

Editorial

I.

Heilige und unheilige Allianzen bilden sich allerorten. Daß aber nun ATTAC, der DGB und die Evangelische Kirche das „Internationale Netzwerk Steuergerechtigkeit“ aufbauen, ist allemal erstaunlich. Die Kirche auf der Suche nach der gleichnamigen Steuer, der DGB auf der Suche nach Kapital und Arbeit, ATTAC auf der Suche nach dem globalisierten Geld. Ein solcher Brei läßt sich journalistisch trefflich verarbeiten, dachte der TAGESSPIEGEL (Berlin), und titelte am 03.11.2004 mit „Schlagbaum vor dem Paradies“. Freilich fand sich (der Vollständigkeit halber) das Landeswappen des Fürstentums Liechtenstein darunter. Gewerkschaften und die Evangelische Kirche haben in Liechtenstein ja nicht viel zu sagen. Vielleicht steigen aber die ATTAC-Fans im Januar vom Weltwirtschaftsforum in Davos aus über die Berge und missionieren Liechtenstein?

II.

Apropos Liechtenstein und Märchen: Es war einmal ... Einer der ehemals großen liechtensteinischen Treuhänder, dem auf gar wundersame Weise einst die Kanzleidata abhanden kamen, sah sich von seinem Kunden, einem ehemals großen deutschen Springreiter, kurz nach diesem traurigen Verlust eines Tages vor Gericht gezerrt. „Ist hinterzogene Steuer ein ersatzfähiger Schaden?“, fragten sich die Beteiligten und ihre Anwälte. Das Landgericht und das Obergericht sahen dies zumindest teilweise so und sprachen dem Ex-Springreiter wenigstens einen Teil des eingeklagten Schadens in Höhe von insgesamt 25 Mio. CHF zu. Anders der Fürstliche Oberste Gerichtshof: Keinesfalls, so die wundersame Entscheidung in 3. Instanz, sei Steuern zahlen ein Schaden. Na denn. *(Abgedruckt in diesem Heft S. 133 ff.)*

III.

RA/FAStR Dr. Marc JÜLICHER zur „Zukunft der Erbschaftsteuer in Deutschland“: „Insgesamt wird die Entwicklung weiter unsicher und damit für die Beratungspraxis spannend bleiben, sie muß leider zugleich für die Mandanten als kaum noch berechenbar eingeschätzt werden.“ *(Abgedruckt in diesem Heft, S. 111 ff.)*

IV.

Gesetze, die nicht mehr die Würde des Gesetzes vertragen, sollten von Richtern eigentlich nicht angewendet werden, so RA/FAStR Dr. Michael STRECK auf dem Steueranwaltstag 2004 in Berlin. STRECK weiter: Steuerrechtswissenschaftler würden von vornherein nicht ernstgenommen. Entwürfe wie der FDP-Entwurf seien typische Entwürfe der Opposition: Sie dienten nur dazu, die Regierung zu ärgern. Der Boden für eine Steuerreform sei zwar bereit, er sehe aber keine Chance einer Umsetzung. Vielleicht komme sie ja aus Amerika: Die Abschaffung der Einkommensteuer und die ausschließliche Besteuerung durch indirekte Steuern. Bei einer Gesetzgebung, wo die Steuergesetze keinen Wert hätten, würde die Steuerhinterziehung tendenziell eher zunehmen. Normenlose Gerechtigkeitsanwendung (tatsächliche Verständigung) sei die Reaktion. Die Steueranwälte seien jedenfalls keine „Schlupflochsucher“, da sie die Gesetz nicht machten, sondern nur – und dies sei ihre Pflicht – für die Mandanten das rechtlich Mögliche herausholen. Der Vorteil für den Staat sei das Bewußtmachen des Chaos, verursacht durch schlechte Gesetze, so STRECK. *(Der ausführliche Bericht zum Steueranwaltstag 2004 s. S. 125 in diesem Heft).*

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint im Februar 2005 zusammen mit dem Tagungsband der Veranstaltung „Steueranwalt International 2004“ in Mallorca („Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2004/2005“) im Boorberg Verlag Stuttgart.

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

V.

„Eine Vereinfachung des Steuerrechts wird erst dann kommen, wenn die Bundeswehr putscht“. Dieses Zitat aus dem Munde eines *BFH-Richters* ist schon erstaunlich. Weniger erstaunlich ist die Tatsache, daß auf der gleichen Veranstaltung der *Bundestagsabgeordnete* – gefragt nach der Verstetigung der Steuergesetzgebung – die Antwort schuldig blieb.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, Konstanz/Zürich/Vaduz

Red. steueranwaltsmagazin

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe:

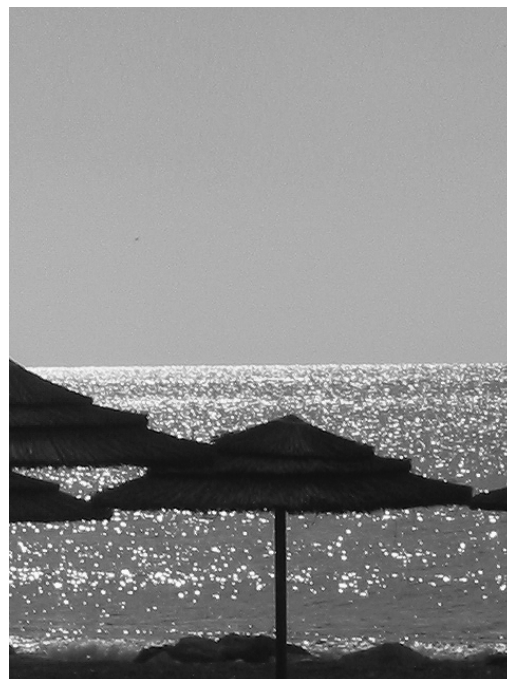
Mitschreibende dieser Ausgabe: Dr. Marc JÜLICHER, Rechtsanwalt in Bonn; Dr. Stefan SCHLOSSMACHER, Rechtsanwalt in Bonn; Prof. Dr. Bert KAMINSKI; StB Prof. Dr. Günther STRUNK; Rüdiger BOCK, Rechtsanwalt in Konstanz; Peter JOOS, Rechtsanwalt in Konstanz;

2. Deutscher Finanzgerichtstag „Für ein gerechtes Steuerrecht“ 24.01.2005, Maternushaus, Köln

Zu den wichtigsten Satzungszielen des Vereins „Deutscher Finanzgerichtstag“ gehört die „Sicherung eines effektiven Steuerrechtsschutzes und die Förderung des Steuerrechts unter Einbeziehung des europäischen Einigungsprozesses“. Als „Forum der Finanzgerichtsbarkeit für die steuerrechtliche und steuerpolitische Fachdiskussion“ findet im Januar 2005 in Köln der 2. Finanzgerichtstag statt. Schwerpunktthema ist die Steuergerechtigkeit. Neben zahlreichen Richtern des BFH und Herrn MELLINGHOFF, RiBVerfG, referieren u.a. Frau Dr. KÄBMANN, Landesbischöfin und Prof. JACOBS, Mannheim.

Anmeldung: **Deutscher Finanzgerichtstag, Geschäftsstelle, Frau Irene JAUSS, Emiliensstraße 5, 70563 Stuttgart**, 0711/44 00 768-0 (Fax -14); Teilnehmerbeitrag 119,- EUR (incl. Abendessen im Brauhaus Früh am Vorabend sowie Mittagessen und Pausenkaffee am Tagungstag. Email irene.jauss@finanzgerichtstag.de.

Redaktion



Beiträge

Das steuerliche Risiko der Liebhaberei bei Anlagemodellen

Dr. Stefan Schloßmacher¹

I. Einleitung

Die Aktie hat als Kapitalanlage an Attraktivität verloren. Die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne nach Ablauf der Spekulationsfrist oder die hälftige Steuerfreiheit der Dividenden können dem nicht entgegenwirken. Rentenpapiere mit einer Umlaufrendite von ca. 3,8 % bis 4 % und einer bescheidenen Nachsteuerrendite stellen kaum eine Alternative dar. Somit besteht ein Bedarf an steuerbegünstigten Kapitalanlagen, die darauf abzielen, unter Ausnutzung von Abschreibungspotential und steuerlichen Verlusten die Nachsteuerrendite der Kapitalanlage zu steigern.²

In der Vergangenheit waren die steuerlichen Vorteile die wichtigsten Argumente der Initiatoren oder Anlageberater beim Kampf um die Investoren. Wirtschaftliche Überlegungen wurden oftmals durch die „Steuer-Spar-Gier“ in den Hintergrund gedrängt. Es galt, die anfänglichen Steuervorteile zu ergattern. Die wirtschaftliche Klasse des Investitionsobjektes wurde, wie die Erfahrungen zu einem Teil heute zeigen, vernachlässigt.

Die *wirtschaftliche* Sinnhaftigkeit der Anlagemodelle zum Vermögensaufbau ist nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen. Es besteht allerdings in zweifacher Hinsicht eine Wechselwirkung mit dem Steuerrecht. Wirtschaftlich gescheiterte Anlagemodelle finden auch steuerrechtlich nur schwerlich Anerkennung (vgl. Liebhaberei). Zum anderen: Die übermäßige Inanspruchnahme von steuerlichen Vorteilen in der Vergangenheit hat Regelungen des Gesetzgebers und der Verwaltung hervorgerufen, die sich zur Eindämmung der steuerlichen Verlustnutzung auf die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Kapitalanlage stützen (vgl. z.B. die Renditenbetrachtung nach § 2 b EStG). Im Ergebnis gilt daher: Steuerliche Überlegungen alleine können nicht ausschlaggebend für eine sinnvolle Investitionsentscheidung sein.

Marktgängige Anlagemodelle, die Steuervorteile versprechen, sind vor allem:

- geschlossene Immobilienfonds,
- Leasingfonds,
- Medienfonds,
- Schiffsfonds,
- Windkraftfonds
- sowie fremdfinanzierte Lebens- oder Rentenversicherungen.

Die inländischen Anlagefonds sind in der Regel in der Rechtsform der GmbH & Co. KG oder GbR organisiert. Ihre Steuervorteile resultieren aus Abschreibungen, Werbungs- und Finanzierungskosten, die zu einer Verlustzuweisung führen. Der Anleger bekommt am Anfang entsprechend seinem Anteil an der Personengesellschaft Anlaufverluste zugewiesen. Die Verluste senken zunächst sein zu versteuerndes Einkommen, später muß er die Gewinne versteuern.

Auslandsfonds hingegen weisen keine Verluste zu.³ Für sie gelten Doppelbesteuerungsabkommen, die typischerweise vorsehen, daß die Besteuerung z.B. der Immobilieneinkünfte dem Staat zusteht, auf dessen Boden das Gebäude steht (Belegenheitsprinzip). Die Einkünfte sind deshalb in Deutschland steuerfrei. Im Ausland fallen auf Grund von Freibeträgen für die meisten Anleger keine Steuern oder wegen geringerer Steuersätze weniger Steuern als in Deutschland an.

Das Grundprinzip der fremdfinanzierten Lebens- oder Rentenversicherung besteht in der Erzielung von Steuervorteilen während der Aufbauphase, insbesondere durch den Zinsabzug, und der Verschiebung von Steuerzahlungen in die Phase des Rentenbeginns, wenn keine anderen hohen Einkünfte erzielt werden. Der *wirtschaftliche* Gewinn soll im übrigen durch die Ausnutzung von Zinsdifferenzen erreicht werden.

1 Stark gekürzte und aktualisierte Fassung des Vortrags des Verfassers auf dem Steueranwaltstag 2003 am 7.-8.11.2003 in Berlin, s.a. Der Steueranwalt 2003, S. 65 ff. Der Autor ist Partner der Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn.

2 Das Anlagevolumen der geschlossenen Immobilienfonds, die in Deutschland investieren, wird in diesem Jahr allein auf 2,5 Mrd. Euro geschätzt. In Auslandsfonds sollen 5,5 Mrd. Euro fließen - vgl. Handelsblatt v. 26.09.2003.

3 Anders die frühere Rechtslage nach dem Auslandsinvestitionsgesetz (§ 2 AIG, letztmals für Verluste des VZ. 1989) sowie nach der anschließenden Regelung des § 2a EStG.

Die wesentlichen Hürden für diese Anlagemodelle, aus denen sich steuerliche Risiken ergeben können, sind:

- Liebhaberei,
- § 2 b EStG,
- Auslandsinvestmentgesetz,
- § 42 AO,
- Sonderregelungen: z.B. Medienerlaß, 4. Bauherrenerlaß,
- Gesetzesänderungen.

Der vorliegende Beitrag widmet sich ausschließlich dem Aspekt der Liebhaberei.

II. Liebhaberei

Fall:

A beteiligte sich im Jahre 2001 als Kommanditist an einem geschlossenen Immobilienfonds mit einer Einlage von 100.000 EUR. Das Prospekt versprach einen deutlichen Totalgewinn und hohe Verlustzuweisungen in den ersten fünf Jahren. Die ursprünglichen Gesellschafter verpflichteten sich befristet für die ersten drei Jahre, also bis Ende des Jahres 2003, auf erstes Anfordern des A den Gesellschaftsanteil zu einem Kaufpreis von 70 % des ursprünglichen Preises wieder zu übernehmen. Mitte des Jahres 2003 geriet der Fonds in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Die fertiggestellte Immobilie fand nur zu einem geringen Teil Mieter, so daß schließlich die Zwangsverwaltung des Grundstücks drohte. Die Bewirtschaftungskosten konnten mangels Liquidität nicht aufgebracht werden. Ende 2003 nahm A daher sein Rückkaufsrecht wahr und übertrug die KG-Anteile auf die ursprünglichen Gesellschafter zurück.

1. Zweck des Rechtsinstituts „Liebhaberei“

Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für das Rechtsinstitut der Liebhaberei fehlt im Einkommensteuergesetz. Das Rechtsinstitut stützt sich ausschließlich auf das Richterrecht.⁴ Es dient der Abgrenzung der einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeiten von einkommensteuerrechtlich irrelevanten Betätigungen. Nur bestimmte Tatbestände und Einkunftsarten innerhalb des Einkommensteuerrechtes werden nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen. Nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senates vom 25.06.1984 ist

der Zweck des Einkommensteuergesetzes, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen, nur zu erreichen, wenn auf *Dauer* gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfaßt werden *können*.⁵ Daher muß bei den Überschuß- und Gewinneinkünften die Absicht bestehen, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse bzw. Gewinne zu erzielen.

Es wird bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, also bei den gewerblichen Einkünften, das Streben nach einem „Totalgewinn“ vorausgesetzt. Ein Totalgewinn liegt vor, wenn das Gesamtergebnis des Betriebes, d.h. von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe, positiv ist. Entsprechendes gilt für die anderen Einkunftsarten und Kapitalanlagen.

Wird dies nicht erreicht, bestimmt die Rechtsfolge der Liebhaberei, daß die Tätigkeit insgesamt als einkommensteuerrechtlich irrelevante Betätigung anzusehen ist. Die Ergebnisse – insbesondere Verluste – finden steuerlich keine Berücksichtigung. Verluste können nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Liebhaberei ist damit eine Tätigkeit, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf Erzielung von Erträgen gerichteten Verhaltens ist, sondern auf privater Neigung beruht. Typische Fälle sind z.B. die Vermietung von Ferienwohnungen, Segelyachten oder die Vercharterung eines Motorbootes, das Betreiben einer Pferdezucht oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der in der Regel nicht in eine positive Gewinnzone kommt.⁶

2. Die Einkünfteerzielungsabsicht

Im Hinblick auf den langjährigen Beurteilungszeitraum der Tätigkeit ist die Absicht des Steuerpflichtigen entscheidend, auf Dauer nachhaltige Überschüsse bzw. Gewinne zu erzielen.

Das Merkmal eröffnet den Gerichten und Finanzämtern einen erheblichen Beurteilungsspielraum. Denn in nahezu allen Entscheidungen des BFH wird

4 BFH v. 25.05.1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751, 766. Schon das Preußische Oberverwaltungsgericht kannte den Begriff der Liebhaberei. In der Entscheidung vom 12.12.1894 (V 16/94, PrOVGSt 3, 150, 155) sind liebhaberische Betätigungen in ihrer Gesamtheit nicht steuerbar. Eine weitere Begründung findet sich in dieser Entscheidung nicht.

5 BFH v. 25.05.1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751, 766.

6 Vgl. Seeger in: L. Schmidt, EStG, § 2 Rn 22 ff. m.w.N.

betont, daß die Absicht, einen Totalüberschuß zu erzielen, eine sog. innere Tatsache sei, die „... *wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielende Vorgänge nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden könne*.“⁷ Aus objektiven Umständen müsse folglich auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis oder Indizien liefern könnten. Die Feststellung, ob im Einzelfall eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliege, sei letztlich nach einer „... *freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung als Tatfrage zu entscheiden*.“⁸

Diesen Beurteilungsspielraum nutzt die Finanzverwaltung vor allem bei den Anlagemodellen. Endet die Konstruktion mit einer Verlustsituation, wird die Finanzverwaltung in aller Regel die steuerlichen Verluste wegen Liebhaberei nicht berücksichtigen wollen.

In einer weitergehenden differenzierten Ausgestaltung legt der BFH je nach Einzelfall bestimmte Indizwirkungen fest. In dem hier zu beurteilenden Fall mißt er der Rückkaufgarantie, also dem befristeten Angebot auf Rückübertragung der Gesellschaftsanteile, eine negative Indizwirkung bei.⁹ Diese deute, so der BFH, auf das Fehlen einer Einkünfteerzielungsabsicht des Erwerbers hin. Mit der Rückkaufgarantie komme zum Ausdruck, daß es dem Anlieger vorrangig um die Erzielung steuerlicher Vorteile gehe.

In der Tat ist diese Indizwirkung in der Praxis nur schwer zu entkräften. Der BFH prüft weitergehend, ob innerhalb der Zeit, in der der Anleger an dem Fonds beteiligt war, das Erzielen eines positiven Totalgewinns möglich war. Ist dies nicht der Fall, so ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu verneinen. Die in der Anfangsphase angefallenen steuerlichen Verluste bleiben demzufolge unberücksichtigt.¹⁰ Die innere Tatsache der Einkünfteerzielungsabsicht wird somit an sehr konkreten Einzelrechtsgrundsätzen fixiert.

Zu beachten ist weiterhin, daß bei der Personengesellschaft die Grundsätze, die für die Einkünfteerzielungsabsicht gelten, sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters erfüllt sein müssen. Wird bereits auf der Ebene der Gesellschaft die Einkünfteerzielungsabsicht nicht anerkannt, so können erst recht dem einzelnen Gesellschafter steuerliche Verluste nicht

zugerechnet werden. Ist hingegen auf der Ebene der Gesellschaft die Einkünfteerzielungsabsicht gegeben, kann gleichwohl die Gewinnerzielungsabsicht des Gesellschafters verneint werden, wenn er sich, wie hier im Beispielsfall, nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an der Gesellschaft beteiligt.¹¹

3. Berechnung des Totalgewinns

Für die Berechnung des Totalüberschusses bzw. Totalgewinns sind folgende Gesichtspunkte von Bedeutung:

3.1 Maßgebender Zeitraum

In zeitlicher Hinsicht ist die Gesamtdauer der Kapitalanlage und Vermögensnutzung heranzuziehen. Der Zeitraum ist jeweils einzelfallbezogen zu sehen und beurteilt sich nach der Art der wirtschaftlichen Tätigkeit. Feste zeitliche Vorgaben sieht die Rechtsprechung nicht vor. Selbst langjährige Verluste begründen nicht eine Liebhaberei, wenn ein Totalüberschuß am Ende möglich ist (BFH v. 15.12.1999, BStBl II 2000, 267, so z.B. erst nach 39 Jahren).¹²

Im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung kommt es nicht auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks an. Ausschlaggebend ist vielmehr die voraussichtliche Dauer der Nutzung, die der Kapitalanleger für sein Investment vorsieht.¹³

3.2 Nominalwertprinzip

In früheren Entscheidungen hatte der BFH formuliert, daß die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht bei der Anlage im *Vordergrund* stehen müsse und die Absicht, Steuerspareffekte zu realisieren, nur mitursächlich sein dürfe.¹⁴ In dem Urteil vom 07.12.1999¹⁵ stellt der BFH hingegen klar, daß die Formulierung „im Vordergrund stehen“ nicht als ein

7 BFH v. 12.06.1978, BStBl II 1978, 620; BFH v. 05.09.2000, BStBl II 676, 681.

8 BFH v. 05.09.2000, BStBl II 676, 681.

9 BFH v. 15.10.2002, BFH/NV 2002, 462, 463; BFH v. 05.09.2000, BStBl 2002, 676.

10 BFH v. 14.09.1994, BStBl II 1995, 116.

11 BFH v. 05.09.2000, BStBl II 2000, 681.

12 BFH v. 17.06.1998, BStBl II 727; BFH v. 08.12.1998, BStBl II 727; BFH v. 08.12.1998, BStBl II 1999, 468.

13 BFH v. 05.09.2000, BStBl II 676, 681; BFH v. 31.03.1987, BStBl II 1987, 668.

14 BFH v. 21.07.1981, BStBl II 1982, 36; BFH v. 15.12.1987, BStBl II 1989, 16.

15 BFH v. 07.12.1999, BFH/NV 2000, 825.

betragsmäßiges Überwiegen gewertet werden dürfe. Es reiche – so der BFH – alleine aus, wenn nach der für die Dauer der Kapitalanlage gebotenen Prognose zu erwarten ist, daß die Einnahmen die Ausgaben voraussichtlich übersteigen werden. Eine einmal so bejahte Überschüßerzielungsabsicht verdränge dann stets die Absicht, steuerfreie Vermögensvorteile zu erzielen. Im Ergebnis reicht danach bereits die Erzielung eines Überschusses von 1,00 EUR um den Tatbestand der Liebhaberei zu verneinen.¹⁶

Bei der Berechnung des Totalüberschusses sind die Einnahmen und Ausgaben jeweils mit ihrem Nennbetrag anzusetzen. Die künftigen Erträge und Aufwendungen werden nicht abgezinst. Das Einkommensteuerrecht läßt keine andere Berechnungsmethode zu. Die Anwendung der Barwertmethode z.B. wäre mit der Systematik des Einkommensteuergesetzes nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG und dem Zuflußprinzip in § 11 EStG unvereinbar.¹⁷

3.3 Prognose

Der notwendige Totalüberschuß ist durch eine in die Zukunft gerichtete Prognose zu ermitteln. Die Berechnung birgt immanente Unsicherheiten in sich. Es kann daher sein, daß trotz einer richtigen und begründbaren Prognose am Ende der Laufzeit tatsächlich ein Verlust statt eines erwarteten Überschusses eintritt. Die Annahme von Liebhaberei wäre dann nicht gerechtfertigt.

Für die Berechnung sind alle Umstände und Zahlungen mit der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts zu gewichten. Der BFH mißt den in der Vergangenheit liegenden Umstände eine wichtige Bedeutung für die Entwicklung zukünftiger Verhältnisse bei.¹⁸ Die Überschüßerzielungsabsicht ist eben eine innere Tatsache, die durch nachprüfbare Kalkulation zu Anfang der Investition belegt werden muß.

3.4 Beweislast

Die Beweislast für die Gewinn- oder Überschüßerzielungsabsicht trägt nach der Rechtsprechung der Steuerpflichtige. Auf Bekundungen des Steuerpflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern allein auf äußere Umstände. Der achte Senat des BFH formulierte in seiner Entscheidung hierzu: „Die objektive Beweislast trägt derjenige, der sich zur Ableitung von Rechtsfolgen auf das Vorhandensein eines Gewerbebetriebes bzw. allgemein einer steuerbaren Tätigkeit beruft.“¹⁹

Relativieren läßt sich diese Verteilung der Beweislast zum Nachteil des Steuerpflichtigen durch Indizien und den Beweis des ersten Anscheins, die dazu führen können, daß sich die Beweislast umkehrt. So spricht grundsätzlich nach Ansicht der Rechtsprechung bei jedem neugegründeten gewerblichen Unternehmen der Beweis des ersten Anscheins dafür, daß es mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.²⁰ Gleiches soll für die Vermietung von Immobilien gelten.²¹

Im Prinzip arbeitet der Bundesfinanzhof folglich mit Erfahrungssätzen, die zu einer Schlußfolgerung führen und sich dementsprechend ändern können. Zur Entkräftung dieser Indizien reicht es aus, wenn Tatsachen nachgewiesen werden, die den Erfahrungssatz erschüttern. Das Gegenteil muß nicht bewiesen werden.²²

4. Verlustzuweisungsgesellschaften

Bei den sog. Verlustzuweisungsgesellschaften wird das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht von vornherein vermutet (sog. Negativvermutung).²³ Der Grund für die Ausübung der verlustbringenden Tätigkeit wird dem Lebensführungsbereich zugerechnet, so daß die Verluste steuerlich nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Gekennzeichnet ist eine Verlustzuweisungsgesellschaft durch folgende Merkmale:²⁴

- erhebliche Fremdfinanzierung der Gesellschaft,
- Verlustzuweisung, die zu einer vollständigen Finanzierung der Einlage durch Steuerersparnisse führt,
- risikoreiches Tätigkeitsfeld,
- keine Investition in auf Dauer werthaltige Vermögensgegenstände,
- außergewöhnlich hohe Risiken,
- Werbung mit Steuerersparnissen.

¹⁶ BFH v. 15.12.1999, BStBl II 2000, 268, 271.

¹⁷ BFH v. 15.12.1999, BStBl II 2000, 268, 271.

¹⁸ BFH v. 25.10.1989, BStBl II 1990, 278; BFH v. 15.12.1999, DStR 2000, 515, 517.

¹⁹ BFH v. 19.11.1985, BStBl 1986 II 289, 290; BFH v. 12.12.1995, BStBl 1996 II, 219, 224.

²⁰ BFH v. 21.08.1990, BStBl II 1991, II, 564, 565.

²¹ FG Düsseldorf v. 11.11.1993, EFG 1994, 358.

²² BFH v. 21.08.1990, BStBl II 1991, 564 sowie BFH v. 10.09.1991, BStBl II 1992, 328.

²³ BFH v. 05.09.2000, BStBl II 2000, 676; BFH v. 21.11.2000, NV 2001, 523: geschlossener Immobilienfonds als Verlustzuweisungsgesellschaft.

²⁴ BFH v. 12.12.1995, BStBl II 1996, 219.

Diese vorstehenden Merkmale stellen keine abschließende Definition dar, sondern umschreiben lediglich den von der Rechtsprechung vorgegebenen Begriff „Verlustzuweisungsgesellschaft“. Entscheidend ist, daß nach diesen Umständen im Unterschied zu anderen Investitionen die Erzielung eines Totalgewinns zwar *möglich* ist und in Kauf genommen wird, jedoch typischerweise nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns *nicht wahrscheinlich* ist.²⁵ Dem Anlagemodell kommt es in erster Linie darauf an, durch hohe Verlustzuweisungen Steuern zu sparen.

Nahezu alle Fondsarten und Anlagemodelle können Verlustzuweisungsgesellschaften darstellen. Bei den Film- und Medienfonds besteht ein erhöhtes Risiko, da sie sich in einem risikoreichen Betätigungsfeld bewegen. Andererseits sollen Film- und Medienfonds in auf Dauer werthaltige Vermögensgegenstände investieren, so daß die erstellten Filme ihre Produktionskosten über den Verleih wieder hereinspielen können. Des weiteren wird bei den Film- und Medienfonds gerade keine Verlustzuweisung über einen längeren Zeitraum in Aussicht gestellt (mehr als 10 Jahre), sondern allein die erhebliche Verlustzuweisung am Anfang. Die von den Filmfonds gehaltenen Filmrechte stellen immaterielle Wirtschaftsgüter dar und dürfen – soweit sie zum Anlagevermögen gehören – nach § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden. Hierdurch entstehen die hohen steuerlichen Verluste am Anfang.

25 BFH v. 12.12.1995, BStBl 1996 II 219, 222.

Die Zukunft der Erbschaftsteuer in Deutschland¹

Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

1. Ausgangslage auf Grund des Vorlagebeschlusses des BFH

Nachdem der BFH zunächst mit Beschluss vom 24.10.2001² das Bundesministerium der Finanzen zum Beitritt zu einem konkreten Normenkontrollverfahren vor dem Bundesverfassungsgericht aufgefordert hat, ob ErbStG und Bewertungsgesetz zumindest in Teilbereichen verfassungswidrig seien, hat

der BFH dann mit Beschluß vom 22.5.2002³ die Frage dem BVerfG förmlich zur Entscheidung vorgelegt. Der Vorlagebeschluß stützt sich – insoweit noch anders als der Beitrittsaufforderungsbeschluß – darauf, daß § 19 ErbStG, also das Tarifgefüge, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, weil äußerst unterschiedlich bewertete Vermögensarten mit einem einheitlichen Steuertarif besteuert werden.

Als gleichheitswidrig sieht der BFH beispielsweise die unterschiedliche Behandlung von Betriebsvermögen (Steuerbilanzwerte), Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen an, weiter von notierten und nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften untereinander, daneben die Besserstellung des Grundbesitzes gegenüber anderen Vermögensarten oder auch Differenzen innerhalb der „Vermögensart“ Grundbesitz. Auch den Ansatz der Aktivposten mit bloßen Steuerbilanzwerten im Betriebsvermögen ohne Berücksichtigung stiller Reserven, die unter den Verkehrswerten liegen, bei gleichzeitigem Ansatz der Schulden mit Verkehrswerten – anders als beim nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung bzw. Schenkung unter Leistungsaufgabe⁴ unter Schuldenkürzung bewerteten Privatvermögen – sieht der BFH als verfassungswidrig an. Darüber hinaus werden die Begünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG kritisiert, daß sie im Verbund mit dem Ansatz der bloßen Steuerbilanzwerte insbesondere durch den Ansatz des Bewertungsabschlages von – seit 1.1.2004⁵ – nur noch 35 v.H. gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

Wann das BVerfG schließlich über den Vorlagebeschluß des BFH entscheidet, ist noch nicht absehbar.

1 Der Verfasser ist Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn. Das Manuskript entspricht dem Vortrag, den der Verfasser am 05.11.2004 beim Steueranwaltstag 2004 in Berlin gehalten hat. Der Beitrag wird auch im Tagungsband „Steueranwalt 2004“ enthalten sein.

2 II R 61/99, BStBl II 2001, 834; vgl. dazu Anm. Vogt, ZEV 2001, 508; Birk, FR 2002, 1071; Hübner, DStR 2001, 1193.

3 II R 61/99, BStBl II 2002, 598; zur – inzwischen nahezu uferlosen – Literatur dazu vgl. Nachweise bei Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2004, § 19 Tz 30.

4 Vgl. dazu Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG, Stand 2004, § 7 Rn 60 ff.; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 7 Tz 201 ff.

5 Durch das Haushaltsbegleitgesetz v. 29.12.2003, BGBl I 2003, 3076, 3086, wurden als Teil einer allgemeinen Kürzung von Subventionen und Steuerbefreiungen auch die Begünstigungen für betriebliches Vermögen mit Wirkung ab 1.1.2004 jeweils um ca. 12 v.H. vermindert. Der Freibetrag wurde auf 225.000 EUR herabgesetzt, der Bewertungsabschlag auf 35 v.H. und die Tarifentlastung nach § 19 a ErbStG auf 88 v.H. des vormaligen Entlastungsbetrages. Zu verfassungsrechtlichen Bedenken in der Literatur, die das BMF, vgl. Schreiben v. 12.3.2004, BStBl I 2004, 362, nicht teilt, vgl. Nachweise bei Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 13 a Tz 399 „Literatur zum Haushaltsbegleitgesetz 2004“.

Allein den am Verfahren Beteiligten ist aber eine Frist für Stellungnahmen noch bis Ende 2004 eingeräumt. Immer wieder ist zudem im Schrifttum bereits die formelle Zulässigkeit des Vorlagebeschlusses als konkrete Normenkontrolle deswegen angezweifelt worden, weil es auf die angefochtenen Normen möglicherweise für die Entscheidung des konkret zur Beurteilung anstehenden Falles des BFH gar nicht ankommt. In diesem Zusammenhang war zunächst vor allem vorgetragen worden, die gerügten Bewertungsunterschiede könnten für die Beurteilung eines Falles, ob ein Erbübergang eines noch nicht erfüllten Übertragungsanspruchs auf Grundbesitz mit dem Grundbesitzwert oder mit dem Nominalwert des Sachleistungsanspruches zu bewerten sei, keine Bedeutung erlangen.⁶ Nunmehr wird auch vorgetragen, der BFH könne ohnehin bei der von ihm angenommenen Verfassungswidrigkeit des ErbStG dem Kläger, der eine Besserstellung mit nach Auffassung des BFH gerade in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise begünstigten Erwerberrn erreichen möchte, nicht abhelfen. Denn der BFH habe selbst, als er in einem anderen Verfahren die Aussetzung der Vollziehung eines auf für verfassungswidrig erachteten Vorschriften beruhenden Steuerbescheides nach dem ErbStG 1996 ausgeschlossen hatte,⁷ kundgetan, daß er aus seiner Annahme der Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Normen keine Konsequenzen ziehen würde, allein deswegen sei das Normenkontrollverfahren unzulässig.⁸ Im Ergebnis wird allerdings kaum mit einer Abweisung der Klage wegen Unzulässigkeit gerechnet werden können; dafür dauert das Verfahren auch schon zu lange an. Zumindest wird sich das BVerfG auch zu materiellen Problemen äußern, eventuell in einem „obiter dictum“ dem Gesetzgeber Ideen bzw. Vorgaben vermitteln.

2. Gesetzgeberische Überlegungen

Die zögerliche Behandlung des Vorlagebeschlusses beim BVerfG läßt es auch als möglich erscheinen, daß das BVerfG mit der Entscheidung zögert, um dem Gesetzgeber die Chance zu geben, durch eine gesetzgeberische Neukonzeption Mängel des geltenden ErbStG zu beseitigen und dadurch mangels Bedeutung der angeschnittenen Probleme für die Zukunft den Druck von der verfassungsgerichtlichen Entscheidung mit dem etwaigen Verdikt des ErbStG zu nehmen.

In den Bundesrat ist jetzt ein Gesetzentwurf, ursprünglich des Landes Schleswig-Holstein (und dann noch des Stadtstaates Berlin), zur Reform der Erbschaftsbesteuerung (ErbStRefG) eingebracht worden,⁹ nach dem vom 1.1.2005 an eine „am gemeinen Wert orientierte und deshalb verfassungsgemäße“ Bewertung von wirtschaftlichen Einheiten ermöglicht und damit u.a. „das Aufkommen der Länder aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer gesichert“ werden sollte. Der Entwurf ist nach Beratung in den Ausschüssen zunächst nicht zur Abstimmung gelangt; ein etwaiger Beschluss scheint aber bloß vertagt worden zu sein, so daß der Entwurf jederzeit wieder aufgegriffen werden könnte und nach entsprechendem Beschluß im Plenum als Gesetzesvorlage des Bundesrats in das formelle Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden könnte. Deshalb soll der Entwurf nachfolgend kurz in seinen Kerngedanken dargestellt werden. Denn die geplanten Änderungen können kurz zusammengefaßt als äußerst gravierend bezeichnet werden, und die Möglichkeit, daß sie, ggf. auch in einem anderen Entwurf, in Kürze in mehr oder weniger veränderter Form wieder aufgegriffen werden könnten, dürfte Grund genug sein, viele lebzeitige Vermögensübertragungen noch in diesem Jahr durchzuführen. Als Stichtag für mögliche Änderungen wird der 1.1.2006, vor allem aber auch der 1.1.2007 in Betracht kommen, letzteres Datum insbesondere deshalb, weil dann die derzeitigen Bewertungsregeln für Grundbesitz ohnehin auslaufen und überdies die Bundestagswahl vorbei ist.

Betriebsvermögen sollte nach dem Entwurf ebenso wie das bisher eigenständig anders bewertete land- und forstwirtschaftliche Vermögen überwiegend mit den Teilwerten der Wirtschaftsgüter bewertet werden, dabei unbebauter Grundbesitz (auch wenn zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörend) mit unter Berücksichtigung der Nutzung ermittelten Bodenrichtwerten ausgesetzt werden. Erstmals sollte zum Substanzwert des Betriebsvermögens der Ertragswert als Unterschiedsbetrag zwischen dem Durchschnittsertrag aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Jahre und 5,5 % des eingesetzten

⁶ Vgl. Nachweise in Fn 2.

⁷ V. 17.7.2003 - II B 20/03, BStBl II 2003, 807; Anm. *Viskorf*, KFR F. 10, § 19 ErbStG S. 395; dazu auch *Hartmann*, ErbStB 2003, 346. Vgl. auch zur Ablehnung von AdV-Anträgen im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit des ErbStG FG München v. 16.7.2002, EFG 2002, 1317.

⁸ Vgl. dazu *Daragan*, DStR 2004, 170.

⁹ BR-Drucks 422/04; vgl. dazu *Christoffel*, ErbBStg. 2004, 123.

Kapitals – berechnet auf einen Zeitraum von fünf Jahren – hinzutreten.

Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften hätten zukünftig mindestens mit dem Vermögenswert angesetzt werden sollen; der unter Berücksichtigung von Teilwerten ermittelte Vermögenswert wäre jedoch durch einen Ertragswert ergänzt worden, der durch Ansatz eines Normalzinssatzes von 5,5 v.H. statt bisher 9 v.H. weiter an Gewicht zugenommen hätte. Bebaute Grundstücke sollten im Sachwertverfahren (mit Ansatz des Bodenrichtwertes und unter Berücksichtigung der Herstellungskosten und des nach Abzug einer Alterswertminderung ermittelten Gebäudewerts) bewertet werden. Der gefundene Wert sollte über eine Wertzahl an den gemeinen Wert angepaßt und um 10 v.H. pauschal gekürzt werden. Nur Mietwohngrundstücke sollten wie bisher im Ertragswertverfahren unter Ansatz des Bodenrichtwertes und des Gebäudeertragswerts bewertet werden; der gefundene Wert wäre pauschal um 10 % gekürzt worden. Bei unbebauten Grundstücken sollte nur noch ein Abschlag von 10 v.H. von den aktuellen Bodenrichtwerten gewährt werden. Für Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Grundstücke mit Gebäuden im Zustand der Bebauung sollten weiter Sonderregelungen gelten.

Im ErbStG sollte vor allem der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG von 35 v.H. abgeschafft werden; allerdings sollte der Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 ErbStG von derzeit 225.000 EUR auf 2 Mio. EUR erhöht werden. Übertragungen von Betriebsvermögen sollten nur noch dann begünstigt sein, wenn der Anteil dem Erwerber einen „Einfluß auf die Geschäftsführung“ gewährt (was bei einem Kommanditisten schon von Gesetzes wegen (vgl. § 170 HGB) kaum jemals der Fall sein dürfte). Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften hätten mehr als 25 v.H. des Nennkapitals unmittelbar übertragen werden müssen. Generell sollten Anteile an Gesellschaften nicht mehr begünstigt übertragbar sein, wenn die Gesellschaft mehr als 50 v.H. eigenen Grundbesitz oder eigenes Kapitalvermögen verwaltet. Die so ermittelte Erbschaft- oder Schenkungsteuer sollte generell gem. § 28 ErbStG gestundet werden; die Steuer soll in zehn gleichen Teilbeträgen jährlich im voraus entrichtet werden können. Sämtliche Begünstigungen (auch die Stundung nach § 28 ErbStG) sollen unter dem Vorbehalt einer Nachsteuererhebung bei Veräußerung oder Verwirklichung veräußerungsähnlicher Vorgänge im der Übertragung nachfolgenden 5-Jahres-Zeitraum stehen.

Darüber hinaus wird verschiedentlich über eine grundlegende Neukonzeption der Erbschaft- und Schenkungsteuer nachgedacht und dabei über die Grenze in das Ausland geblickt.¹⁰ Vereinzelt wird auch eine Integration der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Einkommensteuer erwogen.¹¹

3. Ansätze zur Ersetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. Integration in andere Steuerarten mit Blick über die Grenze

3.1. Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Ersatz durch Registergebühren

Die einfachste Reformidee wäre selbstverständlich die völlige Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland. Vergleichbar ist in Italien vom 25.10.2001 an und zuletzt in Portugal zum 1.1.2004 die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschafft worden.¹² In diesen Staaten sind als Ersatz Registergebühren eingeführt bzw. angehoben worden, die z.B. bei Umschreibung von Grundbesitz ohne nahes Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Beteiligten im Einzelfall 10 v.H. (Portugal)¹³ oder bis zu 15 v.H. (Italien)¹⁴ des Wertes erreichen können. Entgegen der – als unglücklich zu empfindenden – Einstufung dieser Abgaben als nicht der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer vergleichbar und deswegen z.B. nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG anrechenbar¹⁵ wird es sich bei diesen Abgaben eher um eine Art Ersatzerbschaftsteuern handeln. Denn sie entsprechen der Höhe nach nicht am bloßen Verwaltungsaufwand orientierten Gebühren und enthalten überdies nach Nähe zum Vorvermögensinhaber differenzierende persönliche Befreiungen. Daran zeigt sich, daß auch die Staaten, die die Erbschaft- und Schenkungsteuer abschaffen, letztlich nicht völlig auf das Aufkommen aus dieser Steuerart verzichten möchten.

¹⁰ Vgl. die Beurteilung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer im Vergleich zum Ausland bei *Scheffler/Spengel*, BB 2004, 967, unter Verweis auf Studie der ZEW.

¹¹ Vgl. dazu *Heinz*, ZEV 2004, 221.

¹² Vgl. Länderdarstellungen bei *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 21 Tz 91 ff.; und bei *Süss/Haas*, *Erbrecht in Europa*, 2004.

¹³ Vgl. dazu näher *Wachter*, *ErbStB* 2004, 90.

¹⁴ Vgl. dazu näher *Lobis*, ZEV 2001, Heft 12, VI.

¹⁵ Bay. Staatsministerium der Finanzen v. 8.1.2004, *IStR* 2004, 174; kritisch dazu *Jülicher*, *IStR* 2004, 519, 521; *ders.*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 21 Tz 26 (EL 29 Ende 2004).

3.2. Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer

Eine Reihe anderer Staaten haben die Erbschaft- und Schenkungsteuer zwar ebenfalls abgeschafft, dafür aber bei der Einkommensteuer die Tatbestände der Veräußerungsgewinnbesteuerung auf fiktive Veräußerungen durch Tod, Schenkung oder Auswanderung erstreckt, die zuvor nicht einkommensteuerpflichtig waren, so z.B. vor allem Kanada.¹⁶ Diese Wertzuwachssteuern bauen systematisch darauf auf, daß der fiktive Veräußerungsgewinn z.B. im Jahr des Todes des Erblassers seinem Einkommen hinzugerechnet wird; allein deshalb wurde z.B. auch vom BFH in der Entscheidung vom 26.4.1995¹⁷ wenigstens der – begrenzt entlastend wirkende – Abzug dieser Steuer als Nachlassverbindlichkeit (Erblasserschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) zugelassen.¹⁸ Diese Einstufung entspricht dem Verständnis des angloamerikanischen Rechtskreises, daß Wertzuwachssteuern wie auch Nachlaß- und Schenkungsteuern die Vermögensabgabe beim Erblasser oder Schenker und nicht die Bereicherung des einzelnen Erwerbers besteuern. Entsprechend werden dort meistens z.B. Nachlaßsteuern vom ungeteilten Nachlaß und nicht Erbschaftsteuern auf den Erwerb des einzelnen Erwerbers erhoben und es wird – abgesehen von evtl. zusätzlichen Befreiungen für Ehegatten – auch nur ein einziger, von der Erwerberzahl unabhängiger persönlicher Freibetrag gewährt.

Aus deutscher Sicht dürfte bei einer Integration der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Einkommensteuer¹⁹ eher bei einer Besteuerung des Erwerbers angesetzt werden. Verfechter der Reinvermögenstheorie im EStG befürworten steuersystematisch eine Integration der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Einkommensteuer, während Anhänger der dem gegenwärtigen § 2 EStG zugrunde liegenden Markteinkommenstheorie dies ablehnen.²⁰ Allerdings ergäben sich bei der Integration der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Einkommensteuer des Erwerbers eine Reihe von Problemen wieder, die dem Rechtsanwender bereits bei der geltenden Fassung des ErbStG zu schaffen gemacht haben:

Bei einer vollen Bewertung des erworbenen Vermögens zum Verkehrswert, der überdies bei den unentgeltlichen Erbschaften und Schenkungen, die gerade kein messbares Entgelt für einen Leistungsempfänger darstellen, schwer zu ermitteln ist, stellte sich wieder das Problem der Überbesteuerung.²¹ Im

umgekehrten Fall einer zu Vereinfachungszwecken angewandten Bewertung z.B. von Betriebsvermögen zu Steuerbilanzwerten würden sich wieder die gleichen Besteuerungslücken ergeben, die der BFH im heute bereits geltenden ErbStG kritisiert.²²

Darüber hinaus würde beim Tarif – ähnlich wie bei Veräußerungsgewinnen der §§ 16, 17 EStG – durch den einmaligen Vermögenserwerb eine massive Zusammenballung von Einkünften in relevanten Veranlagungszeiträumen auftreten. Das würde zu einem erheblich höheren progressiven Steuersatz führen, als es bei den meisten Steuerpflichtigen im Regelfall aufgrund laufender Einkünfte eines Veranlagungszeitraums der Fall wäre. Die Akzeptanz der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen im engeren Familienkreis mit Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer einschließlich aller Zuschläge von nahe 50 v.H. würde wohl gleich Null sein. Dazu trägt auch der psychologische Widerstand gerade bei Erblassern bei, die eine aus ihrer Sicht vorliegende Besteuerung von Vermögen, also „Erworbenem“, das aus versteuertem Einkommen gebildet wurde, ausgesprägt ablehnen. Entsprechend müßte wieder über Freibetragsregelungen, Sonderbegünstigungen der Erbschaften und Schenkungen als Vermögenserwerbe, evtl. eine Besteuerung in Höhe eines Tarifs der durchschnittlichen Einkünfte der letzten Jahre²³ etc. nachgedacht werden. Für den anglo-amerikanischen Rechtskreis, z.B. Kanada, stellte sich dagegen insbesondere nicht das Problem einer Differenzierung der Steuersätze nach persönlichem Näheverhältnis zwischen Zuwender und Erwerber, denn sie setzen beim (das Vermögen abgebenden) Erblasser oder Schenker mit ihrer Besteuerung an, so daß dessen Näheverhältnis zum Erwerber bedeutungslos ist.

Überdies würde sich bei einer am Verkehrswert orientierten Bewertung von Erbschaften und Schenkungen über dem Niveau der Steuerbilanzwerte auch das Problem ergeben, daß das gleiche Vermö-

16 Vgl. zur kanadischen „capital gains tax“ *Wilde*, Das kanadische „Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“ 1996; zur angeblichen Nichtvergleichbarkeit der kanadischen capital gains tax in Todesfällen mit der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer BFH v. 26.4.1995 - II R 13/92, BStBl II 1995, 540; H 82 ErbStH; kritisch dazu *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 21 Tz 19 ff.

17 Vgl. Fn 15.

18 Vgl. *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 10 Tz 268.

19 Vgl. dazu ausführlich *Heinz*, ZEV 2004, 221; vgl. zum Verhältnis von Erbschaft- und Einkommensteuer auch *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher (Fn 2), Einf. Tz 15, m.w.N. zum Schrifttum in Tz 28.

20 Vgl. näher *Heinz*, ZEV 2004, 221, 222 m.w.N. in Fn 11 und 12 dort.

21 Vgl. näher *Heinz*, (Fn 19), S. 223.

22 Vgl. *Heinz*, (Fn 19), S. 224.

23 Vgl. zum Ganzen näher *Heinz*, (Fn 19), S. 224 f.

gen auch mit latenten Einkommensteuerlasten in Bezug auf eine spätere Veräußerung belastet ist, die nach geltendem Recht nicht abgezogen werden können.²⁴ Bislang kann man aufgrund des Ansatzes der Steuerbilanzwerte die fehlende Berücksichtigung der latenten Steuer noch damit rechtfertigen, es fände keine echte Doppelbesteuerung statt, weil eben die einer späteren Ertragsteuerbelastung unterliegenden stillen Reserven nicht zugleich Steuerobjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer seien. Das manchmal auch gegen den Abzug latenter Ertragsteuerbelastungen genannte Argument, sie würden sich erst durch eine nach dem Tod des Erblassers hinzutretende Handlung des Erben verwirklichen, würde bei einer am Marktniveau unter Einschluß stiller Reserven orientierten Bewertung nicht mehr ausreichen, denn letztlich würde eine einmalige Bereicherung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer zweimal besteuert.

4. Probleme bei einer Neukonzeption des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

4.1 Bewertung

Die Stellen, an denen bei einer Neukonzeption des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes über Änderungen nachgedacht werden könnte, würden über den Entwurf des Landes Schleswig-Holstein hinausreichen. Bislang ist in Deutschland eine Bewertung von Erbschaften und Schenkungen in vielen Bereichen nach typisierten Wertermittlungsverfahren vorgenommen worden.

Im europäischen und außereuropäischen Ausland wird viel häufiger der Marktwert im Einzelfall ermittelt, wobei aber auch zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen Verhandlungsspielräume bestehen. Insbesondere in den USA kann der Steuerpflichtige durch Verhandlung mit den Finanzbehörden bei Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften Abschlüsse, z.B. für Verfügungsbeschränkungen, Minderheitsbeteiligungen etc. erreichen, die er in Deutschland nicht erreichen könnte.²⁵ Preis eines jeden typisierten Verfahrens, das zur Verwaltungsvereinfachung Streitigkeiten vermeiden soll, ist, daß der typisiert ermittelte Wert unter dem Marktwert liegen muß, andernfalls sich nahezu in jedem Fall ein Streitiges Verfahren zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem über einen tatsächlich oder angeblich niedrigeren Marktwert ergeben würde. Dies ist insbesondere in Deutsch-

land zu erwarten, wo durch eine starke Orientierung an stets neu bildbaren Vergleichspaaren im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und die Lösung vieler Fragen der Auslegung einfacher Gesetze über das Verfassungsrecht eine ausgeprägte Betonung der Einzelfallgerechtigkeit praktiziert wird. Generell vorgesehene Verhandlungsspielräume zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem würden deshalb das Besteuerungsverfahren voraussichtlich weitgehend lahmlegen. Außerdem müßte wiederum die Frage geklärt werden, inwieweit latente Ertragsteuerbelastungen bei Erbfall oder Schenkung zu berücksichtigen sind, auch wenn sie sich erst zukünftig durch eine Handlung des Erwerbers realisieren.

4.2. Persönliche Befreiungen

Eine größere Toleranz der Bevölkerung gegenüber Erbschaft- und Schenkungsteuer wäre möglicherweise erreichbar, wenn bestimmte enge Angehörige persönlich steuerbefreit würden. In vielen ausländischen Staaten ist z.B. der Ehegattenerwerb steuerfrei (nahezu flächendeckend angloamerikanischer Rechtskreis), in manchen Staaten allerdings beschränkt auf eigene Staatsangehörige. Dies gilt z.B. in den USA,²⁶ wo befürchtet wird, andernfalls könne der als Nicht-US-Staatsangehöriger überlebende Ehepartner sich durch „Flucht“ ins Ausland der Nachlasssteuer entziehen (was einem US-Staatsangehörigen wegen dauerhafter uneingeschränkter, zumindest überdachender Besteuerung auch der im Ausland lebenden US-Staatsangehörigen verwehrt wäre).

Die Steuerbefreiung des Ehegattenerwerbs könnte auch dazu beitragen, eine Reihe von ungeklärten Fragen über unbenannte Zuwendungen etc. zu beseitigen. Nach dem geltenden Recht besteht nämlich der Konflikt, daß nicht jede Zuwendung unter Eheleuten steuerfrei sein kann, daß aber auch umgekehrt nicht in der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft „Ehe“ jedes nicht vollentgeltliche Rechtsge-

²⁴ Vgl. zu der Problematik latenter Ertragsteuerbelastungen *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), Einf. Tz 15 ff.; *Moench/Kien-Hübert/Weinmann*, (Fn 3), Einf. Rn 37 ff.; *Viskorf*, in *Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck*, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2004, Einf. ErbStG Rn 21 f.; aus dem Schrifttum weiter *Gebel*, BB 2001, 2554; *Meincke*, FS Tipke, 1995, 391; *Mellinghoff*, DStJG 22 (1998), 127.

²⁵ Vgl. näher *Stein/Brix*, ErbStB 2003, 218.

²⁶ Vgl. dazu näher *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 21 Tz 137; *W. Wassermeyer*, Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, 1996, S. 162 ff.

schäft steuerpflichtig sein kann.²⁷ In der Schweiz z.B. sind in den meisten Kantonen auch die Erwerbe von Abkömmlingen in gerader Linie steuerfrei; ebenso ist es in Luxemburg. Auf der anderen Seite werden die meisten Erbschaften und Schenkungen naturgemäß nicht unter Nichtverwandten abgewickelt, sondern gerade in diesem Kreis engster Angehöriger (ca. 65 v.H. zugunsten von Ehegatten und Kindern²⁸), so daß bei einer Befreiung dieses Personenkreises das Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen erheblich sinken würde. Auch dafür wird sich deshalb wohl keine politische Mehrheit finden.

4.3. Steuertarif

Wiederholt ist auch in der Vergangenheit erwogen worden, im Gegenzug zu einer marktgerechten Bewertung des durch Erbschaft oder Schenkung übergehenden Vermögens die Steuersätze für den Erwerb generell abzusenken, insbesondere für Zuwendungen unter miteinander nahe verwandten Personen. Z.T. wurde sogar ein einheitlicher linearer Steuertarif empfohlen, wie z.B. in Italien (vor der endgültigen Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch die Regierung Berlusconi) für kurze Zeit – nach Abschaffung einer zuvor extrem komplizierten Kombination aus Nachlass- und Erbanfallsteuer – ein Steuersystem galt, bei dem in den verschiedenen Steuerklassen jeweils nur ein Einheitssteuersatz von 3,5 % oder 7 % galt.²⁹ Abgesehen davon, daß der in Deutschland nicht völlig unterdurchschnittlich ausgeprägte Neidfaktor eine solche gleiche Besteuerung kleinerer und größerer Erbschaften mit dem gleichen Steuersatz vermutlich verhindern wird, würde sich aber auch mittelfristig eine andere Gefahr ergeben:

So verlockend es auf den ersten Moment erscheinen mag, ein einfaches Steuergesetz ohne Ausnahmen und Besonderheiten, insbesondere bei der Bewertung, und mit niedrigen Steuersätzen anzuwenden, so hat doch die Reform der Grunderwerbsteuer die Risiken aus Sicht der Steuerpflichtigen gezeigt: Nachdem das vorher mit vielen Ausnahmen versehene Grunderwerbsteuergesetz reformiert worden war und als Ausgleich zunächst ein Einheitssteuersatz – gegenüber dem vorherigen Niveau niedriger – von 2 v.H. galt, bestand später wieder einmal Finanzbedarf, und der Steuersatz wurde zum 1.1.1997 pauschal auf 3,5 v.H. angehoben. Ähnliches wäre auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu befürchten; denn die Gruppe der „Erben“ ist – anders als

vielleicht Landwirte oder „Kohlekumpel“ – eine eher inhomogene Gruppe, die sich kaum zu Demonstrationen vor dem Brandenburger Tor solidarisieren wird. Wäre jede gewünschte Aufkommenserhöhung in ihren Folgen rechnerisch leicht kalkulierbar und wäre nicht ein durch Anhebung des Steuertarifs erwartetes höheres Aufkommen – wie beim ErbStG 1996 nach Tarifierhöhung zur Kompensation des Wegfalls der Vermögensteuer – auf Grund steigender Gestaltungsanstrengungen der Praxis bei ansteigender Steuerbelastung schwer exakt vorausberechenbar, bestünde die Gefahr, daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer beliebig zum Spielball des Ausgleichs von nicht selten auftretenden Haushaltsdefiziten würde. Das mag man unterschiedlich bewerten, je nachdem, wie man das Steuererhebungsrecht des Staates und das soziale Ziel einer etwaigen „Umverteilung“ von Vermögen zwischen verschiedenen Bevölkerungsschichten im Verhältnis zum Schutz des Erbrechts des Einzelnen beurteilt. Über die potenziellen Geschehensabläufe sollte man sich aber von vornherein bewusst sein.

4.4 Zahlungserleichterungen

Denkbar wäre es auch, im Gegenzug zu einer Höherbewertung von insbesondere betrieblichem Vermögen die Stundungsregelung für diesen Bereich auszuweiten. In der Literatur wird zur Stundung nach § 28 ErbStG (nur für Betriebsvermögen, nicht für Anteile an Kapitalgesellschaften³⁰) im Vergleich zum Ausland zwar insbesondere die zinslose Stundungsmöglichkeit beim Erbfall als Vorteil des deutschen Systems hervorgehoben.³¹ Dabei wird aber nicht ausreichend berücksichtigt, daß die bisherige Stundungsregelung durch das Erfordernis der „Existenzgefährdung“,³² überdies allein aufgrund der Erbschaftsteuer, ohne Berücksichtigung weiterer Nachlassverbindlichkeiten (R 86 Abs. 2 Satz 3 ErbStR) und unter Einfordern des Einsatzes sogar des vor der Zuwendung beim Erben vorhandenen Eigenvermögens (R 86 Abs. 2 Satz 1 ErbStR) so hohe

27 Vgl. die derzeit anhängigen Revisionen zu Problemen „vorzeitige Abfindung für den Verzicht auf naheheleiche Unterhaltsansprüche im Ehevertrag“, FG Nürnberg v. 25.5.2003, DStRE 2003, 1463, NZB BFH II 92/03, oder zur Steuerpflicht von als „Haushaltsgeld“ bzw. Unterhaltsleistung deklarierten Vermögensübertragungen FG B-W v. 25.10.1997, n.v., Rev. BFH II R 50/03.

28 Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), Einf. Rn 31, unter Berufung auf die Arbeitsstatistiken der Länderfinanzverwaltung, die Ende 1995 erhoben wurden.

29 Vgl. Lobis, ZEV 2000, 497.

30 Vgl. dazu Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, (Fn 3), § 28 Rz. 8; Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 28 Tz 4.

31 Vgl. Scheffler/Spengel, (Fn 9), S. 969.

32 Vgl. BFH v. 11.5.1988 II B 28/88, BStBl. II 1988, 730.

Anforderungen enthält, daß es kaum jemals zur Gewährung einer Stundung nach § 28 ErbStG kommen kann. Wenn die Ersatzerbschaftsteuer bei Familienstiftungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) auf Wunsch des Steuerpflichtigen in 30 gleichen jährlichen Teilbeträgen verrentet werden kann (§ 24 ErbStG), müßten auch im weiteren Rahmen als bisher geschehen Stundungsmöglichkeiten zumindest für betriebliches Vermögen angewandt werden dürfen. Entsprechendes ist auch im Gesetzentwurf des Landes Schleswig-Holstein vorgesehen, wobei die Stundung in ihren Voraussetzungen an § 13 a ErbStG angelehnt, darüber hinaus aber im Regelfall und nicht nur unter besonderen Voraussetzungen gewährt werden soll.

5. Europarechtliche Einflüsse

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist länger als andere Rechtsgebiete, etwa Umsatzsteuerrecht oder auch Einkommensteuerrecht, vom Europarecht unbeeinflusst geblieben. Durch die Entscheidung in der Rechtssache „Barbier“³³ ist nunmehr eine neue Dimension der Beeinflussung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts durch das Europarecht eingetreten. Dies dürfte nicht ohne Auswirkungen auf die Entscheidung mehrerer beim BFH auch im Hinblick auf mögliche Verletzung europarechtlicher Vorschriften anhängiger Revisionen³⁴ bleiben. Anders als zuvor noch vereinzelt von Finanzgerichten vertreten, haben Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen nämlich durchaus konkrete Auswirkungen auf Entscheidungen über Wegzug und Vermögensanlagen.

Ob man sich bei der Prüfung der Europarechtsverträglichkeit der Vorschriften des deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts auf den eher formalen Standpunkt stützen kann, bestimmte vor dem 31.12.1993 geltende bzw. erlassene Vorschriften seien wegen des Vorbehalts des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a) EGV der Dispositionsbefugnis des EuGH von vornherein entzogen,³⁵ ist noch nicht geklärt. Danach sollten die Mitgliedsstaaten eventuell wegen des Steuervorbehalts die am 31.12.1993 bereits bestehenden Vorschriften weiterhin anwenden dürfen, auch wenn sie Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich behandeln. In diesem Zusammenhang scheint auch nicht ganz unstrittig zu sein, inwieweit trotz formaler Neufassung und Bekanntmachung des ErbStG durch das JStG 1997 mit Wirkung zum 1.1.1996 aus dem ErbStG 1974 unverändert übernommene Vorschrif-

ten, die also materiell bereits zum 31.12.1993 bestanden, weiterhin anzuwenden sind. Aus den Restitutionsfällen im Hinblick auf die von der russischen Militärregierung in den Jahren 1945 bis 1948 durchgeführten Bodenreformen in der damaligen Sowjetischen Besatzungszone kann man allerdings lernen, daß ein solch formales Argument im Zweifelsfalle entscheidend sein kann.

Materiell-rechtlich wird aber auch nach der „Barbier“-Entscheidung nicht gelten, daß nun das ganze Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wie ein Dominospiel europarechtlich umgekippt werden kann.

Z.B. gerade die den zwei vorerwähnten Revisionen³⁶ zu Grunde liegende Differenzierung beim persönlichen Freibetrag kann damit gerechtfertigt werden, daß bei unbeschränkter Steuerpflicht ein deutlich größerer Teil des Vermögens dem deutschen Besteuerungszugriff unterfällt. In extremen Ausnahmefällen, in denen nahezu das gesamte z.B. beim Erbanfall übergehende Vermögen aus Inlandsvermögen i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG besteht, könnte durch eine Sonderregelung, ähnlich der des § 1 a EStG,³⁷ abgeholfen werden.

Die unterschiedliche Bewertung von inländischem und ausländischem Vermögen in Teilbereichen des BewG ist dagegen kritischer zu sehen. Sie kann aber auch dadurch zukünftig vermieden werden, daß – wie vom Gesetzgeber geplant – inländisches Vermögen näher am Marktwert bewertet wird und damit die Differenz zum stets nach Verkehrswerten bewerteten ausländischen Vermögen (§ 31 BewG) verringert wird.

Auch eine erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für weggezogene Deutsche nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz

33 EuGH v. 11.12.2003 C-364/01, DStRE 2004, 93, zur Unzulässigkeit des fehlenden Schuldenabzugs bei beschränkter Steuerpflicht von EU-Bürgern in den Niederlanden, zur umfangreichen Literatur dazu vgl. Nachweise bei *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 2 Tz 150.

34 FG Berlin v. 9.9.2003, EFG 2003, 215 - Rev. BFH II R 56/03; FG München v. 5.11.2003, EFG 2004, 410 - Rev. BFH II R 2/04, zum Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht nach § 16 Abs. 2 ErbStG; vgl. dazu *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 16 Tz 21. Die Revision gegen das Urteil des FG Rh.-Pf. v. 6.6.2002, EFG 2002, 1242 ist zurückverwiesen durch Urteil des BFH v. 5.5.2004 II R 33/02, BFH/NV, 2004, 1279, zur Begünstigungsfähigkeit von ausländischem LuF-Vermögen nach § 13 Abs. 4 Nr. 2 ErbStG; vgl. dazu *Jülicher*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn 2), § 13 a Tz 135.

35 Vgl. dazu *Jochum*, ZErB 2004, 253, 258; *Höninger*, INF 2004, 335, 339.

36 Vgl. Fn 33.

37 Konsequenz aus der „Schumacker“-Entscheidung des EuGH v. 11.8.1995 Rs. C-80/94, EuGH, Slg. 1995 I-2493; DStR 1995, 326; vgl. dazu *Wachter*, 361, 367.

2 Buchst. b ErbStG ist nicht unmittelbar als die Personenfreiheit in europarechtswidriger Weise beeinträchtigend anzusehen. Denn auch die OECD hat im OECD-Musterabkommen zu Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern (bzw. im Muster-Kommentar) Regelungen vorgeschlagen, nach denen für eine befristete Zeit ein Wegzugsstaat noch als Ansässigkeitsstaat des Wegzüglers gilt oder dem Wegzugsstaat zumindest ein überdachendes Besteuerungsrecht zugebilligt wird (insbesondere Art. 9 A und B, jeweils Abs. 4 OECD-MA-ErbSt³⁸). Dahinter steht der Gedanke, daß – anders als bei einer nur den Veranlagungszeitraum betreffenden Einkommensteuer – die Erbschaft- und Schenkungsteuer an ein über einen längeren Zeitraum im früheren Ansässigkeitsstaat, also dem Wegzugsstaat, erworbenes Vermögen als Besteuerungsobjekt anknüpft und dem Wegzugsstaat deshalb bei kurzfristigem Wegzug des Erblassers oder Schenkers vor der unentgeltlichen Vermögensübertragung nicht jedes Besteuerungsrecht abgeschnitten sein soll.³⁹ Die wegzugshemmende Wirkung der an die Staatsangehörigkeit bei nur früherer Gebietsansässigkeit anknüpfenden erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht ergibt sich vielmehr erst aus der im Zusammenhang mit einer im Zuzugstaat an die Gebietsansässigkeit anknüpfenden sofortigen zweiten unbeschränkten Steuerpflicht. Denn erst dadurch tritt eine Doppelbesteuerung auf, die aufgrund des zahlenmäßig unzureichenden Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der Staaten der EU nicht vermieden werden kann. Der EuGH hat in der „Barbier-Entscheidung“⁴⁰ überdies darauf hingewiesen, daß viele Probleme nur durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen gelöst werden können. Entgegen des bisherigen Verständnisses auf deutscher Seite, es bestünde für die EU-Staaten ein Gebot zum Abschluss dieser Abkommen, der einzelne Steuerpflichtige habe aber darauf keinen Anspruch,⁴¹ dürfte sich für die Zukunft in diesem Bereich wohl eine andere Betrachtungsweise ergeben.

Eines sollte aber auch nicht vergessen werden: So anerkanntenswert das Bemühen des EuGH um die stärkere Integration europarechtlicher Prinzipien in die Einzelsteuergesetze der Mitgliedsstaaten ist, so kritisch ist die reine Entscheidung von Einzelfällen zu sehen, wenn nicht zugleich die Steuergesetze der Einzelstaaten sowie die supranationalen Vereinbarungen innerhalb der Union damit Schritt halten können.

6. Fazit

Insgesamt wird die Entwicklung weiter unsicher und damit für die Beratungspraxis spannend bleiben, sie muß leider zugleich für die Mandanten als kaum noch berechenbar eingeschätzt werden.

38 Vgl. auch Abdruck bei *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 2 Tz 183.

39 Vgl. näher *Jülicher*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Stand 2004, ErbSt-MA, Art. 9 A Rz. 80 ff.

40 Vgl. Fn 32; dazu auch *Wachter*, IStR 2004, 361, 367.

41 So z.B. noch FG Rh.-Pf. v. 6.6.2002, (Fn 33), unter Verweis auf EuGH v. 12.5.1998 C-336/96, EWS 1998, 263; vgl. dazu und zum Schrifttum zu dieser Frage auch *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, (Fn 2), § 2 Tz 141.

Besonderheiten bei beschränkt Steuerpflichtigen (Auszug)

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Bert Kaminski

StB Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Günther Strunk¹

Die §§ 50, 50a, 50d EStG regeln zusammen mit § 49 EStG die Position der beschränkt Steuerpflichtigen. Während § 49 EStG bestimmt, welche Einkünfte ihrer Art nach unter die beschränkte Steuerpflicht fallen, enthält § 50 EStG Besonderheiten zur Ermittlung der Höhe des zu versteuernden Einkommens und der Steuer. § 50a EStG ist in erster Linie eine Verfahrensvorschrift über die Steuererhebung durch Steuerabzug einschließlich Steuersätzen und der Haftung bei unterlassenem Abzug. § 50d EStG ist schließlich eine Ergänzung der beschränkten Steuerpflicht im Falle von Doppelbesteuerungsabkommen, die der Vergütungsschuldner zu beachten hat, um nicht in Haftung genommen zu werden.

Insbesondere letztere Norm ist vielfach geändert und ergänzt worden. Zu ihrer Anwendung steht eine Vielzahl von Ergänzungen auf den Internet-Seiten des BfF² zur Verfügung.

1 Auszug aus dem demnächst erscheinenden Tagungsband „Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2004/2005“, welcher die Ergebnisse der Veranstaltung *Steueranwalt International 2004* in Mallorca zusammenfaßt.

§ 1: Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 EStG)

I. Beschränkung der Anwendung von Vorschriften des EStG (§ 50 Abs. 1 EStG)

Die Norm des § 50 Abs. 1 EStG gilt nicht für die Fälle des Steuerabzugs, die insbesondere in § 50a EStG vorgestellt werden. § 50 Abs. 1 EStG bezieht sich auf die Beschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten. Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG gibt es keine Inanspruchnahme von Pauschbeträgen. Es sind nur tatsächlich verausgabte Betriebsausgaben und Werbungskosten, die mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu berücksichtigen. Soweit Betriebsausgaben und Werbungskosten mit mehreren verschiedenen Einkunftsarten im Zusammenhang stehen, ist entsprechend aufzuteilen.³

§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG nimmt §§ 10, 10a und 10c EStG aus der Berücksichtigung aus, aber Teile von § 10c EStG, nämlich Abs. 2 und 3 EStG, werden über die Regelungen des § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG wieder einbezogen. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG lässt die Verlustverrechnung des § 10d EStG unter zwei formalen Voraussetzungen zu. Zum einen handelt es sich um die Inlandsaufbewahrung der Unterlagen, aus denen sich der Verlust ergibt, und zum anderen um den wirtschaftlichen Zusammenhang. Hinsichtlich des Inlandsbezuges des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist auf die EuGH-Entscheidung in Sachen *Futura Participations S. A. und Singer*⁴ zu verweisen. Nach den Grundaussagen dieser Entscheidung stellt eine derartige Eingrenzung auf den wirtschaftlichen Zusammenhang keine EU-rechtliche Diskriminierung dar.

Diskutiert wird, ob die notwendigen Unterlagen im Inland aufbewahrt werden müssen. Vorab ist zu prüfen, ob eine Pflicht zur Buchführung im Inland besteht. Die grundsätzliche Pflicht zu Buchführung ergibt sich aus § 140 AO oder § 141 AO. Inzwischen scheint deutlich zu sein, dass die gesetzliche Voraussetzung der Inlandsaufbewahrung gegen Art. 52 EG-Vertrag verstößt. In R. 223a EStR wird festgelegt, dass zur EG-vertragskonformen Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG von einer rückwirkenden Bewilligung einer Aufbewahrungserleichterung auszugehen ist. Die Aufbewahrung der Unterlagen in einem anderen EU/EWR-Mitgliedstaat führt in diesem Fall nicht zu einer Versagung des Verlustabzuges.

§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG macht Aussagen zur Anwendung weiterer Vorschriften. Es werden insbesondere

die Steuervergünstigungen bei außerordentlichen Einkünften im Sinne des § 34 EStG, der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG, der Sparfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG, der Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG (für alte Jahre), der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG (für alte Jahre) negiert. Außerdem ist das Splittingverfahren nicht anwendbar. Dieses setzt nämlich die unbeschränkte Steuerpflicht beider Eheleute voraus. Denknotwendigerweise kann die Kombination eines unbeschränkt Steuerpflichtigen mit einem beschränkt Steuerpflichtigem nicht zu einem Splittingverfahren führen. Hinzuweisen ist auf die Sonderfälle des § 1 Abs. 3 oder § 1a EStG, die als Folge des Urteils des EuGH in der Sache *Schumacker*⁵ eingefügt bzw. geändert werden.

II. Verlustausgleich (§ 50 Abs. 2 EStG)

§ 50 Abs. 2 EStG betrifft den Ausschluss der Verlustverrechnung. Hier sind insbesondere drei Fallgruppen angesprochen. Bei steuerabzugspflichtigen Einkünften im Sinne des § 43 EStG (betrifft Kapitalertragsteuer) und bei steuerabzugspflichtigen Einkünften im Sinne des § 50a EStG ebenso wie bei Einkünften des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG (betreffend Kapitalvermögen, Zinsen und ähnliche Erträge) ist ein Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten nicht möglich.

III. Steuertarif/Progressionsvorbehalt (§ 50 Abs. 3 EStG)

§ 50 Abs. 3 EStG beschäftigt sich mit der Bemessungsgrundlage und der Mindestbesteuerung. Die Einkommensteuer bestimmt sich für beschränkt Steuerpflichtige nach § 32a Abs. 1 EStG und damit nach der allgemeinen Tarifvorschrift. Gesetzlich ist eine Mindeststeuer von 25% (plus SolZ 5,5%) vorgesehen. Von dieser gesetzlichen Vorschrift gibt es eine Ausnahme in Satz 5 des Absatzes 1, nämlich dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige ausländische Steuern auf eine inländische Steuerschuld anrechnen kann.

In Anlehnung an Überlegungen zu Mindeststeuern und Doppelbesteuerungsabkommen kann jedoch formuliert werden: „Die Berücksichtigung eines

² www.bff-online.de.

³ Vgl. auch BFH vom 20.7.1988, I R 49/84, BFHE 154, 465 zur Aufteilung zwischen Stammhaus und inländischer Betriebsstätte.

⁴ Vgl. EuGH vom 15.5.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

⁵ Vgl. EuGH vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-2495.

Mindeststeuersatzes bei einem progressiven Steuersystem für eine Betriebsstätte ist nicht generell diskriminierend, sondern erst dann, wenn der sich ergebende Steuersatz für das gesamte Unternehmen unterhalb dieses Steuersatzes läge.⁶ Sofern der Mindeststeuersatz identisch mit dem Eingangssteuersatz ist, liegt demnach kein Problem vor. Für den Veranlagungszeitraum 2000 ist von einem 22,9%igen Eingangssteuersatz auszugehen. Für den Veranlagungszeitraum 2004 gilt ein 15%iger Eingangssteuersatz.

Die Frage der Mindeststeuer in Verbindung mit dem EU-Recht stößt auf den weiteren Ansatzpunkt, dass neben dem Mindeststeuersatz auch das Splittingverfahren⁷ berührt ist.

In der Rechtssache Asscher⁸ wurde festgehalten, dass bei gleicher steuerlicher Ausgangslage sich ein höherer Steuersatz für Ausländer nicht rechtfertigen läßt. § 50 Abs. 3 EStG stellt zunächst auf die Nichtansässigkeit ab und nicht auf die Staatsangehörigkeit. Die Nichtansässigkeit wird von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Regelfall jedoch mit der Ausländereigenschaft gleichgesetzt⁹ womit dann eine diskriminierende Ungleichbehandlung aufgrund fremder Staatsangehörigkeit vorliegt. Bereits nach dieser Grundaussage dürfte die Mindeststeuer zumindest in den Fällen, in denen der vergleichbare Inlandsbürger die Mindeststeuer nicht erreicht, eine EU-Rechtswidrigkeit festzustellen sein. In diesem Zusammenhang, ist auf die EuGH-Entscheidung Gerritse¹⁰ aufmerksam zu machen.

IV. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (§ 50 Abs. 5 EStG)

§ 50 Abs. 5 EStG behandelt die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs. Für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, gilt die Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen als abgegolten. Die innere Begründung liegt darin, dass die Festsetzung und Durchsetzung eines Steuerverfahrens schwierig gegenüber einem Steuerausländer und daher die Einbehaltung an der Quelle ordnungsgemäß sei. Die Abgeltungswirkung des Steuerabzuges heißt, dass keinerlei Veranlagung möglich ist und eine Erstattung dieser Steuer folglich ausscheidet.

Zu dieser Problematik ist die Rechtsprechung des EuGH in der Sache Gerritse¹¹ vorzustellen. Die ein-

gefügteten Unterstreichungen stammen vom Verfasser.

„Die Artikel 59 EG-Vertrag (49) und 60 EG-Vertrag (50) stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte ohne Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte nach Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden.“

Dagegen stehen diese Artikel des EG-Vertrages einer solchen nationalen Regelung nicht entgegen, soweit nach ihr in der Regel die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25% durch Steuerabzug unterliegen, während die Einkünfte Gebietsansässiger nach einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag besteuert werden, sofern der Steuersatz von 25% nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuersatzes auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrages ergeben würde.“¹²

Im Zeitpunkt der Entscheidung Gerritse hatte die in Rede stehende Norm des § 50a Abs. 4 EStG eine Mindeststeuer von 25 % als Gesetzestext.

Die Bundesregierung hat auf die Entscheidung Gerritse relativ schnell mit dem BMF-Schreiben vom 3. Januar 2003¹³ reagiert, das „bis zu einer gesetzlichen Neuregelung“ gelten soll. Die wesentlichen Aussagen lauten:

„Abweichend von § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 ist nunmehr nicht Voraussetzung, dass die mit den Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten die Hälfte der Einnahmen übersteigen. Die Steuer wird auf Antrag erstattet, soweit sie den Betrag übersteigt, der sich bei Anwendung des tariflichen Steuersatzes nach § 32a Abs.1 EStG auf die um den Grundfreibetrag erhöhten Einkünfte bzw. bei Anwendung des Steuersatzes nach § 23 Abs. 1 KStG auf die Einkünfte zuzüglich Solidaritätszuschlag ergibt (Beispiel 1).“

⁶ Vgl. Tz.38 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.

⁷ Vgl. S. 2 ff.

⁸ EuGH vom 27.6.1996, Rs. C-107/94, DB 1996, S. 1604.

⁹ Vgl. EuGH vom 08.05.1990, Rs. C-175/88, Biehl, Rn. 14.

¹⁰ Vgl. EuGH vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, Gerritse, BStBl. II 2003, S. 859.

¹¹ Vgl. EuGH vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, Gerritse, BStBl. II 2003, S. 859.

¹² Vgl. Ziff. 55 der Entscheidung.

¹³ IV A 5 - S 24/11, 26/03, BStBl. I 2003, S. 553.

Bei mehreren Auftritten in einem Kalenderjahr sind für den Vergleich mit der Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger sämtliche im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, die bis zur Antragstellung entstanden sind und dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen, selbst wenn für sie auf Grund der Benennung des § 50a Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 EStG (Milderungsregel) ein Steuerabzug nicht vorgenommen worden ist, einzubeziehen. Für diese Einkünfte abgeführte Steuerabzugsbeträge sind zu berücksichtigen. Für die in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Auftritte, wie beispielsweise Veranstaltungsreihen, ist nur ein Antrag einzureichen. Die Steuererstattung ist um die bereits erstatteten Beträge zu kürzen (Beispiel 2) ...“

Zusammenfassend lassen sich die Konsequenzen aus der *Gerritse-Entscheidung* wie folgt zusammenfassen: Der Grundfreibetrag als Ausdruck der Sicherung des Existenzminimums, bleibt dem beschränkt Steuerpflichtigen versagt. Ein Steuersatz als Mindeststeuersatz wird akzeptiert, soweit dieser günstiger ist als bei Verzicht auf die Veranlagung. Die Bruttoversteuerung ist insgesamt nicht länger akzeptabel. Bruttoversteuerung ist in diesem Zusammenhang als die Addition der Betriebseinnahmen ohne die Geltendmachung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu verstehen. Damit ist die Abgeltungswirkung als Fiktion der endgültigen Steuerveranlagung nicht mehr gegeben, zumindest bei EU-Bürgern.

§ 50 Abs. 5 Satz 4 EStG a. F. führte noch den Wegfall der Abgeltungswirkung nach gesetzlichen Regelungen für vier Fälle auf:

- Zum ersten liegt ein Wegfall der Abgeltungswirkung vor, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes sind. Dabei ist gewollt, dass Einnahmen, die wirtschaftlich im Rahmen eines Betriebes einer Einkunftsart anfallen, nicht als Einkünfte fingiert werden und dem Steuerabzug unterzogen werden. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG, der die Betriebsstätte als inländischen Betrieb einordnet. Es scheint völlig unabhängig von jeglicher Terminologie in den Regelungen zum Abzugsverfahren unstrittig zu sein, dass die Abgeltungswirkung jedenfalls dann nicht eingreifen soll, wenn im Rahmen einer Betriebsstätte ein Betrieb seine Einnahmen und Ausgaben ordnungsgemäß gegenüberstellen darf.
- Der zweite Fall betrifft die nachträglich festgestellte beschränkte Steuerpflicht im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 EStG. Es sind hier Personen angesprochen, die während des Veranlagungszeitraums durch Wegzug von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht wechseln. Die grundsätzliche Regelung ergibt sich für diese Fälle bereits aus § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG. Weiterhin sind die Fälle hierunter zu fassen, in denen Personen zu Beginn des Veranlagungszeitraums beschränkt steuerpflichtig waren, dieses jedoch nicht erkannt wurde.
- Der dritte Fall greift für bestimmte veranlagte Arbeitnehmer im Sinne des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 EStG ein. Bei dieser Vorschrift handelt es sich um die Umsetzung des *Schumacker-Urteils*.¹⁴ Danach hat ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz im EU-Ausland Anspruch auf Veranlagung auf Antrag.
- Der letzte Punkt des Wegfalls der Abgeltungswirkung betrifft das Erstattungsverfahren gemäß § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG. Dem liegt folgender Gedankenansatz zugrunde: Künstler oder Sportler, die dem Abzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterliegen, erfahren eine Überbesteuerung, wenn sie mehr als 50% Betriebsausgaben haben. Der Abzug von 25% Steuern entspricht einer 50%igen Steuer, wenn der Aufwand der betroffenen Künstler bei 50% ihrer Einnahmen liegt. Antragsberechtigt sind nur die in § 50a Abs. 4 EStG benannten Künstler. Diskutiert wird, wie die Definition des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs der Kosten zu verstehen ist. Vorbereitungs- und Ausrüstungskosten einer Tournee ziehen sich über Jahre hin, Kosten der Ausrüstung einer Tournee und die Flugkosten kommen hinzu. Die Abgrenzungsprobleme sind groß, weil ggf. einmaliger Aufwand für mehrere Auftritte entsteht. Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Musiker seine Band und das Equipment aus den USA nach Europa einfliegen läßt und hier in unterschiedlichen Staaten mehrere Konzerte gibt. Auskunftspflichten für den Steuerpflichtigen ergeben sich nach § 90 Abs. 2 AO, § 16 AStG und über das Abkommensrecht. Weiter ist mit § 1a Abs. 1, Abs. 2 des EG-Amtshilfe-Gesetzes¹⁵ eine weitere Erkundigungsmöglichkeit gegeben.

¹⁴ Vgl. EuGH vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-2495.

V. Anwendung von § 34c EStG bei Zuordnung zu einem inländischen Betrieb (§ 50 Abs. 6 EStG)

§ 50 Abs. 6 EStG betrifft die Entlastungsmaßnahmen nach § 34c Abs. 1 bis 3 EStG. Der Gesetzgeber will Steuerpflichtigen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, gezahlte Einkommensteuern auf ausländische Einkünfte aus Drittstaaten, also Einkünfte, die weder im Inland noch im Wohnsitzstaat erzielt werden, die gleichwohl dem inländischen Betrieb zuzurechnen sind und daher in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuerschuld eingehen, auf die deutsche Steuerschuld entsprechend den Regelungen des § 34c Abs. 1 bis 3 EStG anrechnen.

Beispiel:

Die im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft unterhält in der Bundesrepublik Deutschland eine gewerblich tätige Betriebsstätte. Diese erzielt Einkünfte aus dem Inland und zusätzlich sowie aufgrund der Lizenzierung eines Patentes, das dem Vermögen der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, Lizenzeinkünfte aus einem Drittstaat. Auf diese Lizenzeinkünfte erhebt der Drittstaat eine Quellensteuer, die bei der Ermittlung der inländischen Steuerschuld nach Maßgabe des § 34c EStG berücksichtigt werden kann.

In diesen Fällen hält es der deutsche Gesetzgeber ausnahmsweise für geboten, einem beschränkt Steuerpflichtigen (hier der ausländischen Kapitalgesellschaft) Entlastungsmaßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu gewähren. Dies ist im Ergebnis sachgerecht, da die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Betriebsstätte Einkünfte ein unbeschränktes Besteuerungsrecht hat.

VI. Erlass oder Pauschalierung (§ 50 Abs. 7 EStG)

§ 50 Abs. 7 EStG betrifft den Erlass und die Pauschalierung aus volkswirtschaftlichen Gründen. Ein ganz oder teilweiser Erlaß oder ein Pauschbetrag kommt in Betracht, wenn dieses volkswirtschaftlich zweckmäßig oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte schwierig ist. Die Norm ist als verfassungskonform anzusehen.¹⁶ Die Finanzverwaltung hat darüber hinaus durch ihre Mitteilung vom 23. Januar 1996¹⁷ diese Norm nochmals erweitert. Weitere Einzelheiten zu den Möglichkeiten, in den Genuß von § 50 Abs. 7 EStG zu gelangen, sind in älteren BMF-Schreiben geregelt.¹⁸

§ 2: Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG)

Die Norm regelt nicht alle Fälle des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen. Steuern auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG und auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG werden nach den §§ 38 ff. EStG sowie §§ 43 ff. EStG geregelt. Bauleistungen werden separat nach den §§ 48 ff. EStG besteuert. § 50a EStG beinhaltet die Durchführung bei bestimmten nachfolgend näher dargestellten Tatbeständen.

I. Aufsichtsratssteuer (§ 50a Abs. 1 bis 3 EStG)

§ 50a Abs. 1 bis 3 EStG regelt die Einbehaltung von Abzugssteuern bei Aufsichtsratsvergütungen. Es muß sich dabei um eine inländische Gesellschaft handeln, die in § 73a Abs. 1 EStDV näher beschrieben ist. Die Geschäftsleitung oder der Sitz müssen im Geltungsbereich des EStG liegen. Die Aufsichtsrats Tätigkeiten bei Personengesellschaften sind, soweit sie denkbar sind, nicht einbezogen.

Die Ermittlung und die Bestandteile der Aufsichtsratsvergütung sind nicht ganz einfach zu handhaben. Bar- und Sachleistungen sind jedoch wegen der Neuregelung des § 13b UStG¹⁹ ohne Umsatzsteuer einzubeziehen, da aufgrund des Wechsels der Steuerschuldnerschaft nunmehr der Vergütungsschuldner mit der Umsatzsteuer belastet wird und daher die Umsatzsteuer kein Vergütungsbestandteil gegenüber dem Vergütungsgläubiger darstellt. Dies führt im Vergleich zur bisherigen umsatzsteuerlichen Regelung dazu, dass die Bemessungsgrundlage für den Steuereinbehalt nach § 50a EStG regelmäßig geringer ausfällt.

(. . .)

¹⁵ BGBl. I S. 2436, 2441.

¹⁶ Vgl. BVerfG Urt. vom 19.4.1978, 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 23.01.1996, IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89.

¹⁸ BMF-Schreiben vom 20.07.1983, BStBl. I 1983, 382, sowie BMF-Schreiben vom 30.05.1995, BStBl. I 1995, 336.

¹⁹ Eingefügt durch Gesetz vom 20.12.2000, BGBl. I 2001, S. 3794.

Veranstaltungen

31. DACH-Tagung, 23. bis 25. September, Hotel Sofitel, Budapest

Die deutschsprachige Anwaltsvereinigung DACH beginnt über ihre Ursprünge hinauszuwachsen. Die vier „Kernländer“ Deutschland, Österreich, Liechtenstein und die Schweiz bildeten seit der Gründung im Jahr 1989 die „Deutsch-Österreichisch-Schweizerisch-Liechtensteinische Anwaltsvereinigung“. Diese vier Länder stellten jahrelang alleine die Referenten und die Themen, aber auch die Tagungsorte wie z.B. Pösendorf bei Wien, Bad Ragaz bei Vaduz/Liechtenstein oder dem Bürgenstock am schweizerischen Vierwaldstättersee. Nun finden sich in der mittlerweile als „Europäische Anwaltsvereinigung DACH“ firmierenden Vereinigung ca. 750 Mitglieder aus über 20 Nationen und tagen zwei Mal pro Jahr an Orten wie Prag, Straßburg, Berlin oder eben Budapest. Auch die didaktische Ausrichtung paßt sich den heutigen Gegebenheiten langsam an: Statt langer Referate setzen sich Länderberichte durch, auch eine Panel-Diskussion ist angedacht, ebenso wie eine Verbreitung der Referate per CD-ROM oder Internet.

Elf Referenten nahmen sich dieses Mal des Themas „Gewährleistung“ an, das in all seinen Facetten länderspezifisch aufbereitet und in einer Matrix zusammengefaßt werden konnte. Leistungsstörungen im Kauf- und Werkvertragsrecht bilden in jeder Rechtsordnung einen wichtigen Bereich der wirtschaftlichen Praxis und der Rechte des Verbrauchers. Abgesehen vom Ausschlag in die eine oder in die andere Richtung – wirtschafts- oder verbaucherfreundlich – sind natürlich die Begriffsdefinitionen, die einzelnen Rechte und die Fristen zu deren Geltendmachung unterschiedlich. Bereits bei näherem Hinsehen lernt man einerseits daraus, daß von einer Einheitlichkeit der europäischen Rechtsordnungen nicht im Geringsten die Rede sein kann, auch wenn wesentliche Grundgedanken übereinstimmen. Andererseits lernt man etwas überaus Wichtiges: Daß nämlich die deutsche Rechtsordnung nicht die beste sein muß.

Die grundlegenden Referate von *Christoph Locher* (St. Gallen/Schweiz), *Dr. Peter Zimmermann* (Düsseldorf/Deutschland), *Dr. Johannes Sääf* (Maissau/Österreich) und *Andreas Batliner* (Vaduz/Liechtenstein) machten bereits Unterschiede bei der Abgren-

zung zwischen Kauf- und Werkvertrag deutlich, außerdem erhebliche Unterschiede beim Handelskauf, in der Untersuchungs- und Rügepflichten völlig unterschiedlich gehandhabt werden, ebenso wie die einzelnen Mängel (Sachmängel, versteckte Fehler u.a.) unterschiedlich definiert werden.

Die Länderberichte Frankreich (*Monique Stengel*, Paris), Niederlande (*Ulrich Thöle*, Den Haag), Italien (*Dr. Andreas Gruber*, Meran), Spanien (*Astrid Dorfmeister*, Barcelona), Ungarn (*Dr. Orsolya Rácz*, Budapest) sowie Polen (*Ryszard Armatowski*, Poznan) und Tschechien (*Monika Wetzlerová*, Pilsen) verdeutlichten bspw. eine enorm weite Bandbreite der rechtlichen Regelungen: Verjährungsfristen für die Geltendmachung der Mängelrechte beim Kauf bspw. betragen zwischen sechs Monaten ab Übergabe (Spanien) bis zu 30 Jahren (der Regelverjährung in Frankreich). Wer denkt schon daran, daß es Länder gibt, in denen privatschriftlich während des Laufes der Verjährungsfrist nicht auf die Einrede der Verjährung verzichtet werden kann (Ungarn)? Eine schriftliche Mahnung kann verschiedentlich den Lauf der Verjährungsfrist bereits unterbrechen (Ungarn), in anderen Ländern genügt ein Sühneversuch (Polen) oder das Anerkenntnis (Niederlande). Letzteres hat in bestimmten Ländern eine andere prozessuale Bedeutung, etwa in der Schweiz.

Die einmal jährlich stattfindende Mitgliederversammlung genehmigte die Jahresrechnung für das Jahr 2003 und schlug die Themen und die Tagungsorte der nächsten Tagungen vor. Wie in vielen anderen berufsständischen Organisationen auch drehte sich ein Teil der Diskussion um die sinnvolle Weitergabe der Tagungsreferate an die Tagungsteilnehmer und an die übrigen Mitglieder. Gedruckte Tagungsbände stehen heutzutage immer in Konkurrenz mit den Medien CD-ROM und der vereinseigenen Homepage (DACH-RA.de). Diese Frage ist ebenso wenig einfach und zu aller Zufriedenheit zu lösen wie etwa die Frage der Tagungsorte: Großstadt mit kultureller Vielfalt oder doch Alpenland mit Golfplatzanschluß?

Die Tagungsreferate dieser Tagung werden voraussichtlich noch in einem Tagungsband zusammenge-

faßt, der in der bisherigen DACH-Schriftenreihe erscheinen wird. Die nächste Tagung findet vom 19.-21. Mai 2005 in Zürich statt. Die Herbst-Tagung im Jahr 2005 findet voraussichtlich vom 29. September bis 1. Oktober 2005 in Hamburg oder im Raum Köln/Düsseldorf statt. Auch Nichtmitglieder sind willkommen und melden sich bitte bei der Mitgliederverwaltung der DACH, Frau Rechtsanwältin Dr. Susanne Hüppi, Klosbachstrasse 110, CH-8030 Zürich oder telefonisch unter +41-1-252 66 88 oder per Fax +41-1-252 63 90.

Jürgen Wagner, Rechtsanwalt
Konstanz/Zürich/Vaduz

AIJA- Grand slam 2004

Die EINZIGE internationale Vereinigung JUNGER Anwälte (irgendwann kam mal jemand auf das Kriterium 45 Jahre und jünger) ist naturgemäß ein bißchen anders als andere, bei denen man erst ab Eintritt in das Rentenalter etwas werden kann. Auch die *first timers*, also diejenigen, die zum ersten Mal ein AIJA-event besuchen, dürfen überall rein, überall mitreden und -diskutieren. Und wenn sie Glück (oder eben Pech) haben, bekommen sie gleich irgendwelche Aufgaben. Bei einem Seminar als *penalist* mitdiskutieren, bei einem *commission meeting* den *questionnaire* (Fragebogen) ausgefüllt abgeben oder gar als *national reporter* die Rechtslage ihres eigenen Landes bei einem Jahreskongreß erläutern. Und das alles auf Englisch, versteht sich. Französisch (zweite „Amtssprache“ der in 1962 in Paris gegründeten AIJA) darf man auch, man wird aber nicht überall verstanden, da sich eben Englisch eingebürgert hat und gar Spanisch als zweite oder wenigstens dritte Sprache lauert.

Über AIJA´s *flying event circus* wurde bereits berichtet (steueranwaltsmagazin 2004, 87). Das *Law Course Committee* der AIJA bestreitet nicht mehr vehement, daß Seminare dort stattfinden, wo wir alle gerne Urlaub machen: In St. Christoph/Österreich, Monza/Italien oder Limassol/Zypern. Die afrikanisch-gewöhnungsbedürftigen Ziele Kinshasa oder Algier mal ausgeblendet, kommt auch der polyglotte smarte *attorney* nicht zu kurz: Philadelphia, New York oder München und Frankfurt, manchmal auch Madrid oder Hamburg – oder darf´s mal Rio de Janeiro oder Buenos Aires sein?

Die früheren *executive commission meetings* heißen jetzt nicht mehr so elitär und sind für alle Mitglieder geöffnet. Auch, um dort Arbeit oder ehrenvolle Aufgaben zu übernehmen (s.o.). Jetzt eben die *May Conference* (Mai 2004 in Philadelphia/USA) oder eben *November Conference* (November 2004 in Limassol/Zypern). Und als highlight der jährliche Kongreß, der eben auch durch Europa und die Welt zieht: Lissabon (2002), Edinburgh (2003), Neapel (2004) und 2005 in Mexico City (s. hierzu bspw. AnwBl 2004, 648 oder *European Lawyer* 11/2004, S. 37 ff.).

Um den üblichen Verdächtigungen zuvorzukommen, man träfe sich, um Kurzurlaube in den Anwaltsalltag einzuschieben und dabei mengenweise Alkohol zu mißbrauchen – bei der AIJA wird (auch) gearbeitet. 10 oder mehr Kommissionen bereiten ihre recht umfangreiche Arbeit vor, die Treffen ihrer Mitglieder auf den *conferences* und dem Kongreß, außerdem die unzähligen Referate, die vorbereitet werden müssen. Dort werden dann eine Unzahl von Themen, die den Mitgliedern vorab als *questionnaires* zur Verfügung gestellt wurden, aus jeweiliger nationaler Sicht aufgearbeitet und schließlich schriftlich zusammengefaßt (auf CD, der üblichen Gepäckhöchstmenge beim Rückflug wegen). Damit nicht jeder macht, was er will, gibt´s auch noch Präsidenten und Vizepräsidenten der einzelnen Kommissionen, Präsidenten der einzelnen Länder (*National Vice-Presidents*), ein *Ececutive Committee* und eine Kommission, die die einzelnen Arbeiten koordiniert. Und die können jedem zeigen, was konsequente Freundlichkeit bedeutet, vor allem wenn man mit einer Arbeit in Verzug gerät oder vom „AIJA spirit“ abweicht ...

Und schließlich gibt´s – wie in jedem Verein, pardon, einer Organisation – einen Vorstand, hier das *Bureau* genannt. Bei dessen Mitgliedern ist jedem Betrachter unklar, wie sie sich denn sonst ernähren: Von AIJA jedenfalls nicht. Jedes Mitglied arbeitet ehrenamtlich, auch die Vorstandsmitglieder. Auslagerstattung findet nur für die Vorstands-, sorry, *Bureau*-Sitzungen statt. Ansonsten wird – unausgesprochen, versteht sich – von jedem Einzelnen erwartet, daß er an den *meetings* teilnimmt, daß er Aufgaben übernimmt. Der jährlich wechselnde AIJA-Präsident (ab August 2005 eine Präsidentin) steht vor der Erwartung, ca. 30 Wochenenden im Jahr in der Gegend rumzufliegen, um die Organisation nach innen und nach außen zu vertreten. Auf eigene Kosten, versteht sich (s.o.). *Expediate the world on your own costs.*

Die *Tax Law Commission* ist nach der Kommission für *International Business Law* zwar nicht die größte, aber sicher eine sehr aktive: Sie befaßte sich in Neapel mit Grenzüberschreitenden Investitionen in Grundstücke und Immobilien und deren Finanzierung, in Mexiko City 2005 wird der Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen als Hauptthema dran sein. Steuerliche Fragen der Familienunternehmen standen beim Seminar in Bregenz im Vordergrund, bei dem geplanten Seminar in Liechtenstein im Jahr 2006 werden es steuerliche Fragen rund um liechtensteinische Stiftungen sein.

Auch wenn ´s steuerlich unkorrekt ist: Der *fun-factor* bei AIJA ist unschlagbar: Jeder Kongreß hat einen *day out* (der freilich einen Nachmittag, einen Abend und Teile der folgenden Nacht umfaßt), jedes *meeting* hat ein *social programme, dinner & dance, wine & dine...* Die Seminare beginnen am Abend vorher mit einem zwanglosen *get together*. Nicht nur deshalb: Auch wenn die AIJA in Kürze 45 wird, sie wird sicher nicht abgeschafft.

Ach, der *grand slam!* *May Conference, Congress und November Conference* in einem Jahr, also Philadelphia, Neapel und Limassol in 2004. Nächstes Jahr Frankfurt, Mexico City und voraussichtlich Istanbul, 2006 dann Bratislava, Genf und... *See you!*

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

Jürgen Wagner, Rechtsanwalt,
Member Tax Law Commission, National member of
AIJA in Liechtenstein

11. Steueranwaltstag 2004 in Berlin, 05./06.11.2004

Wieder fanden ca. 180 Teilnehmer den Weg nach Berlin. Es war sicher nicht (nur) die angekündigte Teilnahme von Friedrich MERZ, dem Erfinder der Steuererklärung auf Bierdeckeln, sondern die Tradition, attraktives Rahmenprogramm mit hochkarätigen Referenten zu kombinieren. Richter, Rechtsanwälte und ein Politiker stellten jeweils die neuesten

Entwicklungen und die *best practice* in ihren Bereichen dar. Die Diskussionen zeigten interessante Entwicklungen und Vernetzungen, gerade durch den wachsenden Einfluß des Europarechts. Für das Kernthema der **Vereinfachung des Steuerrechts** blitzte zeitweise ein Hoffnungsschimmer auf, auch wenn die einzelnen Berufsgruppen – freilich aus unterschiedlichen Gründen – eher pessimistisch gestimmt waren.

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

Dr. Marc JÜLICHER, RA/FAStR, Flick Gocke Schaumburg, Bonn: **Die Zukunft der Erbschaftsteuer in Deutschland**

Auch dieses Teilgebiet des Steuerrechts wird vom Referenten als „für den Mandanten kaum noch berechenbar“ eingeschätzt. Die Praxis wartet auf eine wichtige Entscheidung des BVerfG zu bewertungsrechtlichen Verwerfungen. Die Beobachtung der Erbschaftbesteuerung im europäischen Ausland ist zwar nicht Maßstab, aber dennoch Idee für Reformen im Erbschaftsteuerrecht. Auch europarechtliche Einflüsse haben in Gestalt der „Barbier“-Entscheidung (EuGH vom 11.12.2003, DStRE 2004, 93) auf das Erbschaftsteuerrecht zugegriffen. Fazit: „Unsicher und damit für die Beratungspraxis spannend“ (*der Beitrag des Referenten ist abgedruckt in diesem Heft, S. 111 ff.*).

Dr. Rainer SPATSCHECK, RA/FAStR/FAStrafR, Streck Mack Schwedhelm, München, **Das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung – Finanzkontrolle Schwarzarbeit**

Das zum 01.08.2004 in Kraft getretene SchwarzArbG brachte Verschärfungen im Strafrecht, aber auch im steuerstrafrechtlichen Bereich mit sich. Gerade derjenige, der „schwarz arbeiten läßt“, ist per Definition nun auch ein Schwarzarbeiter. Dem Begriff der Nachhaltigkeit kommt besondere Bedeutung zu: Wer nicht nachhaltig nach Gewinn strebt, sondern Nachbarschaftshilfe oder Selbsthilfe vornimmt, fällt nicht unter die Begriffsbestimmungen der Schwarzarbeit. Putzhilfen, Babysitter und Gärtner sind nicht das Hauptbetätigungsfeld dieses

Gesetzes, dennoch sollte auch der „kleine Bürger“ alarmiert sein, da die nachhaltige Beschäftigung außerhalb von Gefälligkeiten strafbar ist und bleibt, sofern der Beschäftigte nicht angemeldet ist.

Bei der neu eingeführten Regelung des § 266a StGB (Vorenthaltung von Arbeitgeberbeiträgen) fand eine echte Ausweitung der Strafbarkeit statt. § 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG normierte eine neue Pflicht zur Rechnungsstellung zusammen mit einer 2-jährigen Aufbewahrungspflicht. Liegt Schwarzarbeit vor, kommen die weitreichenden Prüfungsbefugnisse der Zollbehörden und der sie unterstützenden Stellen (Finanzbehörden, Bundesanstalt für Arbeit) zur Anwendung. Die Prüfungsbefugnisse sind bedenklich weitreichend: Ein Anfangsverdacht ist nämlich nicht notwendig. Das Betreten und die Durchsichtung von Wohnungen und Grundstücken und Fahrzeugen ist ohne weiteres möglich. Die Behörden haben die Möglichkeit zur Einsichtnahme von Geschäftsunterlagen, allerdings ist der Zugriff auf die EDV nicht normiert, was unterschiedliche Interpretationen offenläßt.

Dr. Randolph MOHR, RA/FASr, Wirtz & Kraneis, Köln: **Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen**

Der eigentliche Grund ist kein steuerlicher: Eigentlich geht es um die Haftungstrennung. Dabei treffen grundlegende steuerliche Wertungen einerseits und praktische Gestaltungsbedürfnisse andererseits aufeinander. Die praktische Relevanz ergibt sich insbesondere daraus, daß die Personenhandelsgesellschaft gegenüber der „reinen“ GmbH immer vorteilhafter wird. Dies gilt auch für die Betriebsgesellschaft bei der Betriebsaufspaltung, die ihrerseits als Organisationsform für das Unternehmen aus insolvenzrechtlichen Gründen (Trennung der Vermögensmassen) ihre Bedeutung behält.

Zum Schwerpunktthema Vereinfachung des Steuerrechts referierte statt Friedrich MERZ (Stellv. Vorsitzender der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag) – kurzfristig hatte Herr MERZ abgesagt – Herr Carl-Ludwig THIELE, Stv. Fraktionsvorsitzender der FDP und Stv. Vorsitzender des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages. Zur Vereinfachung des Steuerrechts hatte die FDP-Fraktion im Januar 2004 einen Gesetzentwurf vorgelegt (BT-Drucks 15/2349). Ein Steuerrecht, an das sich jeder halten sollte, müsse einfach sein, so THIELE. Ein Recht, das von den Bürgern nicht verstanden wer-

den kann und deshalb nicht beachtet wird, hat in einer Demokratie „sein Recht“ verloren. Wer könnte da nicht zustimmen. Aber wie? Ein vollkommen neues Einkommensteuergesetz soll, folgt man dem FDP-Vorschlag, den Leitlinien des Grundgesetzes zur Durchsetzung verhelfen. „Dem Gebot der Einfachheit des Steuerrechts ist Vorrang einzuräumen gegenüber dem Streben nach Einzelfallgerechtigkeit in jedem Detail“, so die Begründung des Gesetzesentwurfs. Zitat: „Alternativen: Keine.“

Das Finanzamt als einheitliche Verrechnungsstelle zwischen Staat und Bürger sei freilich eine Vision, so THIELE. Die praktische Aushandlung steuerrechtlicher Kompromisse geschehe in der Praxis freilich unter der enormen Dominanz der Exekutive, die ja schließlich fiskalisch denke. Zum Thema „Stetigkeit in der Steuergesetzgebung“ blieb der Referent leider jede Antwort schuldig.

Die Vereinfachung des Steuerrechts aus Berater- und Richtersicht schilderten Dr. Heinz-Jürgen PEZZER, RiBFH und Dr. Michael STRECK, RA/FASr, Vizepräsident des DAV, Streck Mack Schwedhelm, Köln. Bei jedem Vereinfachungsversuch sei ein verfassungsgemäßes Übergangsrecht der schwierigste Teil, so PEZZER. Wichtig sei nicht unbedingt die Vereinfachung, sondern die Verbesserung des Steuerrechts unter Ausmerzung der schlimmsten Verwerfungen, die derzeit festgestellt werden können. Dabei können durchaus die bisherigen Grundsätze beibehalten werden

Gesetze, die nicht mehr die Würde des Gesetzes vertreten, sollten von Richtern eigentlich nicht angewendet werden, so STRECK. Steuerrechtswissenschaftler würden von vornherein nicht ernst genommen. Entwürfe wie der FDP-Entwurf seien typische Entwürfe der Opposition, sie dienten nur dazu, die Regierung zu ärgern. Der Boden für eine Steuerreform sei zwar bereit, er sehe aber keine Chance einer Umsetzung. Vielleicht komme sie ja aus Amerika: Die Abschaffung der Einkommensteuer und die ausschließliche Besteuerung durch indirekte Steuern. JACOB wandte hierzu ein, das amerikanische System sei derart komplex, daß er hier keinen allzu großen Optimismus habe.

Bei einer Gesetzgebung, wo die Steuergesetze keinen Wert hätten, würde die Steuerhinterziehung tendenziell eher zunehmen. Normenlose Gerechtigkeitsanwendung (tatsächliche Verständigung) sei die Reaktion. Die Steueranwälte seien jedenfalls

keine „Schlupflochsucher“, da sie die Gesetze nicht machten, sondern nur – und diese sei ihre Pflicht – für die Mandanten das rechtlich Mögliche herausholten. Der Vorteil für den Staat sei das Bewußtmachen des Chaos, verursacht durch schlechte Gesetze, so STRECK. Genauso notwendig wie die Stetigkeit der Steuergesetzgebung sei eine gewisse Stetigkeit der Rechtsprechung. Die „härtere Reaktion der Richter“ sei an den acht Vorlagen des BFH an das BVerfG in den letzten Jahren zu messen, so PEZZER.

Die diesjährige **Mitgliederversammlung** beinhaltete unter anderem wieder Wahlen zum Geschäftsführenden Ausschuß der Arbeitsgemeinschaft. Die meisten Mitglieder des Geschäftsführenden Ausschusses kandidierten wieder. Für die ausgeschiedenen Mitglieder RA/StB Dr. Ingo FLORE und RA/StB Marcel SAUREN wurden in den Geschäftsführenden Ausschuß der Arbeitsgemeinschaft neu gewählt: RA/FAStR Dr. Matthias SÖFFING (Düsseldorf) und Frau Rechtsanwältin Ines WOLLMANN (Porto/Berlin).

Das **Abendprogramm** im Literatencafé TUCHER am Brandenburger Tor enthielt die angekündigte „*Razzia Ihres Lebens*“ in Gestalt von Siegmund v. Treiber. „Ein besessener Steuerfahnder, der dem Begriff ‚Arschloch‘ eine neue Dimension verleiht“, so die Ankündigung. „Besonderen Wert legt er dabei auf die Gemütslage der anwesenden Steuerzahler, Steuersünder und jener, die immer noch nicht wissen, zu welcher dieser Gruppierungen sie gehören. Ein Fahnder, der die steuerlichen und anderweitigen Schwachpunkte dieser Republik kennt und sie hemmungslos ausnutzt. Ein Fahnder, der sich an den absurden Details des Lebens und denen Ihrer Steuererklärung weidet. Topaktuell, zielsicher, pointenreich und mit einer reichlichen Portion überheblicher Fiesheit läßt Siegmund v. Treiber jede seiner Razzien zu einer genußvollen Lustorgie des schrägen Humors verkommen.“ Dieser Ankündigung war nichts hinzuzufügen.

Entweder sind Steueranwälte bedeutend disziplinierter als Anwälte anderer Fachbereiche, oder der Steueranwaltstag ist einfach besser als nicht steuerrechtliche Fortbildungsveranstaltungen. Dies kann man jedenfalls annehmen, wenn man sich vor Augen hält, daß auch am Samstagmorgen nahezu dieselbe Zuhörerschaft den Vorträgen folgte wie am Tag zuvor. Offensichtlich hat also auch das attraktive Rahmenprogramm am Freitagabend nicht geschadet.

Daß Steuerrechtler gegenüber dem **Europarecht** aufgeschlossener sind als manche andere, ist ebenso wenig ein Geheimnis. Den Vortrag des Ministerialdirektors und Privatdozenten Dr. jur. habil. Stefan Ulrich PIEPER, Bundespräsidialamt, verfolgte das Publikum äußerst aufmerksam. Vielleicht auch deshalb, weil der Tandemreferent, Herr Kollege Dr. Hans Michael POTT, Sernetz · Schäfer, Düsseldorf, ihn immer wieder durch aufschlußreiche Fallbeispiele und praktische Erfahrungen ergänzte. Geradezu feinsinnig ermöglichten beide Referenten dem Auditorium Einblick in die bislang nur vermuteten Mechanismen, die nationales mit europäischem Recht und beides mit europäischer Politik verbinden (wir haben es bisher nur geahnt ...).

Keine Frage, daß auch Prof. Dr. Franz WASSERMEYER, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, 1. Senat, mit seinen Ausführungen zum **Körperschaftsteuerrecht und Außensteuerrecht im Spiegel des Europarechts** hohes Niveau aus erster Quelle bot. Die umfassende Wiedergabe der aktuellen Vorlagen des BFH, Ausführungen zu Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften, jeweils gegliedert nach Subjekt, Qualifikation, Schlußbesteuerung und Darstellung der Gesellschafterebene, zeigten, welche Fragen in diesem Bereich auch für den 1. Senat als noch nicht abschließend geklärt anzusehen sein dürften. Hierzu ebenso wie zu Betriebsvermögenstransfer und Betriebsstättenverlagerung bleibt hoher Diskussionsbedarf in Rechtsprechung und Lehre. Kein Wunder also, daß einige Teilnehmer die Diskussion im Anschluß suchten.

Redaktion

Steueranwalt International 2005, 11.-12. März 2005, Hotel Punta Negra Resort, Costa d´en Blanes, Mallorca/Spanien

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

Referenten: Prof. Dr. Bert KAMINSKI, Universität Greifswald; Sebastian KORTS, RA/FAStR; Prof. Dr. Günther STRUNCK, StB, Technische Universität Ilmenau

Costa d'en Blanes liegt ca. 10 km westlich von Palma de Mallorca und ist in wenigen Minuten vom Flughafen Palma de Mallorca zu erreichen. Das Hotel Punta Negra wird einigen Teilnehmern noch aus der Veranstaltung Steuerrecht International 2001 bekannt sein. Pool und eigener Sandstrand sind gewissermaßen bereits geprüft und für gut befunden worden.

Nach der letztjährigen Veranstaltung, die ebenfalls auf Mallorca stattfand, hat die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht den „Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht“ herausgegeben. Die diesjährige Veranstaltung baut auf den Grundlagen des Internationalen Steuerrechts auf, die in diesem Praxisleitfaden beschrieben wurden. So werden dieses Mal bspw. die Auswirkungen der Entscheidung „Hughes de Lasteyrie“ auf die Wegzugsbesteuerung beleuchtet und aktuelle Entscheidungen des EuGH und des BFH mit internationalem Bezug vorgestellt und analysiert.

Die Veranstaltung wird geringfügig zeitlich ausgedehnt: Die 10 Pflichtstunden für § 15 FAO sind integriert, allerdings dauert die Veranstaltung zwei volle Tage: Beginn ist am Freitag um 10 Uhr, Ende am Samstag um 16:15 Uhr. Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht bietet allen Teilnehmern am Samstagabend ein attraktives Rahmenprogramm. Demnach wird allen Teilnehmern empfohlen, rechtzeitig zu buchen und am besten am Donnerstag anzureisen und bis zum Sonntag zu bleiben.

Redaktion

Anmeldung: **Deutsche AnwaltAkademie**, Herr Rechtsanwalt Daniel von Bronewski, Littenstrasse 11, 10179 Berlin, 030/72 61 153 - 154 (Fax -155); Teilnehmerbeitrag für Mitglieder 430,- EUR. Seminar-Nr. SK 52107-05

Aus der Pressemitteilung/DAV-Depesche

Steueranwälte für Steueramnestie und Steuervereinfachung

Anlässlich des Steueranwaltstages 2004, der am 05. und 06. November 2004 in Berlin stattfindet, unterstützt die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein (DAV) die Möglichkeit der Steueramnestie und klärt über deren Möglichkeiten auf. Diese einmalige Chance sei zu nutzen. Hierzu hat der DAV ebenso eine Pressemitteilung <<http://www.anwaltverein.de/03/03/2004/Inso-st-03.html>> herausgegeben, wie zu der Feststellung, daß deutsche Steuergesetze „schlechte Steuergesetze“ sind. Unter der Überschrift „Steuervereinfachung meist nur Etikettenschwindel“ fordert in der Pressemitteilung <<http://www.anwaltverein.de/03/03/2004/Inso-st-04.html>> die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV den Gesetzgeber auf, endlich das Steuerrecht zu vereinfachen und verständlich zu machen. Nach Ansicht der Steueranwälte komme das deutsche Steuerrecht ohne erklärende Anweisungen, Kommentare, Aufsätze und Lehrveranstaltungen nicht mehr aus. Dies ist ein Beispiel für schlechte Steuergesetze. Bisherige Steuervereinfachungen seien ein Etikettenschwindel, da sie dem Ziel selbst nicht gerecht würden.

* * *



TaxLawLinks

Die dotEU-Domains auf dem Vormarsch

Im Laufe des Jahres 2005 dürfen wir uns neben *.de*, *.com.*, *.net* etc. auf eine weitere Topleveldomain freuen, die die Geschlossenheit der Europäischen Union in die Welt tragen soll: *.eu* (*dotEU*). Die Kriterien für die Vergabe bestimmen diesmal zwei EG-Verordnungen (733/2002 und 874/2004). Die Verwaltung der neuen europäischen Domain wird von der *European Registry for Internet Domains (EURid)* im Auftrag der EU-Kommission wahrgenommen. Registrieren lassen dürfen sich Personen, Unternehmen oder Organisationen, die ihren eingetragenen Sitz, Hauptverwaltung resp. Hauptgeschäftssitz in der EU haben.

Voraussichtlich im Sommer nächsten Jahres beginnt die Anmeldefrist für bevorzugt Berechtigte (*Sunrise Period*), während sich die Allgemeinheit erst Ende 2005 registrieren lassen kann. Bei der *Sunrise Period* finden Namen von öffentlichen Einrichtungen und Inhaber früherer Rechte Berücksichtigung, das können registrierte nationale und Gemeinschaftsmarken, geographische Angaben oder Ursprungsbezeichnungen sowie auch – sofern sie nach dem einzelstaatlichen Recht des jeweiligen Mitgliedstaats geschützt sind – nicht eingetragene Marken, Han-

delsnamen, Geschäftsbezeichnungen, Unternehmensnamen, Familiennamen und charakteristische Titel geschützter literarischer oder künstlerischer Werke sein.

Das Geschäft mit den EU-Domains brummt bereits jetzt: Die Provider führen Vormerkungslisten, welche teilweise suggerieren, einen Anspruch auf die dort vorgemerkte Domain zu begründen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Diese Listen sind jeweils nur als interne Prioritätslisten zu verstehen. Wer also beispielsweise beim Anbieter XY die Domain „www.europa-anwalt.eu“ vormerkt, sperrt lediglich die anderen Kunden des Anbieters XY von dieser Domain. Ist dann bei der Registrierung der Anbieter AB schneller als XY, so erhält dessen Kunde den Zuschlag.

Rüdiger Bock

Website der EURid:	www.eurid.org
Die Verordnungen finden sich unter:	http://europa.eu.int/eur-lex/de .

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.

Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise, C.H. Beck Verlag, 2. Aufl. (2004), 2336 Seiten

Bei diesem gewaltigen Umfang passen auch OECD- und US-Verrechnungspreisrichtlinien hinein. Bei ganzen 22 Autoren, die Mehrzahl Steuerberater in Frankfurt, können 2.336 Seiten gefüllt werden. Weit

über hundert Seiten sind allein den USA gewidmet, der mehr als dreihundertseitige Anhang umfaßt alle wichtigen Vorschriften, Prüfungsgrundsätze, Merkblätter und Musterabkommen. Eine ausführliche Besprechung des § 8 a KStG findet sich ebenso selbstverständlich wie „Moderne Finanzierungs- und Handelsformen“. Neu hinzugekommen sind die Themen Umsatzsteuer, Handels- und Gesellschaftsrecht sowie Steuerstraf- und Europarecht. So erfährt der Leser nicht nur ALLES über Verrechnungspreise, sondern fast alles über die Rechtsgebiete, die damit auch nur ansatzweise zu tun haben. Letztlich bleibt nur eine Frage offen: Die Bedeutung des Titels „Commissaire aux Comptes“, den der erstgenannte Herausgeber trägt.

(JW)

Domermuth u.a., Betriebliche Steuern, Schäffer-Poeschel Verlag, 2. Aufl. (2004), Stuttgart, 402 Seiten

Fachhochschullehrer jammern nicht. Sie konstatieren die „zunehmende Atemlosigkeit des Gesetzgebers“ – wobei zu diesem vergleichswisen Ausflug in medizinische Gefilde noch einiges zu sagen wäre –, was ihnen eine weitere Auflage und ein starkes Anwachsen des Buches beschert. Zum Beispiel ist das Vorwort der 2. Auflage etwa drei Mal so lang wie das der ersten Auflage. Nun wird das Thema „Vereinfachung des Steuerrechts“ herausgegriffen und gleich als „Wunschtraum“ eingeordnet. Mag sein – aber wir arbeiten daran.

Sagten wir es schon? Die Abgabenordnung, die Umsatzsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer und auch noch das Internationale Steuerrecht auf gerade mal 400 Seiten zu beschreiben – einfach und systematisiert – ist nicht einfach. Länger kann jeder.

(JW)

Gündisch, Personengesellschaften im DBA-Recht, C.H. Beck Verlag, München, 403 Seiten

Die Arbeit – zugleich Dissertation in München und daher weniger didaktisch als wissenschaftlich aufbereitet – befaßt sich mit der Abkommenauslegung bei der Besteuerung von Einkünften von Personengesellschaften. Dies setze „Kenntnisse über die Qualifikation von Personengesellschaften, über die Auslegung und Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen sowie über die Bedeutung von Qualifikationskonflikten voraus“. Nur mit solchen Vorworten kann es gelingen, dogmatisch überzeugende Konzepte für die Abkommensauslegung bei der Besteuerung von Personengesellschaften auszuarbeiten. Der Autor begutachtet dabei den im Jahr 1999 erschienenen OECD-Bericht, den der Fiskal Ausschuß der OECD erarbeitet hatte. Und wer dachte, das sei alles einfach, wird enttäuscht: „Denkbar ist eine Besteuerung als transparente, als intransparente und als steuerlich inexistente Gesellschaft“.

(JW)

Engl, Formularbuch Umwandlungen, C.H. Beck Verlag, München (2004), mit CD-ROM, 1051 Seiten

Der Engl bietet Hilfe bei Unternehmensumstrukturierungen. In fünf Kapiteln werden Verschmelzung,

Spaltung, Realteilung, Ausgliederung/Einbringung/Tausch und Formwechsel behandelt. Dabei finden sich Vertragsmuster und Formulare für Verschmelzungsverträge, Gesellschafterbeschlüsse, Handelsregisteranmeldungen, Schreiben und Protokolle. Positiv fallen die Schaubilder und Fallbeispiele auf, die komplexeren Strukturen zu Transparenz verhelfen. Die Ablaufpläne und Checklisten erfreuen das Praktikerherz. Die Erläuterungen sind jeweils aus gesellschafts- und bilanzrechtlicher, ertrag- und umsatzsteuerlicher sowie arbeitsrechtlicher Sicht geschrieben. Zwar sind sie teilweise kurz gehalten, aber mit genügend Fundstellen versehen, um sich bei Bedarf tiefer mit einzelnen Problemen zu beschäftigen. Um sich einen raschen Überblick zu verschaffen, sind die Kommentierungen durchaus brauchbar und auf aktuellem Stand. Die dem Formularbuch beiliegende CD ermöglicht es problemlos, die Formulare aus dem Buch in die Textverarbeitung zu übernehmen. Die Erläuterungen sind auf der CD nicht abgelegt. Leider benötigt die Software stets die CD-ROM im Laufwerk, was vielleicht aus Kopierschutzgründen verständlich, aber dennoch lästig ist. Insgesamt ist der Engl ein praxisnahes Formularbuch und für den Berater in Umwandlungsfragen zu empfehlen.

(RB)

Dötsch/Franzen/Wehner, Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung 2003, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004, 331 Seiten

Es ist müßig zu bemerken: Keinem Ausländer kann man erklären, daß es solcher Werke bedarf, dies auch noch in solchem Umfang. Der Untertitel „Einzelerläuterung zu jeder Zeile der Körperschaftsteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung gemäß §§ ...“ schreckt eigentlich ab, macht aber zugleich deutlich, daß ein solches Werk unentbehrlich ist. Und das kann man wirklich niemandem erklären.

(JW)

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

...oder: *Das Phänomen der knappen Zeit*

Benno Heussen, eine Autor von hervorragendem Ruf und beachtlicher Fachkompetenz, stellt die 2. Auflage seines Ratgebers „Time Management für Anwält-

te“ vor. Dort gilt es zu erfahren, daß Zeit – so will es bereits die Kurzbeschreibung des Buches dem Leser erklären – ein kostbares, weil nicht vermehrbare Gut sei. Da dies nun einmal so sei, werden dem Leser durch *Heussens* Ratgeber vielfache, wenn nicht gerade neue, so zumindest gutgemeinte Ratschläge zur Bewältigung des nicht nur für Anwälte schon fast in den Rang der „Berufskrankheit“ aufgestiegenen „Phänomens der knappen Zeit“ anempfohlen. Vieles, was *Heussen* zur „Krankheitsbewältigung“ dem gestreßten Anwalt gut verpackt an die Hand gibt, läßt sich jedoch durch einen, nicht so werbewirksam einsetzbaren, oft ungern gehörten und mitunter negativ besetzten Begriff ersetzen: Disziplin!

Wer die erforderliche Disziplin nicht aufzubringen vermag, wird es trotz vieler Ratgeber in unserem Beruf nicht leicht haben und darüber hinaus seinem eigentlichen Auftrag, den Mandanten zu dienen, nicht gerecht werden können.

Aber nicht erst seit diesem Ratgeber zum Time-Management haben es etliche Autoren verstanden (des Autors Literaturliste liefert hierfür ein beredtes Zeugnis), aus der Not Anderer eine Tugend zu machen. Bemerkenswert bei *Heussen* ist jedoch die Kunst, bereits an anderer Stelle Veröffentlichtes (vgl. *Heussen*, Handbuch Vertragsmanagement und Vertragsgestaltung, 2. Aufl. 2002) nochmals zu bewerten. So wird der Leser in 27 Seiten (von insgesamt 270) des Time-Management-Ratgebers über die richtige Abfassung von Austauschverträgen, Gesellschaftsverträgen, Klageschriften, Klageerwiderungen, Berufungserwiderung, Gutachten und Briefen an Mandanten (!) belehrt. Man würde sich hier doch eher wünschen, daß der Autor etwas näher am Thema geblieben wäre.

Was jedoch auch *Heussen* seinen Lesern verschweigt, ist das einfachste Mittel, welches es jedem Anwalt ermöglicht, die ihm für Privatleben und Beruf zur Verfügung stehende Zeit zu „vermehrten“: Die Aufnahme eines jungen, erfolgshungrigen (aber leider auch gehaltshungrigen) Kollegen zur Stärkung des Teams, der Beratungskompetenz, der Mandatspflege und nicht zuletzt des Wohlbefindens der vom Streß arg gebeutelten Seniorpartner, welche sich tunlichst der Erkenntnis öffnen sollten, daß auch ihr Tag nur 26 Stunden hat und sie nicht die alleinigen Gralshüter der juristischen Erkenntnis sind.

(PJ)

Randt, Der Steuerfahndungsfall, C.H. Beck, München, 2004, 652 Seiten

Mit *Karsten Randt* hatten wir in diesem Jahr bereits zwei Mal zu tun: Als Co-Autor von *Joecks* mit dem ersten Buch zur Steueramnestie, das bereits Ende Januar erschienen ist (s. steueranwaltsmagazin 2004, 25). Zum Zweiten dann mit *Randt* als Referent im Expertenseminar, das – von der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht am 17.09. veranstaltet – unter der Beteiligung von *Sell* und *Lübke* (s. steueranwaltsmagazin 2004, 89) in Berlin stattfand. Natürlich darf die Steueramnestie bei der Beratung „rund um den Steuerfahndungsfall“ (hier mit gut 40 Seiten) nicht fehlen. Hervorragend auch die Tatsache, daß den Kapiteln „Selbstanzeige“, „Steuerfahndung“ und den danach ausführlich dargestellten rechtlichen Rahmenbedingungen des materiellen und prozessualen Fortgangs ein Kapitel „Beratungsstrategie“ vorangestellt wurde. „Am besten, bevor die Fahndung kommt“ sagt schon fast alles. Honorarfragen werden aber auch angesprochen, für den Berater ja nicht gerade unwichtig.

Hochaktuell: Die „Stiftungsfälle“ – gerade auch im Zusammenhang mit der „Batliner-CD“ (s. hierzu das Urteil der 3. Instanz, *in diesem Heft S. 133 ff.*) – sprechen die aktuellen Fälle bei der Staatsanwaltschaft Bochum an (s. hierzu SPIEGEL vom 23.11.2004, „Jagd in der High-Society“). Den Einschätzungen in Rn 565 ff. „Die Stiftung als rechtliches Nullum“ muß freilich widersprochen werden – wenn auch nicht an dieser Stelle. Fazit: Praxisnah, hochaktuell und streitbar – so muß also ein Buch sein, das sich mit dem „Steuerfahndungsfall“ befaßt.

(JW)

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

In der nächsten Ausgabe u.a. Kühn/von Wedelstädt (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung; Frotscher, Körperschaftsteuer; Eidenmüller, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht; Schaumburg, Unternehmenskauf im Steuerrecht, 3. Aufl.

Redaktion

Fürstentum Liechtenstein
Urteil Oberster Gerichtshof vom 2. September 2004
10 CG.2000.199-68 (Auszug) „Schockemöhle
./. Batliner“

Leitsätze der Redaktion:

Der Verlust von Vorteilen, die darin bestehen, dass fällige Steuern und Steuerstrafen bezahlt werden müssen, weil durch Vorgänge im Verantwortungsbereich eines Vertragspartners Umstände offenbart wurden, die der Finanzbehörde die Steuerhinterziehung erkennen ließen, stellt keinen ersatzfähigen Schaden dar (nach: Heinz Krejci/Wolfgang Brandstetter: Verlust verbotener Vorteile als ersatzfähiger Schaden [ecolex 07, 523 in fine]).

I. Sachverhalt und Entscheidung

Ein Mitarbeiter in der Kanzlei des Beklagten hatte eine CD-ROM mit Kundendaten gestohlen und sie einem Nachrichtenmagazin zugespielt. Danach fielen die Daten den deutschen Steuerbehörden in die Hände. Daraufhin reichte der Kläger im August 2000 Klage gegen den Beklagten ein, weil dieser ihn nicht rechtzeitig über den Datendiebstahl informiert habe und er deshalb nicht mehr rechtzeitig Selbstanzeige habe erstatten können. Der Kläger war in Deutschland wegen Steuerhinterziehung zu elf Monaten Haft bedingt verurteilt worden und musste 17 Mio. Franken Steuern nachzahlen. Seine Schadenersatzklage in der Höhe von rund 25 Mio. Franken war in den ersten beiden Instanzen teilweise erfolgreich: Das Landgericht sprach dem Kläger 6 Mio. Franken zu, das Obergericht 12,5 Mio. Franken. Beide Parteien zogen das obergerichtliche Urteil an den OGH weiter. Dieser verneinte eine Schadenersatzpflicht des Beklagten aus den vorgebrachten Gründen.

II. Entscheidungsgründe¹

(...)

15. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

15.1. Als unrichtige rechtliche Beurteilung beanstandete der Beklagte zunächst (ON 55, S. 12 ff. [zu III/1/a und b]) die Billigkeitserwägungen des Fürstlichen Obergerichts zum *Steuerschaden*. Es handle

sich (in näher ausgeführtem Sinn) um eher politische als rechtliche Überlegungen. Nach allgemeinen Ausführungen hierzu (ON 55, S. 12 bis 19 [zu III/1/a]) äußerte sich der Beklagte konkret zur Frage, ob dem Kläger ein ersatzfähiger Schaden entstanden sei (ON 55, S. 19 ff. [zu III/1/b]), und verneinte dies. Hierzu wurden zwei Argumentationslinien vorgetragen:

15.1.1. Nach einer *ersten Argumentationslinie* ist dem Kläger *kein Schaden* entstanden, weil er nur das bezahlt hat, was er ohnehin schuldete (ON 55, S. 20).

15.1.2. Nach einer *zweiten Argumentationslinie* ist ein Schaden, soweit er dem Kläger entstanden sein sollte, nicht ersatzfähig.

15.2. Hierzu und zu den hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers (ON 58, S. 18 ff. [zu III/1/a und b]) hat der *Fürstliche Oberste Gerichtshof erwogen*:

15.2.1. Die vom Beklagten thematisierte *erste Argumentationslinie* (vorstehende Ziff. 15.1.1) orientiert sich an den Steuern, die der Kläger aufgrund seines erzielten Einkommens und aufgrund seines erwirtschafteten Vermögens schuldete, sowie an den Nachteilen, die ihm als Folge seiner eigenen Steuerhinterziehung entstanden. Eine tatsächliche Vermögensverminderung trat beim Kläger zwar nicht schon dadurch ein, dass er Einkommen und Vermögen vor den deutschen Steuerbehörden verheimlichte, sondern erst mit der Bezahlung der (aufgrund nachträglicher Deklaration und deren Prüfung) verfügbaren Steuern und Steuerstrafen. In wirtschaftlicher Hinsicht handelte es sich dabei allerdings nur (aber immerhin) um die Aktualisierung latenter (das heißt: bisher weder ausgewiesener noch aufgedeckter) Passiven des Klägers.

15.2.2. Damit stellt sich vorab die Frage: Entstand dem Kläger, dessen latente Steuerschulden und -strafen sich aufgrund einer Panne (hier: eines Geheimnisbruchs durch die Hilfspersonen eines Geheimnisträgers) aktualisierten, ein Schaden?

15.2.3. Helmut Koziol (Österreichisches Haftpflichtrecht I, Allgemeiner Teil [3. A. Wien 1997] S. 269 f.,

¹ Zur Verfügung gestellt von JUS&News, Schaan/Liechtenstein. Auszug aus dem Urteil (nachstehend II), wie es JUS & News von einer der Streitparteien zur Verfügung gestellt worden ist. - Die Hervorhebungen entsprechen dem Originaltext. Aktuell hierzu SPIEGEL vom 23.11.2004 („Jagd in der High-Society“).

Rn 8/59) beantwortet die Frage (vorstehende Ziff. 15.2.2) differenziert. Unter Hinweise auf gegenteilige Lehrmeinungen (a.a.O. Anm. 225) nimmt er an, „die gesetzliche Regelung“ bewerte die Interessen des Kunden höher als jene der Finanzbehörden, weshalb dem Kunden mit der Steuernachzahlung ein Schaden entstehe; nachträgliche Steuern lägen deshalb im Schutzbereich der Geheimhaltungspflicht. Anders verhalte es sich mit Steuerstrafen. Hier nimmt Koziol an, die Strafnormen seien „wohl als höherwertig anzusehen“; Steuerstrafen (Geldstrafen) lägen deshalb nicht mehr im Schutzbereich der verletzten Geheimhaltungspflicht.

15.2.4. Ähnlich, aber mit Bezug auf nachträgliche Steuern offen, lautet eine Entscheidung des Schweizerischen Bundesgerichts vom 14. Februar 1989 (auszugsweise veröffentlicht in: BGE 115 II 72; Original französisch). Dort war die Klage eines französischen Staatsangehörigen gegen eine schweizerische Bank zu beurteilen. Der französische Staatsangehörige hatte bei einer schweizerischen Bank drei Konten eröffnet. Nach seinen schriftlichen Instruktionen sollte die schweizerische Bank Korrespondenzen betreffend diese Konten und Bewegungen auf diesen Konten geheim halten. Dennoch wurde der französische Staatsangehörige in eine (französische) Administrativuntersuchung einbezogen, weil er finanzrechtlichen Bestimmungen französischen Rechts verletzt habe. Die ihm auferlegte Buße von CHF 10'000.00 forderte er von der schweizerischen Bank zurück; diese habe ihre vertragliche Geheimhaltungspflicht verletzt. Das Schweizerische Bundesgericht anerkannte die Buße zwar als Schaden, bezeichnete sie jedoch als „strictement personnel“ (höchstpersönlich) und deshalb als nicht ersatzfähig. Unter Vorbehalt einer – weder in jenem noch im gegenständlichen Fall gegebenen – Verletzung des *ordre public* erachtete es das Schweizerische Bundesgericht für unerheblich, daß die finanzrechtlichen Bestimmungen französischen Rechts in der Schweiz nicht galten. Ob es sich mit andern allfälligen Schadenspositionen gleich verhalten würde wie mit der beurteilten Buße, ließ das Schweizerische Bundesgericht ausdrücklich offen (BGE 115 II 72 Erw. 3d S. 76 f.), deutete damit aber an, daß es diesen Punkt für erwägenswert erachtete, sobald ein künftiger Fall hierzu Anlaß geben sollte.

15.2.5. Claus-Wilhelm Canaris (Bankvertragsrecht I [3. A. 1988] Rn 66) und Jabornegg/Strasser/Floretta (Das Bankgeheimnis [1985]) S. 162) verneinen die Entstehung eines Schadens durch nachträglich er-

hobene Steuern, weil sich das Vermögen des Bankkunden durch die geschuldeten Steuern bereits vermindert habe. Nach Koziol (a.a.O. Anm. 225 zu Rn 8/59) ist dem nicht zu folgen, weil eine wegen des Bankgeheimnisses undurchsetzbare Verbindlichkeit in der zur Schadensbemessung durchgeführten Differenzrechnung nicht mit dem Nominalwert angesetzt werden darf. Mit der Problematik, daß die als undurchsetzbar bezeichnete Verbindlichkeit latent immerhin bereits entstanden ist, setzt sich Koziol an dieser Stelle nicht auseinander. Franz Bydliniski (Unerlaubte Vorteile, Festschrift für Erwin Deutsch [1999] S. 63 ff.) verneint grundsätzlich – unter Vorbehalt von Berichtigungen nach Maßgabe der „Aufdeckungswahrscheinlichkeit – einen Schaden durch nachträglich erhobene Steuern, weil sich der steuerauslösende Tatbestand bereits vor dem pflichtwidrigen Ereignis verwirklicht habe.

15.2.6. Nicht immer wird bis ins Einzelne differenziert, ob durch die Steuerhinterziehung kein Schaden entstanden sei oder ob er zwar entstanden, aber nicht ersatzfähig sei. Insofern *vermischen* sich die beiden *Argumentationslinien*.

15.2.7. Die vom Beklagten thematisierte *zweite Argumentationslinie* (vorstehende Ziff. 15.1.2) beruht auf dem Ansatz, daß sich die Rechtsordnung nicht widersprechen darf. Dies aber geschähe, wenn sie den Ersatz von Vorteilen gewährte, die sie an anderer Stelle für unerlaubt erklärt. Im Vordergrund steht das Argument der *Einheit der Rechtsordnung*: Ein Vorteil, den zu erlangen ein Gesetz verbiete, könne ein anderes Gesetz nicht als Schadenersatzanspruch für schutzwürdig befinden; solches käme einem (näher erörterten) Wertungswiderspruch gleich. Von einem Wertungswiderspruch wird im Schrifttum zur juristischen Methodenlehre gesprochen, „wenn der Gesetzgeber, ohne geradezu in Normwidersprüche zu verfallen, einer von ihm vollzogenen Wertung nicht treu bleibt“; in solchen Fällen sei „sorgfältig zu prüfen, ob nicht durch ... Auslegung der Widerspruch behoben werden kann“ (so [stellvertretend] Karl Engisch, Einführung in das juristische Denken [9. A. Stuttgart/Berlin/Köln 1997] S. 212 ff.; zum umfassenderen Problem der wertbezogenen „inneren“ Systemgerechtigkeit: Reinhold Hotz, Methodische Rechtsetzung – eine Aufgabe der Verwaltung [St. Galler Habilitationsschrift; Zürich 1983] S. 197 ff. [B]). Der Beklagte hatte in seiner Berufungsschrift entsprechende Lehrmeinungen, insbesondere jene von Bydliniski in der Festschrift für Erwin Deutsch (S. 65 ff.), auszugsweise

im Wortlaut zitiert (ON 32, S. 15 ff.); darauf kann verwiesen werden.

15.2.8. *Zum deutschen Steuer- und Steuerstrafrecht* verhält sich das *liechtensteinische Recht* weder zustimmend noch ablehnend – allerdings auch nicht in dem Sinn *wertindifferent*, daß es schlicht ignorieren würde, ob es sich bei einem als Schaden geltend gemachten Betrag um nachträglich erhobene Steuern und Steuerstrafen handle. Zutreffend verwies der Beklagte zu diesem Punkt ergänzend auf: Franz Matscher in: Hans W. Fasching (Hrsg.), Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, Band 1 [2. A. Wien 2000] vor Art. IX EGJN, Rn 49, sowie auf Art. 121 Abs. 3 LVG (ON 55, S. 17, 2. Abschnitt). In ähnlichem Sinn hatte auch das Schweizerische Bundesgericht die im erwähnten Fall (BGE 115 II 72) geforderten CHF 10'000.00 – unabhängig davon, daß die dort einschlägigen finanzrechtlichen Bestimmungen französischen Rechts in der Schweiz nicht galten, und unabhängig davon, ob entsprechende Anwendungsakte in der Schweiz vollzogen würden – als Buße und damit als nicht ersatzfähig qualifiziert.

15.2.9. Verheimlicht eine Person den deutschen Steuerbehörden Einkommen und Vermögen, so erfüllt sie damit (wenn auch unaufgedeckt) Tatbestände des deutschen Steuer- oder Steuerstrafrechts. Nach liechtensteinischem Recht löst sie damit zunächst keine Rechtsfolgen aus. Wird jedoch ihre Steuerhinterziehung von den deutschen Finanzbehörden entdeckt, dann verschließt sich auch das liechtensteinische Recht nicht der Tatsache, daß es sich bei den nunmehr nach deutschem Recht eintretenden Rechtsfolgen um nachträglich erhobene Steuern und um Steuerstrafen handelt. Denn das deutsche und das liechtensteinische Recht gehören zwar verschiedenen Rechtsordnungen, nicht aber verschiedenen Wertordnungen an. Der über den Geltungsbereich des liechtensteinischen Rechts hinausreichende Wertungszusammenhang offenbart sich namentlich in den verschiedenen Rezeptionsgrundlagen liechtensteinischer Gesetze, bei deren Auslegung nach ständiger liechtensteinischer Praxis die Lehre und Rechtsprechung der Rezeptionsländer beigezogen werden sollen und dürfen. Die für die zweite Argumentationslinie zentralen Begriffe der Einheit der Rechtsordnung (als einer konsistenten Wertordnung: Hotz, S. 187 [vor 3]) und des Wertungswiderspruchs beziehen sich auf Rechtsnormen, die im gleichen *Wertungszusammenhang* gleichzeitig zu gelten beanspruchen. Eine vom Beklagten zitierte Entscheidung des Staatsgerichts-

hofs vom 24. April 1997 (veröffentlicht in: LES 1998 185) beruhte auf dem Sachverhalt, daß ein Erblasser in einer letztwilligen Verfügung mitgeteilt hatte, daß er bei einer bestimmten Bank ein näher bestimmtes Sparheft unterhalte; der Staatsgerichtshof beurteilte unter grundrechtlichen Gesichtspunkten, wie sich das Bankgeheimnis (einer liechtensteinischen Bank) zu einem Auskunftsbegehren des Fürstlichen Landgerichts verhalte. Hierzu hatte der Staatsgerichtshof unter anderem ausgeführt, es bestehe „sehr wohl ein öffentliches Interesse an einer möglichst vollständigen Erfassung der steuerrechtlich relevanten Sacherhalte – wobei ... nicht einmal das fiskalische Interesse des Staates, sondern das Streben nach gleichmäßiger und gerechter Besteuerung aller Steuersubjekte in der Vordergrund zu stellen“ sei (S. 190 unten [3.4]). Damit ist eine Wertung ausgesprochen, die nach deutschem und nach liechtensteinischem Recht gleichermaßen gilt und den Wertungszusammenhang der beiden Rechtsordnungen, soweit hier von Belang, bestätigt.

15.2.10. Neueste einschlägige Lehrmeinungen bestätigen Gleiches.

15.2.11. In einem Aufsatz (Österreichisches Recht der Wirtschaft [RdW] 6/2004, S. 324 ff.) äußert sich Martin Schauer zu Geheimnisbruch und Steuerschaden. [...] Der Autor kommt zum Ergebnis (a.a.O. S. 327), daß Schäden, die durch das Scheitern einer versuchten Steuerhinterziehung beim Steuerpflichtigen dadurch eintreten, daß er die Steuer nachzahlen muß, nicht ersatzfähig seien. Der Grund bestehe darin, daß es sich beim eingetretenen Schaden um den Verlust eines unerlaubten Vorteils handelt. Dasselbe gelte für eine Strafe, die als Folge hiervon im Zuge eines Finanzstrafverfahrens verhängt wurde: Der Geschädigte könnte sonst risikolos in seinem strafbaren Verhalten verharren, wenn er weiß, daß er Ersatz für die Strafe ansprechen kann. All dies gelte auch und gerade dann, wenn diese Schäden durch die Verletzung einer Geheimhaltungspflicht eingetreten seien. An der Beurteilung ändere sich auch dann nichts, wenn die Steuerhinterziehung die Gesetze eines anderen Staates als jenes verletzen würden, nach dessen Rechtsordnung der zwischen dem Geschädigten und dem Schädiger geschlossene Vertrag zu beurteilen sei. Die im zitierten Ergebnis gehäuften negativen Wertungen – „Steuerhinterziehung“, „strafbares Verhalten“, „unerlaubter Vorteil“, „Vereitelung der Strafzwecke“ – bestimmen sich zwar nicht nach liechtensteinischem Recht, wohl aber nach einem intersubjektiv sowohl in Deutsch-

land als auch in Liechtenstein akzeptierten normativen Wertmaßstab.

15.2.12. Anlehnend an Franz Bydlinski (Festschrift für Erwin Deutsch, S. 77 f.), beziehen auch Heinz Krejci/Wolfgang Brandstetter (Verlust verbotener Vorteile als ersatzfähiger Schaden [ecolex 07, S. 520 ff.]) den hier interessierenden Wertungswiderspruch auf Rechtsnormen im gleichen Wertungszusammenhang (S. 522; vorstehende Ziff. 15.2.9): Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, sei die Schadenshaftung systematisch auf alle Verbotsmaterien der Rechtsordnung abzustimmen und entsprechend einzuschränken, ungeachtet dessen, daß sich im Schadenersatzrecht selber hierfür keine ausdrücklichen Anhaltspunkte finden lassen: „Vielmehr handelt es sich um eine besondere, weil globale und auf dem Schadenersatzrecht externe Normen und Institute gestützte Anwendung des Normweckkriteriums, das an sich dem Schadenersatzrecht wohlbekannt ist. Die teleologische Haftungsreduktion ist hier umfassend, weil nicht auf bestimmte Verhaltensnormen oder Schadenersatzinstitute beschränkt.“ Die teleologische Reduktion bestehe darin, daß sich der Inhalt von Verträgen, die unmittelbar oder mittelbar der Steuerhinterziehung dienen, „nicht auf die Pflicht erstreckt, die Steuernachzahlung und die Finanzstrafe zu ersetzen“. Mit solchen und weiteren Überlegungen – insbesondere zum Rechtswidrigkeitszusammenhang und zur Problematik von Verträgen, die der Steuerhinterziehung dienen – kommen Krejci/Brandstetter zum Ergebnis, daß der Verlust von Vorteilen, die darin bestehen, daß fällige Steuern und Steuerstrafen bezahlt werden müssen, weil ein Vertragspartner Umstände offenbart hat, die der Finanzbehörde die Steuerhinterziehung erkennen ließen, keinen ersatzfähigen Schaden darstellt (S. 523 am Ende).

15.2.13. Von einer einheitlichen herrschenden Lehre oder von einer präjudizierenden Rechtsprechung kann zwar noch nicht gesprochen werden. Eine Tendenz läßt sich jedoch erkennen. Im Sinn dieser erkennbaren Tendenz hat der Fürstliche Oberste Gerichtshof die *entscheidenden Fragen* nach *eigener Wertung* zu beurteilen, nämlich: Ist der Kläger, dessen Steuerhinterziehung wegen eines Geheimnisbruchs mißglückte, durch entsprechende Schadenersatzansprüche wirtschaftlich so zu stellen, wie wenn die Steuerhinterziehung geglückt wäre? Gewährleistet das liechtensteinische Haftpflichtrecht insofern zumindest wirtschaftlich den Erfolg einer Steuerhinterziehung? Kann somit jemand, der

durch Steuerhinterziehung latente Steuerschulden und -strafen begründet hat, andere Personen in seine Steuergeheimnisse einweihen, sie zur Verschwiegenheit verpflichten und die gesamten nachteiligen Folgen seiner eigenen Steuerhinterziehung auf diese Personen abwälzen, falls diese das Geheimnis offenbaren – wobei die Wahrscheinlichkeit, daß dies geschieht, um so größer wird, je mehr Personen in die Steuergeheimnisse eingeweiht und zur Verschwiegenheit verpflichtet werden? Der Schaden wird in der Lehre auch umschrieben als „Interesse des Geschädigten am Nichteintritt des schädigenden Ereignisses“ (Oftringer/Stark, Schweizerisches Haftpflichtrecht I [5. A. Zürich 1995]) S. 76, § 2, Rn 22). Wenn aber das schließlich doch eingetretene schädigende Ereignis darin besteht, daß die durch Steuerhinterziehung geschuldeten Steuern und Steuerstrafen nunmehr bezahlt werden müssen: Ist dann das Interesse des so Geschädigten in dem Sinn schützenswert, daß hierfür jene Personen aufkommen müssen, welche die ausschließlich vom Geschädigten veranlaßte Steuerhinterziehung nicht verheimlichten? Solche und ähnliche Fragen (ähnlich: Krejci/Brandstetter, S. 523 a.E.) vermag der Fürstliche Oberste Gerichtshof – in Kenntnis unterschiedlicher dogmatischer Ansätze zu verwandten Problemen – bei wertender Beurteilung *nicht zu bejahen*.

15.2.14. Auf ähnlichem Mißbehagen beruhten beide untergerichtlichen Urteile: Beide anerkannten zwar die Entstehung des vom Kläger geltend gemachten Schadens und grundsätzlich auch dessen Ersatzfähigkeit. Beide versuchten dann aber die Folgen ihres Ansatzes zu mildern, indem sie das Ergebnis quantitativ berichtigten: das Fürstliche Landgericht mit Erwägungen zur Adäquanz bestimmter Schadenspositionen, das Fürstliche Obergericht mit Billigkeitserwägungen zur hälftigen Teilung des Schadens. Die Frage drängt indes nach klarer und eindeutiger Antwort, und zwar im Sinn der vorstehenden Erwägungen dahin gehend, daß – ohne im Einzelnen nach den beiden sich ohnehin vermischenden Argumentationslinien zu unterscheiden – für den festgestellten *Steuerschaden*, für die festgestellten *Steuerstrafen* und für die festgestellten *Kosten*, die im Zusammenhang damit entstanden sind, *kein Ersatzanspruch* anerkannt wird. Daß der Beklagte den Kläger durch eine verspätete oder unvollständige Information um die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige gebracht habe, ließ sich nicht feststellen (ON 52, S. 54 [2. Abschnitt]); daß diese (für den Fürstlichen Obersten Gerichtshof

verbindliche) Negativfeststellung auf einem Verfahrensmangel beruhe, wurde im Revisionsverfahren nicht gerügt.

15.2.15. Die *Rüge* des Beklagten, wonach dem Kläger bei rechtlich richtiger Beurteilung kein ersatzfähiger Schaden entstanden sei, erwies sich demnach als *berechtigt*.

15.3. Als unrichtige rechtliche Beurteilung bestandete der *Beklagte* sodann (ON 55, S. 26 ff. [zu III/1/c]) die Erwägungen des Fürstlichen Obergerichts zur *Bewährungsaufgabe*.

15.4. Hierzu und zu den hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers (ON 58, S. 23 ff. [zu III/1/c]) hat der *Fürstliche Oberste Gerichtshof erwogen*:

15.4.1. Die Erwägungen, wonach für den festgestellten Steuerschaden, für die Steuerstrafen und für Kosten, die im Zusammenhang damit entstanden sind, kein Ersatzanspruch anerkannt wird (vorstehende Ziff. 15.2.14), gelten sinngemäß für die Bewährungsaufgaben. Denn die Bewährungsaufgaben sind den Steuerstrafen zuzurechnen. Die gegen deren Ersatz gerichtete *Rüge* des Beklagten erwies sich demnach als *berechtigt*.

15.4.2. Soweit der *Beklagte* in diesem Zusammenhang allerdings rügte, daß es für den Beklagten völlig unvorhersehbar gewesen sei, daß der Kläger mit Bezug auf seinen Pferdebetrieb freiwillig rückwirkend auf den Steuerstatus der Liebhaberei verzichten würde (ON 55, S. 31 unten f.), drängen sich Präzisierungen auf. Nach der Lehre vom *adäquaten Kausalzusammenhang* wird ein Umstand dann als haftungsbegründend betrachtet, wenn er nicht nur notwendige Bedingung (*conditio sine qua non*) des Schadens, sondern auch nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Erfahrung geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu bewirken, so daß der Eintritt dieses Erfolgs als durch die fragliche Bedingung wesentlich begünstigt erscheint. Der adäquate Kausalzusammenhang wird im Nachhinein (*ex post*) beurteilt: aus der Sicht des Richters in Kenntnis des nunmehr eingetretenen Erfolgs und der gesamten tatbestandlichen Situation. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob der potentiell Haftpflichtige subjektiv mit einem bestimmten Erfolg rechnen müßte, sondern darauf, ob der eingetretene Erfolg objektiv geeignet war, als Wirkung einer bestimmten Ursache betrachtet zu werden. Die Vorausehbarkeit für den Verursacher – darauf zielte

die *Rüge* des Beklagten – spielt bei der Beurteilung des adäquaten Kausalzusammenhangs keine Rolle (zum Ganzen [stellvertretend]: Oftinger/Stark, S. 109 ff. § 3, Rn 14 ff., mit zahlreichen Hinweisen). Der gegenständliche Geheimnisbruch ist, ganz allgemein, die adäquate Ursache für alle nachteiligen Folgen, die dem Kläger im Zusammenhang mit seiner Selbstanzeige nach deutschem Steuer- und Strafrecht erwachsen sind. Soweit der Kläger einzelne dieser Folgen zu „optimieren“ suchte – namentlich, indem er Zugeständnisse machte, um einer unbedingten Freiheitsstrafe zu entgehen – setzte er keine neu hinzutretende Ursache, die bei wertender Betrachtung den Geheimnisbruch als inadäquate Ursache zu verdrängen vermöchte (Oftinger/Stark, S. 154 ff. [§ 3 IV] Rn 132 ff.). Die *Rüge* betreffend den fehlenden adäquaten Kausalzusammenhang erwies sich demnach, wäre sie noch wesentlich, als nicht *berechtigt*.

15.5. Als unrichtige rechtliche Beurteilung bestandete der *Beklagte* ferner (ON 55, S. 28 ff. [zu III/1/d]) die Erwägungen des Fürstlichen Obergerichts zu dem *aufgrund des „deals“ des Klägers mit dem deutschen Finanzamt für die Erlangung der Haftverschonung bezahlten Betrag*.

15.6. Hierzu und zu den hiergegen erhobenen Einwendungen des Klägers (ON 58, S. 24 f. [zu III/1/d]) hat der *Fürstliche Oberste Gerichtshof erwogen*:

Die Erwägungen, wonach für den festgestellten Steuerschaden, für die Steuerstrafen und für Kosten, die im Zusammenhang damit entstanden sind, kein Ersatzanspruch anerkannt wird (vorstehende Ziff. 15.2.14), gelten sinngemäß für den aufgrund des „deals“ des Klägers mit dem deutschen Finanzamt für die Erlangung der Haftverschonung bezahlten Betrag. Denn dieser Betrag ist den Steuerstrafen zuzurechnen. Die gegen deren Ersatz gerichtete *Rüge* des Beklagten erwies sich demnach als *berechtigt*.

(...)



Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort/Datum	Anmeldung/Veranstalter
Fachanwalt für Steuerrecht	Prof. Dr. H. Bieg, Dipl.-Fw. G. Courtehoue, RA A. Freiherr von Fürstenberg, RegDir W. Hübner, StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, VRiFG C. Seßinghaus, Prof. Dr. P. Sorg, WP Prof. Dr. H. Zettl	07./08.01.2005, Berlin	DeutscheAnwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Probleme der Corporate Governance: Enforcement und Management Entlohnung	Prof. Dr. Dres. h.c. M. Lutter	11.01.2005, Bochum	Institut für Unternehmensführung der Ruhr-Universität Tel.: 0234/32-22235 Fax: 0234/32-14260
Internationale Unternehmenssteuerbelastungsvergleiche unter besonderer Berücksichtigung der EU-Beitrittsstaaten	Prof. Dr. Dr. hc. mult. O. H. Jacobs	12.01.2005, Bochum	Institut für Unternehmensführung der Ruhr-Universität Tel.: 0234/32-22235 Fax: 0234/32-14260
Grundlagen Transferpreise: Fallbeispiele	Dipl.-Fw. T. Rupp, StB Dr. W. Zieren	18.01.2005, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Verrechnungspreis-Dokumentation in der Praxis	StB Dr. D. Brüninghaus, RA Dr. W. Haas, R. Schreiber	19.01.2005, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. H. Louis	24.-26.01.2005, Reiht/Seefeld	Forum - Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Betreuung privater Vermögen 2005 Steuerliche und juristische Spezial-Fragen	StB/WP Dr. J.-A. Lohr, RA/FAStR Dr. B. Noll, RA Dr. W. Putz, RA M.A. LL.M. Dr. A. Richter, RA LL.M. Dr. F. A. Schäfer, RA Dr. S. Scherer, StB Dr. A. Söffing, RA/FAStR Dr. M. Söffing, Syndikusanwalt Dr. K. Stein, RA Dr. W. Theiss, R. Vielhaber, RA/FAStR/StB Dr. H. V. Volckens	26./27.01.2005, Bergisch Gladbach	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Unternehmensbewertung und Unternehmenskauf und -verkauf	RA Dr. G. H. Wächter, StB/WP C. Wollny	26./27.01.2005, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502

Veranstaltung	Dozent	Ort/Datum	Anmeldung/Veranstalter
Neue Besteuerung von Alterseinkünften	Dipl.-Fw. H.-G. Horlemann	27.01.2005, Köln	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500946
Lohnsteuer aktiv gestalten	StB Dipl.-Fw. M. Seifert	27.01.2005, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kauf von Unternehmen aus der Insolvenz	RA/FAArbR Dr. B. Göpfert, RA/FAInsoR Dr. W. Ott, RA Dr. A. Spahlinger	27.01.2005, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Kommunen und Steuern Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer	H. Eversberg, H.-J. Rang, F. Schneider	28.01.2005, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Materielle Gestaltungsschwerpunkte unter besonderer Berücksichtigung der aktuellen Steuerreformgesetze – Personen- und Kapitalgesellschaften	RA/StB Dr. H. Hauswirth, RA/StB Prof. Dr. K. Weber	28./29.01.2004, München	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

FEBRUAR 2005

Recht & Steuern Auslandsentsendung	RAin Dr. A. Bonanni, RA/FAArbR Dr. B. Gaul, D. Hahn, Dipl.-Vw. A. Koziener, B. Laws	01./02.02.2005, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Die Kapitalgesellschaft 2005	RA/FAStR Dr. R. Fügen, RiFG Dr. A. Herlinghaus, RA/FAStR LL.M. Dr. N. Rieger, RA/StB Prof. Dr. K. Weber	14.-16.02.2005, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierung	RA/FAStR/StB Dr. S. Behrens, F. Rieger, RiBFH H.-U. Viskorf	17.02.2005, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beendigung von Arbeitsverhältnissen – Konsequenzen im Sozial-, Arbeits- und Steuerrecht	RA/FAArbR und SozialR/Notar M. Stolz	19.02.2005, Leipzig	DeutscheAnwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111

Veranstaltung	Dozent	Ort/Datum	Anmeldung/Veranstalter
Dokumentation von Verrechnungspreisen	StB O. Wehnert, RiFG Prof. Dr. K.-M. Wilke	22.02.2005, Darmstadt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45
MÄRZ 2005			
Intensivkurs Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.- Fw. H. Östringern	01.-03.03.2005, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45
3. Gesellschaftsrechtliche Jahrestagung	Prof. Dr. G. Crezelius, Notar Prof. Dr. D. Mayer, Notar Prof. Dr. H.-J. Prie- ster, RA/FAStR Prof. Dr. A. Raupach, RiBGH Dr. V. Röhricht	04./05.03.2005, Hamburg	Deutsches Anwaltsinsti- tut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Gründung, Gestaltung und Betreuung einer GmbH	RA/FAStR Dr. B. Binne- wies, RA/FAStR Dr. R. Mohr	04./05.03.2005, Dortmund	Deutsche Anwalt- Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Erbrechts- und Erb- schaftsteuertage 2005 DVEV, Arbeitsgemein- schaft Steuerrecht im DAV und StB-Verband Köln	Leitung: RA/FAStR Dr. M. Jülicher, RA/StB Andreas Jahn Referenten: Prof. Dr. J. P. Meincke, MinR R. Ha- laczinsky, Notar Thomas Wachter, RA/FAStR Dr. M. Jülicher, RA/StB Andreas Jahn, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm, LeitMinRat H. B. Brandenburg, RA/StB F. Jacob, RA/FAStR H.-W. Kamps	04./05.03.2005, Köln	DVEV, Hauptstrasse 18, 74918 Angelbachtal Tel.: Fax: 07265/91 34 34
Wegzug? Standort-Verlegung als Chance für deutsche Un- ternehmer - Deutsche Steueramne- stie: Bedeutung und Kon- sequenzen	T. Brunner, StB J. Fahren- berg, StB Mag. R. Leitner, RA Dr. Daniel Lüthi, W. Meier, StB Prof. Dr. C. Schmidt, P. Vaines, Dr. L. C. Verbist	10.-11.03.2005, Opfikon Glattbrugg/Zürich	ZfU – International Busi- ness School Tel.: +41/1/7228585 Fax: +41/1/7228586
Beratung und Verteidi- gung in Steuerstrafsachen	Prof. Dr. W. Joecks, Zolloberamtsrat M. Klau- er, RegDir W. Lübke	10./11.03.2005, Berlin	Deutsches Anwaltsinsti- tut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort/Datum	Anmeldung/Veranstalter
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm/Dipl.-Handelslehrer/Dipl.-Fw. Dr. rer. pol. Hans Schöning	10.-12.03.2005, Karlsruhe	DeutscheAnwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV: Steueranwalt International 2005	Leitung: RA/StB F. Jacob, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm Referenten: Prof. Dr. B. Kaminski, RA/FAStR S. Korts, Prof. Dr. G. Strunk	11./12.03.2005, Costad´en Blanes, Mallorca/Spanien	DeutscheAnwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Der GmbH-Geschäftsführer	Dr. A. Funk-Münchmeyer, RA L. Köhl, RA Dr. R. Liebs, RA/Notar Dr. S. Lingemann	15./16.03.2005, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuer- und Gewinnermittlungsunterlagen im Familienrecht	RA/FAArbR U. Spieker	19.03.2005, Köln	DeutscheAnwalt-Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111

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

