. Liegt der persönliche Steuersatz über dem Abgeltungssteuersatz, gilt der Antrag als nicht gestellt. Die Wahlmöglichkeit kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für alle Kapitalerträge geltend gemacht werden. Eheleute können bei der Zusammenveranlagung die Wahlmöglichkeit nur einheitlich stellen. Ein Werbungskosten-Abzug ist in diesem Verfahren aber nicht möglich.

Gerichtskosten bei einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung

Hans-Peter Schneider

Abstract: Das Kostenrecht der Gerichtskosten ist für den steuerlichen Berater kein Alltag. Es lohnt sich aber, die Gerichtskosten des Kostenfestsetzungsbeamten zu prüfen.

Anlaß: FG Saarland – Beschluß vom 4. 1. 2008 Az. 1 KO 1663/07

Gerichtskosten bei erneutem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung

Dieser Fall zeigt, dass es sich lohnt, die Gerichtskosten der Gerichtskostenkasse, die der Kostenfestsetzungsbeamte festgesetzt hat, zu überprüfen (Schneider/Hoffmann, Stbg 2007 S. 24).

Die Kläger hatten beim 1. Senat des FG Saarland Anträge auf Aussetzung der Vollziehung gem. § 69 FGO gestellt. Diese wurden als unbegründet zurückgewiesen. Den hiergegen gerichteten Antrag auf Änderung i. S. d. § 69 Abs. 6 FGO hat das Gericht dann ebenfalls mit Beschluss zurückgewiesen. Der Kostenfestsetzungsbeamte hatte für die Beendigung des gesamten Verfahrens offensichtlich zu hohe Kosten festgesetzt (GKG/KV-6211).

Gegen diese Kostenfestsetzung wurde Erinnerung eingelegt, die erfolgreich war. Die einzelnen Anträge auf Aussetzung der Vollziehung sind nicht gesondert zu berechnen, sondern mehrere Verfahren nach § 69 Abs. 3 und 5 FGO sind innerhalb eines Rechtszuges als ein Verfahren zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 2 GKG). Nach KV Nr. 6210 werden hierfür Gebühren von 2,0 erhoben.

Praxishinweis

Auch wenn ein erneuter Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt wird, so sind im gleichen Rechtszug (z. B. vor dem FG) die insgesamt gestellten Anträge auf Aussetzung der Vollziehung als ein Verfahren i. S. d. GKG zu berechnen. Die Entscheidung des FG Saarland zeigt es wieder

einmal, wie wichtig es ist, die Kostenrechnungen der Kostenfestsetzungsbeamten zu überprüfen. Wird also gem. § 69 Abs. 6 FGO von den Beteiligten die Änderung oder die Aufhebung eines Beschlusses des Gerichts über die Aussetzung der Vollziehung beantragt, so führt dies nicht zu weiteren Gerichtskosten.

Unzutreffende Rechtsbehelfsbelehrung des FA führt zur Kostentragung im FG-Prozess für das FA

Hans-Peter Schneider

Abstract: Das FA hat dem Kläger eine falsche Rechtsbehelfsbelehrung gegeben. Aufgrund dessen war das Rechtsmittel unzulässig. Trotzdem hat das FA die Kosten des Verfahrens zu tragen, weil es dieses durch sein Verhalten zu verantworten hat.

Anlaß: FG Saarland – Beschluß vom 3. 12. 2007 Az. 2 K 1096/07

Unzutreffende Rechtsbehelfsbelehrung durch das Finanzamt – Folgen für die Kosten im Finanzgerichtsprozeß

Das FA hatte einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt und dabei eine unzutreffende Rechtsbehelfsbelehrung bekanntgegeben. Aufgrund dessen hat der Kläger gegen diese Ablehnung Klage und nicht, wie notwendig, nach § 69 FGO einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt.

Nach Belehrung durch das Gericht hat der Kläger die Klage zurückgenommen. Das FG hat dem FA gem. § 137 Satz 2 FGO die Kosten des Verfahrens auferlegt.

Nach dieser Vorschrift sind die Kosten, die durch Verschulden eines Beteiligten entstanden sind, diesem aufzuerlegen. Eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung erfüllt diesen Tatbestand (BFH v. 27.09.1994 VIII R 36/89, BStBl. 1995 II S. 353).

Grundsätzlich hat nach § 136 Abs. 2 FGO derjenige die Kosten des Verfahrens zu tragen, der eine Klage zurück-

nimmt. Diese Vorschrift tritt jedoch gegenüber § 137 FGO zurück, denn § 137 Satz 2 FGO ist die speziellere Vorschrift. Insbesondere weil das neue Kostenrecht eine gebührenfreie Klagerücknahmen nicht mehr zuläßt, ist es zwingend, dem Verursacher des unzulässigen Rechtsmittels die Kosten aufzuerlegen. Hier hat das FA das Verfahren veranlaßt, also hat es die Kosten zu tragen.

Die gegenteilige Auffassung zu dieser Rechtsfrage (so noch BFH-Beschluß v. 19. 9. 1969 III B 18/69, BStBl 1970 II S. 92; Brandis in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO § 144 FGO Tz. 1. m. w. N.) führt nach der Entscheidung des FG Saarland zu einem unsinnigen Ergebnis. Ein Kläger müßte in vergleichbaren Fällen nicht die Klage zurücknehmen, sondern auf ein klageabweisendes Urteil bestehen. In diesem Fall wären die Kosten dann unstreitig nach § 137 Satz 2 FGO dem Beklagten aufzuerlegen. Insbesondere aufgrund des neuen Kostenrechts kann diese Maßnahme nicht der richtig aufgezeigte Weg sein.

Praxishinweis

Bei der Rücknahme eines unzulässigen Rechtsmittels, daß durch eine falsche Rechtsbehelfsbelehrung zustande gekommen ist, empfiehlt es sich, auf diese Entscheidung des FG Saarland zu verweisen, damit die Kostenfolge richtig ausgesprochen wird

Weiter sollte klargestellt werden, daß die Klagerücknahme oder Antragsrücknahme aufgrund einer Belehrung durch das Gericht erfolgte (siehe: Die Klagerücknahme ist grundsätzlich unwiderruflich [Hans-Peter Schneider]).

Termine

Juli 2008

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht in der Praxis: Kapitalgesellschaften 2008	StB/WP Dipl.-Bw Harald Dörfler	30. 6./1. 7. 2008, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP Timm Schröder	2.-4. 7. 2008, Lindau/ Bodensee	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer bei M & A	RA/FAStR Dr. Oliver Zugmaier, Matthias Feldt, Dipl.-Kfm. Christoph Schlieff, Dipl.-Fw Alexander Schmidt	3. 7. 2008, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Funktionsverlagerungen im Konzern	StB Dr. Dirk Brüninghaus, VRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, Rolf Schreiber	4. 7. 2008, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Umsatzsteuer international	RA/StB Dr. Ulrich Grünwald, Erwin Boumans	7./8. 7. 2008, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens, Gerda Hofmann, RiBFH Hermann-Ulrich Viskorf	8. 7. 2008, Berlin	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Steueroptimal handeln in den USA	StB Dr. Will Dendorfer, RD Dieter Eimermann, Prof. Theodore Kresge, Dr. Wolfgang Salzberger, Werner Stuffer	9. 7. 2008, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Umsatzsteuer Einstieg und Vertiefung	StB Stefan Groß, Dipl.-Fw Martin Klein, StB Dipl.-Kff. Sibylle Schilling	10. 7. 2008, Freising	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Latente Steuern	StB Prof. Dr. Klaus Hahn, Douglas Nelson, CPA	10./11. 7. 2008, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuersonderprüfung	Dipl.-Fw Joachim Dahlke, StB Dipl.-Fw Jens Keese, StB Philipp Matheis, StB Dipl.-Vw Dipl.-Fw Alexander Thoma	11. 7. 2008, Freising	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Die Abgeltungssteuer	RA/FAStR Rolfjosef Hamacher, Hans-Peter Hoffmann	11. 7. 2008, München	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Schutz vor Zwangsmaßnahmen des Finanzamts	RA/FAStR Jörg Gössler, LL.M.	18. 7. 2008, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Die Erbschaftsteuerreform 2008	StB Dipl.-Vw Carola Seifried, Dipl.-Fw Sabrina Kiebele	18. 7. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Internationale Betriebsstätten	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR Thomas Rolf, StB Reinhard Scheidmann	21./22. 7. 2008, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

August 2008

Steuerrecht in der Praxis: Personengesellschaften 2008	StB Dipl.-Fw Hubert Frey	4./5. 8. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht I: Export und Import von Waren	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	11. 8. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht II: Export und Import von Dienstleistungen	StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis	12. 8. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell	StB Dipl.-Fw Hubert Frey	13. 8. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Betriebsstätten	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR Thomas Rolf, StB Reinhard Scheidmann	18./19. 8. 2008, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuersonderprüfung	Dipl.-Fw Joachim Dahlke, StB Dipl.-Fw Jens Keese, StB Dipl.-Kfm. Philipp Matheis, StB Dipl.-Vw Dipl.-Fw Alexander Thoma	19. 8. 2008, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Das neue Erbschaftsteuerrecht 2008	StB Dipl.-Fw Hans Günther Christoffel	23. 8. 2008, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-0 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen