

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2007

37. Ausgabe | 9. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

121 **Editorial**

Wagner

Beiträge

122 Erb **Verteidigungsansätze in Schätzungsfällen**

131 Schwedhelm/Fraedrich
Unternehmensteuerrecht in Frankreich – Ein Überblick über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

137 Wulf **Umsatzsteuer auf verauslagte Kosten des Rechtsanwalts oder „durchlaufende Posten“?**

140 Söffing **Die österreichische Privatstiftung (Teil 1)**

Europarecht

144 Beul **Gemeinschaftsrechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung aufgrund unterschiedlicher Behandlung durch Doppelbesteuerungsabkommen**

150 **Veranstaltungsbericht**

152 **TaxLawLinks**

154 **LiteraTour**

156 **Steermelder**

157 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Im eher trägen Bereich der Erbschaftsteuer tut sich etwas. Daß die schweizerischen Kantone diese nach und nach abschaffen bzw. die Tarife senken, hat sich herumgesprochen. Deutschland diskutiert – nach der Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts – die Erbschaftsteuer unter „Themen der Zeit“, etwa Prof. Roman Seer in der Zeitschrift für Rechtspolitik 2007, 116 ff. oder Dr. Marc Jülicher im steueranwaltsmagazin 2007, 99 ff. Praktischerweise unter dem Titel „Quo vadis?“.

Österreich will die Erbschaftsteuer zum 31. 12. 2008 abschaffen. Im Grenzgebiet zwischen Bayern und Österreich wird sich in den nächsten Monaten also etwas tun: Die Wohnsitzverlagerung Richtung Österreich wird zunehmen. Womit die Frage „Quo vadis?“ irgendwie beantwortet wäre.

II.

Das schweizerische Bundesgericht in Lausanne hielt die bisherige Besteuerung im Kanton Obwalden für verfassungswidrig. In seinem Urteil vom 1. 6. 2007 hielt es fest, der Durchschnittssteuersatz dürfe bei steigendem Einkommen nicht sinken. Damit wurde diese sog. degressive Besteuerung aufgehoben, aber auch soweit, als der Tarif Steuerentlastungen für kleinere Einkommen vorsah. Es dauerte gerade einmal eine Woche, bis der kleine Kanton reagierte: Als erster Kanton führt er 2008 eine Flat-Rate-Tax ein, das heißt flache, proportionale Tarife für mittlere und hohe Einkommen.

Und damit wird in der Schweiz nicht nur über die (vom Bezirksgericht Bülach verneinte) Strafbarkeit der ehemaligen Swissair-Verantwortlichen diskutiert, sondern auch über den Steuerwettbewerb und das bestmögliche Steuerrecht.

III.

„Von Aristoteles über Marx bis zu Johannes Paul II. haben die Denker dieser Welt eine Frage immer wieder leidenschaftlich erörtert: Ist der Besitz von und der Drang nach Geld moralisch gerechtfertigt oder nicht? Ein objektives Urteil ist unmöglich; es hängt von der philosophischen Einstellung eines jeden einzelnen ab.“ (André Kostolany in seinem Buch „Wunderland von Geld und Börse“)

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: **Rüdiger Bock** (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; **Nils Worgulla** und **Matthias Söffing**, Rechtsanwälte in Düsseldorf; **Hilmar Erb**, Rechtsanwalt in München; **Carsten Beul**, Rechtsanwalt in Neuwied; **Rolf Schwedhelm** und **Jennifer Fraedrich**, Rechtsanwälte in Köln; **Martin Wulf**, Rechtsanwalt in Berlin; **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de

Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 € inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Verteidigungsansätze in Schätzungsfällen

Dr. Hilmar Erb, Rechtsanwalt, Wannemacher & Partner, München

Das Verhältnis von Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren wirft dogmatisch komplexe und in der Praxis schwer handhabbare Probleme auf. Schwierigkeiten bereitet vor allem die Kollision der unterschiedlichen Normzielsetzungen und Prozeßrechtsmaxime: Während das materielle Steuerrecht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Blick hat, dabei aber in der Regel nach einem möglichst hohen Steueraufkommen strebt („*in dubio pro fisco*“), folgt das Strafrecht eigenen Prämissen, die zum Vorteil des beschuldigten Bürgers zunächst von dessen Unschuld ausgehen („*in dubio pro reo*“). In diesem Konfliktfeld geraten vor allem die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren (vgl. etwa §§ 90, 149, 160 AO) in Widerstreit mit dem strafrechtlichen Grundsatz, nicht selbst an der Überführung der eigenen Person mitwirken zu müssen („*nemo tenetur se ipsum accusare*“).¹

Das Gesetz löst diese Friktionen nur rudimentär auf: Nach § 393 Abs. 1 S. 1 AO richten sich – insoweit eine Selbstverständlichkeit – „*die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren [...] nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften*“. Im übrigen bestimmt § 393 Abs. 1 AO lediglich, daß die Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht erzwungen werden kann, wenn sich der Steuerpflichtige durch die von ihm geforderte Offenbarung in strafrechtlicher Hinsicht belasten würde (S. 2) oder wenn gegen ihn bereits ermittelt wird (S. 3). Flankiert wird dieses Gebot durch ein Beweisverwertungsverbot bezüglich solcher Informationen, die die Strafverfolgungsbehörden den Steuerakten des Steuerpflichtigen entnehmen kann und die der Steuerpflichtige „*in Erfüllung steuerlicher Pflichten*“ offenbart hat (§ 393 Abs. 2 S. 1 AO).²

Relevant wird die Kollision der Verfahrensprinzipien auch dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden. Nicht selten verwischen Behörden und Gerichte die definierten Grenzen zwischen den Rechtsgebieten und scheren die rechtlichen Wertungen über einen Kamm, wo mit zweierlei Maß gemessen werden müßte – zum Nachteil des Steuerpflichtigen und Beschuldigten.

A. Beweismaßstäbe und Beweisregeln im Steuerrecht und im Strafrecht

I. Besteuerungsverfahren

1. Regelbeweismaß

Der Besteuerung ist grundsätzlich der Sachverhalt zugrunde zulegen, der mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verwirklicht wurde (*erwiesene Besteuerungsgrundlagen*).³ Absolute Gewißheit über das tatsächlich Geschehene im Sinne mathematischer Sicherheit ist dabei zwar nicht erforderlich.⁴ Allerdings muß der festgestellte Sachverhalt nach der Lebenserfahrung derart wahrscheinlich sein, daß dagegen keine vernünftigen Zweifel mehr aufkommen.⁵ Das ist jedenfalls dann nicht der Fall, wenn die Tatsachenfeststellungen gegen Denkgesetze verstoßen oder logische Brüche aufweisen.

Eine Durchbrechung des Regelbeweismaßes läßt das Steuerrecht im Bereich der Schätzungen zu: Ist die Finanzbehörde nicht in der Lage, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu errechnen, hat sie sie nach Maßgabe von § 162 AO zu schätzen. Damit einhergeht der Verzicht auf eine vollständige Sachverhaltsaufklärung: Die (annähernde) Gewißheit wird ersetzt durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen, es genügt ein geringerer Grad der Gewißheit bei der Feststellung des für die Besteuerung wesentlichen Sachverhaltes (Reduzierung des Beweismaßes).⁶ Gleichwohl muß der im Wege der Schätzung ermittelte Sachverhalt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.⁷ Erforderlich ist also ein deutliches Überwiegen von Gründen, die für eine zutreffende Ermittlung des Sachverhaltes sprechen (*höchstwahrscheinliche Besteuerungsgrundlagen*).

1 Zu diesem Spannungsverhältnis vgl. *Ehlscheid* in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 3, Rn. 344 ff.; *Wulf*, wistra 2006, 89.

2 § 393 AO wirft zahlreiche weitere Probleme auf, die hier nicht näher behandelt werden können; vgl. dazu in jüngerer Zeit etwa *Wulf*, wistra 2006, 89.

3 Vgl. *Dörn*, wistra 1993, 1, 50, 53, m. w. N.

4 *Joecks* in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 59.

5 *Ehlscheid* in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 28.

6 BFH, BStBl. 1989 II, 462, 463.

7 *Joecks* in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 58. *Rüsken* in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 5.

2. Beweisregel

Grundsätzlich obliegt es der Finanzbehörde, die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen darzulegen und zu beweisen, während der Steuerpflichtige bezüglich der steuerentlastenden und steuermindernden darlegungs- und beweispflichtig ist.⁸ Allerdings wird die Beweislastverteilung erst dann relevant, wenn sich die maßgeblichen Tatsachen überhaupt nicht feststellen lassen („*non liquet*“) – auch nicht im Wege einer zulässigen Schätzung. Die Schätzung genießt daher Vorrang vor der Anwendung der Beweislastregeln.⁹

II. Strafverfahren

1. Beweismaß

Im Strafverfahren sind dagegen alleine solche Tatsachen entscheidungsrelevant, die ohne Zweifel erwiesen sind, die sich also auf Sachverhalte stützen können, die „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ verwirklicht wurden.¹⁰ Eine Stufenfolge der Beweismaßstäbe wie im Steuerrecht ist dem Strafrecht fremd. Das Erwiesensein eines strafrechtlich relevanten Sachverhalts kann nicht durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ersetzt werden. Dies gilt auch für das Steuerstrafrecht.

Der Strafrichter hat danach zwar nicht jeden Bestandteil eines Lebenssachverhaltes als unwiderlegt hinzunehmen, wenn dagegen kein Beweis existiert; auch der auf eine Reihe von Beweisanzeichen gestützte Indizienbeweis ist zulässig.¹¹ Die Einlassung des Beschuldigten kann deshalb auch dann als unzutreffend zurückgewiesen werden, wenn sich ihr Gegenteil nicht positiv feststellen läßt.

Jedoch darf an der Schuld des Beschuldigten ein vernünftiger Zweifel nicht mehr aufkommen.¹² Ein nur „hohes Maß“ an Wahrscheinlichkeit ist nicht ausreichend. Damit entspricht der strafrechtliche Gewißheitsgrad dem der steuerrechtlich erwiesenen Besteuerungsgrundlagen.

2. Beweisregel

Bis zur rechtskräftigen Feststellung der strafrechtlichen Verfehlung gilt die Unschuldsvermutung („*in dubio pro reo*“). Kann der Nachweis einer strafrechtlichen Verfehlung nicht mit der hinreichenden Sicherheit – Ausschluß jeglichen vernünftigen Zweifels – geführt werden, ist der Beschuldigte von dem Tatvorwurf freizusprechen.

■ Verteidigungsansatz

Fehler bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sind unmittelbar, d. h. bereits im Besteuerungsverfahren zu rügen. Auch auf die Regeln der Beweislastverteilung ist in diesem Zusammenhang zu achten, sofern diese Anwendung finden. Wurden Verstöße gegen Vorschriften des formellen Besteuerungsrechts im Besteuerungsverfahren nicht aufgezeigt, sind sie spätestens im Strafver-

fahren zu rügen. Steuerstrafrecht ist Blankettstrafrecht, weshalb sich Unzulänglichkeiten im Besteuerungsverfahren regelmäßig auf die Tatbestandsmäßigkeit der Tat handlungen bzw. auf den Verkürzungserfolg auswirken.¹³

B. Die Schätzung im Besteuerungsverfahren

I. Vorrang der Sachverhaltsaufklärung

Die in der Schätzung begründete Durchbrechung des Regelbeweismaßes ist – wie jede Regelabweichung – nur unter besonderen Voraussetzungen zulässig,¹⁴ nach § 162 Abs. 2 AO insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige die ihm obliegenden Mitwirkungspflichten verletzt.¹⁵ Daraus folgt, daß der zweifelsfreien Tatsachenfeststellung der Vorrang gebührt, die Schätzung also nur subsidiär und dann zulässig sein kann, wenn die Bemühungen um eine lückenlose Aufklärung des Sachverhaltes nicht von Erfolg gekrönt sind.¹⁶ Das gilt auch, wenn die Sachverhaltsermittlung mit größeren Schwierigkeiten verbunden ist.¹⁷

Folglich sind zunächst diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die erwiesen bzw. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit aufgeklärt sind. Erst wenn die Aufklärung weiterer Besteuerungsgrundlagen unmöglich oder unzumutbar ist, was sich vor allem an der Intensität der Mitwirkungspflichten und deren Erfüllung durch den Steuerpflichtigen bemißt, darf *insoweit* in den Bereich der Schätzung eingetreten werden.

■ Verteidigungsansatz

Es ist zu rügen, wenn die Finanzbehörde ihre Pflicht zur vorrangigen vollständigen Sachverhaltsaufklärung verletzt und sich vorschnell auf die – ihr vielfach bequemere – Schätzung zurückzieht. Deutlich hinzuweisen ist dabei auf die umfassende Amtsaufklärungspflicht. Bestehen

8 Sog. Normenbegünstigungstheorie; eingehend zu Beweisregeln und Beweismaß im Steuerrecht vgl. Seer in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 96 FGO, Rn. 64 ff., 78 ff.

9 Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 1.

10 Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 49; Rüsken in: Klein, Abgabenordnung; § 162, Rn. 1.

11 Meyer-Goßner, StPO-Kommentar, § 261 StPO, Rn. 25.

12 Joecks, wistra 1990, 52, 54.

13 Zu beachten sind in diesem Zusammenhang aber gewichtige Ausnahmen, in denen steuerliche und strafrechtliche Wertungen auseinanderfallen, etwa in Fällen, in denen das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO) greift.

14 Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 1.

15 Vgl. im übrigen BFH, BStBl. 1989 II, 462; Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 2, formuliert zutreffend: „Es muß vermieden werden, daß der nachlässige Steuerpflichtige besser wegkommt als der ordentliche.“

16 Seer in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 162 AO, Rn. 30.

17 Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 4; Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 280.

noch ungenutzt gebliebene Möglichkeiten, den Sachverhalt aufzuklären, ist die Schätzung unzulässig. Zu achten ist auch auf den Umfang zulässiger Schätzungen. Geschätzt werden dürfen nur solche Besteuerungsgrundlagen, die nicht bereits sicher ermittelt werden konnten. Insbesondere dürfen dem Steuerpflichtigen günstige Tatsachen, die „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ festgestellt wurden, nicht durch eine steuerünstigere Schätzung ersetzt werden.

II. „In dubio pro reo“ auch im Besteuerungsverfahren?

Der Grundsatz „in dubio pro reo“ gilt nicht nur im Strafprozeß, sondern auch für das Besteuerungsverfahren:¹⁸ Gerade in Schätzungsfällen treten häufig Zweifel auf, die nicht durch Möglichkeitsdarlegungen, Wahrscheinlichkeitserwägungen oder Vermutungen behoben werden dürfen, weil es einen nur möglicherweise, wahrscheinlich oder vermutlich verwirklichten Besteuerungstatbestand nicht gibt (Verbot der Verdachtsbesteuerung). Die Reduzierung des strikten Beweismaßes erlaubt in Schätzungsfällen aber vielfach eine gewisse Bandbreite möglicher Besteuerungstatsachen, für die eine annähernd gleiche Wahrscheinlichkeit spricht. In diesen Fällen kann die Behörde – mit entsprechender Begründung – auch das dem Steuerpflichtigen ungünstigere Ergebnis der Besteuerung zugrundelegen.¹⁹

Jedenfalls aber, wenn der Vorwurf einer Steuerhinterziehung im Raume steht, ist der Zweifelsgrundsatz strikt zu beachten.²⁰ Der strenge Beweismaßstab des Strafrechts überlagert dann jegliche Beweislockerung, die dem Besteuerungsverfahren zu eigen ist. Maßgebend sind damit allein solche Tatsachen, die von der Ermittlungsbehörde dargelegt und erwiesen sind. Ergeben sich bei der Sachverhaltsermittlung Zweifel und können diese nicht oder nur durch eine (strafrechtlich) unzulässige Schätzung behoben werden, wird der Steuerpflichtige insoweit vom Vorwurf der Steuerhinterziehung frei.

■ Verteidigungsansatz

Immer wenn eine Steuerhinterziehung in Frage steht, muß sich der Blick von dem gelockerten Beweismaßstab des Steuerrechts auf den strikten Zweifelsgrundsatz richten. Das gilt nicht erst im Strafverfahren, sondern bereits dann, wenn eine Steuerhinterziehung (nur) Voraussetzung der steuerlichen Inanspruchnahme ist, wie beispielsweise in Haftungsfällen (§ 71 AO) oder bei der Auseinandersetzung um Hinterziehungszinsen (§ 235 AO).

Spätestens aber im Strafverfahren sind Verletzungen des Zweifelsgrundsatzes konsequent zu rügen. Es empfiehlt sich, diejenigen Aspekte zu erhellen, in denen die Behörde mit bloßen Wahrscheinlichkeitsüberlegungen operiert und bestehende Zweifel nicht ausgeräumt hat. Darzulegen ist im weiteren, wie sich die Lücken im Tatsachen-

bereich auf das Ergebnis der Subsumtion auswirken, daß also der zunächst angenommene Hinterziehungsvorwurf nicht oder nicht in dem vermuteten Ausmaß besteht.

III. Nachweisobliegenheiten des Steuerpflichtigen

1. Bereits erbrachte Nachweise

Dem Steuerpflichtigen obliegt im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten neben der allgemeinen Auskunfterteilung (§ 93 AO) auch die Vorlage von Urkunden und Büchern bzw. Datenträgern (§§ 97, 147 AO). Dabei entscheidet die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und welche Unterlagen zur Ermittlung des jeweiligen Sachverhaltes vorzulegen sind.

Das Ermessen der Behörde reduziert sich allerdings, wenn und soweit ein sachlicher Ermittlungsbedarf nicht mehr besteht. Vor allem wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht bereits nachgekommen ist, indem er aus mehreren Alternativen einen möglichen und zulässigen Nachweis erbracht hat, erlischt der Anspruch der Finanzbehörde auf die Übergabe von (weiteren) Aufklärungsmitteln. Ein über den ursprünglichen Nachweis hinausgehender Beleg in lediglich anderer Form ist weder erforderlich noch von der Behörde erzwingbar. Beharrt die Behörde auf ihrem Verlangen, übt sie das ihr eingeräumte Ermessen fehlerhaft aus. Für eine Schätzung bleibt dann kein Raum.

■ Verteidigungsansatz

Die bereits erbrachten Nachweise sind in bündiger Form (nochmals) zusammenzufassen; es ist zu demonstrieren, daß und wie der Steuerpflichtige die Mitwirkungspflichten erfüllt hat. Gleichzeitig ist darauf hinzuweisen, daß die Behörde keinen Anspruch auf ein bestimmtes von mehreren tauglichen Beweismitteln hat.

2. Unmögliche Nachweise

Von dem Steuerbürger darf weder Unzumutbares noch Unmögliches verlangt werden. Er hat nur solche Umstände offenzulegen, die in seinem Kenntnisbereich liegen oder von denen er sich in zumutbarer Weise Kenntnis beschaffen kann.²¹ Außen- oder Fahndungsprüfer dürfen daher keine Auskünfte oder Nachweise über Auskünfte verlangen, zu denen der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die ihm also objektiv oder auch nur subjektiv unmöglich sind. Entscheidend ist dabei, ob der Steuerpflichtige die ihm üblicherweise eröffneten Informations- und Tätigkeitssphären tatsächlich beherrscht oder nicht (Frage der Beweishöhe).²²

18 FG Düsseldorf, Urteil vom 4. 11. 2004, 11 K 2702/02 E; BFH, BStBl. 1992 II, 128.

19 Joecks, wistra 1990, 52, 53.

20 Kamps/Wulf, DStR 2003, 2045, 2049, 2050.

21 Blumers/Göggerle, Handbuch, Rn. 538.

22 Vgl. BFH, BStBl. 1986 II, 856, 857; 1989 II, 462, 464.

■ Verteidigungsansatz

Im Hinderungsfall sind die Gründe substantiiert zu schildern, die den verlangten Nachweis unmöglich machen. Bei objektiver Unmöglichkeit des Nachweises genügt die allgemeine Darlegung der Umstände, die den Nachweis vereitelt haben. Bei nur subjektiver Unmöglichkeit ist darüber hinaus dazustellen, daß kein Steuerpflichtiger *in der Situation des Mandanten* in der Lage wäre, den Mitwirkungspflichten zu genügen.

IV. Strafschätzungen

§ 393 Abs. 1 S. 2 AO verbietet die Anwendung von Zwangsmitteln, wenn sich der Steuerpflichtige in Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten wegen einer Steuerstraftat belasten würde oder wenn bereits ein Ermittlungsverfahren gegen ihn eingeleitet wurde. Ein Blick auf die Praxis zeigt, daß der Zwangsmittelkatalog des § 328 AO (Zwangsgeld, Ersatzvornahme, unmittelbarer Zwang) keineswegs abschließend ist. Nicht selten wird das Ergebnis der Schätzung mit einem „Strafzuschlag“ versehen, sei es, um doch noch eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu erreichen, den Steuerbürger wenigstens künftig zur Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten zu ermahnen, oder auch nur um vermutete Liquidität abzuschöpfen. Derartige Strafschätzungen sind unzulässig: Bei der Schätzung der Einkünfte kann die Behörde zwar – jedenfalls bei grober Verletzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten – an den oberen Rand desjenigen gehen, was bei objektiver Betrachtung noch im Rahmen des Wahrscheinlichen liegt.²³ Eine unsachgemäße, überzogene Zuschätzung, durch die der Steuerpflichtige „in die Knie gezwungen“ wird, ist dagegen nicht hinzunehmen.

Strafschätzungen verstoßen gegen den Grundsatz, daß auch in Schätzungsfällen diejenigen Tatsachen der Besteuerung zugrunde zu legen sind, für die die größte Wahrscheinlichkeit streitet.²⁴ Willkürliche Maßnahmen sind daher unzulässig,²⁵ sie kommen de facto einem Zwangsgeld gleich.²⁶

■ Verteidigungsansatz

Auch wenn der Finanzbehörde ein „doloses“ Handeln nicht nachgewiesen werden muß, also bereits das objektive Vorliegen einer Strafschätzung zur Unzulässigkeit der Schätzung führt, kann es im Einzelfall schwierig sein, eine Strafschätzung überhaupt als solche zu verifizieren und gegenüber Behörde oder Gericht plausibel darzulegen. Das gilt vor allem dann, wenn sich das Ergebnis der Schätzung auf den ersten Blick im Rahmen des Vertretbaren bewegt, etwa weil Richtsätze aus einem Betriebsvergleich nicht eklatant überschritten sind.

Es empfiehlt sich, die Grenzen des Zwangsmittelverbotes deutlich zu machen und zu zeigen, daß die Schätzung im Ergebnis und im konkreten Fall einem Zwangsgeld

gleichkommt. Hier ist detaillierte Arbeit am Sachverhalt erforderlich. Dargestellt werden sollte zum Beispiel, inwieweit sich das Schätzungsergebnis von Mittelwerten einer Richtsatzsammlung entfernt und daß hierfür keine objektiven Gründe sprechen. Gegebenenfalls lassen sich der Vorkorrespondenz mit der Finanzbehörde Formulierungen entnehmen, die der „Androhung“ eines Zwangsmittels gleichkommen und die den Verdacht einer Strafschätzung erhärten.

V. Negativschätzungen

Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz, wonach von mehreren möglichen Schätzungsergebnissen stets das für den Steuerbürger ungünstigste Resultat für die Besteuerung maßgeblich ist. Will die Behörde der Besteuerung diejenigen Tatsachen zugrunde legen, die für den Steuerpflichtigen die ungünstigsten Auswirkungen mit sich bringen, muß für diese Tatsachen vielmehr eine höhere Wahrscheinlichkeit sprechen als für alle anderen ebenfalls in Betracht zu ziehenden Alternativen. Die Behörde hat die Argumente, die für diese höhere Wahrscheinlichkeit sprechen, explizit darzulegen und zu begründen.

■ Verteidigungsansatz

Gerügt werden sollte demnach nicht nur die Entscheidung der Behörde für ein dem Mandanten nachteiliges Schätzungsergebnis, wo mehrere Alternativen mit einem vergleichbaren Wahrscheinlichkeitsgrad offengestanden hätten, sondern auch eine nicht oder nur unzureichend begründete Entscheidung für ein Schätzungsergebnis. Gleichzeitig sollte im Gegenzug die für den Mandanten günstigste Tatsachenvariante der Behörde dargelegt und mit Wahrscheinlichkeitsüberlegungen versehen werden, wengleich die Finanzbehörde nicht zwingend gehalten ist, dieses Ergebnis anzunehmen, wenn sich eine gewisse Spanne für Zuschätzungen ergibt.²⁷

VI. Auswahl der Schätzungsmethode

Der Finanzbehörde steht bei der Schätzung ein „bunter Strauß“²⁸ von Schätzungsmethoden zur Verfügung. Bei der Wahl ihrer Mittel ist die Finanzbehörde zwar grundsätzlich frei, im Blick zu behalten sind aber stets die Eigenarten des zu besteuerten Unternehmens. So kann etwa die Nachkalkulation bei Betrieben mit einem diversifizierten Waren-

²³ Bornheim, PStR 1999, 184, 186.

²⁴ Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 489; Seer in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 162, Rn. 44.

²⁵ Vgl. BFH, BStBl. 1993 II, 259, 260.

²⁶ Vgl. im übrigen zur Problematik der Strafschätzungen Hellmann, Neben-Strafverfahrensrecht, 111 ff.

²⁷ Ehlscheid in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 17.

²⁸ Joecks, wistra 1990, 52, 53.

angebot und schwankenden Einkaufs- und Verkaufspreisen genauso untauglich sein wie ein externer Betriebsvergleich bei einem Unternehmen mit zahlreichen Alleinstellungsmerkmalen.

Die Schätzungsmethoden sind möglichst nicht alternativ, sondern vielmehr kumulativ anzuwenden, um ein möglichst genaues Schätzungsergebnis zu erzielen.²⁹

■ Verteidigungsansatz

Sofern die angewandte Schätzungsmethode offensichtlich keine zutreffenden Ergebnisse verspricht oder befürchten läßt, daß sie gerade bei dem Unternehmen des Mandanten zu verzerrten und für den Steuerpflichtigen ungünstigen Ergebnissen führt, ist bereits die Auswahl der angewandten Schätzungsmethode zu rügen.

Rudimentäre Fehler unterlaufen den Behörden bisweilen auch bei der Anwendung einer an sich anerkannten Schätzungsmethode, indem gegen allgemeine Erfahrungssätze und Denkgesetze verstoßen wird. Im Zusammenhang mit Schätzungen anhand von Richtsatzsammlungen empfiehlt sich die eingehende Lektüre der Eingangsbemerkungen zu den Tabellen. Hier finden sich für die Behörde bindende Vorgaben, die bei externen Betriebsvergleichen zu beachten sind. Abweichungen hiervon sollten thematisiert werden.

VII. Anforderungen an die Darstellung und Begründung des Schätzungsergebnisses

Unabhängig von der Methodenauswahl ist die Finanzbehörde gehalten, das Ergebnis der Schätzung betragsmäßig verständlich darzulegen und rechtlich eingehend zu begründen.³⁰ Da die Behörde in der Lage ist, sich selbst vollstreckbare Titel zu schaffen, sind an Darstellung und Begründung hohe Anforderungen zu stellen. Das Ergebnis muß transparent und nachprüfbar sein und erkennen lassen, auf welchem Wege die Behörde zu ihrer Beurteilung gelangt ist.³¹

■ Verteidigungsansatz

Die Verteidigung sollte sich die konkrete Berechnung der Schätzungsgrundlagen vor einer eigenen Stellungnahme vorlegen lassen. Sodann sind Mängel in der Darstellung der Schätzungsmethode und des Schätzungsergebnisses mit Hinweis auf das Transparenzgebot und den Grundsatz des rechtlichen Gehörs zu rügen. Formelhafte Wendungen in den Erläuterungen des Schätzungsergebnisses genügen nicht. Die Behörde muß klarstellen, was sie zur Anwendung der gewählten Schätzungsmethode veranlaßt hat. Es muß ersichtlich sein, wie sie dabei vorgegangen ist und ob und inwieweit sie das pauschale Schätzungsmuster auf die Besonderheiten des Unternehmens im zu beurteilenden Einzelfall angepaßt hat.

C. Die Schätzung im Strafverfahren

I. Erfordernis der Schätzung auch im Strafverfahren

Dem Beschuldigten eines Steuerstrafverfahrens muß die Tat insgesamt, d. h. auch bezüglich der Hinterziehungssumme, nachgewiesen werden. Allerdings besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß steuerschädigendes Verhalten nicht allein deshalb straflos bleiben kann, weil die exakte Berechnung des hinterzogenen Betrages nicht möglich ist.³² Grundsätzlich können daher auch im Steuerstrafverfahren die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden.

In vielen Fällen mutmaßlicher Steuerhinterziehung legen die Strafgerichte das Ergebnis der Schätzung durch die Finanzbehörden ihrer strafrechtlichen Beurteilung zugrunde. Eine solche Bezugnahme auf die Schätzung der Finanzbehörde wird überwiegend für zulässig gehalten.³³

■ Verteidigungsansatz

Soweit Schätzungsergebnisse als Grundlage eines Strafurteils dienen, können daher die gegen die Schätzung erhobenen Einwendungen auch im Strafverfahren geltend gemacht werden. Dies gilt selbst dann, wenn Schätzungsbescheide oder finanzgerichtliche Urteile rechtskräftig geworden sind, da der Strafrichter weder an die Bestandskraft von Steuerbescheiden noch an die Erkenntnisse der Finanzbehörde gebunden ist.³⁴

II. Bedenken gegen „steuerstrafrechtliche Schätzungen“

Die schlichte Übernahme von Schätzungsergebnissen in das Strafverfahren hinein begegnet dogmatischen und rechtspraktischen Bedenken,³⁵ nicht nur weil es sich bei der Schätzung um ein rein steuerrechtliches Instrument handelt, das dem Strafverfahren wesensfremd ist.³⁶

Schwerer wiegen die bereits angesprochenen Konflikte zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren: Zum einen verletzt die unbesehene Verwendung der Schätzungsergebnisse im Strafverfahren den Unterschied zwischen den jeweiligen Beweisregeln und Beweismaßstäben. Während dem Strafurteil ausschließlich erwiesene Tatsachen zugrundegelegt werden dürfen, gilt in Schätzungsfällen für das

29 Joecks, wistra 1990, 52, 55.

30 Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 284.

31 Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 8.

32 Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 59.

33 Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 277.

34 BVerfG, wistra 1991, 175, 176; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 473; Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 54.

35 Blumers/Göggerle, Handbuch, Rn. 535.

36 Rüsken in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 4; Ehlscheid in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 26.

Steuerrecht ein durchbrochener Beweismaßstab. Zum anderen verstößt die kritiklose Übernahme der Schätzungsergebnisse gegen die strafprozessuale Grundregel des § 261 StPO, wonach das Gericht allein „nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung“ entscheidet. Zum Dritten basiert die steuerliche Schätzung regelmäßig auf der Verweigerung des Steuerpflichtigen, an der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen mitzuwirken. Eine solche Pflicht existiert im Strafrecht nicht, es gilt der Grundsatz „*nemo tenetur se ipsum accusare*“.

Überdies sind die von der Finanzbehörde geschätzten Hinterziehungsbeträge regelmäßig zu hoch und müssen im finanzgerichtlichen Verfahren nach unten korrigiert werden. Wenn die oft sehr oberflächliche Schätzung bereits materiell steuerrechtlichen Ansprüchen nicht genügt, so gelten diese Bedenken erst recht im Strafverfahren.³⁷

Dem Grunde nach kann es daher eine „steuerstrafrechtliche Schätzung“ nicht geben.³⁸ Allenfalls kann der Strafrichter die Besteuerungsgrundlagen auf der Basis der eigenen Befassung mit dem Sachverhalt selbst schätzen.³⁹ Er muß sich selbst durch die Beweismittel, die ihm die Verfahrensordnung bietet, die für eine Verurteilung nötige Überzeugung bilden. Die Schätzung der Finanzbehörde kann in diesem Zusammenhang nur Indiz für eine Hinterziehung sein.⁴⁰

■ Verteidigungsansatz

Hat der Strafrichter die Schätzungsergebnisse der Finanzbehörde ersichtlich ohne Änderungen übernommen, sollte die Verteidigung unter Hinweis auf die Verletzung der Verfahrensprinzipien und -vorschriften die Entscheidung angreifen.

Dem Urteil des Tatrichters muß sich – auch mit Blick auf die Überprüfung durch das Revisionsgericht – entnehmen lassen, ob von den zutreffenden Besteuerungsgrundlagen ausgegangen wurde und auf welche Weise der Sachverhalt ermittelt wurde.⁴¹ Im Fall der Schätzung muß das Gericht darlegen, welche Schätzungsmethode wie angewandt wurde. Ein Urteil, das hierzu schweigt, ist fehlerhaft. Der bloße Hinweis auf die „Vorarbeit“ der Finanzbehörde genügt nicht⁴² und ist zu rügen.

III. Der Sicherheitsabschlag bei steuerstrafrechtlichen Schätzungen

Im Strafverfahren hat der Angeklagte ein Recht darauf, daß der Umfang seiner Schuld zur vollen Überzeugung des Tatrichters festgestellt ist. Erforderlich ist eine persönliche Überzeugungsbildung, die alle relevanten Umstände bedenkt und nicht mit zwingenden Gesetzen der Logik, feststehenden Erkenntnissen oder unzweifelhaften Tatsachen in Widerspruch steht.⁴³ § 261 StPO fordert dem Strafrichter

nicht die Gewißheit ab, der Beschuldigte habe eine *bestimmte* Summe Steuern hinterzogen. Vielmehr genügt es, wenn das Gericht unter Ausnützung aller geeigneten Erkenntnisgrundlagen zu der Überzeugung gelangt, daß der Beschuldigte einen gewissen *Mindestbetrag* hinterzogen hat.⁴⁴

Vor diesem Hintergrund legen die Gerichte ihren Entscheidungen häufig das finanzbehördliche Schätzungsergebnis zugrunde, versehen dieses „Ergebnis der Beweisaufnahme“ aber mit einem „Sicherheitsabschlag“, der einerseits bestehende Unsicherheiten der Sachverhaltsermittlung und die Benachteiligungstendenzen der fiskalischen Schätzung kompensieren, andererseits dem Grundsatz „*in dubio pro reo*“ Referenz erweisen soll.⁴⁵ Dieses Vorgehen mag aus richterlicher Sicht nachvollziehbar sein, da es die mitunter schwierige Auseinandersetzung um das Tatgeschehen überflüssig zu machen scheint. Tatsächlich aber ist die detaillierte Erfassung des Sachverhalts auch in diesen Fällen nicht entbehrlich, da der Strafrichter gehalten ist, eigene Feststellungen zu den Besteuerungsgrundlagen zu treffen.⁴⁶

Denn selbst wenn ein den Beschuldigten begünstigender Sicherheitsabschlag vorgenommen wird, ist für die Ermittlung des Sachverhaltes und die zutreffende Beurteilung des Schuldmaßes, das sich im wesentlichen durch die Höhe des Hinterziehungsbetrages bestimmt, noch nicht viel gewonnen. Es bleibt eine Vielzahl ungelöster Fragen: In welcher Höhe ist ein Sicherheitsabschlag vorzunehmen?⁴⁷ Spielt die (beharrliche) Verweigerung der Mitwirkungspflichten bei der Bemessung des Sicherheitsabschlages (unbewußt) eine Rolle?⁴⁸ Gibt es branchenspezifische Besonderheiten, die sich in dem Sicherheitsabschlag manifestieren? Gibt es regionale Unterschiede, in welcher Höhe Sicherheitsabschläge vorgenommen werden?⁴⁹ Wer bestimmt objektivierbare

37 Joecks, wistra 1990, 52, 54.

38 Vgl. auch Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 286.

39 BGH, wistra 1992, 147; Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 59; Spiegel, wistra 1987, 48.

40 Joecks, wistra 1990, 52, 55.

41 Ehlscheid in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 28.

42 BGH, wistra 2004, 424, 425.

43 Kürzinger in: Wannemacher, Steuerstrafrecht, Rn. 237.

44 Seer in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 162 AO, Rn. 16; Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 286.

45 Vgl. etwa BGH, wistra 2004, 424; wistra 2004, 185; Simon/Vogelberg, Steuerstrafrecht, 40.

46 Blumers/Göggerle, Handbuch, Rn. 535; Spiegel, wistra 1987, 48.

47 Die Spanne der prozentualen Abschläge ist beachtlich. Sie reicht nach Stypmann, wistra 1983, 95, 96, von „ca. 10 bis 50 %“.

48 Zutreffend hält Joecks, wistra 1990, 52, 55, die Rechtsfigur einer „*actio illicita in causa*“ im Bereich des Strafverfahrens für unzulässig.

49 Nach der Erfahrung mit der Spruchpraxis der Gerichte ist auch hier ein „Nord-Süd“-Gefälle zu vermuten.

Maßstäbe, die eine gleichmäßige Handhabe von Sicherheitsabschlägen gewährleisten? Ist die Bemessung des Sicherheitsabschlages mit Rechtsmitteln angreifbar? Ist die Höhe des Sicherheitsabschlages abhängig von der gewählten Schätzungsmethode?

Die Vornahme eines Sicherheitsabschlages wird allenthalben vorgeschlagen, beworben und tatsächlich praktiziert, ohne daß Antworten auf diese Fragen gegeben werden. Dabei sind dies lediglich Vorfragen für die weitere – ebenso offene – Frage, ob die Schätzung überhaupt ein tragfähiges Fundament für eine strafrechtliche Verurteilung bildet. Eher gilt nach wie vor die pointierte Bemerkung *Stypmanns*, wonach „Sicherheitsabschläge“ nicht die Sicherheit der Schätzung, sondern die Unsicherheit der Gerichte widerspiegelt.⁵⁰ Für eine strafrechtliche Verurteilung reicht das nicht aus, da selbst bei großzügiger Bemessung des Sicherheitsabschlages das „restliche“ Ergebnis der Schätzung nicht auf richterlicher Überzeugungsbildung gewachsen ist, sondern noch immer auf der Übernahme einer Fremdeinschätzung beruht, von der nicht bekannt ist, in welchem Ausmaß sie fehlerhaft ist.

Der Trichter kann daher nicht von seiner Aufgabe entbunden werden, die eigenen Ermittlungen auszudehnen, bis zu seiner Überzeugung feststeht, daß ein bestimmter Mindestbetrag hinterzogen wurde. Dabei spricht nichts dagegen, daß er sich der von der Finanzbehörde angewandten Schätzungsmethoden bedient. Die Kriterien, die er dabei herauszuarbeiten hat, müssen aber den strengen Anforderungen des Strafprozeßrechts genügen.⁵¹ Er hat die vorliegenden Beweismittel und Indizien (*darunter*⁵² die Schätzung der Behörde) auszuwerten. Nicht ausgeschöpfte Erkenntnisquellen hat er zu nutzen und gegebenenfalls eine ergänzende Beweisaufnahme durchzuführen, selbst wenn sich diese auf entlegene und unsichere Beweismittel erstreckt.

Die Pflicht zu eigenen Ermittlungen gilt selbst dann, wenn der Beschuldigte die Schätzung als richtig anerkennt.⁵³ Allerdings kann das Gericht in diesen Fällen das Schätzungsergebnis der Finanzbehörde (ggf. mit einem Sicherheitsabschlag versehen) übernehmen. Das gilt vor allem dann, wenn der Beschuldigte über steuerrechtliche Kenntnisse verfügt. Gleichwohl bleibt der Trichter verpflichtet, sich mit Plausibilität und Schlüssigkeit der Einlassung des Beschuldigten auseinanderzusetzen.

Hierbei wird deutlich, daß die Unsicherheit des Trichters ein immenses Verhandlungspotential für eine tatsächliche Verständigung und eine Beendigung des Verfahrens im Rahmen einer Absprache eröffnet: Der Richter, dem die Auseinandersetzung mit dem steuerlich erheblichen Tatsachenstoff in der Regel fremd ist, wird geneigt sein, die komplexen rechtlichen Probleme und – ohne Rückgriff auf eine

mehr oder weniger vage Schätzung – bisweilen unüberwindlichen tatsächlichen Schwierigkeiten durch ein „passendes“, wenngleich „erkaufte“ Geständnis zu übergehen. Verkürzt gesagt scheint die Verhandlung über die Höhe des Sicherheitsabschlages als „Gegenleistung“ für eine geständige Einlassung der eigentliche Anwendungsbereich der steuerstrafrechtlichen Schätzung zu sein. Sie nimmt die Funktion eines Puffers bei strafprozessualen Verfahrenssprachen ein.

D. Einwendungen gegen einzelne Schätzungsmethoden

I. Geldverkehrsrechnung/Vermögenszuwachsrechnung

An die Ordnungsmäßigkeit einer Geldverkehrsrechnung sind strenge Anforderungen zu stellen. Zulässig ist ein Vergleichszeitraum von höchstens drei Jahren. Die Anfangs- und Endbestände müssen umfassend ermittelt und dokumentiert sein. Darüber hinaus muß deutlich werden, ob eine Gesamt- oder Teilgeldverkehrsrechnung erfolgen soll.⁵⁴

Die Behörde ist aufgrund ihrer Pflicht zur umfassenden Aufklärung des Sachverhaltes gehalten, zunächst alles vorhandene Material zu bewerten und bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Nur soweit die tatsächlich gelieferten Nachweise noch Raum für Spekulationen lassen, kommt überhaupt eine Schätzung in Betracht.

Da im privaten Vermögensbereich grundsätzlich keine Aufzeichnungen geführt werden müssen, trifft den Steuerbürger keine Verpflichtung, einen in sich geschlossenen Nachweis über die Herkunft seines Privatvermögens zu führen. Sofern die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht ausnahmsweise vollkommen einfach gelagert und ohne weiteres zu überschauen sind, wird die Finanzbehörde in der Regel eine Vermögens- oder Geldverkehrsrechnung durchführen müssen, da nicht von vornherein davon ausgegangen werden kann, daß der Steuerpflichtige Einnahmen nicht erklärt hat.⁵⁵ Bereits das Unterlassen einer solchen Geldverkehrsrechnung kann daher das Schätzungsergebnis unverwertbar machen.

Die Verteidigung wird in geeigneten Fällen vorbringen, daß es für Vermögensanwachsenden plausible und „steuer-

50 *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97.

51 Vgl. auch *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97.

52 Vgl. *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 39.

53 BGH, wistra 2004, 424, 425.

54 *Spiegel*, wistra 1987, 48, 50.

55 Zu weiteren Ausnahmen *Ehlscheid* in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 65; vgl. im übrigen *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 289.

neutrale“ Gründe gibt: Steuerneutral in diesem Sinn sind etwa Spielgewinne, Fremddarlehen, Erlöse aus der Veräußerung von Wertgegenständen, Erbschaften oder die Ansammlung von Bargeld, das aus anderen steuerfreien Zuflüssen (etwa steuerfreie Entnahmen) stammt. Es ist kein Geheimnis, daß die Behörde derartigen Einlassungen in der Regel wenig Glauben schenkt und sie kritisch prüft, obwohl sie grundsätzlich gehalten ist, diesen Anhaltspunkten zugunsten des Steuerpflichtigen auf den Grund zu gehen.⁵⁶ Die Plausibilität wird dabei um so mehr in Frage gestellt, je unüblicher oder unwahrscheinlicher das Vorgebrachte in der Praxis ist. Hier drohen neue Strafbarkeitsrisiken, etwa wenn Zeugen von der Behörde geladen werden und falsche Aussagen treffen.

II. Externer Betriebsvergleich / Richtsatzvergleich

Der aufgrund des äußeren Betriebsvergleiches erlangte Indizienbeweis läßt sich erschüttern, indem für den Betrieb des Mandanten besondere Umstände angeführt werden, die für niedrigere Kennzahlen sprechen als diejenigen, die in der Richtsatzsammlung niedergelegt oder in dem Vergleichsbetrieb ermittelt wurden. Es ist etwa darzulegen, daß die Gewinnmargen aus dem laufenden Geschäftsbetrieb wegen überdurchschnittlicher Aufwendungen (z. B. für Werbung, Ausbau des Geschäftslokals, teurer Reparaturen im Anlagevermögen, außergewöhnlicher Abschreibungen etc.) nicht diejenigen anderer, vergleichbarer Betriebe erreichten. Hier ist durchaus Detailarbeit sinnvoll und erforderlich.

Die Richtsatzschätzung kann auch dann nicht ohne weiteres in die strafrechtliche Beurteilung einfließen, wenn sie von dem niedrigsten Wert der jeweiligen Branche ausgeht.⁵⁷ Selbst wenn der Sachverhalt am unteren Ende der Richtsatztabelle vermutet wird, bildet sich der Tatrichter über den zu beurteilenden Sachverhalt noch keine eigene Überzeugung, sondern übernimmt lediglich „Erfahrungswerte“ der Behörde und macht sich damit eine fremde Einschätzung zu eigen. Das genügt den Anforderungen, die das Strafprozeßrecht an eine richterliche Entscheidung stellt, nicht. Der unterste Wert der Richtsätze kann daher allenfalls eine Orientierungshilfe sein, durch die eigene tatrichterliche Erwägungen nicht ersetzt werden.

Auch die Auswahl der Vergleichsbetriebe kann problematisiert werden: Für die Richtsatzsammlung werden regelmäßig solche Betriebe herangezogen, die seit längerer Zeit auf dem Markt etabliert sind und dementsprechend konsolidierte Gewinne abwerfen. Auch hier gilt es, Unterschiede herauszuarbeiten und auf Besonderheiten des Unternehmens des Mandanten hinzuweisen. Lohnenswert – wenn gleich im Einzelfall aufwendig – kann es sein, die Behörde zur Nennung der Vergleichsbetriebe aufzufordern und die Daten, die für die Vergleichsbetriebe hinterlegt sind, zu hinterfragen.⁵⁸ Die Nennung der Angaben darf – zumindest

im Strafverfahren – nicht ohne weiteres mit Hinweis auf das Steuergeheimnis verwehrt werden.⁵⁹ Eine strafrechtliche Beweisführung, die auf nicht überprüfbaren Vergleichswerten beruht, ist unzulässig.

Hinzuweisen hat die Verteidigung auf die Existenz alternativer Richtsätze, die für den Mandanten unter Umständen günstiger sind als die von der Finanzbehörde angewandten. So lassen sich beispielsweise in der Sammlung des Statistischen Bundesamts exaktere und aktuellere Werte finden, die als Argumentationsbasis zugunsten des Mandanten dienen können.⁶⁰ Die Möglichkeit einer seriösen und vertretbaren Schätzung auf Grundlage alternativer Richtsätze zeigt, daß die Verwendung der finanzbehördlichen Richtsatzsammlung – jedenfalls im Strafverfahren – keineswegs zwingend ist.

III. Interner Betriebsvergleich

Ähnlich verhält es sich bei der Schätzung auf Grundlage eines internen Betriebsvergleiches: Nach herrschender Auffassung kann die Schätzungsmethode auch durch den Strafrichter angewandt werden.⁶¹ Sie kann aber nur dann zu zutreffenden Ergebnissen führen, wenn korrekte Zahlen von Vergleichszeiträumen vorliegen. Weisen hingegen alle Vergleichsjahre eines Betriebes Besonderheiten auf, wird die Schätzung erheblich erschwert oder gar ausgeschlossen.⁶² Die Schätzung mit Hilfe eines internen Betriebsvergleiches fordert eine gleichbleibende Wirtschaftslage bzw. zumindest eine annähernd lineare Entwicklung des Unternehmens.⁶³

Gegen das Ergebnis der Schätzung kann etwa eingewendet werden, daß sich das Unternehmen in dem betrachteten Veranlagungszeitraum wirtschaftlich schlechter entwickelt hat als in den Vergleichszeiträumen, daß ungewöhnliche Ausgaben das Gewinnergebnis (z. B. aufwendige Renovierungen, erhöhte Abschreibungen, Investitionen in das Anlagevermögen) beeinträchtigt haben oder – umgekehrt, daß in den Vergleichszeiträumen überdurchschnittlich hohe Erträge erzielt werden konnten.

56 *Rüsken* in: Klein, Abgabenordnung, § 162, Rn. 6, m. w. N.; *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 283.

57 So aber *Quedenfeld/Füllsack*, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn. 289.

58 *Ehlscheid* in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 78.

59 Für das Besteuerungsverfahren vertritt der BFH hingegen die Auffassung, daß die Identität der Vergleichsbetriebe nicht preisgegeben werden darf, vgl. BFH, BStBl. 1986 II, 226.

60 Die Richtsatzsammlung des Statistischen Bundesamts ist im Internet unter der Adresse www.destatis.de abrufbar.

61 *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 43, m. w. N.

62 *Ehlscheid* in: von Briel/Ehlscheid, Steuerstrafrecht, § 4, Rn. 86.

63 Vgl. zum internen Betriebsvergleich *Stypmann*, wistra 1983, 95, 97.

Sofern die wirtschaftliche Lage des Unternehmens tatsächlich eine negative Tendenz aufweist, sollte versucht werden, aktuelle betriebliche Daten zu gewinnen und diese für die verfahrensrelevanten Veranlagungszeiträume als Vergleichsmaßstab einzubringen.

IV. Nachkalkulation

Noch kreativere Einwendungen sind im Rahmen der Nachkalkulation möglich und erforderlich: Die Verprobung erfolgt in vielen Fällen sehr praxisnah, indem von verschiedenen Ausgabenpositionen auf den vermuteten Umsatz zurückgeschlossen wird: Der Senfverbrauch einer Imbißbude wird maßgeblich für die Anzahl der verkauften Würstchen, aus der Anzahl der eingekauften Papiertüten lassen sich Folgerungen für den Umsatz aus dem Verkauf von Brötchen ziehen und aus dem Gewicht der Marzipanrohmasse für die Zahl gefertigter und verkaufter Konfektstücke.

Ähnlich praxisnah sind daher die Einwendungen, die gegen die Umsatzverprobung erhoben werden können: Die Verwendung größerer Pommes-frites-Schaufeln als die von der Behörde bei der Schätzung verwandten, der Eigenverbrauch der gefertigten Pralinen, unentgeltliche Warenabgaben an Stammkunden, Zugaben, Kulanzleistungen und Diebstahl schmälern den Umsatz und damit das Ergebnis.

Je größer das Warensortiment des zu überprüfenden Betriebes und je schwankender die Preise der angebotenen Waren sind, desto schwieriger wird die Nachkalkulation. So kann die Präsentation der Gesamtwarenliste eines Gemischtwarenhändlers, ergänzt um einen Überblick über die im Veranlagungszeitraum angebotenen Rabattaktionen, die Schätzung unmöglich machen. Bei Dienstleistungsbetrieben kann die Nachkalkulation schon aus formellen Gründen scheitern, wenn objektivierbare Maßstäbe für die erwirtschafteten Umsätze nicht zu ermitteln sind.

Die Anforderungen, die im Rahmen der Nachkalkulation an die Darstellung des Ergebnisses gestellt werden, sind hoch. Um eine Überprüfung des Schätzungsergebnisses zu ermöglichen, muß die Behörde eine detaillierte Aufgliederung der geschätzten Warengruppen erbringen, aus der die Grundlagen ihrer Schlußfolgerungen klar hervorgehen. Auch hierin liegt Verteidigungspotential verborgen.

E. Zur subjektiven Tatseite der Steuerhinterziehung

Was in anderem steuerstrafrechtlichen Kontext gilt, ist auch im Zusammenhang mit steuerlichen Schätzungen zu betonen: Mit der Erfüllung des objektiven Tatbestandes, sei es

aufgrund erwiesener Tatsachen, sei es aufgrund Schätzung, ist die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen noch nicht erwiesen.

Steuerhinterziehung ist ein Delikt, das nur vorsätzlich, d.h. mindestens mit Eventualvorsatz, begangen werden kann. Auch bezüglich der subjektiven Tatseite gilt der Grundsatz „*in dubio pro reo*“, die Ermittlungsbehörde steht in der Beweispflicht, wobei sie – anders als im Rahmen der objektiven Tatseite – nicht auf ein vermutlich vorsätzliches Handeln rekurrieren kann. Oft wird vorschnell vom Vorliegen der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen auf den deliktischen Vorsatz geschlossen. Das ist unzulässig, da die Feststellung des Vorsatzes eine eigenständige Überzeugungsbildung erfordert, für die die Erfüllung des objektiven Tatbestandes allenfalls indiziellen Charakter hat.

Das gilt zumal, wenn die Ermittlungsbehörde auf das Hilfsmittel der Schätzung zurückgreifen muß. Wenn bereits die Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale von einer Hypothese abhängt, ist die Annahme des deliktischen Vorsatzes erst recht mit Unsicherheiten verbunden. Hier liegt oftmals verschenktes Verteidigungspotential brach.

F. Schluß

Das Spannungsverhältnis zwischen Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren eröffnet eine Vielzahl von Verteidigungsmöglichkeiten, die eine genaue Erfassung des Sachverhaltes und eine an den Prozeßmaximen der Strafverfahrensordnung orientierte Argumentation erfordert. Die Praxis einiger Strafgerichte, die Ergebnisse der steuerlichen Schätzung unreflektiert ihrer Entscheidung zugrunde zu legen, mag „prozeßökonomisch“ sein, ist aber in der Sache verfehlt. Einmal mehr gilt: Wirtschaftliche Zwänge und faktische Desiderate dürfen den Anspruch auf ein Verfahren, das die Maxime des Strafprozesses strikt beachtet, nicht unterminieren. In der Verteidigungssituation ist auf eine eigene tatrichterliche Beurteilung zu drängen und die Möglichkeit einer außergerichtlichen Verfahrensbeendigung auf der Grundlage einer Verfahrensabsprache im Auge zu behalten. Die vielfältigen Einwendungen gegen die Schätzung im Steuerstrafverfahren bieten für die Auseinandersetzung mit Ermittlungsbehörden und Gerichten ein gut gefülltes Arsenal von Argumenten.

Unternehmensteuerrecht in Frankreich – Ein Überblick über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

Dr. Rolf Schwedhelm, RA/FASStR, und Dr. Jennifer Fraedrich, RA, Köln, München*

I. Einleitung

Mit der Wahl des konservativen *Nicolas Sarkozy* zum neuen Staatspräsidenten steht in Frankreich die Verbesserung der Wirtschaftslage im Vordergrund aller politischer Bemühungen. Deutschland soll dabei als enger Verbündeter fungieren, um auch auf EU-Ebene den zuletzt schwachen deutsch-französischen Motor wieder anzukurbeln. Für die steuerlichen Berater – sowohl auf französischer als auch deutscher Seite – ist in Anbetracht dieser Entwicklungen zu erwarten, dass sie sich wieder vermehrt mit deutsch-französischen Themen konfrontiert sehen. Dieser Beitrag greift diesen Trend auf und gibt in Form eines Überblicks über die Besteuerung französischer Kapitalgesellschaften einen ersten Einstieg in die französische Unternehmensbesteuerung.

II. Gesellschaftsrechtliche Grundzüge

1. Allgemeines

Das französische Gesellschaftsrecht entspricht in der Grundkonzeption dem Deutschlands. Es kennt ebenfalls Einzelunternehmer, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, die lediglich bei einigen Gesellschaftsformen unterschiedliche Ausprägungen aufweisen. Ein wesentlicher Unterschied zu Deutschland liegt darin, daß in Frankreich gem. Art. 1842 CC (Code Civil) jede Gesellschaft¹ mit Eintragung ins Handels- und Gesellschaftsregister, „*régistre du commerce et des sociétés (RCS)*“, als eigenständiges Rechtssubjekt, mithin als juristische Person, „*personne morale*“, gilt.² Sie werden zivilrechtlich den natürlichen Personen gleichgestellt und sind uneingeschränkt rechts- und geschäftsfähig.³ Sie können eigenes Vermögen bilden und sind gegenüber den Gesellschaftern rechtlich verselbständigt.⁴ In bezug auf den Begriff der Kapitalgesellschaft ist das französische Recht allerdings nicht einheitlich. Gesellschaftsrechtlich werden hierunter nur die Aktiengesellschaft, „*société anonyme (SA)*“, die vereinfachte Aktiengesellschaft, „*société par actions simplifiée (SAS)*“ und die Kommanditgesellschaft auf Aktien, „*société en commandite par actions (SCA)*“, gefaßt. Die französische GmbH, „*société à responsabilité limitée (SARL)*“, nimmt aufgrund ihres häufig personellen Charakters eine Zwischenstellung zur Personengesellschaft ein.⁵

2. Aktiengesellschaften, „sociétés anonymes“

Die SA – als eine der drei Formen der Aktiengesellschaft in Frankreich – ist der deutschen Aktiengesellschaft stark angenähert. Es gibt jedoch im Gegensatz zu Deutschland zwei organisatorische Gestaltungsalternativen.⁶ Klassisch ist diejenige mit einem Verwaltungsrat als Vertretungsorgan, die aus ihrer Mitte den Vorsitzenden, „*président directeur général (PDG)*“, wählt („*société anonyme à gestion traditionnelle*“). Nach der ursprünglichen Rechtslage nahm der PDG neben dem Vorsitz auch die Aufgaben des Geschäftsführers wahr und vertrat die Gesellschaft nach außen hin.⁷ Mit der Reform des Gesellschaftsrechts im Jahr 2001 ist diese umfassende Funktion insoweit aufgeweicht worden, als nunmehr wahlweise ein Generaldirektor, „*directeur général*“, als Geschäftsführer ernannt werden kann.⁸ Nach deutschem Vorbild kann als alternative Organisationsstruktur der SA auch das dualistische System mit Vorstand und Aufsichtsrat („*société anonyme à directoire*“) gewählt werden.⁹ Die Rechtsform der vereinfachten Aktiengesellschaft, SAS, wurde 1994 eingeführt. Sie kann inzwischen sogar als Einmangengesellschaft betrieben werden und unterscheidet sich von der SA durch eine größtmögliche Flexibilität bei der

* Dr. Rolf Schwedhelm ist Partner, Dr. Jennifer Fraedrich angestellte Rechtsanwältin der Rechtsanwaltssozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München.

1 Mit Ausnahme der stillen Gesellschaft, „*société en participation*“ und der faktischen Gesellschaft, „*société créée de fait*“, vgl. *Bonnard, Droit de sociétés*, 3. Aufl., 2005, S. 35/36; *Chaussade-Klein, Gesellschaftsrecht in Frankreich – Eine Einführung mit vergleichenden Tabellen*, 2. Aufl. 1997, S. 37.

2 *Bonnard*, a. a. O., S. 35; *Chaussade-Klein*, a. a. O., S. 37; *Lefebvre, Memento Pratique – Sociétés commerciales*, Aufl. 2004, Rz. 4/1120; *Lutz/App*, BB 1992, 248, 249.

3 *Bonnard*, a. a. O., S. 75.

4 *Bonnard*, a. a. O., S. 75; *Sonnenberger, Französisches Handels- und Wirtschaftsrecht*, 3. Aufl., 1997, Rz. III 46 ff.

5 *Baconnier, DStJG Bd. 16*, S. 76; *Lefebvre*, a. a. O., *Memento Soc.*, Rz. 11.

6 Vgl. dazu auch: *Baconnier*, a. a. O., S. 75.

7 *Bonnard*, a. a. O., S. 114.

8 Vgl. *Seseke/Fangmann, IStR* 2002, 851, 851/852.

9 Vgl. dazu: *Bonnard*, a. a. O., S. 111 ff.; *Lutz/App*, a. a. O., 249; *Seseke/Fangmann*, a. a. O., 851.

Gestaltung des Gesellschaftsvertrags, die sich insbesondere in der freien Wahl der Organisationsstruktur zeigt.¹⁰ Rechtlich vorgeschrieben ist lediglich die Existenz eines Präsidenten, der die Gesellschaft nach außen hin vertritt.¹¹ Die Bildung weiterer Vertretungs- oder Kontrollorgane steht im Ermessen der Gesellschaft. Als Konsequenz dieser Gestaltungsfreiheit ist Aktiengesellschaften in der Form der SAS allerdings der Weg zur Börse verschlossen.¹²

3. GmbH, „société à responsabilité limitée“

Die SARL ist mit einem Anteil von fast $\frac{2}{3}$ aller Gesellschaften die mit Abstand häufigste Gesellschaftsform Frankreichs.¹³ Organisatorisch gleicht die SARL der deutschen GmbH. Sie wird durch einen oder mehrere Geschäftsführer geleitet und vertreten.¹⁴ Beschlüsse werden durch die Gesellschafterversammlung gefaßt.¹⁵ Anders als bei der deutschen GmbH wird jedoch in Frankreich das Stammkapital in Gesellschaftsanteile gleicher Stückelung aufgeteilt.¹⁶ Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die SARL nicht als Publikumsgesellschaft konzipiert werden, so daß die Höchstzahl an Gesellschaftern auf 50 begrenzt ist.¹⁷ Es besteht die Möglichkeit, die SARL als Einmanngesellschaft mit nur einer natürlichen oder juristischen Person als Gesellschafterin zu gründen („entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL)“).¹⁸

III. Grundzüge der Besteuerung

1. Körperschaftsteuer, „impôt sur les sociétés (IS)“

Die französischen Kapitalgesellschaften werden im Grundsatz nach den Regeln der Körperschaftsteuer, „impôt sur les sociétés (IS)“, besteuert. Allerdings sind bei bestimmten Gesellschaftsformen bedeutsame Ausnahmen und Besonderheiten zu beachten, die insbesondere zu Abweichungen gegenüber dem deutschen Unternehmensteuerrecht führen.

2. Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaftsformen

a. Allgemeine Kriterien

Die subjektive Körperschaftsteuerpflicht in Frankreich wird in Art. 206 CGI geregelt. Hier werden eine Vielzahl von Gesellschaftsformen aufgeführt, die der Körperschaftsteuer unterliegen. Ein allgemeines Kriterium für die Körperschaftsteuerpflicht ist dabei nicht zu erkennen. Auf den ersten Blick besteht lediglich ein Zusammenhang mit der beschränkten Haftung.¹⁹ Allein durch dieses Kriterium werden jedoch auch nicht alle Steuersubjekte des Katalogs des Art. 206 CGI erfaßt. Für den Entstehungsgrund der Körperschaftsteuer muß deshalb herkömmlicherweise nach der Rechtsform, der Tätigkeit oder der Optionsausübung eines Unternehmens differenziert werden.²⁰

b. Kapitalgesellschaften

So sind nach Art. 206-1 CGI kraft Rechtsform grundsätzlich die Kapitalgesellschaften körperschaftsteuerpflichtig.²¹ Darunter fallen die Aktiengesellschaft, SA, und die ihr nach Art. 1655 quinquies CGI gleichgestellte vereinfachte Aktiengesellschaft, SAS, sowie die Kommanditgesellschaft auf Aktien, SCA. Kraft Rechtsform unterliegen ferner Genossenschaften, „sociétés coopératives“, und Körperschaften des öffentlichen Rechts, „établissements publics“, der IS. Obwohl die GmbH, SARL, gesellschaftsrechtlich nicht als reine Kapitalgesellschaft angesehen wird, unterliegt auch sie der Körperschaftsteuer und ist insoweit gem. Art. 206-1 CGI für steuerliche Zwecke der SA gleichgestellt.²² Eine Ausnahme besteht für diejenige GmbH, SARL, die durch nur eine einzige natürliche Person als Gesellschafterin, EURL, betrieben wird. Für sie gilt das Regime der Einkommensteuer, IR.²³

c. Kommanditgesellschaft

Eine Besonderheit im französischen Steuerrecht besteht für die Kommanditgesellschaft, SCS. Sie ist ebenfalls kraft Rechtsform körperschaftsteuerpflichtig. Die Anwendung der körperschaftsteuerlichen Regelungen beschränkt sich nach Art. 206-4 CGI aber auf die Gewinnanteile der beschränkt haftenden Kommanditisten, sog. „régime fiscal hybride“.²⁴ Gleiches gilt nach Art. 206-4 CGI für die Beteiligungsgesellschaft, „société en participation“, sowie für die dieser gem. Art. 238 bis L CGI steuerlich gleichgestellte faktische Gesellschaft, „société de fait“, betreffend diejenigen Gesellschafter, die nur beschränkt haften oder der Finanzverwaltung unbekannt sind.²⁵

10 *Bonnard*, a. a. O., S. 126; *Seseke/Fangmann*, a. a. O., 851.

11 *Bonnard*, a. a. O., S. 127.

12 *Bonnard*, a. a. O., S. 126; *Seseke/Fangmann*, a. a. O., 851.

13 *Bonnard*, a. a. O., S. 129.

14 *Bonnard*, a. a. O., S. 137; *Lutz/App*, a. a. O., 249; *Sonnenberger*, a. a. O., Rz. III 180.

15 *Bonnard*, a. a. O., S. 136; *Lutz/App*, a. a. O., 249.

16 *Seseke/Fangmann*, a. a. O., 851; *Sonnenberger*, a. a. O., Rz. III 176.

17 *Bacconnier*, a. a. O., S. 76; *Bonnard*, a. a. O., S. 132; *Lutz/App*, a. a. O., 249.

18 *Bonnard*, a. a. O., S. 130 ff.

19 *Cozian*, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4. Aufl., 1999, DOC. 20, Nr. 4; *Hey*, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 1997, S. 17.

20 *Beltrame*, *La fiscalité en France*, 13. Aufl., 2007, S. 64.

21 *Lefebvre*, *Memento Pratique – Fiscal*, Aufl. 2007, Rz. 3110.

22 Dasselbe gilt nach Art. 1655 quinquies auch für die vereinfachte Aktiengesellschaft, SAS.

23 Dies ergibt sich aus einem Rückkehrschluß aus Art. 206-3 CGI, wonach den EURL das Optionsrecht zur IS eingeräumt wird.

24 Vgl. dazu: *Dolley/Richard*, *Semaine juridique* Ed. E 1986, 401; *Hellio/Thill*, *Steuern in Frankreich*, 2. Aufl., 2002, Rz. 206.

25 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 3345/3354; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 207.

d. Sonstige Gesellschaftsformen

Körperschaftsteuerpflichtig sind ferner nach Art. 206-2 CGI die Gesellschaften bürgerlichen Rechts, SC, wenn sie entgegen ihrer zivilrechtlichen Vorgabe eine nicht nur geringe gewerbliche Tätigkeit (mehr als 10% des Gesamtertrags) ausüben.²⁶ Ebenso ist die EARL im Grundsatz körperschaftsteuerpflichtig, obwohl sie nach Gesellschaftsrecht ebenfalls eine „société civile“ darstellt.²⁷ Ausgenommen sind die „EARL unipersonnelle“ und die „EARL de famille“.²⁸ Der Körperschaftsteuer, IS, unterliegen schließlich auch die (Personen-) Unternehmen, die nach Art. 206-3 CGI von ihrem Optionsrecht Gebrauch gemacht haben.

3. Besteuerung auf Ebene des Gesellschaft

a. Trennungsprinzip

I. R. d. IS werden die Gesellschaften des Art. 206-1 CGI als eigenständig betrachtet und sind damit selbst körperschaftsteuerpflichtig.²⁹ Wie in Deutschland entstehen damit zwei Besteuerungsebenen: die der körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft und die der Gesellschafter, die mit ihren Einkünften entweder der IR oder IS unterliegen.³⁰

b. Territorialprinzip

Der französischen Körperschaftsteuer liegt das Territorialprinzip zugrunde. Nach Art. 209-I CGI werden ausschließlich solche Gewinne der Körperschaftsteuer unterworfen, die in einem in Frankreich gelegenen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet wurden.³¹ Auf den Sitz oder die Geschäftsleitung des Unternehmens kommt es nicht an.³² Ein französischer Geschäftsbetrieb i. d. S. liegt nach französischer Rechtsprechung vor, wenn die Tätigkeit entweder in einer in Frankreich gelegenen Betriebsstätte oder durch einen abhängigen Vertreter ausgeübt wird oder das Unternehmen eine in sich abgeschlossene Folge von Geschäften in Frankreich realisiert.³³ Je nach Ausgestaltung der Doppelbesteuerungsabkommen sind daher auch ausländische Unternehmen mit den in Frankreich erzielten Gewinnen körperschaftsteuerpflichtig, während Erträge französischer Gesellschaften aus ausländischen Geschäftsbetrieben der französischen Besteuerung entzogen sind.³⁴

c. Gewinnermittlung

Nach Art. 209-1 CGI wird das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen auf Ebene der Gesellschaft – unabhängig von der tatsächlichen Tätigkeit – stets nach den Vorschriften über gewerbliche Einkünfte, „bénéfices industriels et commerciaux (BIC)“, ermittelt. Nach Art. 38 CGI ist damit der Reingewinn, „bénéfice net“, des Unternehmens die maßgebliche steuerliche Größe.³⁵ Laut der Legaldefinition des Art. 38-1 CGI entspricht dieser dem Ergebnis aus sämtlichen Geschäftstätigkeiten des Unternehmens einschließlich der Resultate aus der Veräußerung von Gegenständen des Aktivvermögens im laufenden Geschäftsbetrieb und bei Betriebs-einstellung. Art. 38-2 CGI konkretisiert diese Definition

dahingehend, daß der Reingewinn oder -verlust dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Aktivvermögens, „l'actif net“, am Anfang und am Ende eines Wirtschaftsjahrs, vermindert um die Einlagen und erhöht um die Entnahmen, entspricht. Damit sind folgende steuerliche Größen zu betrachten: das Aktivvermögen, die Entnahmen und Einlagen sowie die Veräußerungsgewinne.

d. Bilanzgrundzüge, „théorie de bilan“

Die Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene erfolgt gem. Art. 38-2 CGI durch Betriebsvermögensvergleich. Dies bedingt die Pflicht zur Erstellung einer ordentlichen Bilanz, „théorie de bilan“.³⁶ Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften sind also stets buchführungspflichtig.³⁷ Auch Frankreich kennt dabei die Unterscheidung zwischen Handels- und Steuerbilanz. Die Handelsbilanz bildet die Grundlage der Steuerbilanz.³⁸ Wie in Deutschland wird sie jedoch für steuerliche Zwecke modifiziert, da insbesondere die Berücksichtigung von Aufwendungen im Steuerrecht abweichend von den handelsrechtlichen Grundsätzen geregelt ist.³⁹ Für gewerbliche Einkünfte, BIC, kennt das französische Steuerrecht unterschiedliche Bilanzierungsmethoden („régime réel simplifié“ und „régime réel normal“), die sich in ihrer Anwendung nach der Größe des Unternehmens richten.⁴⁰ Beide Bilanzformen unterscheiden sich nicht grundsätzlich.⁴¹ Es besteht jeweils die Pflicht, die Bilanz nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs, „code de commerce“, zu erstellen.⁴² I. R. d. „régime réel simplifié“

26 Vgl. hierzu auch: *Cozian*, Bulletin Joly des Sociétés 1996, 103 ff.; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 208; *Schmidt*, Lamy fiscal Tome 1. Aufl. 2000, Nr. 12.

27 *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1582.

28 *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1581.

29 *Bacconnier*, a. a. O., S. 79.

30 *Beltrame*, a. a. O., S. 64; *Bonnard*, a. a. O., S. 38.

31 *Bacconnier*, a. a. O., S. 79; *Beltrame*, a. a. O., S. 68; *Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer – Kommentar, Einf. KSt, Rz. 260 (August 2005); *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3115; *Pütz*, Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich, 1997, S. 48.

32 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 225.

33 Vgl. *Bacconnier*, a. a. O., S. 79; *Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Rz. 260; *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3117/3118; *Tillmanns* in: Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblattsammlung, 2005, Rz. 214.

34 *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3115; *Tillmanns* in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 209.

35 Vgl. *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 232.

36 Vgl. *Beltrame*, a. a. O., S. 69; *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 232.

37 *Hey* in: HHR, Einf. KSt, Rz. 261; *Tillmanns* in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 227.

38 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 234.

39 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 234; *Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Rz. 261; *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 545.

40 *Cozian*, Précis de fiscalité des entreprises, 30. Aufl., 2006/2007, Nr. 490.

41 *Beltrame*, a. a. O., S. 42.

42 *Lefebvre*, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1131.

können aber im Gegensatz zum „régime réel normal“ einige Erleichterungen und Vereinfachungen betreffend den Umfang der steuerlichen Erklärungspflichten in Anspruch genommen werden.⁴³ So ist insbesondere der Umfang der Bilanz gekürzt und die Gewinn- und Verlustrechnung vereinfacht.⁴⁴

e. Ermittlung des Aktivvermögens

Auf Grundlage der erstellten Bilanz wird der Betriebsvermögensvergleich nach Art. 38-2 Satz 1 CGI durchgeführt. Die für die steuerliche Erfassung zu ermittelnde Größe ist das Aktivvermögen des Unternehmens (Art. 38-2 Satz 1 CGI). Dieses wird in Art. 38-2 Satz 2 CGI als der Überschuß der Aktiva über die Passiva definiert. Die Aktiva setzen sich zusammen aus dem Anlagevermögen der Gesellschaft,⁴⁵ dem Vorratsvermögen⁴⁶ sowie sämtlichen Betriebseinnahmen.⁴⁷ Auf der Passivseite sind nach Art. 38-2 Satz 2 CGI als abzugsfähige Kosten, „charges déductibles“, Abschreibungen und Rückstellungen sowie alle Gesellschaftsverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Abzugsfähige Kosten i. d. S. sind insbesondere die allgemeinen Kosten, „frais généraux“, (Art. 39-1 CGI). Hierunter fallen insbesondere Personalkosten wie Gehälter, Sozialabgaben und sonstige Zuwendungen an Angestellte und Geschäftsführer.⁴⁸ Letztere sind jedoch nur abzugsfähig, soweit sie verhältnismäßig sind.⁴⁹ Insoweit gelten Maßstäbe ähnlich den Grundsätzen zu der verdeckten Gewinnausschüttung in Deutschland.⁵⁰

f. Einlagen und Entnahmen

Gem. Art. 38-2 Satz 1 CGI werden Einlagen der Gesellschafter in das Betriebsvermögen der Gesellschaft i. R. d. steuerlichen Gewinnermittlung nicht berücksichtigt. Sie sind aber i. R. d. des Betriebsvermögensvergleichs mindernd zu berücksichtigen. Als Einlage i. d. S. gilt auch die Übernahme einer Gesellschaftsschuld durch einen Gesellschafter.⁵¹ Entnahmen erhöhen das steuerliche Ergebnis der Gesellschaft. Sie werden auf den steuerlichen Gewinn hinzugerechnet. Entnimmt ein Gesellschafter Sachgüter, werden insoweit die Anschaffungs- oder der Herstellungskosten als Wert der Entnahme angesetzt.⁵²

g. Veräußerungsgewinne, „plus values“

Die dritte Größe i. R. d. gewerblichen Gewinnermittlung auf Ebene der körperschaftsteuerlichen Gesellschaft sind die Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von gesellschaftlichem Anlagevermögen, „plus values et moins values de cession“. Art. 38-1 CGI stellt insoweit klar, daß nur anlässlich einer Übertragung realisierte Gewinne steuerpflichtig sind. Latente Wertsteigerungen sind – wie in Deutschland – ohne steuerliche Auswirkung.⁵³ Für betriebliche Veräußerungsgewinne kennt das französische Steuerrecht das besondere Besteuerungssystem der „plus-values professionnelles“. ⁵⁴ Dieses unterscheidet – im Gegensatz zu privaten Veräußerungen, „plus-values privées“ – zwischen langfristigen und kurzfristigen Veräußerungsgewinnen. Als

langfristig i. d. S. werden solche Veräußerungen angesehen, die Anlagegüter betreffen, die sich mindestens zwei Jahre im Betriebsvermögen der Gesellschaft befunden haben.⁵⁵ Diese „plus values à long terme“ werden gem. Art. 209-I a CGI insoweit privilegiert, als sie i. H. v. 95 % steuerfrei bleiben.⁵⁶ Allerdings ist der sachliche Anwendungsbereich dieser Steuervergünstigung nach Art. 219-I a ter CGI nur noch auf Veräußerungen von Gesellschaftsbeteiligungen begrenzt.⁵⁷ Außerdem ist zu beachten, daß langfristige Veräußerungsverluste nur mit langfristigen Veräußerungsgewinnen verrechnet werden dürfen.⁵⁸

h. Verluste

Grundsätzlich gilt in Frankreich nach Art. 209-I al. 3 CGI das Prinzip des Verlustvortrags, das seit dem Jahr 2004 eine zeitlich unbegrenzte Vortragsmöglichkeit vorsieht.⁵⁹ Alternativ zum Verlustvortrag wurde 1985 als Maßnahme zur Harmonisierung der europäischen Steuersysteme zudem die Möglichkeit des Verlustrücktrags in Frankreich eingeführt.⁶⁰ Nach Art. 220 quinquies CGI können körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen auf Antrag ihre Verluste auf die drei vorhergehenden Geschäftsjahre zurücktragen.⁶¹ Es erfolgt eine nachträgliche Verrechnung ausschließlich mit nicht ausgeschütteten Gewinnen, die dem regulären Steuertarif unterworfen wurden.⁶²

43 Cozian, a. a. O., Nr. 493; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 7771.

44 Beltrame, a. a. O., S. 42; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 7775.

45 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 565; Schmidt, a. a. O., Lamy fiscal, Nr. 243 a.

46 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 600.

47 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 620.

48 Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 261 ff.

49 Cozian, a. a. O., Nr. 251 ff.; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 735. In der Praxis beschränkt sich diese Prüfung durch die Finanzverwaltung in der Regel nur auf die Vergütungen von leitenden Angestellten, „cadres“, vgl. Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 264.

50 Vgl. Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 825 ff.

51 Schmidt, a. a. O., Lamy fiscal, Nr. 245.

52 Schmidt, a. a. O., Lamy fiscal, Nr. 247.

53 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1605/1609; Oudenot, Fiscalité approfondie des sociétés, 3. Aufl., 2005, Nr. 428.

54 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1606.

55 Vgl. dazu und zu den Besonderheiten: Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1655; Pütz, a. a. O., S. 143.

56 Tillmanns, IWB, F 5, Gr. 2, 1417, 1422.

57 Oudenot, a. a. O., Nr. 416; Tillmanns in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 288.

58 Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 356; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 1695.

59 Kern, IStR 2003, 3, 4; Rubechi, IStR 2003, 1, 2; Tillmanns, IWB, a. a. O., 1385, 1391.

60 Ripert/Roblot/Serlouten, a. a. O., Nr. 692.

61 Cozian, a. a. O., Nr. 915; Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 371; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3145.

62 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3143; Tillmanns in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 239/240.

i. Steuertarif

Der ermittelte Gewinn wird auf Ebene der Gesellschaft – unabhängig von der späteren Gewinnverwendung – mit dem regulären Körperschaftsteuersatz von 33% besteuert (Art. 209-I CGI). Der früher erhobene Zuschlag, „contribution additionnelle“, wurde zum Ende des Jahres 2006 abgeschafft.⁶³

j. Mindestbesteuerung

Eine französische Besonderheit im Körperschaftsteuerrecht ist die sog. Mindestbesteuerung. Zusätzlich zur regulären IS unterliegen körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen⁶⁴ nach Art. 223 septies CGI einer jährlichen Mindestbesteuerung, „imposition forfaitaire annuelle (IFA)“. Hierbei handelt es sich dem Grunde nach um eine von der IS unabhängige Steuer, die sich mittels eines progressiven Steuersatzes auf der Grundlage des Jahresumsatzes des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs berechnet.⁶⁵ Sie wird am Ende des Wirtschaftsjahrs auf die von der Gesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet. Schuldet das Unternehmen keine Körperschaftsteuer, kann die Anrechnung auch noch im darauf folgenden Wirtschaftsjahr erfolgen.⁶⁶ Im Regelfall stellt die Mindestbesteuerung also keine zusätzliche Steuerlast für das Unternehmen dar.⁶⁷ Eine tatsächliche Belastung tritt aber im Fall einer dauerhaften Verlustsituation ein, wenn die Gesellschaft innerhalb eines Zweijahreszeitraums ausschließlich Verluste macht und mangels steuerbaren Gewinns keine verrechenbare Körperschaftsteuer schuldet, mit der die Mindeststeuer verrechnet werden kann.⁶⁸

k. Besonderheiten bei der SCS

Wie bereits dargestellt, wird die französische Kommanditgesellschaft, SCS, nur teilweise der Körperschaftsteuer unterworfen. Allein die Gewinnanteile, die nach den gesellschaftsrechtlichen Statuten den Kommanditisten zustehen, werden nach Art. 206-4 CGI der IS unterworfen. Dadurch kommt es auf Gesellschaftsebene zu einer doppelten Gewinnermittlung.⁶⁹ Während die vorstehenden Bestimmungen zur IS nur für den Teil der Gewinne Anwendung finden, die den Kommanditisten zustehen⁷⁰, werden die übrigen Gewinne unmittelbar bei den Komplementären der Einkommensteuer, IR, unterworfen.⁷¹ Gleiches gilt für die „société en participation“.

4. Gesellschafterebene

Auf Gesellschafterebene sind Dividenden, inoffizielle Gewinnausschüttungen, Leistungsvergütungen und Anteilsveräußerungen als Einkunftsquellen zu unterscheiden. Sie werden jeweils nach eigenen Vorschriften besteuert.

a. Dividendenbesteuerung

Gewinne, die die körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft auf der Grundlage eines ordnungsgemäßen Gesellschafterbeschlusses an die Anteilseigner ausgeschüttet hat, „distri-

butions officielles“, unterliegen bei diesem als Dividenden der individuellen Besteuerung.⁷² Dies gilt entsprechend für die Kommanditisten einer SCS, die anders als die Komplementäre steuerlich wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt werden.⁷³ Soweit es sich bei den Anteilseignern um natürliche Personen handelt, werden die ausgeschütteten Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen, „revenus mobiliers“, in die Besteuerungsgrundlage der Einkommensteuer, IR, einbezogen.⁷⁴ Ist der Anteilseigner seinerseits eine körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft, fließen die Dividenden in den Gesellschaftsgewinn mit ein und werden dort als gewerbliche Betriebseinnahme nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert.⁷⁵

b. Halbeinkünfteverfahren seit 2005

Bis zum 31. 12. 2004 wurde in Frankreich die Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen durch ein Anrechnungssystem vermieden.⁷⁶ Dieses sah eine Anrechnung der auf Gesellschaftsebene entstandenen Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld des Anteilseigners in Gestalt einer Steuergutschrift, „avoir fiscal“, vor. Seit dem 1. 1. 2005 gilt aber nun auch in Frankreich das Halbeinkünfteverfahren.

aa. Einkommensteuerpflichtige Anteilseigner

Bei natürlichen Personen unterliegt die Dividende – unabhängig von der Herkunft des verwendeten Kapitals – nur i. H. v. 50% des Ausschüttungsbetrags der Einkommensteuer.⁷⁷ Hinzu kommt ein Jahresfreibetrag, „abattement fixe annuel“, sowie eine anrechenbare Steuergutschrift i. H. v. von 50% des Ausschüttungsbetrags.⁷⁸

63 Vgl. Les nouvelles fiscales, Nr. 1840, S. 20; Cozian, a. a. O., Nr. 885; Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., Einf. KSt, Rz. 262; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3215; Tillmanns in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 207; ders, IWB, a. a. O., 1417, 1419.

64 Zu den Befreiungen insbesondere für neugegründete und kleine Gesellschaften, vgl. Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3232.

65 Cozian, a. a. O., Nr. 893.

66 Cozian, a. a. O., Nr. 893; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3238.

67 Cozian, a. a. O., Nr. 894; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3238.

68 Bacconnier, a. a. O., S. 89; Cozian, a. a. O., Nr. 894; Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 3238.

69 Lefebvre, Feuilles de documentation pratique – fiscal – Impôt direct, Loseblattsammlung, 2005, Doc. Prat., DC-V, Nr. 15530.

70 Lefebvre, a. a. O., Doc. Prat., DC-V, Nr. 15610.

71 Lefebvre, a. a. O., Doc. Prat., DC-V, Nr. 15615.

72 Cozian, a. a. O., Nr. 130; Hellio/Thill, a. a. O., Rz. 429.

73 Dolley/Richard, a. a. O., 402.

74 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc. Rz. 2123.

75 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc. Rz. 2123.

76 Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., Einf. KSt, Rz. 259.

77 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 2136; Tillmanns, IWB, a. a. O., 1385, 1390.

78 Lefebvre, a. a. O., Memento fisc., Rz. 2144/2137; Tillmanns in: Mennel/Förster, a. a. O., Rz. 206.

bb. Körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner

Handelt es sich bei dem Dividendenempfänger um eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft, ist die Dividende grundsätzlich i. R. d. laufenden Erträge voll zu versteuern.⁷⁹ Eine der deutschen Befreiungsvorschrift des § 8 b Abs. 1 KStG vergleichbare Regelung gibt es in Frankreich nicht. Lediglich bei Muttergesellschaften ist das Schachtelprivileg, „régime des sociétés meres et filiales“, zu beachten. An die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne sind nur in Höhe eines Anteils von 5% des Ausschüttungsbetrags steuerpflichtig.⁸⁰

c. Irreguläre Gewinnausschüttungen

Neben den ordnungsgemäßen Gewinnausschüttungen müssen die Gesellschafter auch inoffizielle bzw. irreguläre Gewinnausschüttungen, „distributions officieuses/irrégulières“, als Kapitalerträge versteuern.⁸¹ Hierbei handelt es sich nach Art. 109-1 CGI in erster Linie um verdeckte Gewinnausschüttungen, „distributions camouflées“, wie unangemessene Leistungsvergütungen oder sonstige Zuschüsse für persönliche Liebhabereien, „dépenses somptuaires“.⁸² Darüber hinaus gelten gem. Art. 111 a CGI auch solche den Gesellschaftern auf Verrechnungskonten zur Verfügung gestellte Beträge als Gewinnausschüttungen, „revenus réputés distribués“, für die keine sachliche Rechtfertigung nachgewiesen werden kann. Dadurch soll insbesondere verhindert werden, daß in Familiengesellschaften den Gesellschaftern Gewinne in Form von fingierten Darlehensverträgen steuerfrei zufließen.⁸³ Schließlich fallen unter die irregulären Gewinnausschüttungen auch solche Zuwendungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter, die buchhalterisch gar nicht erfaßt werden. Sie gelten nach Art. 111 c CGI bei Aufdeckung als geheime Gewinnausschüttungen, „distributions occultes“. Allen „distributions officieuses/irrégulières“ ist gemeinsam, daß sie nicht den gleichen Steuerprivilegierungen wie ordentliche Gewinnausschüttungen unterliegen. Insbesondere findet das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung.⁸⁴ Im Fall der geheimen Gewinnausschüttungen, „distributions occultes“, wird sogar eine Strafsteuer fällig.⁸⁵

d. Anteilsveräußerungen

Soweit die Anteilseigner ihre Gesellschaftsbeteiligungen veräußern, sind die dabei entstehenden Gewinne als Veräußerungsgewinne, „plus values“, zu versteuern. Dabei ist bei natürlichen Personen zu unterscheiden, ob sie die Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen halten. Handelt es sich hingegen um eine Gesellschaft als Anteilseigner, sind die Gewinne stets betrieblich.⁸⁶

aa. Private Veräußerungsgewinne

In Frankreich sind im Gegensatz zu Deutschland private Veräußerungsgewinne, „plus-values privées“, uneingeschränkt steuerpflichtig. Sie sind als eigene Einkunftsart gem. Art. 150-0 A CGI regulär der Einkommensteuer, IR, zu unterwerfen. Allerdings existieren Begünstigungen in Form

von Freibeträgen und ermäßigten Steuersätzen.⁸⁷ Verluste, die im Zusammenhang mit der privaten Anteilsveräußerung entstehen, sind nur innerhalb derselben Einkunftsart und desselben oder der fünf folgenden Veranlagungszeiträume verrechenbar.⁸⁸

bb. Betriebliche Veräußerungsgewinne

Werden die Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen gehalten, gelten die Regelungen für betriebliche Veräußerungsgewinne, „plus values professionnelles“, d. h., es muß zwischen lang- und kurzfristigen Gewinnen unterschieden werden.⁸⁹ Darüber hinaus ist zwischen einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmern als Anteilseigner zu unterscheiden. Für letztere gelten im Rahmen der IS die bereits erwähnten Einschränkungen bei der steuerlichen Privilegierung von langfristigen Veräußerungsgewinnen. Für einkommensteuerpflichtige Unternehmen gilt hingegen der reduzierte Steuersatz uneingeschränkt, wenn die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen resultieren, die weniger als zwei Jahre im Betriebsvermögen gehalten wurden.⁹⁰ Dem steht jedoch der steuerliche Nachteil gegenüber, daß bei langfristigen Veräußerungsverlusten die Abzugsmöglichkeit auf die Verrechnung mit langfristigen Veräußerungsgewinnen der zehn Folgejahre beschränkt ist.⁹¹ Kurzfristige Veräußerungsverluste unterliegen hingegen der regulären Besteuerung. Sie können aber mit anderen positiven Jahreseinkünften verrechnet werden.⁹²

79 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 641; *Tillmanns* in: *Mennel/Förster*, a. a. O., Rz. 206.

80 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 3678.

81 *Cozian*, a. a. O., Nr. 1011.

82 *Hellio/Thill*, a. a. O., Rz. 434.

83 *Cozian*, a. a. O., Nr. 1016.

84 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 2150 ff.

85 *Cozian*, a. a. O., Nr. 1018; *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 2157 ff.

86 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 1606.

87 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 2047/2948/2966.

88 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 2967.

89 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 1605/1606.

90 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 1675.

91 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 1677/1680; *Oudenot*, a. a. O., Nr. 461.

92 *Lefebvre*, a. a. O., *Memento fisc.*, Rz. 1670; *Oudenot*, a. a. O., Nr. 470.

Umsatzsteuer auf verauslagte Kosten des Rechtsanwalts oder „durchlaufende Posten“?

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin¹

Wer sich als Anwalt am Abend zurückzieht, um den Tag damit zu beschließen, in Ruhe einige Rechnungen zu schreiben, der stößt mitunter unvermittelt auf weitere Rechtsprobleme, die es zu lösen gilt. Dies gilt beispielsweise für die Frage, ob von dem Rechtsanwalt getätigte Auslagen an den Mandanten mit oder ohne Umsatzsteuer weiterberechnet werden müssen.

Eigene Aufwendungen wie beispielsweise Fahrt- oder Kopierkosten werden mit Umsatzsteuer weiterberechnet. Soviel ist zunächst sicher. Hat der Rechtsanwalt Kosten gezahlt, die er für ein Handeln der Justizverwaltung im Interesse des Mandanten bezahlen mußte, so scheint die Lage ebenso klar zu sein: Kosten für das Verwaltungshandeln wie z. B. Registerauskünfte, die Versandungspauschale bei einer Akteneinsicht oder auch die vom Gericht erhobenen Verfahrenskosten sind nach allgemeiner Ansicht „durchlaufende Posten“, die dem Mandanten ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sind.²

Zuletzt ist allerdings Unsicherheit entstanden über die Reichweite und den Fortbestand dieser Regel. So warnt beispielsweise *Schons* vor möglichen umsatzsteuerlichen Folgen in einer Betriebsprüfung.³ Kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, daß der vereinnahmte Auslagenersatz doch unter die steuerbaren Umsätze fällt, so könnte dies – je nach Umfang und Tätigkeit der Kanzlei – empfindliche Nachzahlungen zur Folge haben. Dies gilt umso mehr bei dem ab 2007 erhöhten Umsatzsteuersatz von 19 % statt bislang 16 %.

1. BayObLG und BMF zum automatisierten Grundbuchabrufverfahren

Ursprung der eingetretenen Unsicherheit ist die steuerliche Behandlung der Kosten für die Notare bei einer Teilnahme an dem EDV-gestützten Grundbuchabrufverfahren. Das Bayerische Oberste Landesgericht hatte hierzu zunächst entschieden, daß der Notar diese Gebühren als „verauslagte Gerichtsgebühren“ seinem Mandanten in Rechnung stellen kann.⁴ An diese Feststellung knüpfte sich die Frage an, ob der Notar diese Kosten dann ohne Umsatzsteuer weiter be-

rechnen könne, was das Bayerische Oberste Landesgericht wohl bejahte. Nachdem einige Finanzämter eine andere Auffassung vertraten, forderte die Bundesnotarkammer das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 11. 2. 2005 zur Klärung der Frage auf. Das BMF antwortete mit Schreiben vom 20. 6. 2005: Wegen der „Gebührenschildnerschaft des Notariatsinhabers für die Inanspruchnahme des automatisierten Datenabrufverfahrens“ komme die Annahme von durchlaufenden Posten hinsichtlich der dafür von ihm geschuldeten Gebühr nicht in Betracht.⁵ Die Oberfinanzdirektionen der Länder schlossen sich dem an.⁶

Damit ist die allgemeine Regel, wonach behördliche Kosten durchlaufende Posten darstellen, erschüttert.

2. Die steuerlichen Grundlagen

Steuerlich kommt es darauf an, ob es sich bei den gegenüber dem Mandanten abgerechneten Auslagen um ein Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung i. S. d. Umsatzsteuergesetzes oder um einen „durchlaufenden Posten“ (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG) handelt.

Richter in Zivilgerichten pflegen solche Fragen eher intuitiv zu beantworten. Eindeutigere Antworten gibt das Gesetz und die Rechtsprechung des BFH.

Das Gesetz definiert den „durchlaufenden Posten“ als einen Betrag, den der Unternehmer im Namen und für

1 Der Autor ist Partner der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München.

2 Vgl. nur *Gerold/Schmidt/Eicken*, RVG, 17. Aufl., 2006, Vergütungsverzeichnis (VV) Nr. 7008 Rn. 6, m. w. N.

3 *Schons*, AnwBl. 2007, 369.

4 BayObLG 3 ZBR 185/04 vom 27. 10. 2004, MDR 2005, 479.

5 Das Antwortschreiben des BMF ist veröffentlicht auf der Internetseite der Bundesnotarkammer: www.bnotk.de sowie in UR 2005, 517.

6 OFD Erfurt S-7200A-37-L243 vom 27. 6. 2005; OFD Frankfurt am Main S 7200A-226-ST2.20 vom 19. 8. 2005; OFD Hannover S-7200-339-STO181 vom 14. 7. 2005, DStR 2005, 1693; i. d. S. auch *Everts*, Mitteilung der Bayerischen Notarkammer, MitBayNot 2006, 21.

Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt. Die Rechtsprechung hat diese Definition wie folgt präzisiert: Der Unternehmer müsse als Mittelsperson im Sinne einer echten Stellvertretung auftreten, die Verausgabung und die Vereinnahmung des betreffenden Geldbetrags müsse nach außen erkennbar in fremdem Namen und für fremde Rechnung erfolgen. Maßgeblich sei – wie stets im Umsatzsteuerrecht – die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Somit müssten unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlungsempfänger und dem Zahlungsverpflichteten bestehen, die sich auf Inhalt und Umfang des Rechtsgeschäfts erstrecken. Im Regelfall setzt dies voraus, daß der Zahlungsempfänger und der Zahlungsverpflichtete einander kennen, der Vermittler also Namen und Anschrift des von ihm Vertretenen dem Zahlungsempfänger mitteilt.⁷

Die Regelung in § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG hat insoweit nur klarstellende Funktion, denn wer die Zahlung i. d. S. nur vermittelt und bei der Gründung der Zahlungsverpflichtung als Stellvertreter i. S. v. § 164 BGB auftritt, der erbringt hinsichtlich der ausgelösten Kosten keine eigene Leistung im Sinne des UStG.

Von dem Grundsatz, wonach die Offenlegung des Namens und der Adresse des Vertragspartners gegenüber dem Zahlungsempfänger erforderlich ist, erkennt die Rechtsprechung Ausnahmen an. Eine dieser Ausnahmen betrifft die Kosten, die von den Rechtsanwälten, Notaren und Angehörigen verwandter Berufe bei Behörden und ähnlichen Stellen für ihre Auftraggeber verauslagt werden. Hier handelt es sich auch ohne die Kenntnis der Behörde von der Person des Zahlungsverpflichteten um durchlaufende Posten, wenn die Person des Schuldners und die Höhe der Schuld sich nicht aus Vereinbarungen zwischen den Beteiligten ergeben, sondern für die Behörde nach verbindlichen Kostenordnungen festgesetzt werden. In diesem Fall sei es verzichtbar, daß der Behörde als Zahlungsempfänger Name und Anschrift des Zahlungsverpflichteten mitgeteilt werden, da es sich bereits aus der verbindlichen Kostenregelung ergebe, wer als Auftraggeber auch Kostenschuldner ist.⁸

Legt man diese Rechtsprechung des BFH zugrunde, so ist die Auffassung des BMF zutreffend. Der Notar muß im Falle des automatisierten Grundbuchabrufverfahrens die Gebühren seinem Mandanten mit Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Denn gemäß der für diesen Bereich geltenden Kostenordnung – der nach § 85 Abs. 3 GBV erlassenen Verordnung über Grundbuchabrufverfahrensgebühren (GBAbVfV) vom 30. 11. 1994 – ist ausschließlich der Notar als genehmigter Teilnehmer des automatisierten Verfahrens Schuldner der entstehenden Gebühren (§ 2 GBA bVfV i. V. m. § 133 Abs. 2 GBO). Der Notar agiert im Verhältnis zur Behörde nicht als „Stellvertreter“, der für Rechnung seines Mandanten diesen treffende Gebührenansprüche auslöst. Die An-

nahme eines durchlaufenden Posten scheidet deshalb aus. Dem steht es nicht entgegen, daß der Notar – wie das Bayerische Oberste Landesgericht bestätigt hat – insoweit einen Ersatz der entstandenen Auslagen von seinem Mandanten verlangen kann. Denn letzteres ist nicht die (zivilrechtlich) maßgebliche Frage für die Einordnung, ob es sich um einen durchlaufenden Posten handelt.

3. Andere Fallkonstellationen

Mustert man die anderen, in der bisherigen Diskussion angesprochenen Fallkonstellationen, so ergibt sich folgendes:

a) Einsichtnahme in öffentliche Register im nicht-automatisierten Verfahren

Nimmt der Rechtsanwalt oder Notar im nicht-automatisierten Verfahren Einsicht in das Grundbuch oder das Handelsregister, so steht es ihm prinzipiell frei, dies in eigenem Namen oder als Vertreter des Mandanten zu tun. Die Einsicht ins Grundbuch setzt allerdings ein „berechtigtes Interesse“ voraus, was in der Regel nur bei einem entsprechenden Mandanteninteresse gegeben sein dürfte (vgl. *Demharter*, GBO, 25. Auflage 2005, § 12 Rn. 15). Kostenschuldner für die erforderlichen Ablichtungen und Ausdrucke wird jeweils derjenige, auf dessen Veranlassung die behördliche Tätigkeit erfolgt (§ 2 Nr. 1 KostO). Geht man davon aus, daß die Einsichtnahme in das Register durch Rechtsanwälte oder Notare im Zweifel im Auftrag des Mandanten erfolgt, so ist der Mandant Veranlasser und Kostenschuldner. Genau diese Konstellation hat der BFH in seiner grundlegenden Entscheidung aus dem Jahre 1967 behandelt: Selbst der durch den Erwerb von Kostenmarken entstehende Aufwand soll danach als durchlaufender Posten zu behandeln sein, da auch insoweit (allein) der Mandant als Veranlasser und Kostenschuldner anzusehen sei.⁹

In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird dies – soweit ersichtlich – bis heute nicht angezweifelt. Für den Bereich der Registerauskünfte kann sich Anwalt/Anwältin also mit hoher Sicherheit darauf verlassen, die Kosten ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen zu können. Um ein mögliches umsatzsteuerliches Risiko zu minimieren, empfiehlt

7 BFH V 135/63 vom 24. 2. 1966, BStBl. 1966 III, 263; BFH V 239/64 vom 24. 8. 1967, BStBl. 1967 III, 719; *Heidner* in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl., 2005, § 10 Rz. 9; *Handzik* in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 10 Rz. 100-102 (Juli 2005); *Schuhmann* in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 10 Rz. 285-290 (Juli 2005), alle m. w. N., insoweit übereinstimmend auch Abschn. 152 UStR.

8 Grundlegend BFH V 239/64 vom 24. 8. 1967, a. a. O.; bestätigt durch BFH V B 75/88 vom 27. 2. 1989, BFH/NV 1989, 744, 745; vgl. auch BFH IV R 180/82 vom 4. 10. 1984, BFH/NV 1986, 215 zu durchlaufenden Posten im Sinne des EStG.

9 BFH V 239/64, a. a. O., S. 720.

es sich zusätzlich, in der jeweiligen Anfrage die Tätigkeit in fremdem Namen erkennbar herauszustellen.¹⁰ Die Frage der Kostenschuldnerschaft wird damit klargestellt. Umsatzsteuer fällt bei der Weiterbelastung an den Mandanten nicht an.

Etwas anderes gilt allerdings, wenn der Anwalt die Kosten nicht konkret weiterberechnet, sondern seinerseits dem Mandanten nur eine durchschnittliche Kostenpauschale in Rechnung stellt. Für diese Konstellation hat der BFH entschieden, daß im Verhältnis zum Mandanten ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt vorliegt.¹¹ Dies ist folgerichtig: Wer im Verhältnis zum Mandanten einen anderen Betrag in Rechnung stellt, als er selbst verauslagt hat, der fungiert nicht als Mittelsperson, sondern handelt auf der Grundlage einer eigenen Kalkulation. Der in Rechnung gestellte Betrag stellt dann keinen durchlaufenden Posten dar.

In dem entschiedenen Fall war es darüber hinaus wohl so, daß die Einwohnermeldeämter für „Groß-Anfrager“ wie bspw. Inkassounternehmer nicht konkret eine Gebühr für die individuelle Anfrage erhoben, sondern selbst pauschalierte Kosten berechneten. In einem solchen Fall gelten – vorbehaltlich der Einzelheiten der jeweiligen Kostenregelung – die Ausführungen zum automatisierten Verfahren entsprechend: Nimmt der Anwalt eine Sonderregelung für sich in Anspruch, da er besonders häufig anfragt, und zahlt er in diesem Zusammenhang keine fallbezogene Gebühr für den Mandanten, sondern eine eigene Pauschale, so handelt es sich um eine eigene Kostenschuld und damit nicht um einen durchlaufenden Posten.

b) Aktenversendungspauschale

Die Behandlung der Pauschale für die Aktenversendung nach GKG KV Nr. 9003 ist problematisch, da hier schon die maßgebliche Frage der Kostenschuldnerschaft umstritten ist. Einige Gerichte gehen von einer Kostenschuld des Mandanten aus;¹² Stimmen in der Literatur wollen zwischen dem Strafverteidiger – der ausschließlich aus eigenem Recht Einsicht nehme – und dem Rechtsanwalt in anderen Verfahren differenzieren.¹³ Die wohl überwiegende Anzahl der Entscheidungen hält allerdings den Rechtsanwalt bzw. Strafverteidiger für den alleinigen Kostenschuldner.¹⁴

Die Frage der Umsatzsteuer folgt dem Kostenrecht. Die dortigen Fragen sollen hier nicht abschließend diskutiert werden. Legt man mit der wohl überwiegenden Rechtsprechung zugrunde, daß der Anwalt selbst Schuldner der Versendungspauschale gegenüber den Justizbehörden ist, dann sind diese Auslagen für den Rechtsanwalt oder Strafverteidiger keine durchlaufenden Posten. Die von dem Anwalt entrichtete Versendungspauschale muß dem Mandanten dann mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden.

c) Gerichtskosten

Bei den Gerichtskosten, die für die Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens erhoben werden, ist die Rechtslage hingegen eindeutig. Gleiches gilt für die Kosten des Gerichtsvollziehers und für die Durchführung eines Vollstreckungsauftrags. Kostenschuldner ist hier jeweils derjenige, der die Amtshandlung veranlaßt hat, d. h. derjenige, in dessen Namen der betreffende Antrag gestellt wurde (vgl. § 22 GKG; § 13 GVKoStG), und derjenige, dem die Kosten auferlegt werden (§ 29 GKG). Soweit der Rechtsanwalt bei der Beantragung eines gerichtlichen Verfahrens nicht ausnahmsweise in eigener Sache handelt, sondern er für seinen Mandanten (der dann gedanklich zwingend auch namentlich genannt ist) tätig ist, ist allein der Mandant Antragsteller in diesem Sinne. Er allein ist Kostenschuldner. In diesem Zusammenhang ist es steuerlich irrelevant, ob der Rechtsanwalt selbst die Gerichtskosten vorschießt oder ob das Gericht eine Kostenrechnung versehentlich auf den Namen des Rechtsanwalts ausstellt. Maßgeblich sind die Regelungen der zugrunde liegenden Kostenordnung. Ist danach der Mandant Schuldner der im gerichtlichen Verfahren entstandenen Kosten, so sind die Gebühren kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Rechtsanwalts, sondern durchlaufender Posten. Auf diese Gebühren fällt keine Umsatzsteuer an.

4. Fazit

Die Liste der denkbaren Fallkonstellationen läßt sich beliebig fortführen. Maßgebend ist jeweils, nach welchen Regelungen die in Anspruch genommene Behörde ihre Kosten bestimmt. Ist nach den Regelungen der maßgebenden Kostenordnung der von dem Rechtsanwalt vertretene Mandant Schuldner der Gebühr, so handelt es sich um einen durchlaufenden Posten, den der Rechtsanwalt ohne Umsatzsteuer seinem Mandanten in Rechnung stellen kann. Ist der Notar oder Rechtsanwalt dagegen (ausnahmsweise)

¹⁰ So auch Henke, AnwBl. 2007, 224.

¹¹ BFH V B 75/88, a. a. O., für einen Fall der Weiterberechnung von Einwohnermeldeamtsanfragen.

¹² AG Münster 23 Gs 3480/94, AnwBl. 1995, 379; AG Ahaus 2 Gs 129/95 vom 16. 3. 1995, AnwBl. 1995, 379; AG Bielefeld 36 ds 43 Js 413/95, AnwBl. 1995, 571; AG Tecklenburg 1 Gs 411/95 vom 21. 12. 1995, StV 1996, 167; ebenso Notthoff, AnwBl. 1995, 538, 540.

¹³ Vgl. Henke, AnwBl. 1996, 403 und AnwBl. 2007, 224 unter Hinweis auf ein vom Landesverband NRW des DAV eingeholtes Rechtsgutachten; abweichend aber z. B. AG Dessau 4 C 655/06 (VI) vom 7. 12. 2006, AnwBl. 2007, 239; Weiterberechnung ohne Umsatzsteuer.

¹⁴ LG Ravensburg 4 O 1154/94 vom 16. 12. 1994, AnwBl. 1995, 153; LG Göttingen 2 Qs 170/95 vom 8. 11. 1995, StV 1995, 166; LG Koblenz 2103 Js 20219/95 – 1 Kls vom 26. 7. 1996, AnwBl. 1997, 48; AG Fürstfeldbruck 2 Cs 36 Js 28114/95 vom 21. 10. 1996, AnwBl. 1997, 47; LG Krefeld 21 Qs 97/96 vom 2. 5. 1996, AnwBl. 1997, 47; AG Koblenz 2040 Js 34256/06 vom 18. 8. 2006, juris; VGH München 19 C 05.3348 vom 18. 1. 2007, NJW 2007, 1483, alle m. w. N.

selbst Schuldner der Gebühr im Verhältnis zur Staatskasse, so zählt die Weiterbelastung der Kosten als Auslagenersatz zu dem steuerbaren Entgelt, das der Notar oder Rechtsanwalt für seine Tätigkeit erhält. Hierauf ist Umsatzsteuer zu erheben.

Ob man vor diesem Hintergrund dazu raten kann, im Zweifel alle Auslagen mit Umsatzsteuer weiter zu belasten,¹⁵ erscheint fraglich. Im Verhältnis zum nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mandanten wird der Mandant dann mit Kosten belastet, die er eigentlich nicht tragen müßte. Auch für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer als Mandanten ist der Fall nur scheinbar unproblematisch: Schließlich setzt der Abzug der Vorsteuer aus der Anwaltsrechnung voraus, daß es sich tatsächlich in vollem Umfang um eine steuerpflichtige Eingangsleistung handelt und die „gesetzlich geschuldete Steuer“ ausgewiesen wird.¹⁶ Unter Umständen wird der Mandant hier also zur Geltendmachung eines unberechtigten Vorsteuererstattungsanspruchs veranlaßt.

Die Zweifelsregel kann m.E. nur bei den Aktenverwendungspauschalen angewandt werden. Hier ist die Frage der Kostenschuldnerschaft nicht abschließend geklärt. Der Anwalt begeht keinen Fehler, wenn er auf der Grundlage der überwiegenden Rechtsprechung verfährt und demgemäß Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Die anderen Fälle sind konkret zu überprüfen und zu entscheiden. Gerichtskosten aus der Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens für den Mandanten, die dem Mandanten in gleicher Höhe weiterberechnet werden, sind in jedem Fall durchlaufende Posten im Sinne von § 10 UStG. Für diese dem Umfang nach bedeutsamste Position dürfte somit kein steuerliches Risiko bestehen.

15 I. d. S. *Schons*, Kammermitteilung RAK Düsseldorf 2007, 48.

16 Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG sowie *Heidner* in: *Bunjes/Geist*, UStG, 8. Auflage 2005, § 15 Rn. 153.

Die österreichische Privatstiftung (Teil 1)

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Söffing & Partner, Düsseldorf¹

A. Einführung

Mit einer Stiftung verfolgen Stifter im wesentlichen das Ziel, einen bei Errichtung festgelegten Zweck mit dem dafür bestimmten Stiftungsvermögen auf lange Sicht zu erfüllen. Als Stiftung im eigentlichen Sinne wird daher eine rechtsfähige, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung bezeichnet, die vom Stifter bestimmte Zwecke mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern soll.² Die auf eine langfristige³ Zweckverfolgung gekennzeichnete Stiftung unterscheidet sich von anderen Körperschaften wie z. B. der Kapitalgesellschaft oder dem Verein im engeren Sinne durch ihre auf Konstanz ausgelegten Elemente, nämlich Selbständigkeit und Unabhängigkeit von ihren Initiatoren. Stiftungen sind als reine Verwaltungsorganisation verselbständigte Vermögensmassen, die keine Mitglieder haben und denen daher der Gedanke des Fortbestands des Stifterwillens zugrunde liegt.⁴

Mit Errichtung der Stiftung entzieht sich das Vermögen weitestgehend der Kontrolle des Stifters, da der bezweckte Bestandsschutz auch gegenüber dem Stifter selbst wirkt. Der Einfluß des Stifters beschränkt sich lediglich auf die Möglichkeit, sich bei einer lebzeitigen Errichtung der Stif-

tung als Vorstand(smitglied) und somit ausführendes Organ der Institution zu bestellen. Aber auch in diesem Fall unterliegt der ehemalige Vermögensinhaber dem bei Errichtung der Stiftung selbst bestimmten Stiftungszweck.

Der Bestandsschutz der Stiftung wird in Deutschland zusätzlich durch die staatliche Aufsicht der Stiftungsbehörde garantiert. Die Landesbehörden sind hierbei nicht nur für die Anerkennung der Stiftung bei Errichtung zuständig, sondern auch für die laufende Stiftungsaufsicht, um neben den allgemeinen gesetzlichen Anforderungen auch die Einhaltung des Stifterwillens zu überwachen. Diesen strengen Gedanken des Bestandsschutzes, insbesondere mit seiner Ver-

1 *Dr. Söffing* ist Gründungspartner der überörtlichen Sozietät Söffing & Partner mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich.

2 *Palandt/Heinrichs*, BGB, Vorb. v. § 80 Rn. 5.

3 Eine zeitliche Vorgabe existiert nicht. So erfüllen auch Stiftungen, die das gestiftete Kapital in einer vorgegebenen Zeit zur Erfüllung eines zeitlich abgrenzbaren Zwecks, z. B. Restaurierung oder Wiederaufbau eines historischen Bauwerks oder Kulturdenkmals, verbrauchen (sog. Verbrauchsstiftungen), diesen Begriff, vgl. *Mercker* in: *Strachwitz/Mercker*, Kap. 3.2., S. 210, 211; BT-Drucks. 14/8765 vom 11. 4. 2002, S. 8.

4 Vgl. BGH vom 22. 1. 1987 – III ZR 26/85, BGHZ 99, 344, unter I.2.a. und I.2.c.

selbständigkeit der Vermögensmasse und der damit einhergehenden staatlichen Kontrolle, ist nicht jeder Vermögensinhaber faktisch bereit zu akzeptieren, denn er erfordert eine gewisse „Stiftungsreife“.⁵

Als Alternative zur deutschen Stiftung bietet sich insbesondere die österreichische Privatstiftung an, die sowohl in stiftungs- als auch steuerrechtlicher Hinsicht Vorteile aufweist. Die Regelungen betreffend die Privatstiftung sind in einem Einzelgesetz, dem am 1. 9. 1993 in Kraft getretenen Privatstiftungsgesetz (PSG),⁶ enthalten. Die österreichische Privatstiftung hat den Vorteil, daß sie in ihrer Grundstruktur der deutschen Stiftung vergleichbar ist. Sie erschließt sich dem Anwender daher schnell.

B. Stiftungsrechtliche Grundlagen

Die österreichische Privatstiftung unterliegt, anders als die deutsche Stiftung, keiner Stiftungsaufsicht. Das PSG sieht zur wirksamen Entstehung kein behördliches Anerkennungsverfahren vor, sondern die Privatstiftung entsteht durch Stiftungserklärung und Eintragung ins Firmenbuch (§ 7 Abs. 1 PSG). Die Eintragung erfordert die Widmung der Stiftung mit einem Mindestkapital von € 70 000 (§ 4 PSG), das – vorzugsweise in bar⁷ – zum Zeitpunkt der Eintragung dem Stiftungsvorstand zur freien Verfügung stehen muß (§ 12 Abs. 2 Nr. 3 PSG). Die beim Firmenbuchgericht einzureichende Stiftungsurkunde mit dem Mindestinhalt der Stiftungserklärung ist notariell zu beurkunden (§ 10 Abs. 1 PSG). Im Zeitraum zwischen Errichtung und Eintragung im Firmenbuch ist die österreichische Privatstiftung als Vorstiftung bereits rechtsfähig.⁸

Wesentliche Unterschiede bestehen beim Stiftungszweck. Während im deutschen Recht die „Stiftung für den Stifter“ unzulässig ist, kann sich der Stifter bei Errichtung einer österreichischen Privatstiftung wirksam selbst begünstigen.⁹ Österreichische Privatstiftungen, die als Familienstiftungen ausgestaltet sind, also bei denen überwiegender Zweck die Versorgung natürlicher Personen ist, unterliegen einer zeitlichen Begrenzung. Sie sind nach 100 Jahren durch den Vorstand aufzulösen und können einmalig um weitere 100 Jahre verlängert werden, wenn die Letztbegünstigten die Fortsetzung einstimmig beschließen (§ 35 Abs. 2 Nr. 3 PSG).

Im Kontext unternehmensverbundener Stiftungen¹⁰ ist das PSG restriktiver als § 80 Abs. 2 BGB, indem § 1 Abs. 2 PSG mehrere Verbote vorsieht. Eine Unternehmensstiftung ist nur in Form einer Beteiligungsträgerstiftung als vermögensverwaltende Holding möglich.¹¹ Das Gesetz erlaubt hingegen keine Unternehmensträgerstiftung und keine Komplementärstiftung. Zudem ist die Übernahme der Geschäftsführung eines Handelsgewerbes nicht zulässig.

Die gesetzlich vorgeschriebenen Stiftungsorgane bestehen aus dem Vorstand sowie dem Stiftungsprüfer (§ 14 Abs. 1 PSG).¹² Der Stiftungsprüfer ist für die Prüfung der Rechnungslegung zuständig (§ 21 PSG). Der Vorstand einer österreichischen Privatstiftung muß aus mindestens drei Mitgliedern bestehen, von denen mindestens zwei ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der EU oder dem EWR haben müssen (§ 15 Abs. 1 PSG). Des weiteren sind Begünstigte sowie bestimmte, ihnen nahestehende Personen von der Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 PSG). Der Stifter hat jedoch die Möglichkeit, einen Aufsichtsrat einzurichten und mit Familienangehörigen als Destinatären zu besetzen.¹³

C. Steuerliche Behandlung

Die steuerliche Beurteilung ist zweckmäßigerweise anhand der drei verschiedenen „Lebensabschnitte“ der Stiftung, nämlich Entstehung, laufende Geschäftstätigkeit und Auflösung, vorzunehmen. Die Würdigung soll auf die erb- bzw. schenkungsteuerlichen sowie die ertragsteuerlichen Konsequenzen beschränkt bleiben. Im Rahmen der steuerlichen Betrachtung einer österreichischen Privatstiftung ist davon auszugehen, daß ein in Deutschland ansässiger Stifter die Privatstiftung begründet. Daraus ergeben sich sowohl im Hinblick auf das österreichische Steuerrecht als auch im Hinblick auf das deutsche Steuerrecht Konsequenzen. Daher werden vorab die österreichischen Besteuerungsregeln der österreichischen Privatstiftung aufgezeigt.

- 5 Siehe hierzu *Schiffer*, NJW 2006, 2528; *Schiffer/v. Schubert*, BB 2002, 265, 266 f.
- 6 öBGBL. 1993 S. 694 zuletzt geändert m. W. vom 1. 1. 2007 (öBGBL. I 2005 S. 120).
- 7 Anderenfalls ist eine Gründungsprüfung erforderlich (§ 11 PSG).
- 8 Siehe die Nachweise bei *Arnold* in: *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht, Rz. II/4. Zum Meinungsstand zur Rechtsfähigkeit der deutschen Stiftung zwischen Errichtung und Anerkennung, *Wachter*, ZEV 2003, 445 f.
- 9 *Gassauer-Fleisner/Grave*, Stiftungsrecht, § 1 PSG Tz. 1; *Rawert* in: *Hopt/Reuter*, Stiftungsrecht Europa, S. 109, 116.
- 10 Der inländische Begriff der unternehmensverbundenen Stiftung ist nicht mit der betrieblichen/betrieblich-eigennützigen Privatstiftung in Österreich zu verwechseln. Unter letztere fallen nur Stiftungen, bei denen Stifter ein Unternehmen ist und die Zuwendungen an die Stiftung als Betriebsausgaben abgezogen werden können, *Stangl* in: *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht, Rz. IV/1. Zu diesen Stiftungen gehören die Betriebszweckstiftung, die Mitarbeiter-Unterstützungsstiftung und die Mitarbeiter-Beteiligungsstiftung, *Tanzer* in: *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht, Rz. I/50.
- 11 *Berlin* in: *Thömmes/Lang/Schuch*, Investitions- und Steuerstandort, S. 251, 256.
- 12 Ab einer bestimmten Arbeitnehmerzahl ist die Einrichtung eines Aufsichtsrats vorgeschrieben (§ 22 PSG).
- 13 *Gassauer-Fleisner/Grave*, Stiftungsrecht, § 15 PSG Tz. 3.

I. Besteuerung in Österreich

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer¹⁴

Ebenso wie in Deutschland ist die Vermögensausstattung der Privatstiftung im Rahmen der Errichtung sowohl zu Lebzeiten als auch von Todes wegen ein steuerpflichtiger Vorgang (§ 2 Abs. 2 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 7 öErbStG). Allerdings unterliegt das gewidmete Vermögen einem besonderen ermäßigten Steuersatz von 5 % (§ 8 Abs. 3 Buchst. b öErbStG). Dies gilt auch für spätere Zustiftungen, selbst wenn sie in der Stiftungserklärung nicht enthalten waren, solange sie vom Stifter stammen. Für einen in Deutschland ansässigen Stifter kommt diese Begünstigung allerdings nur für in Österreich belegenes unbewegliches Vermögen zum Tragen, wenn es von Todes wegen gestiftet wird. Nur in diesem Fall ist Deutschland aufgrund des DBA-ErbSt mit Österreich von der Besteuerung im Rahmen seiner unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht ausgeschlossen.¹⁵

Nachdem der österreichische Verfassungsgerichtshof die Erbschaftsteuer für verfassungswidrig erklärt hat¹⁶ und zur Schenkungsteuer ein Gesetzprüfungsverfahren eingeleitet hat,¹⁷ steht derzeit politisch zur Diskussion, die gerichtliche Aufhebung der Steuer mit Wirkung zum 31. 7. 2008 wirksam werden zu lassen.¹⁸ Doch auch nach Abschaffung der Erbschaftsteuer ist die Vermögensausstattung nicht in allen Fällen vollumfänglich steuerneutral, da bei der Übertragung von Grundvermögen wieder die österreichische Grunderwerbsteuerpflicht in Kraft tritt.

2. Ertragsteuern

Die Privatstiftung unterliegt in Österreich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 2 öKStG). Die Attraktivität der österreichischen Privatstiftung beruht insbesondere auf folgenden steuerlichen Vorteilen:

- Beteiligungserträge von österreichischen Kapitalgesellschaften sind steuerfrei (§ 10 öKStG),
- vergleichbare Beteiligungserträge von ausländischen Gesellschaften sind steuerfrei, wenn keine Entlastung durch Quellensteuerreduzierung aufgrund eines DBA vorgesehen ist (§ 13 Abs. 2 öKStG),¹⁹
- weite Teile der Erträge verzinslich angelegten Kapitalvermögens (§ 13 Abs. 3 öKStG) unterliegen der sog. Zwischenbesteuerung mit 12,5 % statt dem regulären KSt-Satz von 25 %,
- Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen i. H. v. mind. 1 % unterliegen ebenfalls der Zwischenbesteuerung mit 12,5 % (§ 13 Abs. 3 Nr. 2 öKStG i. V. m. § 31 öEStG).

Die übrigen Einkünfte unterliegen dem Regelsteuersatz von 25 %. Die Zwischensteuer von 12,5 % wird der Privatstiftung wieder gutgeschrieben, sobald sie Ausschüttungen an die Begünstigten tätigt, für die 25 % Kapitalertragsteuer im Wege der Abgeltung („Endbesteuerungswirkung“) anfällt.

Die auf Ebene der Körperschaft erhobene Zwischensteuer stellt im Ergebnis eine vorgelagerte hälftige Erhebung der späteren Kapitalertragsteuer von 25 % bei Ausschüttung dar. Die kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen müssen jedoch die Bemessungsgrundlage zwischenbesteuerten Einkünfte überschreiten, und die Kapitalertragsteuer darf nicht aufgrund eines DBA ermäßigt werden. Ansonsten erfolgt die endgültige Gutschrift erst mit Stiftungsauflösung (§ 24 Abs. 5 öKStG). Eine Zwischenbesteuerung unterbleibt insoweit, als die Privatstiftung im selben Veranlagungszeitraum Zuwendungen an die Begünstigten tätigt, auf die Kapitalertragsteuer erhoben wird, die nicht durch DBA ermäßigt wird (§ 27 Abs. 1 Satz 7 öEStG).

Die Zuwendungen an die Destinatäre sind steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem 25 %-igen Kapitalertragsteuerabzug (§ 93 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d öEStG) mit Endbesteuerungswirkung unterliegen (§ 97 Abs. 1 EStG), unabhängig davon, ob sie beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind. Im Verhältnis zu Deutschland gilt die Besonderheit, daß Ausschüttungen einer Privatstiftung an beschränkt steuerpflichtige Begünstigte dem Art. 10 DBA Deutschland-Österreich unterliegen und daher Österreich berechtigt ist, eine ermäßigte 15 %-ige Kapitalertragsteuer zu erheben.²⁰ Hierdurch wird die Gutschrift der Zwischensteuer von 12,5 % bei der Privatstiftung ausgeschlossen. Eine Erstattung kommt erst mit Auflösung in Betracht.²¹

II. Besteuerung in Deutschland

In Österreich läßt sich mit der Privatstiftung aufgrund der vorgesehenen Begünstigungen (Steuerfreiheit für bestimmte Beteiligungserträge, reduzierte Zwischenbesteuerung für Kapitaleinkünfte und 25 %-ige bzw. 15 %-ige Abgeltungssteuer auf Zuwendungen an die Begünstigten) ein vorteilhaftes Belastungsniveau erzielen. Allerdings ist diese Würdigung ohne Berücksichtigung der steuerlichen Konsequenzen auf deutscher Seite unvollständig.

14 Aus Gründen der Einheitlichkeit wird trotz der in Österreich abweichenden Schreibweise der Steuerarten die bisherige Schreibweise beibehalten.

15 Lang in: Thömmes/Lang/Schuch, Investitions- und Steuerstandort Österreich, S. 261, 265; Steiner, ErbStB 2005, 96, 98. Siehe hierzu im weiteren unten C.II.2.a.

16 Urteil vom 7. 3. 2007. Die Entscheidung ist abrufbar unter www.vfgh.gv.at.

17 Beschluß vom 8. 3. 2007, siehe www.vfgh.gv.at.

18 Der Standard vom 15. 3. 2007.

19 Zur Gestaltung, wie die Dividendeneinkünfte von der ausländischen Kapitalgesellschaft ohne DBA-Entlastung vereinnahmt werden können, siehe von Löwe, IStR 2005, 577, 578.

20 Stangl in: Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht, Rn. II/546. Siehe unten C.II.2.b.cc.

21 Von Löwe, IStR 2005, 577, 583.

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Für die Errichtung einer ausländischen Stiftung gelten die gleichen Grundsätze wie im Inlandsfall (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG). Von wesentlicher Bedeutung für den Umfang des steuerpflichtigen Erwerbs ist allerdings, ob die sowohl zu Lebzeiten als auch im Todeswege steuerpflichtige Errichtung der österreichischen Privatstiftung von der beschränkten oder der unbeschränkten Steuerpflicht erfaßt ist. Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist im Fall eines im Inland ansässigen Stifters gegeben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG). Aufgrund des ErbSt-DBA mit Österreich verzichtet Deutschland jedoch auf die Besteuerung von in Österreich belegenem unbeweglichen Vermögen, wenn sie der Vermögensausstattung im Rahmen der Errichtung von Todes wegen dient (Art. 2 Abs. 1 Nr. 1, Art. 3 Abs. 1 ErbSt-DBA).

Die ansonsten zu berücksichtigende erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG wird im Kontext mit Österreich aufgrund des Art. 5 Nr. 1 ErbSt-DBA verdrängt, und der Umfang der Erbschaftsteuerpflicht (Achtung: nicht aber der Schenkungsteuerpflicht) verringert sich auf den einer beschränkten Steuerpflicht mit dem Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen und nicht erst mit Ablauf der Fünfjahresfrist.²²

Eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland hinsichtlich der Vermögensausstattung kann ihre Ursache, trotz des Wegzugs des Stifters, aber auch in der ausländischen Stiftung haben, und zwar in den Fällen, in denen der Ort der Geschäftsleitung als im Inland anzusehen ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht einer Vermögensausstattung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Stifter vor mehr als fünf Jahren nach Österreich verzogen ist, um eine Privatstiftung zu errichten. Denn wenn der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der Stiftung sich in Deutschland befindet, z. B. weil der Vorstand hier ansässig ist, wird durch diesen Umstand die unbeschränkte deutsche Schenkungsteuerpflicht begründet. Bei der österreichischen Privatstiftung könnte man der deutschen Finanzverwaltung die Mindestbesetzung von drei Personen entgegenhalten (§ 15 Abs. 1 PSG). Aus der Ansässigkeit eines Vorstandsmitglieds im Inland läßt sich in diesem Fall nicht zwingend auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 AO schließen.

Sieht der – in Österreich ansässige – Stifter einen Beirat o.ä. vor, um auf diese Weise begünstigte Familienmitglieder, die allerdings noch in Deutschland verblieben sind, an der Tätigkeit in der Stiftung zu beteiligen, so dürfte dies keine inländische Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO begründen. Anders als der Beirat einer deutschen Stiftung können die weiteren Organe einer österreichischen Privatstiftung nicht an der direkten Umsetzung des Stiftungszwecks mitwirken. Ihre Handlungsbefugnisse sind weitaus einge-

schränkter und dürfen nach dem Gesetz nicht über eine Kontroll- und Beratungsfunktion hinausgehen.²³ Jede andere Auslegung wäre eine unzulässige Umgehung des Verbots nach § 15 Abs. 2 PSG.

Bei der Berechnung der Steuer einer ausländischen Stiftung ist eine begünstigte Bestimmung der Steuerklasse nach § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG ausgeschlossen, da die Regelung auf im Ausland errichtete Stiftungen keine Anwendung findet. Dies gilt auch im Fall einer als Inländerin geltenden Stiftung nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG. Die steuerpflichtige Errichtung der ausländischen Stiftung fällt somit ausnahmslos in die ungünstige Steuerklasse III.²⁴

Für eine ausländische Stiftung, die auch ihren Ort der Geschäftsleitung nicht im Inland hat, fällt keine Erbersatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG an (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Es gibt auch keine beschränkte Erbersatzsteuerpflicht auf das Inlandsvermögen der ausländischen Privatstiftung.²⁵

2. Ertragsteuern

Die Errichtung der Stiftung mit der Übertragung des Vermögens auf einen ausländischen Rechtsträger geht immer mit der Beschränkung der Besteuerungshoheit Deutschlands einher. Daher führt nicht nur die Vermögensausstattung der Stiftung mit Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zu einer Aufdeckung stiller Reserven, sondern u. U. auch die Verlagerung ganzer Funktionseinheiten, da Deutschland droht, sein Besteuerungsrecht zu verlieren (§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Vor dem Hintergrund der Sicherstellung des Besteuerungsrechts Deutschlands an den stillen Reserven ließe sich jedoch eine Buchwertfortführung bei der Übertragung ganzer Funktionseinheiten nach § 6 Abs. 3 EStG begründen, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil unverändert in Deutschland verbleibt, um den Tatbestand der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu erfüllen (§ 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Soweit der Stifter die Stiftung mit einem Kapitalgesellschaftsanteil ausstattet, erfolgt eine Versteuerung nach den Regeln des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG.

Fortsetzung des Beitrags von Matthias Söffing in Heft 5/2007

22 Piltz, ZEV 2000, 378, 379.

23 Gassauer-Fleisner/Grave, Stiftungsrecht, § 14 PSG Tz. 1.

24 Piltz, ZEV 2000, 378, 379. Zur Europarechtswidrigkeit siehe Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253, 255.

25 Kapp/Ebeling, § 1 ErbStG Rz. 59.1. (Stand April 2006).

Gemeinschaftsrechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung aufgrund unterschiedlicher Behandlung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FASStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprise (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau

1. Einführung

Eine der nach wie vor umstrittenen Problematiken ist die Frage nach der Geltung eines gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigungsprinzips aufgrund unterschiedlicher Behandlung ansonsten gleicher Sachverhalte durch die Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen.¹ Der EuGH hat sich in zwei jüngeren Entscheidungen mit der Problematik befaßt.²

2. Die Entscheidungen „D.“ und Test Claimants in Class IV

In der Rechtssache „D.“³ wurde der Fall eines in Deutschland Ansässigen behandelt, dessen Vermögen zu 10% aus in den Niederlanden belegenen Immobilien bestand. Dieses wurde in den Niederlanden der Vermögensteuer unterworfen. Die Niederlande lehnten es jedoch ab, den Vermögensteuerfreibetrag zu gewähren, auf den sowohl in den Niederlanden ansässige Personen als auch – aufgrund des belgisch-niederländischen DBA – in Belgien ansässige Personen Anspruch hatten.

Der Gerichtshof verneinte einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Grundlegend war dabei das Argument, die Fallgruppen des Klägers des Ausgangsverfahrens, „D.“, sei nicht vergleichbar mit der Lage eines anderen Gebietsfremden, der aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine besondere Behandlung genießt. Dies ergebe sich daraus, daß das belgisch-niederländische DBA eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den beiden Mitgliedstaaten vorsehe.⁴ Insoweit sei es „eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergebe, daß die „gegenseitigen Rechte und Pflichten“, die in diesen DBA enthalten seien, nur für in einem der beiden das Abkommen schließenden Mitgliedstaaten gebietsansässige Personen gelte.⁵

Zuletzt lasse sich eine auf Gegenseitigkeit beruhende Bestimmung, wie jene des belgisch-niederländischen Ab-

kommens, nicht als Vergünstigung ansehen, die vom übrigen belgisch-niederländischen Abkommen losgelöst werden könne, sondern sie bilde einen „integralen Bestandteil“ dieses Abkommens und trage daher zu seiner „allgemeinen Ausgewogenheit“ bei. Generalanwalt Colomer hatte in seinen Schlußanträgen⁶ eine andere Auffassung vertreten. Er wies dabei insbesondere auf die Bedeutung von Art. 293 EG hin⁷ und darauf, daß die Beseitigung des Phänomens der Doppelbesteuerung eines der Ziele des Vertrages sei.⁸

In der Rechtssache Test Claimants in Class IV entschied der Gerichtshof entsprechend seinem Urteil in der Rechtssache „D.“. Grundlage war die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Dividendenausschüttungen im Vereinigten Königreich. Dabei beriefen sich die Kläger des Ausgangsverfahrens darauf, daß sie zu einigen gebietsfremden Anteilseignern ungleich behandelt wurden. Bei diesen gebietsfremden Anteilseignern sahen die Doppelbesteuerungsabkommen mit den jeweiligen anderen Mitgliedstaaten vor, daß eine partielle Steuergutschrift auf Dividenden erteilt wurde, diese Dividenden allerdings dann der Einkommensteuerpflicht im Vereinigten Königreich unterlagen. Demgegenüber wurden auf die Dividenden der Kläger des

1 Vgl. *Thömmes*, JbFSt 1995/96, 64 ff.; *Wassermeyer*, DSTJG 19 (1996), 151 ff.; *Beul*, IStR 1997, 1 ff.; *Rädler*, FS Debatin, 1997, 335 ff.; *Lehner*, IStR 2001, 329 ff., 336; *Randelzhofer/Forsthoff* in: *Grabitz/Hilf*, vor Art. 39-55 (Stand 2001) Rn. 256 ff., 259; *Kokott* in: *Lehner*, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 1, 8 f., 24; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 ff., 680 ff. m. w. N., allerdings ohne Auseinandersetzung mit der hier vertretenen Auffassung; *Kraft/Robra*, RIW 2005, 247, 249 ff. mit Zusammenfassung des Streitstands; *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.; *Weggenmann*, RIW 2005, 717 ff.; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913, vgl. auch *Wernsmann* in: *Schulze/Zuleeg*, Europarecht, 2006, § 30 Rn. 91 ff.

2 Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821; Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

3 Urteil vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821.

4 S. o. Fn. 3, Rn. 60.

5 S. o. Fn. 3, Rn. 61.

6 Schlußanträge vom 26. 10. 2004, Rs. C-376/03 (D.), IStR 2004, 793.

7 S. o. Fn. 6, Rn. 77, 94.

8 S. o. Fn. 6, Rn. 78, 96 ff.

Ausgangsverfahrens keinerlei Steuergutschriften erteilt; sie unterlagen allerdings auch nicht der Einkommensteuer des Vereinigten Königreiches.

Auch in dieser Entscheidung verneint der EuGH die Vergleichbarkeit. Die Steuergutschrift könne nicht als Vergünstigung angesehen werden, die von den übrigen Bestimmungen des Abkommens losgelöst werden könnten, sondern sie bildeten einen integralen Bestandteil dieser Abkommen und trügen zu ihrer allgemeinen Ausgewogenheit bei.⁹ Hierbei wird insbesondere darauf abgestellt, daß die steuerliche Situation der Kläger des Ausgangsverfahrens, die keine Steuergutschrift erhielten, sich hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden nicht in der gleichen Situation befänden wie eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, mit der ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, das eine Steuergutschrift vorsehe.¹⁰

Beide Urteile können mit anderer Begründung auch zum selben Ergebnis führen, wobei dem Gerichtshof entgegenzuhalten ist, daß seine Begründung nicht mehr seiner eigenen Rechtsprechung zum Verständnis der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote entspricht.

3. Die Grundfreiheiten als allgemeines Beschränkungsverbot

Der EuGH geht spätestens seit der Entscheidung Marks & Spencer¹¹ auch im Steuerrecht konsequent von der ständigen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten aus, die diese als Beschränkungsverbote¹² begreifen. Beschränkungen sind danach alle Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheit behindern oder weniger attraktiv machen können.¹³

Derartige Beschränkungen können nur dann gerechtfertigt sein, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und diese verhältnismäßig angewandt werden (Geeignetheit, die Verwirklichung des damit verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das hinausgehend, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist).

Hierzu ist auf die bisherige Rechtsentwicklung und die dogmatische Einordnung der Grundfreiheiten durch den Gerichtshof einzugehen. War früher umstritten, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote einzuordnen sind oder einzelne als Diskriminierungsverbote,¹⁴ hat sich die Rechtsprechung spätestens seit der Gebhard-Entscheidung¹⁵ dahingehend konkretisiert, daß Art. 43 EG (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstelle. Beschränkung bedeutet danach all die Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können.“¹⁶ Eine solche Behinderung ist nur zulässig, wenn sie

1. aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist,
2. geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten und
3. nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

Angesichts dieses Verständnisses der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote ist dem Gerichtshof entgegenzuhalten, daß er seine ständige Rechtsprechung nicht konsequent auf die entschiedenen Fälle anwendet.

In seiner Begründung werden vielmehr mehrere Prüfungsschritte miteinander vermengt. So handelt es sich bei der Frage, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen ein in sich allgemein ausgewogenes Aufteilungsverhältnis beinhaltet, nicht um die Frage der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, sondern um einen Rechtfertigungsgrund für eine Regelung. Soweit der Gerichtshof feststellt,¹⁷ daß in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen die Mitgliedstaaten hierfür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung festzulegen, um die Doppelbesteuerung ggf. im Wege eines Abkommens zu beseitigen, geht es hierbei um die Frage, inwieweit zwingende Gründe des Allgemeinwohls vorliegen.

4. Vorliegen einer Beschränkung

In der Rechtssache „D.“¹⁸ ist es bereits fraglich, ob eine Beschränkung vorliegt. Hierzu wäre Voraussetzung, daß die steuerliche Behandlung eine Maßnahme darstellt, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheiten behindert oder weniger attraktiv machen kann.

Im Vergleich mit niederländischen Staatsangehörigen versteuert „D.“ nur 10% seines Vermögens in den Nieder-

9 Urteil vom 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), Rn. 88.

10 S. o. Fn. 9, Rn. 91.

11 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer); Urteil vom 13. 12. 2005, ebenso für das Gesellschaftsrecht Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. Beul.

12 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote zu sehen sind.

13 EuGH Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165, Rn. 37.

14 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m. w. N.

15 Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165.

16 *Gebhard*, (s. o. Fn. 15) Tenor.

17 Test Claimants in Class IV (s. o. Fn. 9), Rn. 81 und D. (s. o. Fn. 3), Rn. 52.

18 S. o. Fn. 3.

landen, in Deutschland jedoch kein Vermögen. Damit ist er im Vergleich zu den in den Niederlanden ansässigen Vergleichsgruppen nicht schlechter gestellt. Seine Investition ist daher auch nicht als solche anzusehen, die behindert worden sein könnte. Dasselbe gilt für die Vergleichsgruppe der Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden in Immobilienvermögen investiert haben und in Belgien ansässig sind. Auch diese unterliegen in beiden Staaten insgesamt gesehen einer Vermögensbesteuerung.

Daher sind beide Vergleichsgruppen bereits tatsächlich nicht geeignet, eine Beschränkung zu begründen. Der Gerichtshof hätte es bereits mit dieser Begründung bewenden lassen können. Die Investition für „D.“ ist damit zu den gebildeten Vergleichsgruppen nicht weniger attraktiv, die Beschränkung daher ausgeschlossen. Allerdings hätte dies vorausgesetzt, daß die Rechtsprechung des EuGH zu überdenken wäre, nach der nur die unterschiedliche Behandlung in dem Mitgliedstaat, dessen Normen gemeinschaftsrechtlich zu würdigen sind, geprüft werden, wobei in die Berechnung einzubeziehende Entlastungswirkungen in anderen (eventuell mehreren) Mitgliedstaaten einen zu weitgehenden Prüfungsrahmen zur Folge hätten.¹⁹ Jedoch erscheint dies als die nicht ausgesprochene eigentliche Begründung des Urteils. Hiergegen spricht jedoch das Grundprinzip der Gemeinschaft, den gemeinsamen Binnenmarkt zu verwirklichen. Denn Folge ist nicht mehr der typische Marktteilnehmer, der den Schwerpunkt seiner Tätigkeit in einem der Mitgliedstaaten hat, sondern derjenige, der seine Tätigkeit auf verschiedene Mitgliedstaaten verteilt.

Auch in der Entscheidung *Test Claimants*²⁰ ist fraglich, ob man eine Beschränkung annehmen kann. Der Sachverhalt ist insoweit nicht eindeutig. Er legt vielmehr nahe, daß die Steuerbelastung der verschiedenen Vergleichsgruppen im Grundsatz nicht stark voneinander abweicht.

Allerdings erscheint dies nicht zwingend. Führt aufgrund der niedrigen Progression im Vereinigten Königreich eine dort bestehende Einkommensteuerpflicht mit einer Steuergutschrift zu einer niedrigeren Belastung als die Einkommensteuerfreiheit ohne Steuergutschrift, würde dies die Investition für denjenigen weniger attraktiv machen, der die Steuergutschrift nicht erhält. Dann wäre eine Beschränkung anzunehmen. In diesem Fall wären die Rechtfertigungsgründe zu prüfen.

Die Grundfreiheiten gelten auch für den Bereich der Regelungen durch DBA. So führt der Gerichtshof²¹ aus, daß bei den DBA keine Maßnahmen angewendet werden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

Dies bedeutet folgerichtig, daß auch der Gerichtshof die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht als

generellen Freibrief ansieht. Allerdings handelt es sich hierbei – wie bereits ausgeführt – um die Frage der Rechtfertigung. Die Aufteilung der Steuerhoheit durch die an den DBA beteiligten Staaten ist aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten. Die Regelungen eines DBA sind auch geeignet, um dieses Ziel der Steueraufteilung zu erreichen. Jedoch ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zieles erforderlich ist.

Insoweit widerspricht ein starres Festhalten an der Schumacker-Doktrin²² dem eingetretenen Wandel in der Wertung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote.

Denn es wäre nicht einzusehen, warum als geeignetes Mittel eines DBA – wie im entschiedenen Fall *Test Claimants*²³ – ein Steuerpflichtiger im Quellenstaat nicht dazu optieren können sollte, sich doch der Einkommensteuer zu unterwerfen, um eine Steuergutschrift zu erhalten. Eine Regelung, die ihm dies untersagt, geht über das hinaus, was zur Erreichung des Zieles, der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Staaten, erforderlich ist. Als einziges Argument für eine Erforderlichkeit könnte man anführen, daß nicht im Einzelfall von Jahr zu Jahr eine Auswahl der Methode gewählt werden kann, da ansonsten ein Wechsel von einem zum anderen System dauernd erfolgen könnte, so daß je nach steuerlicher Auswirkung zulasten des Quellenstaates der Steuerpflichtige die zu zahlenden Steuern jeweils auf das für ihn günstigste Maß reduzieren könnte.

Um dem entgegenzuwirken, könnte sich derjenige zukünftig an seiner Wahl festhalten lassen müssen, und zwar auch dann, wenn sich dies in einzelnen Jahren für ihn negativ auswirken sollte. Allerdings kann dies – wie nachfolgend ausgeführt – wegen der Regelung des Art. 293 EG nicht überzeugen.

19 Die „Schumacker-Doktrin“ (std. Rspr. seit Urteil vom 14. 2. 1995 Rs. C-279/93 (Schumacker), Slg. 1995, I-249) basiert auf diesem Denkansatz.

20 S. o. Fn. 9.

21 *Test Claimants in Class IV* (s. o. Fn. 9), Rn. 54: „Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, daß sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.“ So auch Urteil vom 29. 4. 1999, Rs. C-311/97 (Royal Bank of Scotland), Slg. 1999, I-2651, Rn. 19; Urteil vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 58f.; vgl. *Randelzhofer/Forsthoef* in: *Grabitz/Hilf*, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256 m. w. N.

22 Urteil vom 14. 2. 1995, C – 279/93 (Schumacker) Slg. 1995, I – 249, im Ergebnis mit anderer Begründung ebenso *Rödter/Schönfeld*, IStR 2005, 523 ff.

23 S. o. Fn. 9.

5. Weitere Erwägungen

5.1 Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220)

Eine andere Sichtweise könnte sich aus Art. 293, 2. Spiegelstrich EG (ex-Art. 220) ergeben, insbesondere vor dem Hintergrund der Frage, inwieweit sich aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) eine Verpflichtung zum Handeln für die Mitgliedstaaten ergibt.

Der Gerichtshof überläßt in ständiger Rechtsprechung im Anschluß an die Rechtssache Gilly²⁴ die Beseitigung der Doppelbesteuerung mangels bestehender Harmonisierungsvorschriften den Mitgliedstaaten.²⁵ Dabei hat er sich bislang noch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob für den Rechtfertigungsgrund der Erforderlichkeit höhere Anforderungen zu stellen sind, weil wegen Art. 293 EG (ex Art. 220) eine Verpflichtung zum Abschluß multilateraler Abkommen mit einer insgesamt gerichteten Harmonisierung geboten ist.²⁶

Nach wohl überwiegender Meinung regelt Art. 293 EG (ex-Art. 220) die Verpflichtung zum Abschluß²⁷ entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen, eine abweichende Meinung sieht nur die Pflicht zur Verhandlung²⁸ über diese. Der EuGH hat zwar den verpflichtenden Charakter der Vorschrift bestätigt,²⁹ bisher aber eine Direktwirkung abgelehnt.³⁰

Sicherlich muß Art. 293 EG (ex-Art. 220) mehr sein als eine letztlich unverbindliche Aufforderung an die Mitgliedstaaten zum Abschluß von DBA. Denn diesen steht die völkerrechtliche Kompetenz zum Abschluß sowieso zu, und Selbstverständlichkeiten müssen nicht normiert werden. Die Formulierung „leiten ... ein“, um die Vermeidung der Doppelbesteuerung „sicherzustellen“, sprechen eher für die Ansicht der Abschlußpflicht. Insoweit gehen auch die Mitgliedstaaten von einer Verpflichtung aus. Dies ergibt sich beispielsweise aus der Präambel des auf der Grundlage von Art. 293 EG (ex-Art. 220) abgeschlossenen EUGVÜ: „in dem Wunsche Art. 220 ... auszuführen, in dem sie (sc.: die Mitgliedstaaten) sich verpflichtet haben“. Die Verpflichtung zum Abschluß multilateraler Abkommen ist umstritten,³¹ erscheint aber beim derzeit erreichten Stand des Gemeinschaftsrechts unabdingbar. Die Möglichkeit eines multilateralen Abkommens erwähnt der EuGH allerdings auch.³² Da die derzeitige Praxis beim Abschluß neuer DBA zu immer komplizierteren Regelungen führt, läuft dies dem Sinn des Art. 293 EG entgegen, im Binnenmarkt einheitliche Regelungen zu schaffen. Diese Praxis erschwert geradezu die Verwirklichung des Binnenmarktes. Hinzukommt die immer stärkere grenzüberschreitende Marktteilnahme, die den Typus des in einem Mitgliedstaat überwiegend tätigen Gemeinschaftsbürgers langsam einholt und durch den über mehrere Staaten verteilt agierenden Marktteilnehmer abgelöst wird. Hierdurch ergibt sich die Notwendigkeit, die bis-

herigen Regelungsmechanismen zu überdenken und harmonisierte zu schaffen. Denn nur die gemeinschaftsweite Harmonisierung der Doppelbesteuerung kann die mit zunehmender Grenzüberschreitung als sehr stark hinderlich empfundenen Einzelregelungen kanalisieren. Wenn dies auch in der Vergangenheit nicht derart notwendig erschienen war, so gebietet der derzeitige Stand des Gemeinschaftsrechts die Harmonisierung. Ein zusätzliches Argument ergibt sich auch aus der Praxis, die einen für kleine oder auch mittelständische Unternehmen oft unerschwinglichen Beratungsaufwand notwendig macht, um grenzüberschreitend tätig sein zu können. Dies vor dem Hintergrund immer komplizierterer Doppelbesteuerungsabkommen. Der gemeinsame Binnenmarkt soll jedoch nicht nur für Großunternehmen, sondern auch Klein- und Mittelunternehmen zugänglich sein. Wenn der EuGH grundsätzlich die Erschwerung grenzüberschreitender Tätigkeit als Beschränkung der Grundfreiheiten und diese bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung als nicht schrankenlos zulässig ansieht, wird er bald nicht mehr umhinkommen, sich hiermit auseinanderzusetzen. Eine konsequente Anwendung der bisherigen Rechtsprechung und der dogmatischen Grundlagen kann

24 Urteil vom 12. 5. 1998, Rs. C-336/96 (Gilly) Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 f., 30; ebenso Urteile vom 21. 9. 1999, Rs. C-307/97 (Saint Gobain ZN), Slg. 1999, I-6161, Rn. 57; vom 12. 12. 2002, Rs. C-385/00 (de Groot), Slg. 2002, I-11819, Rn. 93; vom 5. 7. 2005, Rs. C-376/03 (D.), Slg. 2005, I-5821, Rn. 50; vom 23. 2. 2006, Rs. C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), Slg. 2006 I-1957, Rn. 47 und vom 7. 9. 2006, Rs. C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Rn. 43 f.

25 Test Claimants in Class IV (s. o. Fn. 9), Rn. 51 f.: „51 Nach Artikel 293 EG haben die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. 7. 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Abl. L 225, S. 10) ist jedoch bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden, und die Mitgliedstaaten haben auch kein entsprechendes multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG geschlossen ... 52 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, daß die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen.“

26 S. u. 5.3; vgl. auch Beul, IStR 1997, 1 ff., 3 f.

27 Schwartz/Mölls in: GS (Groeben/Schwarze) 6. Aufl. 2004, Art. 293, Rn. 24 ff.; Schweitzer in: Grabitz/Hilf (Stand Oktober 2005), Art. 293, Rn. 5 m.w.N.; Randelzhofer/Forsthoef in: Grabitz/Hilf, (Stand 2001), vor Art. 39-55 Rn. 256.

28 Geiger, (ex-) Art. 220 EGV, Rn. 1; So wohl Scherer in: Birk, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin, 1995, § 31, Rn. 96 ff.

29 Urteil vom 6. 10. 1976, Rs. 12/76 (Tessili/Dunlop) Slg. 1976, 1473 (1484), Rn. 9.

30 Urteil vom 11. 7. 1985, Rs. 137/84 (Mutsch), Slg. 1985, 2681; i. E. derzeit st. Rspr. (S. o. Fn. 24).

31 Für eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten insgesamt (d. h. multilateral) Leible in: Streinz, 2003, Art. 293 Rn. 16; Schwartz/Mölls in: GS (s. o. Fn. 27) „Art. 293 Rn. 18; vgl. Schweitzer in: Grabitz/Hilf Art. 293 Rn. 4 m.w.N.

32 Test Claimants in Class IV (s. o. Fn. 9, mit Zitat Fn. 25), Rn. 51 f.

nur zu dem Ergebnis kommen, daß die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Vermeidung der Doppelbesteuerung binnenmarktkonform und damit multilateral zu harmonisieren.

5.2 Normbegünstigter

Wenn sich daher aus Art. 293 EG eine Verpflichtung zum Vertragsschluß ergibt, so stellt sich die Frage, wer durch die Norm begünstigt ist, die dann als solche zum Schutze bestimmter Gemeinschaftsbürger auszulegen wäre, d.h. obliegt diese Verpflichtung insbesondere dem Mitgliedsstaat auch gegenüber seinen eigenen Staatsangehörigen?

Nach der früheren Rechtsprechung des EuGH zu den Freiheitsrechten wäre eine Differenzierung möglich. So könnte eine gemeinschaftsrechtswidrige Unterlassung abgelehnt werden, wenn der einzige Auslandsbezug des Gemeinschaftsbürgers, der sich auf die Norm beruft, sein Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Staatszugehörigkeit ist und er weiter und ausschließlich im Mitgliedstaat seiner Staatsangehörigkeit erwerbstätig ist.³³ Allerdings begründet bereits eine Erwerbstätigkeit in beiden Mitgliedsstaaten den Schutz durch die Freiheitsrechte.³⁴

Jedoch ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 293 EG (ex-Art. 220), daß auch der Schutz der eigenen Staatsangehörigen bezweckt wird. Dies ergibt sich aus der Formulierung, die den Mitgliedstaaten ein Handeln „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ auferlegen.

Die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art. 220), die zum Schutz der Gemeinschaftsbürger besteht, löst als Verletzung des Vertrages auch indirekt eine Verletzung der Freiheitsrechte des einzelnen aus. Eine unmittelbare Anwendung von Art. 293 EG (ex-Art. 220) scheidet allerdings aus, da zwar eine Verpflichtung zum Abschluß von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, jedoch nicht konkret die Art und Weise der Vermeidung festgelegt ist.

5.3 Art. 293 EG als Ausschluß des Rechtfertigungsgrundes der Erforderlichkeit

Jegliche negative Auswirkung für den Gemeinschaftsbürger aufgrund unterschiedlicher DBA kann dazu führen, gemeinschaftsrechtlich garantierte Freiheitsrechte zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.³⁵ Damit ist auch eine Verletzung der Freiheitsrechte indiziert. Die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) impliziert im Ergebnis, daß eine Beschränkung nicht mehr gerechtfertigt sein kann, weil diese an der Erforderlichkeit scheitern muß. Denn wären die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung aus Art. 293 EG (ex-Art.220) nachgekommen, wäre die Folge vermieden worden. Den Mitgliedstaaten ist

die Rechtfertigung deshalb abgeschnitten, weil es ihre originäre Aufgabe ist, multilateral harmonisierend zu regeln, wie die Doppelbesteuerung zu beseitigen ist. Es handelt sich geradezu um einen klassischen Fall der Arglistenrede.³⁶ In einem multilateralen Abkommen zur Harmonisierung der Doppelbesteuerung wären auch Mißbrauchsvorschriften zu regeln. Hieraus folgt, daß nationale Regelungen zur Mißbrauchsbekämpfung gleichfalls als Rechtfertigungsgründe auszuschließen sind, denn es handelt sich um Regelungen, die gemäß Art. 293 EG (ex-Art. 220) durch die Mitgliedstaaten zu treffen sind. Eine Behinderung kann daher schlechterdings nicht gerechtfertigt werden, da sie angesichts der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Abschluß entsprechender Regelungen nicht mehr als erforderlich angesehen werden können.

5.4 Meistbegünstigung als Folge des Verstoßes

Da sich bestimmte Regelungen, wie eine Doppelbesteuerung zu beseitigen ist, aus Art. 293 EG (ex-Art. 220) nicht entnehmen lassen, fragt sich, welche Lösungsmöglichkeiten existieren.

Grundsätzlich verbürgen Freiheitsrechte in erster Linie Ansprüche auf Unterlassung, in zweiter Linie auf Folgenbeseitigung und – soweit dies nicht möglich ist – auf Schadenersatz.³⁷ Unterlassung heißt in vorliegendem Kontext steuerliche Nichtinanspruchnahme, soweit die Ungleichbehandlung geht, Folgenbeseitigung die Rückzahlung gleichheitswidrig erhobener Steuern. Schadenersatzansprüche wären etwa zu prüfen, wenn die Erstansprüche unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht – und hierunter können unterlassene Vertragsabschlüsse³⁸ oder etwa entgegen Gemeinschaftsrecht unterlassene Anrufung des EuGH nach Art. 177³⁹ fallen – abschlägig beschieden wurden.

Ein Unterlassungsanspruch führt zur Nichtanwendung der entsprechenden Normen des DBA und zu einem Gleichstellungsanspruch mit Regelungen eines anderen DBA. Im Ergebnis kann dies die Anwendung des Meistbegünstigungs-

33 Urteil vom 26. 1. 1993, Rs. C-112/91 (Werner) Slg. 1993, I-429.

34 Std. Rspr., vgl. *Franzen* in: Streinz, 2003, Art. 39, Rn. 35, ausdrücklich für das Steuerrecht: Urteil vom 27. 6. 1996, Rs. C-107/94 (Asscher), Slg. 1996, I-3089, Rn. 31ff.

35 S.o. 3.

36 Vgl. hierzu *Beul* IStR 1996, 1, 4; zum Grundsatz von Treu und Glauben im Gemeinschaftsrecht vgl. *Knütel* JuS 1996, 768, 773ff.; zu Treu und Glauben als Ausfluß der Gemeinschaftstreue aus Art. 10 EG vgl. *König* in: Schulze/Zuleeg, Europarecht, Baden-Baden, 2006, § 2 Rn. 46.

37 Vgl. zur Anwendung im Europarecht *Ehlers* JZ 1996, 776 (777), m.w.N. in Fn. 12 und 13.

38 Auch als legislatives Unrecht vgl. Urteil vom 5. 3. 1996, Rs. C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur), Slg. 1996, I-1029.

39 Urteil vom 30. 9. 2003, Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239; vgl. *Beul*, EuZW 1996, 748ff.

prinzips beinhalten. Das bedeutet, der Gemeinschaftsbürger kann sich auf die ihm günstigste vergleichbare Besteuerung – etwa nach dem nationalen Steuerrecht oder auf ein DBA mit einem anderen Staat – berufen.

Hierdurch ergäbe sich eine Wahlmöglichkeit des Gemeinschaftsbürgers.

Dieses Ergebnis erscheint auch nicht unbillig, denn die Mitgliedsstaaten hätten die Aufteilung des Steueranspruches selbst aushandeln können.

5.5 Nichtvorliegen eines DBA

Es stellt sich die Frage, welche Folge das Nichtvorliegen eines DBA hervorruft. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Erbschaftsteuer, da der EuGH im Rahmen der Erbschaftsteuer die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten annimmt.⁴⁰ In diesem Zusammenhang sei an einen von *Wassermeyer*⁴¹ gebildeten Fall angeknüpft: Ein Erblasser deutscher Nationalität verstirbt nach Übersiedlung dorthin in Großbritannien. Der Alleinerbe war nur in Deutschland ansässig. Beide Staaten unterwerfen den Erbfall der Erbschaftsteuer, lehnen die Anrechnung der Erbschaftsteuer des jeweils anderen Staates jedoch ab, weil Geldvermögen nach dem Erbschaftsteuerrecht beider Staaten als Inlandsvermögen angesehen wird und ein DBA nicht besteht.

Die hierdurch zu zahlende Steuer beträgt insgesamt mehr als 100% des Nachlaßwertes. Hier dürfte zusätzlich in Großbritannien eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit i.S.d. Art. 12 EG (ex-Art. 6) anzunehmen sein. Eine Rechtfertigung kann wegen der Verpflichtung aus Art. 293 EG auszuschließen sein, weil nach der hier vertretenen Ansicht der Mitgliedstaat die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch ein DBA hätte erreichen müssen

und eine Berufung auf Rechtfertigungsgründe nicht zulässig ist.⁴² Auch in Deutschland wäre nach der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH⁴³ ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzunehmen.

Der EuGH käme in einem solchen Fall an der Anerkennung des Meistbegünstigungsprinzips wohl nicht mehr vorbei.

6. Zusammenfassung

Wegen der Auslegung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote resultieren hieraus höhere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Beschränkung.

Dabei führt die Verletzung der Verpflichtung aus Art. 293 EG durch den vollständig unterlassenen Abschluß eines multilateralen DBA innerhalb der Gemeinschaft zum Ausschluß der Rechtfertigung unterschiedlicher steuerlicher Behandlung als Beschränkung der Grundfreiheiten (z. B. Art. 43 EG). Dies ergibt sich insbesondere durch die immer komplizierteren Regelungen der aktuellen DBA, die die grenzüberschreitende Tätigkeit mehr und mehr erschweren. Der Schutz erstreckt sich gemäß Art. 48 EGV auch auf Gesellschaften. Das gleiche gilt bei Verletzung des Art. 12 EG (ex-Art. 6). Unterschiedliche Behandlungen in verschiedenen DBA mit Mitgliedstaaten können gleichfalls eine Beschränkung der Grundfreiheiten nicht rechtfertigen. Dies kann für den betroffenen Gemeinschaftsbürger zu einem Wahlrecht nach dem Meistbegünstigungsprinzip führen.

40 Urteil vom 21. 2. 2004, Rs. C-364/01 (*Barbier*), Slg. 2003, I-15013.

41 DStJG 19 (1996), 158 f.

42 S. o. 5.3.

43 S. o. Fn. 40.

Steueranwalt International 2007 vom 26. bis 28. April 2007 auf Mallorca

Das Seminar Steueranwalt International fand vom 26. bis 28. April 2007 auf Mallorca statt. Die Veranstaltung war in zwei Teile gegliedert. Im ersten Teil vom 26. bis 27. April 2007 beschäftigten die Teilnehmer sich 1 ½ Tage mit den Grundlagen und der Systematik des internationalen Steuerrechts. Dieser Teil diente vorwiegend der Einarbeitung in die Thematik oder Auffrischung und Ergänzung vorhandener Grundkenntnisse. Im zweiten Teil vom 27. bis 28. April 2007 wurden ergänzend zum ersten Teil weitere 1 ½ Tage aktuelle Rechtsentwicklungen im internationalen Steuerrecht, weiterführende Detailfragen sowie aktuelle Spezialthemen präsentiert.

Referenten des ersten Teils waren Universitätsprofessor *Dr. Bert Kaminski*, Universität Greifswald, *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, MBA, M.I.Tax, Korts Rechtsanwalts-GmbH Köln, sowie *Prof. Dr. Günther Strunk*, Steuerberater, Strunk Kolaschnik Partnerschaft, Hamburg.

Erstes Thema des ersten Teils waren die Grundlagen und die Bedeutung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht sowie deren Unterschiede bezogen auf natürliche und juristische Personen.

Das zweite Thema befaßte sich mit den sogenannten Inbound-Fällen. Von Inbound-Fällen wird gesprochen, „wenn ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger Geschäftsaktivitäten im Inland vornimmt“. Ausgehend vom „Inbound-Grundfall“ erläuterten die Referenten anschaulich anhand verschiedener Beispiele die Besteuerung der inländischen Einkünfte des im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen.

Beim dritten Thema ging es um die Besteuerung der im Ausland ausgeübten Tätigkeit von in Deutschland steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen, bezeichnet als „Outbound-Fall“. Unterschieden wurden Outbound-Geschäfte mit natürlichen Personen und mit Kapitalgesellschaften als Gesellschafter. Als wesentliche Frage wurde die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten bei der Besteuerung der Einkünfte anhand der Rechtsprechung behandelt.

Viertes Thema war die Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Hier ging es im wesent-

lichen um die Rechtsnatur der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und die Auslegungsgrundsätze. Neben besonderen Klauseln in DBA wurde vor allem der Mißbrauch von DBA dargestellt.

Unter dem fünften Thema wurden die Verrechnungspreise mit ihren steuerlichen Funktionen, die Einkunftszurechnung, das Verhältnis von § 1 AStG zu konkurrierenden Vorschriften, Methoden zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, das Verhältnis der Methoden zueinander, die Methoden der Ergebniszurechnung und die Dokumentationspflichten dargestellt.

Beim sechsten und letzten Thema des ersten Teils beschäftigten sich die Teilnehmer mit den Funktions- und Unternehmensverlagerungen in das Ausland. Hier wurden kurz die Konsequenzen für Funktionsverlagerungen, die Überführungsformen von Funktionen und Wirtschaftsgütern, die Entstrickung sowie die Neuregelungen des SEStEG und die „Verstrickung“ erörtert.

Nach Abschluß des ersten Teils des Seminars zur Mittagspause begann der zweite Teil des Seminars. Dieser wurde neben den Referenten des ersten Teils zusätzlich von *Friedhelm Jakob*, RA StB, Hengeler Mueller Frankfurt, und *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf, gestaltet.

Im Rahmen des ersten Themas „Aktuelle Rechtsentwicklungen im internationalen Steuerrecht“ erhielten die Teilnehmer Informationen über gesetzliche Neuregelungen, die neuere Rechtsprechung, über weitere Erlasse der Finanzverwaltung sowie die OECD-Entwicklung.

Das nächste sehr umfangreiche Themengebiet umfaßte Grundzüge des internationalen Erbrechts sowie Grundzüge des internationalen Erbschaftsteuerrechts nach nationalem Recht und Abkommensrecht sowie erbschaftsteuerliche Gestaltungsüberlegungen. Anhand verschiedener Fallgruppen wurden zunächst die sich ergebenden zivilrechtlichen Fragestellungen auf Grundlage des Erb-, Güterrechts- und Gesellschaftsrechtsstatuts erörtert. Im anschließenden Teil des internationalen Erbschaftsteuerrechts wurden zunächst begriffliche Grundlagen geklärt sowie die Anknüpfungspunkte für die Steuerpflicht und der Umfang der Besteue-

nung erläutert. Die Ausführungen der Referenten umfaßten des weiteren Bewertungsfragen, Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Verfahrensfragen und schlossen mit ausgewählten Gestaltungsansätzen ab.

In dem anschließenden Vortrag über ertragsteuerliche, US-nachlaßsteuerliche und erbschaftsteuerliche Planungsüberlegungen bei Investitionen in den USA erläuterte *Friedhelm Jakob* zunächst die Grundzüge der US-Nachlaß- und Schenkungsteuer, um anschließend auf das Belastungsgefälle bei Doppelbesteuerung von US-Inlandsvermögen, Planungsziele und ertrag- und erbschaftsteuerliche Folgen von Gestaltungen zur nachlaßsteuerlichen Optimierung einzugehen. Anhand von Beispielsfällen wurde die komplexe Materie gut veranschaulicht.

Der abschließende Vortrag von *Dr. Matthias Söffing* zum Thema „Stiftungen und Trusts, strukturelle Grundlagen, grundsätzliche Behandlung aus deutscher ertrag- und erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Sicht“ gab zunächst einen Überblick über die zivilrechtlichen Grundlagen der deutschen und österreichischen Privatstiftung einschließlich der Trusts und danach einen Einblick in die steuerliche

Behandlung der deutschen und österreichischen Privatstiftungen sowie der Trusts hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Ertragsteuern.

Das Punta Negra Resort Hotel bot als ruhig gelegener Tagungsort ein angenehmes Ambiente, in dem die Teilnehmer sich gut auf die spezielle Rechtsmaterie konzentrieren konnten. *Die Vorträge werden im Tagungsband „Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2007“ erscheinen, der im Richard Boorberg Verlag, Stuttgart veröffentlicht wird.*

Die nächste Veranstaltung „Steueranwalt International“ wird vom 24. bis 26. 4. 2008 wieder auf Mallorca stattfinden. Der erste Teil von 1 ½-tägiger Dauer bietet wieder ein Grundlagenseminar zum internationalen Steuerrecht. Es folgt am Nachmittag des zweiten Tages der nächste Teil mit Bearbeitung von aktuellen Fällen aus der täglichen Praxis. Der dritte Teil dient der Vertiefung der Kenntnisse der Teilnehmer und der Behandlung von Spezialthemen im internationalen Steuerrecht.

*Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak,
Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich/Wiesbaden*

Bals/Pinkos/Püschner u. a.

Steuer-Ratgeber 2007

34. Auflage, Stollfuß Verlag, Bonn, 2007,
544 Seiten, mit CD-ROM

Der Untertitel des Handbuchs lautet: „*Der fundierte und schnelle Überblick für alle Berater und steuerlich Interessierte*“. Während die hier angesprochene zweite Zielgruppe mit dem Ratgeber sicher gut bedient ist, stellt sich aber doch die Frage, inwieweit das Werk für die Gruppe der Berater geeignet ist. Im ersten Teil, immerhin 252 Seiten stark, ist in alphabetischer Form ein Lexikon niedergelegt. Auf in der Regel nicht mehr als einer Buchseite werden steuerliche Begriffe prägnant erläutert, auf Fußnoten wird verzichtet. Die weiterführenden Hinweise auf einzelne Paragraphen oder Verwaltungsanweisungen sind dabei für den Steueranwalt eher zu knapp gehalten. Wer gewohnt ist, mit Kommentaren zu arbeiten, dem wird die Darstellung oberflächlich vorkommen. Indessen können die Ausführungen dann eine gute Hilfestellung leisten, wenn man sich in ein neues Gebiet einarbeiten muß. Sie sind weitgehend aktuell und zutreffend – der Eintrag zu Grenzpendlern will allerdings die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG, nach der eine beschränkt steuerpflichtige Person auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, wenn sie hauptsächlich im Inland steuerpflichtige Einkünfte hat, geradezu umkehren. Nun ja, das Gesetz ist mit seiner doppelten Verneinung hier aber auch wirklich schwer zu verstehen...

Ohnehin scheinen es die Autoren mit den Vorschriften zur beschränkten Steuerpflicht nicht so zu haben und lassen die Leser raten, was mit ihren Einkünften denn geschieht, denn der entsprechende Satz hört einfach auf: „[...] werden ihre Einkünfte teilweise nach §Durch das Jahressteuergesetz 1996 [...]“

Im Mittelteil sind in einer Übersicht aktuelle Prozentsätze und Beträge zusammengestellt, die etwa für Steuersätze, Frei- und Pauschalbeträge gelten. Im hinteren Teil finden sich hauptsächlich Gesetzestexte abgedruckt, wobei Änderungen mit einem Balken markiert sind. Die CD beinhaltet diverse Rechner für Einkommensteuer/Lohnsteuer Stand 2007, aber auch zum Testen als Vollversionen „ABC des Lohnbüros“ und „Gehalt und Lohn“, jeweils 2006.

Insgesamt kann man den Steuer-Ratgeber als nützliches und auch sehr preisgünstiges Werk für unternehmensinterne und -externe Lohnbüros und Buchhaltungsdienstleister

empfehlen, die hiermit zum einen die aktuellen Gesetzestexte, zum anderen aber auch einen guten Überblick über einzelne steuerliche Themen erhalten. Wer als Steueranwalt ohnehin die aktuellen Gesetze und Kommentare bezieht, wird hingegen auf den Ratgeber eher dann zurückgreifen, wenn er sich auf unbekanntem Terrain bewegt oder mittels der Software eine kurze Berechnung anstellen möchte – ansonsten wird einem die Darstellung zu wenig in die Tiefe gehen.

Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.)

Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, CD-ROM-Update Februar 2007

Die CD ist laut Impressum auf dem Stand Februar 2007. Die Änderungen in Art. 6 AStG durch das Gesetz vom 7. 12. 2006 (BGBl. I 2782) sind aber noch nicht berücksichtigt. Bekanntlich hat die deutsche Finanzverwaltung durch dieses „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“ bei Wegzug innerhalb der EU bzw. des EWR eine zinslose Stundung der anfallenden Steuer bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung oder einer Wohnsitzverlegung in ein Land außerhalb der EU bzw. des EWR eingeführt. Auf der CD-ROM wird hier als Stand der Kommentierung dieser Norm angegeben: September 2004. Das ist unbefriedigend. Mit aktuellen Urteilen wird man auch nicht verwöhnt: Zwei Entscheidungen aus dem Jahr 2005 und noch gerade eine aus dem Jahr 2006 sind etwas dürftig. Ansonsten funktioniert die Software gut. Neben der Suchfunktion bieten vor allem die Verlinkungen zu Urteilen eine gute Ergänzung zur gedruckten Version.

Memento Rechtshandbücher

Bilanzrecht für die Praxis

Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS

2. Aufl., 2007/2008, CD-ROM Version 2.0

Die CD-ROM installiert sich problemlos, läßt sich ebenso starten. Etwas lieblos ist die Benutzeroberfläche, die wie ein Windows-Hilfe-Buch daherkommt. Die Verknüpfungen funktionieren aber reibungslos, so gelangt man zu den auf der CD niedergelegten Gesetzen und Urteilen. Ganz aktuell sind die Gesetze nicht immer; so ist das AStG nach dem Stand der CD zuletzt 2004 geändert worden. Na ja, bei

„Stand 2007“ ist das im Hinblick auf das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. 12. 2006 BGBl. I S. 2782, 2007, S. 68 keine Glanzleistung. Ärgerlich auch, daß die Software nur bei eingelegter CD funktioniert. Daß man den ganzen Inhalt auf die Festplatte kopiert, ist im Installationsprogramm nicht vorgesehen.

Klaus J. Hopt (Hrsg.)

Vertrags- und Formularhandbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht

3. Aufl., 2007 mit CD-ROM

Der Inhalt der CD startet ohne Probleme von der CD-ROM, auch ohne Installation. Wahlweise kann man auch ein Setup-Programm bemühen. Das ist dann allerdings komisch: Zum einen legt es einen neuen Ordner „C. H. Beck“ an, auch wenn von anderer Software schon ein Ordner „C. H. Beck“ (mit Leerzeichen) vorliegt. So etwas ist ärgerlich. Dann passiert beim Anklicken des Symbols nichts weiter, falls die CD nicht eingelegt ist. Keine Fehlermeldung, es passiert einfach *nichts*. Die Menüführung ist sehr lieblos. Solange man sich noch im Verzeichnis befindet, erscheint ständig das Logobild im Hauptfenster. Hier wäre eine kleine Inhaltsübersicht wünschenswert. Die Übernahme der Formulare in die Textverarbeitung ist ebenfalls ohne Charme. Manche Überschriften sind in Word als solche formatiert, andere als Formulartext. Zu ergänzende Lücken werden mit drei durch Leerzeichen getrennten Punkten gekennzeichnet, die man dann einzeln herauslöschten muß. Warum kein Strich? Alles in allem ist die CD ganz ok, aber sie könnte doch besser sein.

Memento Rechtshandbücher

**Unternehmen in Krise und Insolvenz
Risikomanagement, Eigenkapitalersatz, Insolvenzverfahren, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Bilanzierung, Beraterhaftung, Honorarsicherung**
CD-ROM Version 1.0

Bei dieser CD kann man wählen, ob der gesamte Inhalt auf die Festplatte kopiert werden soll oder ob jeweils das Einlegen der CD nötig ist. Die Benutzeroberfläche ist wieder im Stil der Windows-Hilfe – lieblos, aber funktionell. Die Links auf Gesetze und Urteile funktionieren gut. Insgesamt eine praktische Ergänzung zum Buch.

Schmieszek

**Steueränderungen 2006/07
Gesetze und Materialien, Kommentierungen, Beratungshinweise, Tabellen und Arbeitshilfen**
Stollfuß Jahrbücher mit CD-ROM

Beim Setup gleich ein Ärgernis: „*Um electronica installieren zu können, müssen Sie alle anderen Anwendungen beenden.*“ Super. Dann geht es weiter: „*Der momentan installierte Browser entspricht nicht dem Standardbrowser. Möchten Sie diesen jetzt installieren?*“ Nein, möchte ich nicht, ich mag den Internet Explorer nicht und verwende daher absichtlich Mozilla. Was denken die sich? Dann geht es so weiter. Wieder ein Doppelordner, einer für „Stollfuß electronica“ und einer für „Stollfuß Verlag“. Sind diese Ärgernisse überwunden, funktioniert die Software aber passabel. An der Installationsroutine sollte noch gearbeitet werden.

Rüdiger Bock, LL.M., Konstanz/Zürich

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.

Meyer

Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht unter Einschluß der Konzernrechnungslegung und der internationalen Rechnungslegung

18. Auflage 2007, NWB-Verlag, Herne, 428 Seiten

Die Rechnungslegung der Unternehmungen ist eine komplexe Materie, mit der nicht nur Studierende der einschlägigen Studienrichtungen, sondern auch immer wieder unbedarfte Praktiker erstmalig konfrontiert werden. Einen fundierten Einstieg gewährleistet dabei das mittlerweile in der 18. Auflage erschienene Lehrbuch „Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht“ von *Professor Dr. Claus Meyer*.

Auch in der neuesten Auflage blieb das Studienbuch in seiner Grundkonzeption unverändert; nach der umfassenden Darstellung der Grundzüge der Rechnungslegung sowie einem Überblick über die verschiedenen Bilanztheorien erläutert der Verfasser nicht nur die Rechnungslegung der einzelnen Unternehmungen, sondern auch die Rechnungslegung des Konzerns nach nationalem und internationalem Recht. Der Aufbau der Erläuterungen folgt dabei der Systematik des Handelsgesetzbuches; dies gewährt dem Leser im Zusammenhang mit den eingearbeiteten Übersichten und Tabellen nicht nur eine einfache Wissensvermittlung, sondern auch ein Verständnis der bilanzrechtlichen Normenstruktur. Abschließend stellt der Verfasser in einem Vergleich von HGB, IFRS und US-GAAP die Grundzüge der internationalen Rechnungslegung dar. Eine Sicherstellung und Kontrolle des eigenen Lernerfolgs erhält der Leser durch die insgesamt 360 Kontrollfragen und 60 Aufgaben nach den jeweiligen Abschnitten.

Bereits eingearbeitet in die Neuauflage wurden unter anderem das Gesetz über elektronische Handels- und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister, das Mittelstandsentlastungsgesetz und die Verordnung vom 8. 9. 2006 der Kommission zur Übernahme von IAS/IFRS. Mit diesem aktuellen Stand wird das Buch weiterhin nicht nur den Weg in die Bücherregale der Studierenden, sondern auch in die Regale der einstiegssuchenden Berater finden.

(Dr. Matthias Söffing, Nils Worgulla)

Landsittel

Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen

Haufe Verlag, Freiburg, 3. Aufl., 2006, 816 Seiten, mit CD-ROM

Mit einem Arbeitsbuch läßt es sich gut arbeiten. Darauf kommt es an. Der Umfang ist vertretbar, die Sprache anschaulich und verständlich. Beispiele und Berechnungen lassen auch Juristen durch den Dschungel des Erbrechts durchkommen, ohne an Quotelungen rechnerisch hängen-zubleiben. Mit 180 Seiten „Steuerrechtliche Grundlagen“ der Gestaltung von Vermögensübergängen ist das Steuerrecht angemessen repräsentiert. Alle gängigen Muster, Tabellen und Checklisten sind im Text, aber auch auf der beigefügten CD-ROM enthalten. Sogar ein Berechnungsprogramm für das Stuttgarter Verfahren. So könnte es vielleicht doch gelingen, daß Juristen den Eindruck erwecken, sie könnten doch rechnen.

Wiester

Die GmbH in der Unternehmenskrise

C. H. Beck, München, Beck Rechtsberater im dtv, 2007, 314 Seiten

Die „Beck Rechtsberater im dtv“ sind handlich und verständlich. Nicht die schlechteste Ausgangsbasis. Kaum versenkt sich der Daumen im Buch, landet man im Kapitel „Gefährliche Versprechungen des Geschäftsführers“, was er ja in jeder Lebensphase der GmbH unterlassen sollte. Haftungsgefahren und Sanierungsmöglichkeiten sind juristisch korrekt, sprachlich verständlich und in ihrem Umfang ausreichend dargestellt. Wenn nur ein paar GmbH-Geschäftsführer sich an den Inhalt halten würden, hat sich dieses Buch bereits gelohnt.

Debatin/Wassermeyer

Doppelbesteuerung

GW, 99. Auflage, C. H. Beck, München (Stand: Okt. 2006)

Knapp 60 Autoren füllen ein sechsbändiges Standardwerk, an dessen 100. Ergänzungslieferung bereits gearbeitet wird, wie Verlag und Herausgeber vorweg anmerken. In einem derartig umfangreichen und gewichtigen Kommentar irritiert etwas, daß das Vorwort hervorhebt, alle Autoren vertreten ihre „höchstpersönliche Auffassung“, die mit der der Herausgeber oder anderer Kommentatoren nicht übereinstimmen müsse. Die Stufenkonzeption hat sich auch in der täglichen Arbeit durchaus bewährt: Kommentiert wird zu-

nächst das OECD-Musterabkommen, darauf aufbauend die einzelnen Länderabkommen. Abweichungen vom Musterabkommen werden ebenso herausgearbeitet wie abweichende Meinungen.

Ek/von Hoyenberg

Unternehmenskauf und -verkauf

C. H. Beck, München, Beck Rechtsberater im dtv, 2007, 262 Seiten

Wir waren gespannt, wie man Unternehmenskäufe in einem „Beck-Rechtsberater im dtv“ darstellen und erklären kann. Der Anspruch ist nicht nur inhaltlich hoch, sondern auch in der Form. Und wir finden es gelungen. Man kann sich nämlich auch kurz und verständlich ausdrücken, auch komplizierte Materien nachvollziehbar machen. Selbst die steuerlichen Aspekte des Unternehmenskaufs oder -verkaufs sind zu verstehen. Sogar Glossar und Musterformulare fehlen nicht. Top.

Glanegger/Kirnberger/Kusterer/Ruß/Selder/Stuhlfelner
Handelsgesetzbuch

7. Auflage, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, 1363 Seiten

Seit 20 Jahren erscheint dieser Kommentar, der sich vorgenommen hat, das Handelsrecht in seiner Kommentierung mit dem Steuerrecht zu verknüpfen. Die Kommentierungen sind knapp, manchmal zu knapp. Bei der Größenklassenzuordnung „Kleine“, „Mittelgroße“ oder „Große Gesellschaft“ in § 267 HGB wird in den meisten Kommentaren die schwierige Frage (mehr oder minder gut) erklärt, was bei dem Wechsel zwischen den Größenklassen passiert. Hier findet sich wenig bis gar nichts zu dieser in der Praxis wichtigen Frage, obwohl sie eher in einem kleineren Kommentar zu finden sein sollte. Stattdessen sind (Stand Oktober 2006) die Größenklassen tabellarisch aufgeführt, die 2002 galten und seit 2004 nun nicht mehr gelten. Warum?

Gress/Dornheim

Steuerverfahrensrecht – Tipps und Taktik

C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, 278 Seiten

Wahrscheinlich läßt sich in diesem Buchsegment nichts mehr verkaufen, was nicht aus der Ecke „Tips und Tricks“ kommt. Die Verfasser stellen das Besteuerungsverfahren, das Rechtsbehelfsverfahren und schließlich das Finanzgerichtsverfahren dar. Praxisnah, verständlich und hilfreich. Muster, Beispiele, farblich unterlegte Hinweise. Hat es nun etwas mit Taktik zu tun, wenn die „Organisation der Finanzverwaltung“ beschrieben wird? Man soll ja den Gegner kennen, oder?

Hopt

Vertrags- und Formularhandbuch zum Handels-, Gesellschafts- und Bankrecht,

3. Auflage, C. H. Beck Verlag, München, 2007, 1517 Seiten, mit CD-ROM

Handels-, Gesellschaftsrecht und Bankrecht in einem Band. Dafür braucht's bei den Rechtsanwaltskammern mittlerweile zwei Fachanwaltschaften. Neben den kommentierten Mustern aus dem Bereich des Handels- und Gesellschaftsrechts ist ein hervorragender Teil zum Bilanzrecht enthalten, der inhaltlich durchaus manchem Spezialwerk zum Bilanzrecht vorzuziehen ist. In Bereichen, in denen es keine Formulare gibt oder solche unüblich sind, lassen sich die Autoren nicht aufhalten – sie werden dennoch kommentiert. So entsteht dann eine runde Kommentierung, die gerade eben noch einigermaßen handlich ist. Noch.

Memento Rechtshandbücher

Bilanzrecht für die Praxis, Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS

2. Auflage, Memento Verlag, Freiburg, 1728 Seiten, mit CD-ROM

Ein Bilanzrechtskommentar, der sich einmal nicht an den Paragraphen des Gesetzes entlanghangelt, sondern Bilanzfragen thematisch abhandelt: von den Grundlagen der Rechnungslegung zu Sonderfragen des Jahresabschlusses, der Bilanzierung besonderer Lebensphasen von Unternehmen und der Behandlung von Besonderheiten verschiedener Branchen. Besondere Kapitel sind der Bilanzanalyse und der Bilanzpolitik gewidmet, außerdem werden Fragen des Risikomanagements und der Konzernbilanzen erwähnt. Es mag sein, daß der etwas unruhige Aufbau (verschiedene Farben, Tabellen, Übersichten, Berechnungs- und Bilanzierungsbeispiele, Textziffern und Hervorhebungen durch Fettdruck) nicht jedem gefällt. Für den Praktiker ist es jedenfalls hervorragend geeignet.

In der nächsten Ausgabe u. a. *Löwisch*, Eigenkapitalersatzrecht; *Grashoff*, Steuerrecht 2007; *Schmieszek*, Steueränderungen 2006/07 mit CD-ROM; *Reimer* u. a. (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht; *Kirchhof* (Hrsg.), EStG KompaktKommentar; *Scherer*, Erbrecht, Münchner Anwalts- handbuch; *Heidel*, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht; *Bals/Pinkos/Püschner* u. a., Steuer-Ratgeber 2007.

Redaktion

Ausgleich von Verlusten aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften

Otto Lembke

Abstract: § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG ist auf negative Einkünfte mit Bezug auf die Mitgliedstaaten der EU oder des EWR (Mitgliedstaaten der EU und Island, Norwegen, Liechtenstein) nicht weiter anzuwenden, hiervon jedoch ausgenommen Liechtenstein, da es keine Amtshilfe leistet. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Teilwertabschreibung auf Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb des Gebiets der EU und des EWR liegen.

Anlaß: BMF-Schreiben vom 11. 6. 2007, erlassen von: BMF Az. IV B 3

§ 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG auf negative Einkünfte nicht weiter anzuwenden: Auswirkungen des Urteils des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 29. 3. 2007.

Datum: 11. Juni 2007

Betreff: § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG; Auswirkungen des Urteils des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 29. 3. 2007 in der Rechtssache C-347/04 „Rewe Zentralfinanz“

GZ: IV B 3 – S 2118-a/07/0003

Der EuGH hat mit Urteil vom 29. 3. 2007 in der Rechtssache C-347/04 „Rewe Zentralfinanz“ entschieden:

„Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen eine Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer gebietsfremden Tochtergesellschaft hält, die es ihr er-

möglicht, einen sicheren Einfluß auf die Entscheidungen dieser ausländischen Tochtergesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, stehen die Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG) einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die für eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft die Möglichkeiten einschränkt, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften auszugleichen.“

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird wie folgt Stellung genommen:

§ 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG ist auf negative Einkünfte mit Bezug auf die Mitgliedstaaten der EU oder des EWR (Mitgliedstaaten der EU und Island, Norwegen, Liechtenstein) nicht weiter anzuwenden, hiervon jedoch ausgenommen Liechtenstein, da es keine Amtshilfe leistet. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Teilwertabschreibung auf Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb des Gebiets der EU und des EWR liegen. Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht werden. Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Steuern – Veröffentlichungen zu Steuerarten – Einkommensteuer – (www.bundesfinanzministerium.de) zur Ansicht und zum Herunterladen bereit.

September 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht 2007 – praxisorientiertes Basiswissen	Prof. Dr. Michael Fischer, RA/FAStR Dr. Peter Haas, RA/FAStR/StB Arnold Christian Stange	30. 8./1. 9. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensteuerreform 2008	StB/Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	1. 9. 2007, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-0 Fax: 0211/61 68 12-77
Real Estate Investment Trust (G-Reits)	RA Dr. Clemens Just, LL.M., RA/StB Dr. Joachim Krämer	3. 9. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Unternehmensnachfolge	Prof. Dr. Georg Crezelius, Rolf Hunck, RA/FAStR Dr. Marc Jülicher, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, Notar Dr. Sebastian Spiegelberger OAR Norbert Weinmann, RiBFH Michael Wendt	6./7. 9. 2007, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969
Vereinsbesteuerung im Fokus von Gesetzgeber und Rechtsprechung	StOAR Johannes Buchna	7. 9. 2007, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	RiFG Dr. Horst Dieter Fumi, Dipl.-Fw Prof. Dr. Christoph Uhländer	7./8. 9. 2007, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP Timm Schröder	11.–13. 9. 2007, Windhagen/Nähe Bonn	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	alternativ: Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Dr. Thomas Möller, Michael Picco, RA Dr. Thomas Weiss	12./13. 9. 2007, Münster	AWA Außenwirtschafts- Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Abgeltungssteuer – Analyse, Auswirkungen und Beratungskonsequenzen	StB Dipl.-Fw Urs Bernd Brandtner, StB Dipl.-Kfm. Jochen Busch	13. 9. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	13. 9. 2007, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Bilanzkunde für Juristen	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	14. 9. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft Die richtige Gestaltung nach Gesellschafts- und Steuerrecht	StB Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	14. 9. 2007, Hannover	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Rechtsformwahl im Lichte der Unternehmensteuerreform	StB/Dipl.-Fw. Ortwin Posdziech	17. 9. 2007, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Das Unternehmen in Krise und Insolvenz	RA/Notar/FAStR u. InsoR Hubertus Bange, Prof. Dr. Georg Crezelius, Prof. Dr. Michael Fischer, RA/FAArb/StB Dipl.-Kfm. Thomas Krempel, Prof. Dr. Wilhelm Uhlenbruck, RiAG Prof. Dr. Heinz Vallender	17./18. 9. 2007, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen – Vertiefung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	18. 9. 2007, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt	StB/RA Dr. Ulrich Grünwald, Dipl.-Fw Ralf Sikorski	19. 9. 2007, Freiburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 (Herr Kempin) Fax: 030/24 00 87-99
Die Finanzierung der GmbH durch ihre Gesellschafter	Dr. Alexander Dörrbecker, VorsRiBGH Prof. Dr. Wulf Goette, RA Dr. Rudolf Neuhof	21. 9. 2007, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 (Seminarabteilung -162) Fax: 069/23 41 86
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung DBA-Recht – Inbound – Outbound	ORegR Helene Wilhelm, OAR Hermann Pötschan	21. 9. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Grundlagen des Internationalen Steuerrechts	ORegR Wolfgang Büttner, RA/StB Dipl.-Fw Dr. Dirk Pohl, RA/FAStR Prof. Dr. Arndt Raupach	24.–26. 9. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Umsatzsteuerrecht aktuell I	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	26. 9. 2007, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umsatzsteuerrecht aktuell II	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	27. 9. 2007, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Mathias Szabó	28. 9. 2007, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Stiftung in der aktuellen Beratungspraxis Grundlagen – Besteuerung – Gemeinnützigkeit – Gestaltung	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	28. 9. 2007, Hannover	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969
Die Besteuerung von Freiberufler-Praxen und Sozietäten	Dr. Klaus-Dieter Drüen, RA/FAStR Dipl.-Fw Dr. Rüdiger Gluth, RiBFH Michael Wendt	28. 9. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

Oktober 2007

Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm./Dipl.-Handelslehrer, Dipl.-Fw Dr. Hans Schöning	4.–6. 10. 2007, Leipzig	DeutscheAnwalt Akademie Axel Gastmeier Tel. 030/72 61 53-158 Fax 030/72 61 53-111 gastmeier@anwaltakademie.de
Zollrecht in Transport- und Logistikunternehmen	RA/FAStR/Notar Burkhard Klüver	5. 10. 2007, Hamburg	DeutscheAnwalt Akademie Matthias Herrfurth Tel. 030/72 61 53-124 Fax: 030/153-111 herrfurth@anwaltakademie.de
Die Besteuerung von Freiberufler-Praxen und Sozietäten	Dr. Klaus-Dieter Drüen, RiBFH Michael Wendt	6. 10. 2007, Kiel	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Aktuelle Rechtsprechung zur Haftung der Rechtsanwälte, steuerlichen Berater und Wirtschaftsprüfer	VorsRiBGH Dr. Gero Fischer, RA Dr. Oliver Sieg, RiBGH Dr. Horst Zugehör	8. 10. 2007, Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 (Seminarabteilung -162) Fax: 069/23 41 86
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	Ltd. MinR Hermann Bernwart Brandenburg, Prof. Dr. Georg Crzelius, Notar Prof. Dr. Dieter Mayer, RA/FAStR Dr. Norbert Rieger, LL.M., RA/Notar/StB Dr. Thomas Winkemann	8./9. 10. 2007, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Stiftung in der aktuellen Beratungspraxis Grundlagen – Besteuerung – Gemeinnützigkeit – Gestaltung	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	11. 10. 2007, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969
Internationale Verrechnungspreise: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dipl.-Fw Rolf Schreiber	11. 10. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxisschwerpunkte Steuerrecht	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, RiFG Thomas Müller	12./13. 10. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Real Estate Investment Trust (G-Reits)	RA Dr. Clemens Just, LL.M., RA/StB Dr. Joachim Krämer	16. 10. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine bitte beim Veranstalter erfragen
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung DBA-Recht – Inbound – Outbound	ORegR Helene Wilhelm, OAR Hermann Pötschan	17. 10. 2007, Mannheim	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft Die richtige Gestaltung nach Gesellschafts- und Steuerrecht	StB Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	18. 10. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die außergerichtliche Streitbeilegung mit dem Finanzamt	RA/FAStR/StB Dipl.-Fw Dirk Meyer	19. 10. 2007, Düsseldorf	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel. 030/72 61 53-132 Fax: 030/153-111 straubel@anwaltakademie.de
Verteidigung im Steuerstrafrecht	RA/FAStR u. StrafR Olaf G. von Briel, RA Dr. Hilmar Erb	19./20. 10. 2007, Düsseldorf	DeutscheAnwalt Akademie Detlef Zabel Tel. 030/72 61 53-122 Fax: 030/153-111 zabel@anwaltakademie.de
Die Abgeltungssteuer – Analyse, Auswirkungen und Beratungskonsequenzen	StB Dipl.-Fw Urs Bernd Brandtner, StB Dipl.-Kfm. Jochen Busch	23. 10. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	alternativ: Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Dr. Thomas Möller, Michael Picco, RA Dr. Thomas Weiss	23./24. 10. 2007, Stuttgart	AWA Außenwirtschafts-Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht 2007 – praxisorientiertes Basiswissen	Prof. Dr. Michael Fischer, RA/FAStR Dr. Peter Haas, RA/FAStR/StB Arnold Christian Stange	25.–27. 10. 2007, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht	Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Notar Dr. Sebastian Spiegelberger, Notar Thomas Wachter	27. 10. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e. V. Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07