

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2005

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

**Kirsten Bäuml-Ianniello**  
SINA · MAASSEN, Aachen

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

129 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

130 Wenzler **Zulässigkeit und Voraussetzung der „gestuften“ Selbstanzeige – Anmerkungen zum Beschluß des Bundesgerichtshofs vom 16. Juni 2005 zu 5 StR 118/05 und zu Nr. 120 AStBV 2004**

133 Möller **Zur aktuellen Entwicklung im Stiftungszivil- und -steuerrecht am Beispiel der treuhänderischen Privatstiftung**

139 Unkelbach-Tomczak **Besteuerung von Anteilseignern deutscher Unternehmen mit Sitz in den USA (Inbound-Fall), 2. Teil**

142 **Veranstaltungen**

145 **LiteraTour**

148 **Steuermelder**

## Europarecht

150 Bock **Forum Shopping im Steuerstrafrecht**

153 **Neue Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz**

155 **Termine**

## I.

Den Hang zum liberalen Getue wünscht man von einem Berater nicht. „Sie können, aber Sie müssen nicht“ – genau das will man von einem Ratgeber nicht wissen. Man wünscht sich Eindeutigkeit. Ein verbindliches Regelwerk. Man wünscht sich Schönheit und Wirkung des autoritären Machtworts, das sich in unserer Gesellschaft aber niemand mehr zutraut.

## II.

Ein autoritäres Machtwort der anderen Art brachte *Erbprinz Alois von und zu Liechtenstein* anlässlich seiner Thronrede am 14. 4. 2005 unter die Leute: Er griff die Frage der „Einführung eines neuen Steuersystems“ heraus und machte deutlich, ein neues Steuersystem solle folgende Kriterien haben: „Es sollte einfach und transparent sein, so daß die Steuerlasten für jeden Steuerzahler einsehbar und verständlich sind; es sollte eine faire Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit garantieren; (...) es sollte in sich kohärent und abgestimmt mit dem Sozial- und Rechtssystem sein. Und es sollte eine hohe Effizienz bringen: indem das Besteungsverfahren die Kosten für die Steuerverwaltung wie auch für den Steuerzahler möglichst niedrig hält; und indem es eine große Flexibilität bezüglich Änderungen der Rahmenbedingungen erlaubt, ohne daß es in seiner Grundstruktur angetastet werden muß und dadurch Planungssicherheit für die Steuerzahler wie auch für die politisch Verantwortlichen garantiert.“ Warum hören eigentlich die Großen nie auf die Kleinen?

## III.

„Angesichts des verhaltenen Konjunkturausblicks und eines zu erwartenden Wachstums zwischen 1,5 und 1,7% wird eine grundlegende Verbesserung der Lage auf dem Arbeitsmarkt noch längere Zeit auf sich warten lassen. Im Jahresdurchschnitt 2006 wird jedoch mit der Senkung der Arbeitslosenquote um 0,2% auf 3,6% gerechnet“. Diese Meldung stammte leider nicht aus Berlin, sondern aus Bern.

## IV.

Das Feuilleton hat ihn entdeckt: Den *Kirchhof* in uns. Die Vision, den Traum von der Einfachheit, kämpft mit der Angst vor dem Konkreten. Unser aller Sehnsucht verliert sich im Klein-Klein. Die Amerikaner haben hierfür den hübschen

Ausdruck „nimby“ erfunden, eine Abkürzung für *not in my backyard*. Das St-Florians-Prinzip für alle.

Einen schönen Winter wünscht

Ihr Jürgen Wagner  
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

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

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
wagner@wagner-joos-rechtsanwaelte.de

---

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Februar 2006.

Mitschreibende dieser Ausgabe: Thomas Wenzler, Rechtsanwalt in Köln; Senta Möller, Rechtsanwältin in Freiburg; Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; Rüdiger Bock (RB), Rechtsanwalt in Konstanz.

### Impressum:

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0-30/72-61-52-0  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Satz: Buchprojekt, 72072 Tübingen  
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag  
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.  
Die Zeitschrift erscheint fünf Mal im Jahr. Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten

ISSN 1615-5610

# Zulässigkeit und Voraussetzungen der „gestuften“ Selbstanzeige – Anmerkungen zum Beschluß des Bundesgerichtshofs vom 16. Juni 2005 zu 5 StR 118/05<sup>1</sup> und zu Nr. 120 AStBV 2004

Thomas Wenzler, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

## A. Einleitung

Die gestufte oder zweiaktige Selbstanzeige ist bei Beratern und Finanzbehörden gleichermaßen beliebt. Sie soll einerseits den Weg in die Straffreiheit eröffnen, obwohl der Finanzbehörde – z. B. aus Zeitgründen – noch nicht alle Fakten geliefert werden können, und andererseits den Finanzbehörden Ermittlungsaufwand ersparen, wie die sog. Bankenfälle belegt haben.

Auf den ersten Blick beschäftigt sich der Beschluß des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 16. Juni 2005 nicht mit der gestuften Selbstanzeige, sondern nur mit der Frage der Sperrwirkung einer rechtswidrigen Prüfung sowie der Frage des Verwertungsverbots bei Verstoß gegen die Belehrungspflicht nach § 393 Abs. 1 Abgabenordnung (AO). Bei genauem Hinsehen ergibt sich aber, daß dieser Beschluß auch die Frage nach der Zulässigkeit und den Voraussetzungen der gestuften Selbstanzeige aufwirft.

Von manchen Beratern unbemerkt haben die „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)“ in der Fassung des gleichlautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder vom 18. Dezember 2003 (AStBV 2004) gegenüber den AStBV 1995 in Nummer 120 vom Wortlaut her eine wesentliche Änderung erfahren, die man als Abschied der Finanzbehörden von der allseits beliebten gestuften Selbstanzeige ansehen könnte.

Im folgenden soll untersucht werden, ob und unter welchen Voraussetzungen die gestufte Selbstanzeige auch weiterhin möglich ist.

## B. Begriff der gestuften bzw. zweiaktigen Selbstanzeige

Von einer gestuften oder zweiaktigen Selbstanzeige spricht man, wenn die Berichtigungserklärung aus mehreren, zeit-

lich auseinander liegenden Erklärungen besteht, die erst als Einheit die Anforderungen des § 371 Abgabenordnung (AO) erfüllen.<sup>2</sup> Die grundsätzliche Zulässigkeit einer solchen aus mehreren Akten bestehenden Selbstanzeige ist unstrittig und insbesondere seit der Entscheidung des BGH vom 13. November 1953 zu 3 StR 398/52<sup>3</sup> auch höchststrichterlich anerkannt.

Ob und unter welchen Voraussetzungen die erste Teilerklärung, die für sich den Anforderungen des § 371 Abs. 1 AO (noch) nicht genügt, dem Anzeigenden Straffreiheit sichert, wenn zwischen die erste und die spätere Erklärung ein Ausschlußgrund tritt, ist allerdings nicht abschließend geklärt. Es werden verschiedene Auffassungen vertreten, auf deren Darstellung im einzelnen hier verzichtet werden soll. Insoweit wird auf die ausführlichen Darstellungen in der einschlägigen Kommentarliteratur verwiesen.<sup>4</sup> Nach hier vertretener Ansicht ist in diesen Fällen von einer Rückwirkung der nach dem (angeblichen) Ausschlußgrund bei der Finanzbehörde eingehenden Erklärungen auf den Zeitpunkt der ersten Teilerklärung auszugehen.<sup>5</sup> Nur diese Auslegung wird der Anreizfunktion des § 371 AO gerecht.<sup>6</sup> Es ist nämlich kein Grund erkennbar, warum der reuige Steuersünder, der noch nicht sofort alle Angaben machen kann, aber gleichwohl eine Nachfestsetzung bisher nicht erhobener Steuern ermöglicht, schlechter gestellt sein soll als derjenige, der sofort alle Angaben in einem Akt machen kann.

1 NJW 2005, 2723 ff. = PStR 2005, 204.

2 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rdnr. 53.

3 BGH St 3, 373 = NJW 1953, 475 ff.

4 *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 54; *Joecks* in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, § 371 AO Rdnr. 76 ff.

5 So im Ergebnis auch OLG Frankfurt NJW 1962, 974 ff. und *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 53.

6 *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 54.

Interessant ist in diesem Zusammenhang noch, daß in Mustern zur Selbstanzeige in Stufen vorgeschlagen wird, die bis dahin nicht deklarierten Einkünfte in der ersten Teilerklärung in zuungunsten des Steuerpflichtigen geschätzter Höhe anzugeben und um Einräumung einer Frist zur Nachreichung der genauen Beträge zu bitten.<sup>7</sup> Bedenkt man, daß die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde nach § 162 AO zulässig ist, stellt sich bei einer solchen (Teil-)Erklärung die Frage nach der Zulässigkeit und den Voraussetzungen einer gestuften Selbstanzeige nicht bzw. jedenfalls dann nicht, wenn die Grundlagen der eigenen Schätzung der Finanzbehörde so dargelegt werden, daß diese in die Lage versetzt wird, eine annähernd richtige Berichtigungsveranlagung durchzuführen.<sup>8</sup>

### C. Der Beschluß des BGH vom 16. Juni 2005

Dieser Beschluß behandelt vor allen Dingen die Frage nach einem Verbot der Verwertung von Tatsachen, die anlässlich einer Prüfung erlangt worden sind, in deren Rahmen gegen die Belehrungspflichten nach §§ 393 Abs. 1, 397 Abs. 3 AO, und § 10 Betriebsprüfungsordnung (BpO) verstoßen worden ist. Er betrifft aber, wie *Salditt*<sup>9</sup> zutreffend ausführt, auch die Frage nach der Zulässigkeit und den Voraussetzungen einer gestuften Selbstanzeige. Dem Beschluß liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Staatsanwaltschaft (StA) Hamburg ermittelte seit August 1998 gegen den Angeklagten als Geschäftsführer der T-L wegen des Verdachts der Geldwäsche auf Grund einer Verdachtsanzeige einer Bank. Nach der Auffassung der in die Ermittlungen einbezogenen Steuerfahndung ergab sich bei der steuerlichen Überprüfung der Verdacht der Umsatzsteuerhinterziehung mittels „Luftrechnungen“. Am 20. 10. 1998 verfügte die StA Hamburg die Abgabe des Ermittlungsverfahrens an die StA Lübeck, da diese für das Verfahren, das sich nunmehr allein gegen den Angeklagten „wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung („Luftgeschäfte“)" richte, zuständig sei. Nach einem mehrere Monate dauernden Zuständigkeitsstreit übernahm die StA Lübeck im Juni 1999 das Verfahren. Mit Verfügung vom 8. 6. 1999 ersuchte die StA Lübeck die Steuerfahndung Lübeck um einen Zwischenbericht und Abklärung der in Frage kommenden Durchsuchungsobjekte.

Zwischenzeitlich hatte das für die Umsatzsteuervoranmeldungen der T-L zuständige Finanzamt – nachdem es von der Steuerfahndung über die Verdachtslage informiert worden war – im März 1999 eine Umsatzsteuer-sonderprüfung angeregt. Die entsprechende Prüfungsanordnung erging am 11. 8. 1999; dies wurde dem Angeklagten durch den Prüfer des Finanzamts mitgeteilt. Die Umsatzsteuer-sonderprüfung bei der T-L fand am 17. und 18. 8. 1999 statt. Bei der Schlußbesprechung

am 14. 9. 1999 räumte der Angeklagte gegenüber dem Umsatzsteuersonderprüfer ein, daß die fraglichen Rechnungen nur „pro forma Rechnungen“ seien, denen keine Warenlieferungen zu Grunde lägen. Der Prüfer wies darauf hin, daß er den Prüfbericht an die Buß- und Strafsachenstelle des Finanzamts zur strafrechtlichen Würdigung weiterleiten werde.

Die Ermittlungsakte wurde von der Steuerfahndung erst Ende März 2000 mit den gewünschten Ermittlungen an die Staatsanwaltschaft zurückgeleitet. Am 15. 5. 2000 wurde bei dem Angeklagten wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung durchsucht; darüber wurde der abwesende Angeklagte telefonisch unterrichtet. Die schriftliche Mitteilung mit der vorgeschriebenen Belehrung über die Beschuldigtenrechte wurde ihm am 2. 6. 2000 zugestellt.

Mit zwei Schreiben vom 14. 2. 2000, die erst am 28. und 29. 12. 2000 beim Finanzamt eingingen, reichte der steuerliche Berater des Angeklagten berichtigte Umsatzsteuererklärungen ein. Die sich daraus ergebenden nachzuzahlenden Umsatzsteuern wurden in Teilbeträgen bis zum 25. 4. 2001 vollständig bezahlt.

Der Bundesgerichtshof führt zu diesem Sachverhalt aus, daß das Vorgehen der Finanzbehörde im Zusammenhang mit der Umsatzsteuersonderprüfung erheblichen rechtlichen Bedenken unterliegt,<sup>10</sup> was bedeutet, daß der 5. Strafsenat das Vorgehen der Finanzbehörde zutreffend für empörend hält. Folgerichtig befaßt er sich auch ausführlich mit der Frage eines eventuellen Verwertungsverbots und der Frage, ob eine rechtswidrige Außenprüfung die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO auslöse. Im weiteren kommt er dann allerdings zu dem Ergebnis, daß es für die Entscheidung des Falles auf diese Fragen nicht ankomme. Die bloße Bestätigung des Außenprüfungsergebnisses sei nämlich schon keine taugliche Selbstanzeige. Mit der Selbstanzeige nach § 371 AO solle dem Täter einer vollendeten Steuerhinterziehung die Möglichkeit gegeben werden, seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und eventuelle Verfehlungen zu berichtigen. Dem Staat solle der Zugriff auf ihm bisher unbekannte Steuerquellen ermöglicht werden. Daher müsse der betroffene Steuerpflichtige eine gewisse Tätigkeit entfalten, die zu einer Berichtigung und Ergänzung der bisherigen Angaben führe. Unter Bezugnahme auf das Urteil des 3. Strafsenats vom 13. 11. 1952 zu 3 StR 398/52<sup>11</sup> judiziert der 5. Senat dann, daß es für eine wirksame Selbstanzeige nicht ausreiche, daß der Steuerpflichtige lediglich das

7 So beispielsweise *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 293.

8 So auch *Joecks* für den Fall des Fehlens jeglicher Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, § 371 AO Rdnr. 54.

9 „Selbstanzeige im Fall rechtswidriger Prüfung“, PStR 2005, 233 f.

10 NJW 2005, 2723/2724.

11 Fn. 3.

## ► Beiträge

von einem Außenprüfer erarbeitete Ergebnis anerkenne oder auf Vorhalt bestimmter Auffälligkeiten die Unrichtigkeit seiner Angaben einräume.<sup>12</sup>

Berücksichtigend, daß die Umsatzsteuererklärungen, die der Angeklagte im Dezember 2000 abgegeben hatte, zeitlich nach der Mitteilung der Einleitung des Strafverfahrens im Mai 2000 liegen und mithin insoweit der Ausschlußgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO greift, kommt der BGH insgesamt zu dem Ergebnis, daß eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO nicht vorliege.

Aus der Bezugnahme auf das Urteil des 3. Strafsenats aus dem Jahr 1953 durch den 5. Strafsenat ergibt sich zunächst, daß die gestufte Selbstanzeige grundsätzlich auch weiterhin möglich ist. Weiter ist dem Beschluß zu entnehmen, daß Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige ist, daß der Täter bzw. Steuerpflichtige eine Tätigkeit entfaltet, die eine Berichtigungsveranlagung ermöglicht. Dafür reicht es nach der zutreffenden Ansicht des 5. Strafsenats – wie ausgeführt – auch weiterhin nicht aus, daß der Täter das Ergebnis einer Außenprüfung bloß bestätigt.

Nicht entschieden wird hingegen die auch bisher höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, wie eine gestufte Selbstanzeige zu behandeln ist, wenn zwischen die erste und die zweite Teilerklärung ein Ausschlußgrund tritt. Dazu mag der zur Entscheidung stehende Sachverhalt dem 5. Strafsenat keinen Anlaß gegeben haben. Indes wäre ein diesbezüglicher Hinweis bzw. ein obiter dictum für die tägliche Praxis nicht nur der Berater, sondern auch der Finanzbehörden sehr wünschenswert gewesen. Man hätte damit auch der Rechtssicherheit einen Dienst erwiesen.

### D. Nr. 120 AStBV 2004

Wie in der Einleitung dieses Beitrags bereits erwähnt, hat Nr. 120 AStBV 2004 gegenüber der vorausgegangenen Fassung der AStBV eine Änderung erfahren, die die Frage nahe legt, ob aus Sicht der Finanzverwaltung von der gestuften Selbstanzeige Abschied genommen worden ist.

Während Nr. 120 Abs. 1 AStBV früher dahingehend lautete, daß die BuStra prüft, ob die Angaben für eine wirksame Selbstanzeige ausreichen, gegebenenfalls dem Täter Gelegenheit zu geben ist, die Angaben zu vervollständigen und erst dann eigene Ermittlungen veranlassen soll, ist jener Abs. 1 nunmehr wie folgt formuliert:

Die BuStra prüft, ob die Angaben für eine wirksame Selbstanzeige ausreichen. Ist der Sachverhalt weiter aufklärungsbedürftig, hat die BuStra die Ermittlungen selbst durchzuführen oder zu veranlassen.

Vom Wortlaut von Nr. 120 Abs. 1 AStBV 2005 her scheidet eine gestufte Selbstanzeige grundsätzlich aus, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob zwischen die mehreren Akte der Selbstanzeige ein Ausschlußgrund tritt oder nicht. Bei den AStBV handelt es sich allerdings um reine Verwaltungs-

vorschriften, die dem jeweiligen Sachbearbeiter sozusagen als Fahrplan für seine tägliche Arbeit an die Hand gegeben werden und nach denen er sich verwaltungsintern zu richten hat. Von ihrer Rechtsnatur her sind sie in keiner Weise geeignet, etwa gesetzliche Vorschriften oder die zu diesen ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung außer Kraft zu setzen.

Nach Auskunft des Behördenleiters eines Strafsachenfinanzamts haben sich die Finanzbehörden darauf verständigt, daß trotz des geänderten Wortlauts von Nr. 120 AStBV 2004 die gestufte Selbstanzeige auch aus Behördensicht weiterhin möglich ist und daher auch heute gegebenenfalls dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Ergänzung seiner Angaben zu geben ist, bevor an eigene Ermittlungen gedacht wird. Es bleibt aber abzuwarten, ob die Finanzverwaltung bei dieser Haltung, die dem Wortlaut von Nr. 120 Abs. 1 AStBV nicht entspricht, bleibt.

Denkbar ist, daß einzelne Sachbearbeiter trotz der Verständigung der Finanzbehörden untereinander Nr. 120 Abs. 1 AStBV wörtlich nehmen und nach Eingang einer aus ihrer Sicht unvollständigen Selbstanzeige Ermittlungen durchführen oder veranlassen, d. h. ein Strafverfahren einleiten. Sie können sich dann auf beispielsweise Joecks<sup>13</sup> berufen, der die bisherige Fassung der AStBV als mit dem Legalitätsprinzip unvereinbar ansieht und deren Befolgung durch einen Finanzbeamten als Strafvereitelung im Amt nach § 258 a StGB ansieht.

### E. Fazit

Durch den Beschluß des BGH vom 16. Juni 2005 zu 5 StR 118/05 ist die grundsätzliche Möglichkeit der gestuften Selbstanzeige bestätigt worden. Leider hat der 5. Strafsenat keine Stellung zur Frage der Behandlung von gestuften Selbstanzeigen im Falle des Dazwischentretens eines Ausschlußgrundes nach § 371 Abs. 2 AO bezogen. Diese Frage bleibt also auch weiterhin höchstrichterlich unentschieden. Richtigerweise bestätigt der 5. Strafsenat aber in seinem Beschluß noch, daß eine bloße Bestätigung des Ergebnisses einer Außenprüfung keine wirksame Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO ist. Eine solche Bestätigung kann mithin nie der erste Akt einer gestuften Selbstanzeige sein.

Die Neufassung von Nr. 120 AStBV 2004 ist verunglückt, wenn sich an der bisherigen Praxis der Finanzbehörden tatsächlich nichts ändern soll. Es ist keineswegs auszuschließen, daß Sachbearbeiter sich auf den eindeutigen Wortlaut dieser Anweisung berufen. In der rechtswissenschaftlichen Literatur werden sie dafür – wie dargestellt – Unterstützung finden.

<sup>12</sup> BGH NJW 2005, 2723, 2725 f.

<sup>13</sup> § 371 AO Rdnr. 77 ff.; siehe auch *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 54.

Für den Berater bedeutet all dies, daß er besonders vorsichtig beraten und vorgehen muß, und zwar nicht nur im Interesse des Mandanten, sondern unter dem Gesichtspunkt der Haftung auch im wohlverstandenen eigenen Interesse. Wann immer möglich, sollte die Selbstanzeige in einem einzigen Akt erfolgen. In jedem Falle aber sollte der erste Akt einer Selbstanzeige in Stufen eine Schätzung der bisher nicht deklarierten Einkünfte enthalten, die immer zuungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen muß. Eine Kor-

rektur „nach unten“ ist immer möglich, eine solche „nach oben“ nach Eintreten eines Ausschlußgrundes nach § 371 Abs. 2 AO nicht mehr. Diese Schätzung sollte so weit wie möglich erläutert werden, denn sie muß nach bestem Wissen und Gewissen erfolgen.<sup>14</sup>

14 BGH NJW 1974, 2293, 2294.

## Zur aktuellen Entwicklung im Stiftungszivil- und -steuerrecht am Beispiel der treuhänderischen Privatstiftung

Senta Möller, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Freiburg

Die Entwicklung der Stiftungsgründungen in Deutschland ist rasant. Doch nicht allein die Zuwachsraten zeigen die Wandlungen bei dieser Gestaltungsform auf. Verstärkt werden die neuen Stiftungen von Privatpersonen und zu Lebzeiten der Stifter errichtet. Verstärkt werden neue Stiftungen von Privatpersonen zu deren Lebzeiten errichtet und statt kirchlichen oder karitativen Zielen der Förderung von Wissenschaft und Forschung, Kunst und Kultur, Bildung und Erziehung, Umweltschutz sowie Sport gewidmet.

Die zunehmende Beliebtheit der Rechtsform rückt die traditionsreiche Treuhandstiftung ins Rampenlicht.

### 1. Stiftung oder Verein

Das Wesen einer Stiftung wird besonders in der Abgrenzung zum Verein deutlich, mit dem die Stiftung in den meisten Fällen das Gemeinnützigkeitsrecht und damit die steuerlichen Vorteile gemeinsam hat. Im Gegensatz zum Verein, der vom wechselnden Willen seiner Mitglieder abhängig, veränderlich und damit letztlich auch endlich ist, wird die Stiftung in aller Regel auf „ewige Dauer“ errichtet.<sup>1</sup>

Während das Vereinsvermögen der Verfügung der Mitglieder untersteht, gehört das Stiftungsvermögen nur sich selbst und bleibt grundsätzlich unangetastet. Seine Erträge fließen den steuerbegünstigten Zwecken zu. Gleichwohl kann die Stiftung, ebenso wie ein Verein, aus Spendenzuflüssen vollumfänglich gemeinnützige Ziele verfolgen und dadurch ihren gemeinnützigen Wirkungsgrad erhöhen.

Während ein Verein aus einem Zusammenschluß mehrerer Personen zu einem gemeinsamen Zweck resultiert,

entsteht eine Stiftung im allgemeinen auf Initiative eines Stifters oder einer Stifterfamilie. Die Mittel des Vereins unterliegen den strengen Regeln der zeitnahen Verwendung, während die Stiftung Mittel in der Gründungszeit und als Zustiftung in das Stammkapital transferieren und somit ihre Tätigkeit durch Erhöhung der Vermögensbasis erweitern und steigern kann. Beide Rechtsformen bieten jedoch Kombinationsmöglichkeiten, um steuerliche Vergünstigungen zu nutzen bzw. rechtliche Gestaltungen zu verwirklichen:

- Einer selbständigen Stiftung kann ein Förderverein angegliedert werden, um beispielsweise aufwendige Spendensammelaktivitäten aus der Stiftungsverwaltung herauszuhalten.
- Einem rechtsfähigen Verein kann eine treuhänderische Stiftung zur Seite gestellt werden, um die höheren Vergünstigungen des Stiftungssteuerrechts ohne großen Aufwand nutzbar zu machen. Denn die treuhänderische Stiftung verfügt, ebenso wie die selbständige Stiftung, über alle steuerlichen Vorteile des Gemeinnützigkeitsrechts. Die Anbindung einer treuhänderischen Stiftung an einen gemeinnützigen Verein, der als Treuhänder fungiert, eignet sich vor allem dann, wenn treuhänderische Stiftung und Verein denselben gemeinnützigen Zweck verfolgen.

### 2. Stiftungsentwicklung in Zahlen

Ende 2004 gab es in Deutschland 12 940 rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Während im Jahr 1990 nur 181 Stiftungen des Privatrechts errichtet wurden, waren es

1 Vgl. *Schindler/Steinsdörfer*, Treuhänderische Stiftungen 7. Aufl., Essen 2002, S. 1

im Jahr 2004 bereits 852. Von 1990 bis 1999 waren 3 651 Neuerrichtungen zu verzeichnen, während deren Zahl von 2000 bis 2004 bereits auf 3 935 stieg. Inzwischen kommen in Deutschland 16 Stiftungen auf 100 000 Einwohner.<sup>2</sup> Von den 4 824 Stiftungen, die gegenüber dem Bundesverband Deutscher Stiftungen Angaben gemacht haben, verfügen fast 70% über ein Vermögen bis zu 1 Mio. EUR, während 0,6% mehr als 100 Mio. EUR besitzen. Von 3 806 Stiftungen geben 40,3% bis zu 100 000 EUR, 21,9% bis zu 1 Mio. EUR und 2,8% bis zu 100 Mio. EUR jährlich aus.<sup>3</sup>

Treuhänderische Stiftungen wurden bislang nicht erfaßt. In Fachkreisen wird angenommen, daß ihre Zahl die der rechtsfähigen Stiftungen erheblich überschreitet. Es zeichnet sich zudem eine steigende Nachfrage nach dieser „Kleinstiftung“ ab, was automatisch zu einer wachsenden Zahl von Treuhändern führt.

### 3. Aktueller Gestaltungsansatz: Die treuhänderische Stiftung

Die treuhänderische Stiftung, auch unselbständige oder fiduziarische Stiftung genannt, bietet Stiftern zunächst eine unkomplizierte Möglichkeit, auch kleinere Vermögenswerte nachhaltig einem bestimmten Zweck zu widmen. Die Gründung ist in ca. 4 Wochen durchführbar und erfordert vergleichsweise geringen Aufwand. Allerdings sind sowohl in zivil- als auch in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht genaue Analysen notwendig, um Risiken für Stifter und Treuhänder auszuschließen. Die erforderliche rechtliche und steuerliche Optimierung muß einhergehen mit wirtschaftlichen und menschlichen Aspekten – jenseits von Steuersparmodellen.<sup>4</sup>

#### 3.1 Begriff der Treuhandstiftung und Abgrenzung zur rechtsfähigen Stiftung

Unter einer treuhänderischen Stiftung versteht man die Zuwendung von Vermögenswerten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Verfügung von Todes wegen an eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, die ihr übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen. Die treuhänderische Stiftung bedarf weder der staatlichen Anerkennung noch untersteht ihre laufende Tätigkeit der staatlichen Aufsicht: Sie ist die klassische Form der Kleinstiftung, für die vor allem der geringere Verwaltungsaufwand bei der Errichtung spricht.<sup>5</sup>

Dagegen ist die rechtsfähige Stiftung als juristische Person Trägerin von Rechten und Pflichten. Sie entsteht durch das Stiftungsgeschäft und die Anerkennung seitens der zuständigen Stiftungsbehörde. Die Treuhandstiftung hat dagegen keine eigene Rechtspersönlichkeit; sie ist rechtlich

unselbständig und muß sich eines Treuhänders bedienen, der die Stiftung nach Maßgabe der Satzung verwaltet und im Rechts- und Geschäftsverkehr nach außen vertritt.<sup>6</sup>

Die treuhänderische Stiftung unterscheidet sich von der rechtsfähigen Stiftung im wesentlichen dadurch, daß sie für ihre Geschäftsführung ganz oder teilweise die Verwaltungsorganisation eines rechtsfähigen Trägers – des Treuhänders – in Anspruch nimmt. Die Errichtung einer treuhänderischen Stiftung erfolgt somit durch die Schaffung von zweckgebundenem, meist mit einer eigenen Organisation ausgestatteten Sondervermögen in Verwaltung oder Trägerschaft eines Dritten.<sup>7</sup> Der für die Stiftung des bürgerlichen Rechts kennzeichnende Vorrang des Stifterwillens läßt sich bei der treuhänderischen Stiftung nur eingeschränkt verwirklichen. Die Wirkungen der treuhänderischen Stiftung können denjenigen der rechtsfähigen Stiftung allerdings durch entsprechende Anordnungen im Stiftungsgeschäft angenähert werden.

#### 3.2 Privatrechtliche Grundlagen für die Errichtung einer treuhänderischen Stiftung

Generelle zivilrechtliche Regelungen beziehen sich meist auf rechtsfähige Stiftungen. Die §§ 80 ff. BGB sind grundsätzlich nicht auf Treuhandstiftungen anwendbar, jedoch kann § 87 BGB analog herangezogen werden. Die Rechtsbeziehungen der Beteiligten unterstehen dem Schuld- oder Erbrecht.<sup>8</sup> Der Gesetzgeber ging bei den Beratungen zum BGB davon aus, daß unselbständige Stiftungen in Form einer Schenkung unter Auflage errichtet werden.<sup>9</sup>

#### 3.3 Errichtung einer Treuhandstiftung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden

Unter einem Stiftungsgeschäft ist die Übertragung des Stiftungsvermögens vom Stifter auf den Stiftungsträger mit der Verpflichtung zur Verwaltung der Stiftung zu verstehen. Das Entstehen der Stiftung setzt eine Einigung zwischen Stifter und Träger über den Eigentumsübergang und die Verwaltungsverpflichtung voraus.<sup>10</sup> Die Errichtung der un-

2 Vgl. Verzeichnis Bundesverband Deutscher Stiftungen, Berlin 2005, S. 1 ff.

3 Vgl. ebenda, S. 9.

4 Vgl. Schiffer, Stiftungen nicht nur für Reiche, Vortrag am 28. 11. 2003 in Hamburg.

5 Vgl. Wochner, Die unselbständige Stiftung, ZEV 1999, S. 123.

6 Vgl. Seifart, Ein Plädoyer für die Treuhandstiftung, Stiftermagazin 2005, S. 12.

7 Vgl. Schindler/Steinsdörfer, a. a. O. (Fn. 1), S. 6.

8 Vgl. Palandt/Heinrichs, BGB, 64. Aufl., München 2005, Vorb. vor § 80 Rz. 10.

9 Vgl. Protokolle zum BGB, Bd. 2, S. 34.

10 Vgl. Westebbe, Die Stiftungstreuhand, Hamburg 1993, S. 66 ff.

selbständigen Stiftung unter Lebenden ist sowohl durch einen Treuhandvertrag als auch durch Schenkung unter Auflage denkbar.<sup>11</sup>

### 3.3.1 Errichtung durch Treuhandvertrag

#### 3.3.1.1 Grundlagen

Mit dem Treuhandvertrag wird das Stiftungsvermögen auf den Treuhänder übertragen; dieser verwaltet das Vermögen in eigenem Namen, aber im Interesse der Erfüllung eines objektiven und vom Stifter (Treugeber) vorgegebenen Zwecks. Das fiduziarisch gebundene Vermögen geht in das Eigentum des Treuhänders über. Das Eigentum des Treuhänders ist unbeschränkt, unbeschadet der im Innenverhältnis zwischen Treugeber und Treuhänder schuldrechtlich bestehenden Bindungen.

Das Treuhandverhältnis ist ein gegenseitiger Vertrag, der den Regelungen über das Auftragsverhältnis gemäß der §§ 662 ff. BGB folgt, und stellt entweder einen unentgeltlichen Auftrag oder eine entgeltliche Geschäftsbesorgung dar. Es handelt sich hierbei um dispositives Recht, so daß der Vertragsinhalt abweichend gestaltet werden kann.<sup>12</sup> Der Treuhandvertrag ist grundsätzlich formfrei, es sei denn, es erfolgt die Übertragung von Grundstücken oder GmbH-Anteilen, so daß § 313 BGB bzw. § 15 Abs. 4 GmbHG beachtet werden muß.

#### 3.3.1.2 Widerruf durch den Stifter oder Kündigung durch den Treuhänder

Das jederzeitige Widerrufs- und Kündigungsrecht des § 671 Abs. 1 BGB versucht die Praxis zu beschränken, um den dauerhaften Bestand der unselbständigen Stiftung nicht zu gefährden. Wird sogar das Widerrufsrecht des Stifters aus wichtigem Grund ausgeschlossen, führt dies zwingend zur Annahme einer Schenkung,<sup>13</sup> denn der Treuhandvertrag berechtigt den Treuhänder nicht dazu, das Treugut zu behalten. Nach anderer Ansicht<sup>14</sup> ist die Treuhandabrede ein eigenständiger Vertragstypus, der zunächst dem Parteienzweck und den Belangen von unselbständigen Stiftungen anzupassen ist, diesem gegebenenfalls außerhalb des Auftrags- und Geschäftsbesorgungsrechts Rechnung zu tragen hat und auch das Widerrufsrecht des Stifters aus wichtigem Grund ausschließt.

Eine Beschränkung des Kündigungsrechts des Treuhänders auf die Kündigung aus wichtigem Grund ist gem. § 671 Abs. 3 BGB möglich. Dies etwa dann, wenn die weitere Verfolgung des Stiftungszwecks unmöglich wird. Insoweit ist im Treuhandvertrag Vorsorge zu treffen.<sup>15</sup>

#### 3.3.1.3 Haftung

Da das Vermögen der unselbständigen Stiftung immer Teil des Vermögens des Stiftungsträgers ist, besteht die Gefahr des Zugriffs von Gläubigern des Stiftungsträgers auch, wenn deren Forderung keinen Bezug zur Stiftungsarbeit haben. Die Gefahr eines Zugriffs von Gläubigern des Stifters auf das Stiftungsvermögen kann aber auch bei einem Treuhandverhältnis drohen.

Da der Treuhänder über das Stiftungsvermögen im eigenen Namen verfügt, haftet er zunächst einmal mit seinem gesamten übrigen Vermögen für die das Treuhandvermögen betreffenden Verbindlichkeiten. Eine Beschränkung der Haftung auf das Treuhandvermögen sollte mit den Gläubigern ausdrücklich, zumindest jedoch stillschweigend vereinbart werden.<sup>16</sup>

Das treuhänderisch übertragene Stiftungsvermögen haftet für sämtliche Verbindlichkeiten des Treuhänders, die dieser zur ordnungsgemäßen Verwaltung des Stiftungsvermögens eingeht. Bei Verbindlichkeiten, die nicht im Zusammenhang mit der Stiftungsverwaltung stehen, wird dem Stifter die Drittwiderspruchsklage bei Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen den Treuhänder bzw. ein Aussonderungsrecht in der Insolvenz des Treuhänders zugebilligt, allerdings stark eingeschränkt durch das Unmittelbarkeitsprinzip und das Surrogationsverbot. Nach dem Unmittelbarkeitsprinzip gehört nur das zum aussonderungsfähigen Treugut, was der Treunehmer unmittelbar vom Treugeber erwirbt. Nach dem Surrogationsverbot ist nicht mehr aussonderungsfähig, was anstelle des ursprünglichen Treuguts als Ersatz in das Treuhandvermögen gelangt ist.<sup>17</sup> Mit Mitteln des Treuguts Erworbenes oder als Ersatz für die Zerstörung von Treugut Erlangtes gehört danach vollstreckungsrechtlich nicht zum Treugut. So würden z. B. Zustiftungen Dritter nicht von einem Aussonderungsrecht erfaßt.

Das Treugut haftet für die Verbindlichkeiten des Stifters nicht unmittelbar, da es sich im Eigentum des Treuhänders befindet. Die Gläubiger können jedoch die Rückgewähransprüche des Treugebers aus dem Treuhandvertrag pfänden, die bestehen bleiben, falls das Recht zum Widerruf aus wichtigem Grund nicht ausgeschlossen ist. Bei Insolvenz

<sup>11</sup> Vgl. *Wochner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 125 ff.

<sup>12</sup> Vgl. ebenda, S. 126 ff.

<sup>13</sup> Vgl. ebenda, S. 126; *Reuter*, in *Müchener Kommentar zum BGB*, vor § 80 Rz. 42.

<sup>14</sup> Vgl. *Westebbe*, a. a. O. (Fn. 10), S. 67.

<sup>15</sup> Vgl. *Wochner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 126.

<sup>16</sup> Vgl. ebenda, S. 126.

<sup>17</sup> Vgl. *Westebbe*, a. a. O. (Fn. 10), S. 144 f. m. w. N.



## ► Beiträge

des Treugebers bzw. Stifters erlischt das Treuhandverhältnis, mit der Folge, daß das Treugut an den Treugeber bzw. Stifter nach den §§ 115, 116 InsO, die für Auftrags- und Geschäftsbesorgungsverhältnisse gelten, herauszugeben ist.

Somit läßt sich mit der Errichtung einer unselbständigen Stiftung durch ein Treuhandverhältnis kein vollstreckungs- und insolvenzfestes Sondervermögen schaffen, das haftungsrechtlich sowohl den Gläubigern des Treuhänders als auch denjenigen des Stifters bzw. Treugebers entzogen wird.<sup>18</sup>

### 3.3.1.4 Tod des Treugebers oder des Treuhänders

Das Treuhandverhältnis bleibt über den Tod des Stifters hinaus bestehen und wird mit den Erben gemäß § 672 BGB fortgesetzt. Um jedoch die Möglichkeit einer unübersehbaren Zahl von Erben an Stelle des Stifters zu verhindern, kann zu Lebzeiten des Stifters ein Treuhandvertrag, verbunden mit der Übertragung des Stiftungsvermögens auf den Treuhänder, von Todes wegen vereinbart werden.<sup>19</sup> Das Treuhandverhältnis erlischt im Zweifel mit dem Tod des Treuhänders gem. § 673 BGB.

Die rechtlichen Unwägbarkeiten bei Treuhandverhältnissen durch Tod oder Geschäftsunfähigkeit des Treuhänders treten nur dort auf, wo der Treuhänder eine natürliche Person ist. Es ist deshalb empfehlenswert, als Treuhänder eine juristische Person einzusetzen.

### 3.3.2 Errichtung durch Schenkung unter Auflage

Unselbständige Stiftungen können auch durch eine Schenkung unter Auflage oder eine Zweckschenkung errichtet werden. Die unentgeltliche Zuwendung des Schenkers ist mit einer Leistungsverpflichtung des Beschenkten verbunden. Die Auflage begründet im Gegensatz zur Zweckschenkung einen klagbaren Anspruch gegen den Beschenkten auf Erfüllung. Wird die Erfüllung der Auflage ohne Verschulden unmöglich, ist der Beschenkte zur Rückgewähr nicht verpflichtet.

#### 3.3.2.1 Bereicherung des Beschenkten

Für die Annahme einer Schenkung ist die endgültige Vermögensvermehrung beim Beschenkten notwendig. Die Durchführung des Stiftungsgeschäfts als Auflagenschenkung zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung bereitet Schwierigkeiten, weil eine Bereicherung beim Stiftungsträger fraglich ist. Die Bereicherung, die allein in der Erlangung des formalen Eigentums liegt, darf vom Beschenkten nicht beliebig und zum eigenen Nutzen verwendet werden. Der Beschenkte darf allerdings das ihm zugewandte Vermögen behalten und muß lediglich die Erträge zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwenden. Eine Schenkung liegt nach

allgemeiner Ansicht jedenfalls immer dann vor, wenn einer juristischen Person zweckgebundene Mittel zur Erfüllung ihres satzungsmäßigen Zwecks zur Verfügung gestellt werden.<sup>20</sup>

Ein Schenkungsversprechen bedarf gemäß § 518 BGB der notariellen Form, wenn die Schenkung nicht sofort vollzogen wird. Der Formmangel wird gemäß § 518 Abs. 2 BGB durch den Vollzug der Schenkung geheilt. Verpflichtet das Stiftungsgeschäft zur Übertragung von Grundstücken oder GmbH-Anteilen, folgt das Erfordernis der notariellen Beurkundung aus § 313 BGB bzw. § 15 Abs. 4 GmbHG.

#### 3.3.2.2 Vollziehung der Auflage

Der Schenker hat nach § 525 Abs. 1 BGB einen vererblichen Anspruch auf Erfüllung der Auflage, wenn er seinerseits geleistet hat. Dieser kann auch auf Dritte, z. B. auf einen Stiftungsrat, übertragen werden. Dem Beschenkten steht die Verweigerung der Erfüllung der Auflage zu, wenn der Wert der Zuwendung durch einen Rechts- oder Sachmangel der verschenkten Sache die Höhe der zur Vollziehung der Auflage erforderlichen Aufwendungen nicht erreicht. Dem Schenker stehen Rückforderungsrechte wegen Notbedarf, Verarmung und groben Undanks zu.

#### 3.3.2.3 Haftung für Verbindlichkeiten des Beschenkten bzw. Schenkers

Das Stiftungsvermögen geht in das unbeschränkte Eigentum des Beschenkten bzw. Stiftungsträgers über und ist dem Haftungszugriff seiner Gläubiger ausgesetzt. Will der Stifter in diesem Fall den Verlust des Stiftungsvermögens verhindern, muß er sich im Schenkungsvertrag die Rückforderung des Stiftungsvermögens vorbehalten.

Bei einer Schenkung greifen die zugunsten der Gläubiger des Schenkers bzw. Stifters bestehenden Schutzmechanismen vor unentgeltlichen Leistungen des Schenkers über die §§ 3 ff. AnfG. Die Vollstreckungsgläubiger werden vor dem Entzug der Haftungsmasse durch die Möglichkeit der Anfechtung geschützt.

Die Gläubiger des Schenkers können des Weiteren den Rückforderungsanspruch des Schenkers wegen Verarmung verwerten.

18 Vgl. *Wochner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 127.

19 Vgl. ebenda.

20 Vgl. *Westebbe*, a. a. O. (Fn. 10) S. 68, der im Ergebnis jedoch anderer Meinung ist.

### 3.4 Errichtung einer unselbständigen Stiftung durch Rechtsgeschäft von Todes wegen

Ebenso wie selbständige Stiftungen können unselbständige Stiftungen durch Verfügungen von Todes wegen, d. h. durch Testament, Erbvertrag oder Schenkung von Todes wegen, errichtet werden. Es gelten dann für die Errichtung der Stiftung die strengeren Formvorschriften des Erbrechts, für die Auslegung des Stiftungsgeschäfts die auf die Verwirklichung des Willens des Erblassers ausgerichteten erbrechtlichen Auslegungsregeln.<sup>21</sup> Als Instrument kommt die Anordnung eines Vermächtnisses oder einer Auflage im Testament oder im Erbvertrag in Betracht, wobei der Stiftungsträger jeweils Erbe und zugleich Beschwerter ist. Beide Verfügungen können durch die Ansprüche von Pflichtteilsberechtigten gestört werden. Die Pflichtteilsberechtigten können zwar nicht das Stiftungsgeschäft widerrufen, sie haben jedoch nach § 2303 BGB Pflichtteilsansprüche gegen den Erben.

#### 3.4.1 Errichtung durch Erbschaft mit Vermächtnis; Vermächtnis mit Untervermächtnis

Gravierende Restriktionen bei der Errichtung einer unselbständigen Stiftung durch Aussetzung eines Vermächtnisses ergeben sich aus der beschränkten Möglichkeit, Begünstigte zu bestimmen, da der Kreis der Begünstigten bzw. Vermächtnisnehmer auswählbar, d. h. überschaubar und vorbestimmbar sein muß, was aus § 2151 Abs. 3 BGB und der Annahme einer Gesamtgläubigerschaft der Begünstigten gefolgert wird.<sup>22</sup> Darüber hinaus steht den Begünstigten ein Anspruch gegen die Beschwerter zu, was vom Stifter oft nicht gewünscht ist. Für die Errichtung einer in diesem Sinne gemeinnützigen Stiftung gibt es allerdings verschiedene, für die Praxis wichtige Anwendungsfälle, z. B. mildtätige und kirchliche Stiftungen, für die das Erfordernis der Allgemeinheit nicht besteht, oder Stiftungen, die sich einer Förderart widmen, für die die Allgemeinheit nicht Leistungsempfänger sein muß.<sup>23</sup>

Regelmäßig verliert das Vermächtnis nach 30-jähriger Frist seine Wirksamkeit, falls es nicht innerhalb dieser Frist anfällt. Hierdurch will das Gesetz entgegen dem Stiftungsgedanken die Verewigung der Vermögensbindung verhindern. Westebbe unterscheidet hier danach, ob die jährliche Ausschüttung der Stiftungserträge jeweils als rechtlich eigenständige Teilleistung anzusehen ist oder ob es sich nur um jährlich fällig werdende Teile einer rechtlich einheitlichen Leistung handelt, und kommt zu dem Ergebnis, daß eine Stiftung nur dann länger als 30 Jahre nach dem Erbfall Bestand hat, wenn der Zweck der Stiftung sich in der Verteilung wiederkehrender Leistungen an einen bestimmten Begünstigten erschöpft.<sup>24</sup> Wegen der zeitlichen Begrenzung und dem eingeschränkten Kreis möglicher Begünstigter ist das Vermächtnis zur Errichtung einer unselbständigen Stiftung kaum geeignet.

### 3.4.2 Errichtung durch Erbschaft mit Auflage; Vermächtnis mit Auflage

Die Auflage ist eine Verpflichtung des Erben oder Vermächtnisnehmers zur Erbringung einer Leistung, auf die jedoch gemäß § 1940 BGB kein anderer ein Recht hat. Die Auflage hat deshalb gegenüber dem Vermächtnis den Vorteil der Flexibilität des Beschwerter, der über die Vermögensverwendung selbständig entscheiden kann.<sup>25</sup> Inhalt der Auflage ist die Verfolgung des Stiftungszwecks mit den dafür vorgesehenen Mitteln auf die im Stiftungsgeschäft vorgesehene Art und Weise. Erben und Vermächtnisnehmer können Auflagenbeschwerter sein. Zeitlichen Einschränkungen unterliegt die Vollziehung der Auflage nicht, da die §§ 2162 ff. BGB keine Anwendung finden. Bei der Auflage kann dem Beschwerter weitgehend überlassen werden, wer begünstigt wird und welche Leistung er erhält. Die Zweckauflage gem. §§ 2156, 2192 BGB eignet sich besonders für die Errichtung einer dauerhaften unselbständigen Stiftung. Der Erblasser muß lediglich den Zweck der Auflage in hinreichender Deutlichkeit bestimmen.<sup>26</sup> Die erbrechtliche Auflage eignet sich somit für die Errichtung einer unselbständigen Stiftung.

#### 3.4.3 Haftung des Stiftungsvermögens für Verbindlichkeiten des Stifters

Bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen haftet der Nachlaß für die vom Stifter herrührenden Verbindlichkeiten. Die Befriedigung der Erblasserschulden geht gemäß der §§ 1990, 1991 Abs. 4 BGB der Erfüllung von Vermächtnissen und Auflagen vor; die Verfolgung des Stiftungszwecks hat also zurückzustehen.<sup>27</sup> Außerdem besitzen die pflichtteilsberechtigten Erben des Treugebers einen Pflichtteilergänzungsanspruch gemäß der §§ 2325, 2329 BGB.

### 3.5 Fazit

Es gibt bei der treuhänderischen Stiftung vor allem drei Problemkreise, die durch die gesetzlichen Vertragstypen nicht befriedigend gelöst werden können:

- Die unselbständige Stiftung ist nicht ausreichend vor Zugriffen der Gläubiger des Stifters und des Stiftungsträgers gesichert.

21 Vgl. ebenda, S. 75.

22 Vgl. *Palandt-Edenhofer*, a. a. O. (Fn. 8), § 2151 m. w. N.

23 Vgl. *Westebbe*, a. a. O. (Fn. 10), S. 76.

24 Vgl. ebenda, S. 77.

25 Vgl. *Wochner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 129, Fn. 62.

26 Vgl. *Wochner*, a. a. O. (Fn. 5), S. 129; RGZ 96, S. 15, 19; BGH-Urteil, vom 24. 2. 1993, IV 2 R 239/91 NJW 1993, S. 2168.

27 Vgl. *Westebbe*, a. a. O. (Fn. 10), S. 141.

## ► Beiträge

- Die rechtlichen Möglichkeiten reichen nicht aus, um Schädigungen der unselbständigen Stiftung durch den Stiftungsträger zu verhindern und auszugleichen.
- Es ist schwierig, einen dauerhaften Bestand und eine dauerhafte Arbeit bei der Stiftung im Sinne des Stifters sicherzustellen.<sup>28</sup>

Trotz dieser Bedenken wird bei der Stiftungserrichtung unter Lebenden die Stiftungstreuhand und bei letztwilliger Errichtung die Erbeinsetzung unter Auflage der Natur des Stiftungsgeschäfts am ehesten gerecht. Stiftungsbedingte Besonderheiten lassen sich zu einem erheblichen Teil durch eine entsprechende Gestaltung des Stiftungsgeschäfts ausgleichen.

## 4 Steuerliche Behandlung der treuhänderischen Stiftung

### 4.1 Grundlagen

Die Anwendung von Steuerbefreiungen auf treuhänderische Stiftungen ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Das Gesetzgebungsverfahren läßt allerdings keine abweichende Behandlung gegenüber der selbständigen Stiftung erkennen.<sup>29</sup> Auch der Bezug auf die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stellt klar, daß beide Stiftungsformen erfaßt werden, da dort unterschiedslos „Vermögensmassen“, d. h. fiduziarische wie rechtsfähige Stiftungen als Subjekte der Körperschaftsteuer einbezogen werden. Die für Stiftungen vorgesehene zusätzliche Spendenmöglichkeit im § 10b Abs. 1 S. 3, Abs. 1 a EStG bezieht sich auf Stiftungen des Privatrechts i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Einen entscheidenden Impuls hat das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ gesetzt, das am 1. 1. 2000 in Kraft trat und den gemeinnützigen Sektor stärken sollte. In der Tat wurde die Spenden- und Stiftungsbereitschaft spürbar verbessert.<sup>30</sup>

### 4.2 Voraussetzungen für Steuerbefreiungen

Zwar unterliegt die Stiftung grundsätzlich ebenso wie andere Körperschaften der Besteuerung. Stiftungen und Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, werden aber steuerlich bevorzugt. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist die Gemeinnützigkeit der treuhänderischen Stiftung,<sup>31</sup> die von der Finanzverwaltung an Hand der Satzung und des Stiftungsgeschäfts festgestellt wird.

Die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und teilweise auch die Umsatzsteuer entfällt, solange die Steuerbegünstigung der Stiftung besteht. Von diesem Grundsatz ausgenommen ist das Einkommen eines von der Stiftung betrieb-

benen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ hat rückwirkend zum 1. 1. 2000 die Möglichkeiten zur Erhaltung der Leistungskraft von gemeinnützigen Stiftungen durch die Erhöhung der freien Rücklage erweitert, die Erbschaftsteuerbefreiung von Stiftungsdotationen aus ererbtem oder geschenktem Vermögen erhöht und den Höchstbetrag des Spendenabzugs und die Hilfen zur Vermögensausstattung neuer Stiftungen angehoben.<sup>32</sup>

Bei der Errichtung einer (treuhänderischen) steuerbegünstigten Stiftung fallen bei der Stiftung selbst weder Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer noch Grunderwerbsteuer an.

### 4.3 Steuerliche Vorteile für Stifter und Spender

Die im Folgenden dargestellten Regelungen kommen bei Zuwendungen an jegliche gemeinnützigen Organisationen, unabhängig von ihrer Rechtsform zur Anwendung. Je nachdem, welche Zwecke die geförderte Institution verfolgt, können Zuwendungen in Höhe von maximal 5 % bzw. 10 % der Einkünfte des Stifters bzw. Spenders als Sonderausgaben geltend gemacht werden: Für Zuwendungen an Organisationen, die wissenschaftliche, mildtätige und besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke fördern, beträgt der Satz 10 %.

Für Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen gibt es einen zusätzlichen Höchstbetrag von 20 450 EUR pro Jahr. Er gilt bei allen gemeinnützigen Zwecken außer den sog. „Freizeit Zwecken“ und sowohl für den Spendenabzug für Zwecke der Einkommen- als auch der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Wird eine Stiftung gegründet, kann das Ausstattungsvermögen bis zu 307 000 EUR steuerlich geltend gemacht werden. Das gleiche gilt für den, der einer Stiftung im ersten Jahr ihres Bestehens eine Zuwendung zum Vermögen zukommen läßt. Dieser Betrag darf einmal in zehn Jahren in Anspruch genommen werden. Die Zuwendung kann auf bis zu zehn Jahre verteilt werden. Auf den Zweck der Stiftung kommt es dabei nicht an, jeder steuerbegünstigte Zweck genügt. Die 307 000 EUR-Regel gilt nur für neue Stiftungen, also nur für Stiftungsdotationen bzw. Zustiftungen im ersten Jahr nach der Gründung.

28 Vgl. ebenda, S. 185.

29 Vgl. BT-Drs. 14/2340 vom 13. 12. 1999.

30 Vgl. *Fleischmann*, Rechtliche und steuerliche Anmerkungen zur Errichtung einer Stiftung, INF 2002, S. 419 ff.

31 Vgl. ebenda, S. 421.

32 Vgl. *Schindler*, Essen, Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BB 2000, S. 2078.

Die einzelnen Beträge geben die Höchstgrenze an, bis zu der Zuwendungen steuerlich geltend gemacht werden können. Darüber hinaus können die einzelnen Höchstbeträge kombiniert und damit die abzugsfähige Gesamtsumme erhöht werden.

## 5. Ergebnis

Die unselbständige, treuhänderische Stiftung eignet sich bei entsprechender Gestaltung des Stiftungsgeschäfts insbesondere bei kleineren Vermögen als Ersatz für die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts. Im Vergleich zur rechtsfähigen Stiftung ist der Gründungsaufwand geringer, die Satzungsflexibilität bei aktuellen Veränderungen größer und der Verwaltungsaufwand für den Stifter niedriger. Die treuhänderische Stiftung kann schnell errichtet und gegebenenfalls in eine rechtsfähige Stiftung umgewandelt werden. Die mangelnde Berücksichtigung stiftungsspezifischer

Besonderheiten im Recht der unselbständigen Stiftung läßt sich zu einem großen Teil durch entsprechende Gestaltung des Stiftungsgeschäfts ausgleichen. Aufgezeigte Risiken können in einem detaillierten Stiftungsgeschäft minimiert werden.

Bei der Bestimmung des treuhänderischen Stiftungsträgers ist besondere Sorgfalt anzuwenden. Die Auswahl einer juristischen Person, vor allem des öffentlichen Rechts, hat den Vorteil, daß diese, anders als natürliche Personen, zumindest potentiell unsterblich ist. In der Regel werden als Stiftungsträger bereits bestehende selbständige Stiftungen, Gesellschaften, Vereine, Universitäten oder Gemeinden ausgewählt. Der Stifter sollte besonderen Wert darauf legen, daß der Stiftungsträger über eine Organisation verfügt, deren Kontrollmechanismen, etwa Aufsichtsorgane wie ein Beirat, die Verwendung der treuhänderisch übertragenen Mittel für den gewählten Stiftungszweck sicherstellen.

## Besteuerung von Anteilseignern deutscher Unternehmen mit Sitz in den USA (Inbound-Fall), 2. Teil

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

### IV. Besteuerung im Falle der Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft

Veräußert der in den USA ansässige Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, welche ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, später seinen Anteil an der Gesellschaft, so unterliegt auch der Gewinn aus der Veräußerung des Kapitalanteils gem. §§ 17, 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG der beschränkten Steuerpflicht im Inland, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 1 v. H. am Kapital der Gesellschaft beteiligt war. Der Veräußerungsgewinn wird nur insoweit einkommensteuerpflichtig, als er den Teil von 9 060,00 Euro übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. Jedoch ermäßigt der Freibetrag sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 36 100 Euro übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. Diese Bestimmung ist jedoch gegenüber dem DBA Deutschland-USA subsidiär. Das DBA sieht eine andere Besteuerungsregelung vor.

Nach Art. 13 Abs. 1 und 2 DBA Deutschland – USA können solche Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens

im Sinne des Artikels 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden.

Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen, das im anderen Vertragsstaat liegt“, umfaßt Anteile oder vergleichbare Beteiligungen an einer Gesellschaft, die in diesem anderen Vertragsstaat ansässig ist oder als dort ansässig behandelt wird und deren Vermögen ganz oder überwiegend aus im anderen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht oder bestand.

Der Veräußerungsgewinn ist demnach in Deutschland zu besteuern, weil die Kapitalgesellschaft dort ihren Sitz hat.

Zu berücksichtigen ist Art. 13 Abs. 6 DBA für den abgewandelten Fall, daß der Gesellschafter in Deutschland ansässig war und in die USA umzieht. Nach dieser Vorschrift wird in diesem Fall das Recht des erstgenannten Staates (Deutschland) nicht berührt, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften die Person mit dem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen jeder Art zu besteuern, die zu einer Beteiligung von mindestens 25 vom Hundert an einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft gehören, vorausgesetzt, die Veräußerung erfolgt innerhalb von zehn Jahren seit dem Zeitpunkt des Wegzugs. Die nach dem vorhergehenden Satz

## ► Beiträge

zu steuernden Gewinne sind begrenzt auf die Gewinne, die innerhalb des Zeitraums entstanden sind, in dem die Person im erstgenannten Staat ansässig war. Der andere Vertragsstaat berechnet im Fall einer dem Wegzug folgenden Veräußerung den Veräußerungsgewinn auf der Grundlage des Wertes dieser Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs der Person aus dem erstgenannten Staat; er kann hierbei jedoch Gewinne erfassen, die bis zu diesem Zeitpunkt entstanden und im erstgenannten Staat nicht besteuert worden sind.

Das bedeutet, daß die Veräußerungsgewinne in Deutschland nur dann der Einkommensteuer unterliegen, wenn die Beteiligung des Gesellschafters an der deutschen Kapitalgesellschaft mindestens 25 % betrug, der Gewinn innerhalb des Zeitraums entstanden ist, in dem der Gesellschafter in Deutschland ansässig war und die Beteiligung vor dem Wegzug oder innerhalb von zehn Jahren seit dem Wegzug veräußert wurde. Nicht erfaßt sind Beteiligungen von weniger als 25 %. Die Besteuerung der Gewinne, die aus der Veräußerung von diesen geringeren Beteiligungen erzielt werden, können in Deutschland nach §§ 17, 49 Abs. 1 Nr. 2 e EStG besteuert werden, weil das DBA Deutschland-USA diesen Fall nicht erfaßt. Der andere Staat, hier die USA, kann nur die Gewinne besteuern, die nicht von Deutschland besteuert werden.

## V. Weitere Gestaltungsvarianten

Im Folgenden wird untersucht, ob die verschiedenen Fallvarianten die oben unter I., II. und IV. dargestellte Besteuerung beeinflussen.

**1. Variante:** Die Kapitalgesellschaft hat ihren Sitz in Deutschland und ist ausschließlich in Deutschland tätig. Sie hat Tochtergesellschaften und unselbständige Niederlassungen in Deutschland.

Diese Variante entspricht dem oben im ersten Teil geschilderten Regelfall. Für die Besteuerung des Gesellschafters und Geschäftsführers oder Vorstandes kommt es nur auf die Beteiligung an der Muttergesellschaft und auf seine Tätigkeit in der Muttergesellschaft an.

Wäre der Gesellschafter an einer Tochtergesellschaft beteiligt und eventuell für diese zusätzlich als Geschäftsführer oder Vorstand tätig, so würde die Besteuerung in der gleichen Weise stattfinden. Die Besteuerung würde sich ebenfalls nicht anders darstellen, wenn der amerikanische Bürger für eine unselbständige Niederlassung tätig wäre. Diese Varianten setzen jeweils voraus, daß der amerikanische Bürger in den USA wohnhaft bleibt. Sobald er den Wohnsitz in Deutschland nimmt, unterfällt er der regulären deutschen Besteuerung.

**2. Variante:** Die Kapitalgesellschaft hat unselbständige Niederlassungen in den USA.

Sofern der Gesellschafter seinen Wohnsitz in den USA behält und die Einkünfte in Form von Dividenden und Vergütungen für seine Tätigkeit als Geschäftsführer oder Vorstand oder aus der Veräußerung seiner Anteile an der deutschen Gesellschaft erzielt, ist die Besteuerung nicht allein deshalb anders zu beurteilen, weil die deutsche Gesellschaft unselbständige Niederlassungen in den USA unterhält.

Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß der Gesellschafter der deutschen Gesellschaft in einer der unselbständigen Niederlassungen der Gesellschaft in den USA tätig ist. Die Besteuerung seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen würden dann nach deutschem Steuerrecht besteuert und die Einkünfte aus seiner Tätigkeit in der amerikanischen Niederlassung dem amerikanischen Einkommensteuerrecht unterliegen. Auf die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung des Anteils an der Gesellschaft hat diese Variante keinen Einfluß.

**3. Variante:** Die Kapitalgesellschaft hat eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft mit Sitz in den USA.

Vorausgesetzt, der Gesellschafter behält seinen Wohnsitz in den USA und seine Beteiligung an der deutschen Muttergesellschaft, und er ist als Geschäftsführer oder Vorstand für die deutsche Kapitalgesellschaft tätig, so ist dieser Fall steuerlich nicht anders zu beurteilen als in den vorhergehenden Fallvarianten.

**4. Variante:** Die Kapitalgesellschaft in Deutschland hat eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft in den USA. Vertragspartner der Kunden ist ausschließlich die deutsche Muttergesellschaft. Der in den USA ansässige Anteilseigner der deutschen Muttergesellschaft ist an der amerikanischen Tochtergesellschaft nicht beteiligt.

Es kommt nicht darauf an, ob die Kunden ausschließlich Kunden der amerikanischen Tochtergesellschaft oder der deutschen Muttergesellschaft oder Kunden beider Gesellschaften sind. Bezieht der Gesellschafter in diesem Fall aus seiner ausschließlichen Beteiligung an der deutschen Muttergesellschaft seine Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Dividenden, so ist dafür die Beteiligung der deutschen Muttergesellschaft an ihrer amerikanischen Tochtergesellschaft unerheblich. Im Falle der Beteiligung des Gesellschafters auch an der amerikanischen Tochtergesellschaft wären die Einkünfte aus dieser Beteiligung ausschließlich nach amerikanischem Steuerrecht zu beurteilen. Die in Deutschland erzielten Einkünfte würden nach dem deutschen Steuerrecht i. V. m. dem DBA Deutschland-USA besteuert.

Eine Tätigkeit als Geschäftsführer oder Vorstand oder Angestellter der amerikanischen Tochtergesellschaft wäre ausschließlich nach amerikanischem Steuerrecht zu beurteilen. Etwaige Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der deutschen Gesellschaft wären wieder wie oben unter IV. zu besteuern.

**5. Variante:** Die deutsche Muttergesellschaft hat sowohl in Deutschland als auch in den USA selbständige Tochtergesellschaften und unselbständige Niederlassungen. Der in den USA ansässige Gesellschafter hat Beteiligungen an der deutschen Muttergesellschaft ebenso wie an zwei deutschen Tochtergesellschaften und an zwei amerikanischen Tochtergesellschaften. Zudem ist er Geschäftsführer der deutschen Muttergesellschaft, Angestellter einer der deutschen Tochtergesellschaften und Geschäftsführer einer amerikanischen Tochtergesellschaft.

In dieser Variante sind die in Deutschland erzielten Einkünfte einerseits und die in den USA erzielten Einkünfte andererseits jeweils nach dem deutschen oder amerikanischen Steuerrecht zu beurteilen. Solange der Gesellschafter seinen Wohnsitz in den USA behält, ist er mit seinen Einkünften in Deutschland lediglich beschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Besteuerung dieser Einkünfte hat unter Berücksichtigung des DBA Deutschland-USA zu erfolgen. Diese hat grundsätzlich keinen Einfluß auf die Besteuerung der Einkünfte in den USA. Im konkreten Fall wäre zu prüfen, ob auf Grund bestimmter Einkommensgrenzen eine Verlagerung von Einkünften in den einen oder anderen Staat empfehlenswert wäre.

**6. Variante:** In der vorhergehenden Fallvariante – fünfte Variante – veräußert der Gesellschafter nach drei Jahren seine Beteiligungen an sämtlichen deutschen und amerikanischen Gesellschaften und scheidet außerdem in allen Gesellschaften aus seinen Tätigkeiten als Geschäftsführer oder Vorstand oder Angestellter aus.

Die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung der Kapitalanteile bestimmt sich letztlich nach der Größe des jeweiligen Anteils, mithin danach, ob er mit weniger als 1 %, zwischen 1 % und 25 % oder mehr als 25 % beteiligt ist. Auf die Veräußerungen des Kapitalanteils an der amerikanischen Gesellschaft findet lediglich amerikanisches Steuerrecht Anwendung. Die in Deutschland erzielten Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile unterliegen dem deutschen Steuerrecht i. V. m. dem DBA Deutschland-USA.

**7. Variante:** Die Kapitalgesellschaft finanziert sich aus eigenen Mitteln.

Finanziert die Kapitalgesellschaft ihre Investitionen aus dem ihr zur Verfügung stehenden Eigenkapital in Form von beispielsweise Gesellschaftereinlagen, Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften, Gewinnrücklagen, Jahresüberschuß, so hat dies auf die Besteuerung der Gewinnausschüttung an den Gesellschafter keine Auswirkungen. Dabei ist es unerheblich, in welchem Umfang der Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Dies gilt auch für den Fall, daß der Gesellschafter seinen Anteil veräußert. Die Besteuerung erfolgt hier nach dem DBA Deutschland-USA.

**8. Variante:** Die Kapitalgesellschaft finanziert sich unter Einsatz der Investitionen Dritter.

Hier ist zu differenzieren, ob die Investitionen der Kapitalgesellschaft mittels Krediten von Kreditinstituten im Sinne des Kreditwesengesetzes oder mittels Gesellschafterdarlehen finanziert werden.

Sofern es sich bei den Kreditinstituten nicht um solche im Sinne des § 8 a oder § 8 b Körperschaftsteuergesetz handelt, wirken sich die von Kreditinstituten gewährten Kredite nicht auf die steuerliche Behandlung der Einkünfte des Gesellschafters aus der Kapitalgesellschaft aus. Es sind demnach die regulären Bestimmungen des deutschen und amerikanischen Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung des DBA Deutschland-USA anzuwenden.

Im Falle der Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Sinne des § 8 a Körperschaftsteuergesetz kommt es für die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, auf den Umfang der Beteiligung des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft an. Allerdings ist festzuhalten, daß sich die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung lediglich auf der Ebene der Gesellschaft auswirkt, nicht jedoch auf der Ebene des Gesellschafters, sofern seine Einkünfte aus diesen verdeckten Gewinnausschüttungen ordnungsgemäß der Einkommenbesteuerung unterworfen werden. Sowohl Einkünfte in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen als auch in Form von offenen Gewinnausschüttungen sind unabhängig vom Umfang der Beteiligung des Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft nach deutschem Einkommensteuerrecht i. V. m. dem DBA Deutschland-USA zu beurteilen, sofern die Ausschüttungen von der deutschen Kapitalgesellschaft vorgenommen werden.

Auf die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an der deutschen Kapitalgesellschaft haben die Bestimmungen der §§ 8 a und b Körperschaftsteuergesetz keine Auswirkungen.

## VI. Fazit zum zweiten Teil

Bereits bei der Gründung der Kapitalgesellschaft ist der Umfang der Besteuerung im Falle der Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft durch entsprechende Gestaltung des Umfangs der Beteiligung vorzubereiten. Hier empfiehlt es sich unter entsprechender Berücksichtigung des amerikanischen Einkommensteuerrechts möglicherweise, die Beteiligung nicht ausschließlich an der deutschen Kapitalgesellschaft zu erwerben, sondern die Beteiligung auch auf amerikanische Tochtergesellschaften auszudehnen.

Die Betrachtung der weiteren Gestaltungsvarianten hat ergeben, daß die grundsätzliche Besteuerung nach dem deutschen Steuerrecht und dem DBA Deutschland-USA nicht zu großen Unterschieden führen. Es ist in jedem Einzelfall zu prüfen, welche konkreten Auswirkungen sich bei den in den USA ansässigen Gesellschaften ergeben, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.

## 3. Deutscher Finanzgerichtstag, 23. 1. 2006, Maternus-Haus, Köln

Der *Deutsche Finanzgerichtstag e. V.* veranstaltet in Köln jährlich eine Tagung zu einem aktuellen steuerrechtlichen Thema mit renommierten Referenten aus der Gerichtsbarkeit, der Wissenschaft, den steuerberatenden Berufen und der Politik. Die auf dem Finanzgerichtstag gehaltenen Vorträge werden in einem *Tagungsband* dokumentiert. Zur Vorbereitung des Finanzgerichtstages findet ein Workshop statt.

Der 1. Deutsche Finanzgerichtstag hatte das Thema „Für eine bessere Steuerrechtskultur“. Referenten waren u. a. der Präsident des Bundesverfassungsgerichts *Prof. Dr. Papier*, Richter am Bundesfinanzhof *Prof. Dr. Weber Grellet*, Rechtsanwalt *Prof. Dr. Schaumburg* und *Prof. Dr. Wieland*, Universität Frankfurt. Thema des 2. Deutschen Finanzgerichtstags war „Für ein gerechteres Steuerrecht“. Referenten waren u. a. der Richter des Bundesverfassungsgerichts *Mellinghoff*, Landesbischofin der Evangelisch-Lutherischen Kirche Hannovers *Dr. Käßmann*, Richterin am Bundesfinanzhof *Prof. Dr. Jachmann* und *Prof. Dr. Jacobs*, Universität Mannheim.

Am 23. Januar 2006 findet im *Maternushaus in Köln* der 3. Deutsche Finanzgerichtstag zum Thema „Für ein europataugliches Steuerrecht – Chancen und Risiken –“ statt. (Näheres unter [www.finanzgerichtstag.de](http://www.finanzgerichtstag.de))

### Programmorschau

9:00	Eröffnung durch den Präsidenten des Deutschen Finanzgerichtstags <i>Jürgen Brandt</i> , Richter am Bundesfinanzhof
9:15	Grußworte
9:50	Perspektiven für die Entwicklung des Steuerrechts, Bundesminister der Finanzen <i>Peer Steinbrück</i> (angefragt)
10:30	Chancen für eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen und der Gewinnermittlung in Europa <i>Prof. Dr. Herzig</i> , Universität zu Köln
11:15	Pause
11:45	Anforderungen an eine europarechtskonforme Gestaltung des Ertragsteuerrechts <i>Prof. Dr. Michael Lang</i> , Universität Wien
12:30	Mittagspause
14:00	Europäischer Rechtsschutz – EuGH im Spannungsverhältnis zu den nationalen Gerichtsbarkeiten und zu den gesetzgebenden Institutionen <i>Prof. Dr. Peter Fischer</i> , Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof
14:45	Pause
15:15	Wege zur Steuerharmonisierung in Europa – Wer entscheidet über das Wie? Podiumsdiskussion <i>Volker Halsch</i> , Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen; <i>Prof. Dr. Juliane Kokott</i> , Generalanwältin beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften; <i>Prof. Dr. Thomas Rödder</i> , Rechtsanwalt und Steuerberater; <i>Prof. Dr. Lerke Osterloh</i> , Richterin des Bundesverfassungsgerichts; <i>Prof. Dr. Joachim Wieland</i> , Universität Frankfurt/M.; Moderation <i>Dr. h. c. Wolfgang Spindler</i> , Präsident des Bundesfinanzhofs
17:30	Schlusswort/Schlussempfang

(Red.)

## AIJA-Seminar „Asset protection – Gibt es bessere Instrumente als die Liechtensteinische Stiftung“, 09. – 11. Februar 2006, Vaduz, Liechtenstein

Die Verabschiedung des novellierten Stiftungsrechts war Anlaß, nicht aber der alleinige Grund für ein AIJA-Seminar in Vaduz, der Hauptstadt des Fürstentums Liechtenstein. Ungefähr 50 000 Stiftungen bei nur gut 34 000 Einwohnern verdeutlicht auf einen Blick die große Bedeutung der Stiftung und des Stiftungsrechts als Teil des „Gesellschaftswesens“. Nach jahrelangen Vorarbeiten wird nun die Stiftung an die bisherige Rechtsprechung und an europarechtliche Vorgaben schonend angepaßt, ohne daß die wesentlichen Prämissen wie etwa die Verschwiegenheit und die Geeignetheit für *asset protection* angetastet würden.

Die AIJA-Landesgruppe Liechtenstein lädt alle Kolleginnen und Kollegen herzlich nach Liechtenstein ein. Die Kollegen *Dr. Alexander Ospelt*, *Patrick Schürmann* und *Jürgen Wagner* werden durch das hochinteressante Programm führen. Alle Aspekte der *asset protection* durch liechtensteinische Stiftungen werden angesprochen und auf ihre Praxistauglichkeit hin untersucht. Zunächst wird ein Vertreter der liechtensteinischen Regierung (voraussichtlich *Klaus Tschütscher*, Regierungschef-Stellvertreter und Justizminister) die Notwendigkeit der Stiftungsrechts-Revision aufzeigen, gefolgt von einer Betrachtung der praktischen Auswirkungen. Die liechtensteinische Stiftung wird dabei mit den Lösungen in Deutschland, Österreich, Belgien, der Schweiz und Italien verglichen. Besondere Bedeutung spielt dabei die Anerkennung der Stiftung im Ausland. Einzelne Aspekte wie die Besteuerung, die Gläubigeranfechtung und Fragen rund um das Erbrecht spielen ebenfalls eine nicht unwichtige Rolle.

### Auszug aus dem Programm:

- Notwendigkeit der Stiftungsrechts-Revision, *Dr. Klaus Tschütscher* (Regierungschef-Stellvertreter)
- Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, *Dr. Veit Frommelt* (Sele, Frommelt & Partner, Vaduz)
- Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht im internationalen Vergleich (Panama, Österreich), *Dr. Johannes Gasser* (Batliner & Gasser, Vaduz)
- Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen im Ausland, *Dr. Peter Prast* (LLB Treuhand AG)
- Die Stiftung im Spannungsfeld von Erbrecht und Gläubigeranfechtung, *Jürgen Wagner*, Konstanz/Zürich/Vaduz

Referieren werden u.a. (neben den Organisatoren selbst) *Dr. Veit Frommelt*, *Dr. Johannes Gasser*, *Dr. Peter Prast* (alle Liechtenstein), *Dr. Franz Angermann* (Deutschland), *Dr. Hubert Kinz* und *Dr. Werner Loibl* (beide Österreich), *Gerhard Roth* und *Dr. Adrian Plüss* (Schweiz), *Isabelle Lux* (Luxemburg), *Christian Montana* (Italien), *Daniela Theisinger* und *Gerd Guyvaerts* (beide Belgien).

Einen Ausblick in die Zukunft wird voraussichtlich *Otmar Hasler*, der Regierungschef des Fürstentums Liechtenstein, dem Programm anschließen. Ein Cocktail-Empfang in der Fürstlichen Hofkellerei wie auch der Empfang beim Fürsten selbst runden das Programm ab. Optional besteht die Möglichkeit, den Samstagnachmittag und den Sonntag zum Skifahren im liechtensteinischen Skigebiet Malbun zu nutzen.

*Dr. Alexander Ospelt, Patrick Schürmann,  
Jürgen Wagner (AIJA Liechtenstein)*

## Steueranwaltstag 2005, Hotel Adlon Kempinski, Berlin, 4. – 5. 11. 2005

Mit 220 Teilnehmern und 12 hochkarätigen Referenten war der diesjährige Steueranwaltstag wieder einmal ein Highlight. *RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm*, *Streck Mack Schwedhelm, Köln* und *RA/StB Friedhelm Jacob*, *Hengeler Mueller, Frankfurt* führten in die Veranstaltung ein und wünschten sich Diskussionen besonders über die Reform der Unternehmensteuern, die Abschaffung der Gewerbesteuer sowie über die Bekämpfung des Mißbrauchs der Umsatzsteuer.

Zum Auftakt der Veranstaltung referierte *Jürgen Brandt*, Richter am Bundesfinanzhof, über das Vorhaben der „Großen Justizreform“, wobei er die geplanten Änderungen im Steuerprozeßrecht beleuchtete. Die Maßnahmen seien ge-

prägt vom öffentlichen Sparzwang, wodurch der Rechtsschutz der Steuerpflichtigen insgesamt eingeschränkt würde. Besonders kritisierte *Brandt* die geplante Zusammenlegung der öffentlichen Gerichtsbarkeiten als unproduktiv und auch nicht einmal kostensparend.

„Woran darf sich eine Reform stoßen, aber nicht vergreifen“, fragte anschließend *Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof*, *Universität Tübingen*. Fehlende Rechtsschutzmöglichkeiten deckte er beim Träger indirekter Steuern auf, insbesondere beim ökonomischen Steuerträger der Umsatzsteuer, typischerweise also dem Endverbraucher. Daß die Schutzbedürftigkeit des Steuerpflichtigen durch unverständliche Gesetzes-



## ► Veranstaltungen

texte steige, hörten alle Steueranwälte gern. Und wer sich schon lange nicht mehr mit dem Naßauskiesungsbeschluß beschäftigt hat, konnte dies hier nachholen. Wir können lernen, daß „nicht unzumutbar“ nicht gleich „zumutbar“ ist, denn, so *Kirchhof* zu Recht, die Sprache verrate das Denken. Bedeutend schien auch der Ansatz, die Ausdehnung der Mitwirkungslasten des Steuerpflichtigen bei gleichzeitig umfassenden Zugriffsrechten der Finanzverwaltung bedrohe allmählich die Waffengleichheit vor Gericht und damit das Grundrecht auf ein faires Verfahren.

*RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, Streck Mack Schwedhelm, Köln* stellte aktuelle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA), insbesondere bei Aktiengesellschaften und Betrieben der öffentlichen Hand dar. Besonders spannend sei die Frage, ob bei einem dauerdefizitären Betrieb (z. B. einem Schwimmbad) in der Differenz zwischen Defizit und angemessenem Gewinn eine vGA vorliegt, wenn sich die öffentliche Hand zum Betrieb einer Kapitalgesellschaft bedient. Analytisch und klar entwickelte *Binnewies* Lösungsansätze und Argumentationslinien, die dem Praktiker in der Betriebsprüfung (nicht nur öffentlicher Betriebe) eine gute Unterstützung sein werden.

Im Anschluß gab *Notar Dr. Eckhard Wälzholz, Füssen*, äußerst praktische Hinweise bis hin zu Formulierungsvorschlägen in der Arbeitsunterlage zur Vertragsgestaltung bei der GmbH & Co. KG.

*Referent der Europäischen Kommission Dr. Dieter Kischel, Brüssel*, begann mit einem aktuellen Überblick über europarechtliche Vertragsverletzungsverfahren und EuGH-Entscheidungen im Bereich der direkten Steuern. Vorgestellt wurden unter anderem das BMF-Schreiben über die Anwendung des § 6 AStG sowie die aktuellen EuGH-Verfahren *Meilicke* sowie *Marks & Spencer*, durch die den Mitgliedstaaten Steuerausfälle in Milliardenhöhe drohen. Als nächster Dozent erläuterte *RA/FAStR Dr. Ottmar Thömmes, Deloitte, München*, welche Vorteile man in der Beratungspraxis aus dem EG-Recht ziehen und wie man dies verfahrensmäßig umsetzen kann.

Über die Nachfolgeplanung referierte *RA/STB Dr. Matthias Söffing, Düsseldorf*, besonders im Hinblick auf die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen (s. hierzu **steueranwaltsmagazin** 2005, 66 ff. und 98 ff.). Er gab Gestaltungshinweise für die Vereinbarung einer wiederkehrenden Leistung und stellte die aktuelle Rechtsprechung dar.

Zu der schenkungsteuerlichen Behandlung und den entsprechenden Wahlmöglichkeiten und Berechnungsmethoden nahm anschließend *Dr. Heinrich Hübner* Stellung und erläuterte die in diesem Rahmen bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten.

Am zweiten Tag präsentierte *Ministerialdirigent Werner Widmann, Finanzministerium Rheinland-Pfalz*, neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen im Umsatzsteuerrecht. *Widmann* führte aus, daß dem Fiskus ein jährlicher Verlust in Höhe von ca. 5 Mrd. Euro allein dadurch entstehe, daß Unternehmen vor ihrer Insolvenz Vorsteuer bezogen haben, die nicht mehr zurückerlangt werden kann. Durch Hinterziehungen gingen ca. 15 Mrd. Euro verloren. Er sprach sich daher dafür aus, generell die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu verlagern.

Als nächster Referent stellte *RA/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*, die Rechtsentwicklung des § 8 a KStG unter dem Druck des Europarechts dar. Bemerkenswert ist, daß infolge der EG-Rechtswidrigkeit dieser Vorschrift die Diskriminierungssituation dadurch vermieden wurde, daß nunmehr Inländer genauso schlecht gestellt werden wie Steuerausländer. Deziidiert erklärte *Prinz* Inhalt und Beispiele aus den letzten BMF-Schreiben.

Als Praktiker (Leiter der Steuerfahndung Berlin) sprach *Wolfgang Lübke* über die Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndung. Hier hat die Finanzverwaltung im EDV-Bereich neueste Mittel und durchforstet auch das Internet planmäßig nach Hinterziehungstatbeständen. Verfassungsrechtlich bedenklich ist dabei der gesteigerte Informationsaustausch von Behörden mit Hilfe einer neuen steuerlichen Identifikationsnummer.

Zum Abschluß erfuhren die Teilnehmer von *RA/FAStR Ursula Tipp, William Fry, Dublin*, welche Konsequenzen die jüngste EuGH-Rechtsprechung bezüglich Auslandsgesellschaften hat. Anhand des Beispiels Irland erläuterte sie die Unternehmensgründung und -besteuerung im internationalen Kontext.

*Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht wird die Referate wie gewohnt in einem Tagungsband zusammenfassen. Dieser erscheint voraussichtlich Anfang nächsten Jahres.*

(RB/KBI)

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.

Borgmann/Jungk/Grams

### **Anwaltshaftung**

C.H. Beck Verlag, München, 2005, 521 Seiten

Bereits angesichts des Umfangs des Buches kann die Haftung des Rechtsanwaltes nicht nur ein akademisches Thema sein. Auch nicht aufgrund der Tatsache, daß die Autoren dieses Thema bereits seit der 1. Auflage im Jahr 1979 bereits in 4. Auflage vorlegen. Auch wenn man manchmal das Gefühl hat, die Haftpflichtquellen bestünden hauptsächlich aus Fristversäumnissen, geht das Buch jeder erdenklichen Facette des Themas auf den Grund. Denkt man wenigstens.

Allerdings ist vom Anwalt im Finanzgerichtsverfahren kaum die Rede. Ein paar Hinweise betreffen den Steuerberater. Beispielsweise habe dieser die Pflicht, auf eigene Fehler, sich daraus ergebende Regreßansprüche und die laufende Verjährung hinzuweisen (BGH NJW 1982, 1285, bestätigt u. a. durch BGH NJW-RR 2004, 1358). Das Stichwort „Finanzgerichtsverfahren“ findet sich leider nicht, wohl aber „Kanonisches Recht“. Das ist zwar nett, bringt uns aber nicht weiter.

Wenn man die Aspekte der Beratung und Vertretung als Steueranwalt außer acht läßt, umfaßt dieses Werk wirklich eine Fülle von Haftungsaspekten, Hinweisen auf deren Vermeidung und Tips für die Wiedereinsetzung, einschließlich vorformulierter Musteranträge.

Grobshäuser/Maier/Kies

### **Besteuerung der Gesellschaften**

Schäffer-Poeschel-Verlag, Stuttgart, 2005, 622 Seiten

Der als Band 7 der Reihe *Finanz und Steuern* vorgelegte Band wurde von drei Professoren der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen geschrieben. Verständlichkeit und Praxisbezug sind Ansprüche, die einzuhalten sind.

Der Besteuerung der Personengesellschaften ist ein zivilrechtlicher Teil vorangestellt, der auch Ausführungen zum Europäischen Gesellschaftsrecht enthält. Der ausführliche Teil zur Besteuerung der Personengesellschaften enthält nicht nur die Beschreibung der Besteuerung in einzelnen

Rechtsformen, sondern auch die Stichworte Stille Gesellschaft, Verlustzuweisungsgesellschaft, Familienpersonengesellschaften und Ausscheiden von Mitunternehmern. Diesem Abschnitt folgen umsatzsteuerliche Fragen und verfahrensrechtliche Besonderheiten. Ähnlich ist der Aufbau bei der GmbH: Der zivilrechtlichen Einleitung folgt der Teil der Besteuerung. Dort sind Schwerpunktthemen wie die GmbH & Still oder die Veräußerung von Beteiligungen oder die Betriebsaufspaltung herausgegriffen. Gefolgt werden diese Abschnitte von Themen wie Auflösung und Liquidation, Umsatzsteuer oder gar Haftungsfragen.

Trotz des voluminösen Umfangs des Buches genügt der Inhalt den Ansprüchen der Autoren und des Lesers. Kein Gedöns, kein Schnickschnack.

Krämer/Maurer/Kilian

### **Vergütungsvereinbarung und -management**

C.H. Beck, München, 2005, 324 Seiten

Anwälte müssen von der mehr oder minder geliebten Gebührenordnung auf die individuell vereinbarte Vergütungsvereinbarung umsteigen. Auch Umdenken ist gefragt: Man muß über das Geld reden und kann sich nicht auf „Liquidationen“ oder „Gebühren“ verlassen, die auf dem Anspruchswege „entstehen“. Kundenorientierung war jahrelang das, was Anwälte am liebsten den anderen Berufszweigen überließen, die sie teilweise im Wettbewerb untergehen sahen. Ob man in diesem Zusammenhang gleich von „Vergütungsmanagement“ sprechen muß, soll angesichts der bescheidenen Gesamterlöse vieler Rechtsanwälte dahingestellt bleiben. Sicherlich ist dieses Wort berechtigt, berücksichtigt man die Tatsache, daß die Autoren teilweise Marketingbücher für Rechtsanwälte verfaßt haben.

„Preisstrategische Feststellungen“ sind immerhin bodenständiger als das vielzitierte „pricing“. Dennoch: Die Betrachtung betriebswirtschaftlicher und rechtlicher Aspekte der Vergütung und ihrer Vereinbarung mit dem Mandanten sind wichtig. Wichtiger ist die Frage „Wie sag ich’s meinem Kinde?“. Zwischen Desaster, der Zeitbombe und dem Kommunikationsproblem gibt es ein Ideal: „Wichtiges Element der Vertrauensbildung ist ein Honorarsystem, welches dem Mandanten das Gefühl vermittelt, einen adäquaten Preis für die erhaltene – aber schwer zu beurteilende – Leistung zu erhalten“.

Mellert/Verfürth

### **Wettbewerb der Gesellschaftsformen**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2005, 320 Seiten

Bei diesem Titel kommt man nicht auf Anhieb auf die Idee, es handle sich beim Inhalt um „Ausländische Kapitalgesellschaften als Alternative zu AG und GmbH“, wie der Untertitel deutlich sagt. Beim Einsatz ausländischer Gesellschaften im Ausland steht (nach dem ersten Boom) nun die Betrachtung der Vor- und Nachteile im Vordergrund, die die Autoren ausführlich aufzeigen. Kürzer macht's beispielsweise der kürzlich erschienene Beitrag von *Wachter* in der DStR: „Persönliche Haftungsrisiken bei englischen private limited companies mit inländischem Verwaltungssitz“ (DStR 2005, 1817 ff.). Manchmal ist alles nur eine Frage der Formulierung.

Schmidt

### **Einkommensteuergesetz-Kommentar**

C.H. Beck Verlag, München, 24. Aufl., 2005, 2 537 Seiten

Erneute Lobeshymnen auf den jährlich erscheinenden Standard-Kommentar? Das „unentbehrliche Handwerkszeug“, die „eindrucksvolle herausgeberische wie Kommentarleistung“ der „verlässliche Überblick“, die „dem Leser das vertiefende Studium einzelner Themen eröffnen“? Warum denn nicht?

Daß der Kommentar mit einem Bibelwort beginnt, ist nicht etwa der Verschrobenheit des Autors zuzuschreiben, sondern einzig und allein der Thematik, die sich alle Autoren merken sollten. Und deshalb wollen wir dieses Zitat auch hierher übernehmen: „Ich sage euch aber, daß die Menschen müssen Rechenschaft geben am jüngsten Gericht von einem jeglichen *unnützen* Wort, das sie geschrieben haben“ (Matthäus 12, 36). Die Hervorhebung stammt vom Verfasser.

Drube/Iser/Wißmanns

### **Steuerrecht in Frage und Antworten**

Schäffer-Poeschel-Verlag, Stuttgart, 2005, 278 Seiten

Es gibt nun fast gar alles: Für „ein Leben nach der Prüfung“ schreiben drei Autoren, die kürzlich das Steuerberater-Examen bestanden haben, ein Buch. Nicht über den mündlichen Kurzvortrag (dieses Buch gibt's schon), sondern über Fragen, die im mündlichen Examen auftauchen und auftauchen können. Das Thema „Ablauf der mündlichen Prüfung“ wird verständlicherweise dem fachlichen Teil vorangestellt. Ob Hinweise wie „reden und nochmals reden – wer redet, verbraucht Zeit“ im fachlichen Teil Sinn machen, sei dahingestellt.

Beispielfragen und beispielhafte Antworten zu formulieren und anhand dieser Themen in die Vorbereitung eines

mündlichen Examens zu gehen, ist hingegen sicherlich sinnstiftend. Ein Dutzend Themenbereiche mit jeweils Dutzenden von Fragen und Musterantworten helfen dabei. Die steuerrechtliche Thematik wird ergänzt durch Zivilrecht, Handelsrecht, Wirtschaftslehre und Berufsrecht. Hier gilt schon eher: „Reden, reden...“.

Gehre/von Borstel

### **Steuerberatungsgesetz**

C.H. Beck, München, 5. Aufl., 2005, Reihe Beck'sche Kurzkommentare, 596 Seiten

Dem Kommentar zum Steuerberatungsgesetz ist eine kurze geschichtliche Abhandlung über die Entwicklung des Berufsbildes des Steuerberaters vorangestellt, die einen hilfreichen Überblick über das Steuerberaterwesen gibt.

In der Kommentierung zu § 3 – auch Rechtsanwälte sind zur „geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen“ befugt – werden Rechtsanwälte nur am Rande erwähnt: Es gibt sie (Verweis auf § 3 BRAO). Weiter: Die Rechtsanwaltskammern können einem Rechtsanwalt gestatten, die Bezeichnung „Fachanwalt für Steuerrecht“ zu führen (Verweis auf §§ 42 a–d, 210 BRAO). Aber: Fachanwälte für Steuerrecht haben jedoch keine weitergehenden Befugnisse (kein weiterer Nachweis). Ende der Durchsage. Ähnlich knapp, allerdings brauchbar, sind zusammenfassende Kapitel wie bspw. „Werbung“, das als § 57 a in das Gesetz und daher in die Bearbeitung eingefügt wurde. Um nämlich zulässige Werbung von „Überrumpelungsversuchen oder zumindest unangemessenem Bedrängen“ abzugrenzen. Man stelle sich seinen Steuerberater vor...

Aktuelles Steuerrecht

### **Das ständige Wissens-Update, Ausgabe 02/2005,**

Hrsg.: Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 171 Seiten

Was manche als „Wissens-update“, Fortbildung oder Überblick über die aktuellen Geschehnisse im jeweiligen Fachgebiet, verkaufen, finden manche andere sterbenslangweilig. Daher muß die thematische Mischung stimmen, andererseits auch die Aufbereitung der Themen. Deren Gewichtung muß angemessen sein – hier wird zwischen „Topthemen“, „Nachlese“, „Kurzhinweisen“ und „Rechtsbehelfsempfehlungen“ aufgeteilt. Und das ist gut so. Ebensogut ist die didaktisch-konzeptionelle Aufbereitung der Themen. Zusammen mit Schaubildern, Bemerkungen in Kopfzeile und Seitenrand sowie Fußnoten wird auch dieser Anspruch erfüllt.

Niehus/Wilke

**Die Besteuerung der Personengesellschaften**Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 3. Aufl., 2005,  
398 Seiten

Handwerkliche Mängel geben manchmal den Ausschlag: Randbemerkungen wie „Kein Problem bei WG des PV“ müssen nicht sein, genausowenig wie die wenig erhellende Aussage „kein SBV, wenn ohnehin BV“. Ausformulierte Zwischenüberschriften wären hilfreicher.

Die vorangestellte Erläuterung der zivilrechtlichen Grundlagen wird mit der „Einheitlichkeit der Rechtsordnung“ begründet, ohne aber zumindest in einem Satz zu erwähnen, daß es hiermit nicht weit her ist.

Sieht man über derlei Petitessen hinweg, ist dieses (gerade noch) handliche Lehrbuch für den Einstieg in die Thematik sicherlich hilfreich.

Roth/Altmeppen

**GmbHG-Kommentar**

C. H. Beck, München, 5. Aufl., 2005, 1 123 Seiten

Die angekündigte, aber nicht vollzogene Herabsetzung des Mindestkapitals einer GmbH auf 10 000 EUR im vorliegenden Referentenentwurf des MindestkapG vom 15. 4. 2005 konnte bereits berücksichtigt werden. Was der Kommentator davon halten mag, ist ihm freilich nicht zu entlocken. Die Kommentierung ist kaum der geeignete Platz zu grundsätzlichen Erwägungen – oder doch?

*In der nächsten Ausgabe u. a. Brellocks, Publizität und Haftung von Aktiengesellschaften; Ernst & Young, EuGH-Rechtsprechung Ertragsteuerrecht, Grundlagen, Kommentierte Entscheidungen, Checkliste; Semler/Peltzer, Arbeitshandbuch für Vorstandsmitglieder; Bächle/Ott/Rupp, Internationales Steuerrecht und Preißer, Die Steuerberaterprüfung.*

Redaktion

**Steuermelder.de**

Steueränderungen sofort kommentiert

Sonderpreis  
**€ 5,-**  
im Monat

Als Mitglied der AG Steuerrecht im DAV kostet Sie **STEUERMELDER.DE** im Abonnement nur € 5,- (statt regulär € 10,-) im Monat! Die ganze Breite dieses Online-Dienstes testen Sie am besten unter [www.steuermelder.de](http://www.steuermelder.de)

STEUERMELDER.DE gibt den steuerberatenden Berufen und anderen Steuerprofis schnelle und aktuelle Informationen zu allen Änderungen im Steuerrecht: Ein großes Team ausgewiesener Steuerexperten, u. a. vom BFH, überwacht ständig das Rechtsgebiet in seiner ganzen Breite und verfasst zu Änderungen rasche und prägnante Kommentare. Blitzschnell erfahren Sie nicht nur von den Änderungen, sondern auch, welche Folgerungen sich daraus ergeben, wie Sie als Berater reagieren und was Sie Ihren Mandanten empfehlen.

In STEUERMELDER.DE können Sie Kommentare und Kurzmitteilungen über Gliederungsbäume, Indizes und zahlreiche Recherchefunktionen auswählen und sich über Entscheidungen und Rechtsentwicklungen in bestimmten Bereichen des Steuerrechts informieren – oder Sie lesen einfach das Neueste und behalten so den Überblick.

STEUERMELDER.DE kann aber noch mehr: Wir informieren Sie in Newslettern via E-Mail über relevante Änderungen, Sie können die einzelnen Kommentare bewerten oder aber mit eigenen Fachanmerkungen versehen, die dann auch den anderen Benutzern des Dienstes zugänglich sind.

RICHARD BOORBERG VERLAG  
GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw.  
Postfach 800340, 81603 München  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [mail@boorberg.de](mailto:mail@boorberg.de)

## Anhörung und Gegenvorstellung

RiBFH Dr. Ulrich Dürr

**Abstract:** 1. Die Zwei-Wochen-Frist für die Erhebung einer Anhörungsrüge beginnt mit der Kenntnis des Rügenden von der (angeblichen) Verletzung seines Rechts auf Gehör. Beim Fehlen gegenteiliger Anhaltspunkte ist davon auszugehen, dass bei formlos mitgeteilten Entscheidungen des BFH diese Kenntnis am dritten Tage nach Aufgabe der Entscheidung zur Post, also im Zeitpunkt der fiktiven Bekanntgabe, erlangt worden ist.

2. Die Anhörungsrüge beim BFH unterliegt dem Vertretungszwang, wenn für die beanstandete Entscheidung ihrerseits Vertretungszwang galt.

3. Neben der Anhörungsrüge ist weiterhin eine Gegenvorstellung statthaft, wenn damit andere Rechtsverletzungen als die Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt werden. Auch die Gegenvorstellung unterliegt dem Vertretungszwang, wenn für die beanstandete Entscheidung der Vertretungszwang galt.

**Anlaß:** BFH – Beschluß vom 29. 6. 2005 Az. VII S 26/05

### Sachverhalt

Das FG wies die Erinnerung des Erinnerungsführers gegen die Kostenvorauszahlungsverfügung zurück. Dagegen legte der Erinnerungsführer Beschwerde ein, die der BFH (mangels Statthaftigkeit und Nichtbeachtung des Vertretungszwangs) verworfen hat. Dagegen wandte sich der Erinnerungsführer mit einer Eingabe, mit der er die Verweigerung des rechtlichen Gehörs und eines fairen Verfahrens rügte.

### Entscheidung des BFH (BFH/NV 2005, 1848)

1. Der BFH wertete die Eingabe, soweit der Erinnerungsführer die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend machte, als Anhörungsrüge i. S. von § 133 a FGO.

Der BFH verwarf die Anhörungsrüge als unzulässig, da sie nicht in der gesetzlichen Frist erhoben wurde und der Erinnerungsführer den Vertretungszwang nicht beachtet hatte. Die zweiwöchige Frist für die Erhebung der Anhörungsrüge beginnt ab Kenntnis von der Verletzung des rechtlichen Gehörs zu laufen. Der Erinnerungsführer hatte spätes-

tens am dritten Tage nach der Aufgabe der formlos bekannt gegebenen Entscheidung des BFH zur Post Kenntnis von der angefochtenen Beschwerdeentscheidung. Der Erinnerungsführer hatte indes die Zweiwochenfrist nicht eingehalten.

2. Soweit der Erinnerungsführer die Verletzung anderer Verfahrensgrundsätze rügte, würdigte der BFH die Eingabe als Gegenvorstellung. Diese sah er ebenfalls als unzulässig an, da auch hier der Vertretungszwang gilt, den der Erinnerungsführer nicht beachtet hatte.

Der BFH geht davon aus, durch die Schaffung der Anhörungsrüge mit der Einfügung des § 133 a FGO ab 2005 sei das Institut der Gegenvorstellung nicht ausgeschlossen worden.

### Beratungshinweis

1. Hinzuweisen ist zunächst, daß für die Anhörungsrüge und für die Gegenvorstellung, soweit für die beanstandete Entscheidung ihrerseits der Vertretungszwang galt, ebenfalls der Vertretungszwang einzuhalten ist.

2. Ferner verdeutlicht die Entscheidung, daß mit der Einführung des § 133 a FGO die schon bisher auf Richterrecht gestützte Gegenvorstellung nicht entfallen ist. Neben der Anhörungsrüge ist daher als besonderer, gesetzlich nicht geregelter Rechtsbehelf wie schon bisher die Gegenvorstellung statthaft. Sie unterliegt den bisherigen Regeln, d. h., sie gründet sich nicht auf eine analoge Anwendung des § 133 a FGO.

3. Bei Erfolglosigkeit der Anhörungsrüge fällt eine Gebühr in Höhe von 50 € an (Gebühr Nr. 6400 des Kostenverzeichnisses, Anlage 1 zum Gerichtskostengesetz).

## Europarechtswidrigkeit der Pauschalbesteuerung von Zwischengewinnen aus ausländischen Fondsanteilen

Dr. Friedrich Harenberg

**Abstract:** Die pauschale Besteuerung des Zwischengewinns beim Verkauf ausländischer (schwarzer Fonds) nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG 1998 verstößt nach Auffassung des FG Berlin gegen Art. 56 Abs. 1 des EG-Vertrags (Kapitalverkehrsfreiheit). Statt einer Vorlage an den EuGH hat das Gericht allerdings die Revision zugelassen

**Anlaß:** FG Berlin – Urteil vom 8. 2. 2005 Az. 7 K 7396/02

### Sachverhalt:

Nach einer Entscheidung des FG Berlin vom 8. 2. 2005, 7 K 7396/02, (EFG 2005, 1107, IStR 2005, 342) verstößt die Besteuerung von Zwischengewinnen bei der Veräußerung ausländischer Investmentanteile gegen die europarechtlichen Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG-Vertrag). Im Streitfall hatte der Anleger im Juni 1996 Investmentanteile eines im Ausland ansässigen, nicht registrierten Investmentfonds erworben und diese Anteile im Jahr 1998 wieder veräußert. Die Einnahmen aus diesen Fondsanteilen wurden im Steuerbescheid 1998 zunächst nicht erfaßt. Erst nach einer Außenprüfung folgte das Finanzamt der Auffassung des Prüfers, aus dem Verkauf der Anteile sei ein steuerpflichtiger Zwischengewinn von 72 660 DM zu erfassen. Den Zwischengewinn ermittelte das Finanzamt mit 20 v. H. des Rücknahmepreises. Rechtsgrundlage dieser Pauschalierung war der mittlerweile ausgelaufene § 18 Abs. 3 Satz 4 AuslInvestmG.

### Aus den Gründen:

Nach den Sachverhaltsfeststellungen des FG handelte es sich bei dem gezeichneten Fonds um einen so genannten „schwarzen“ Fonds, weil er nicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 ff. AuslInvestmG erfüllte (weiße Fonds). Die Pauschalierung des Zwischengewinns nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG erfolgte damit zu Recht. Die Vorschrift sieht vor, daß im Fall des Verkaufs oder der Rückgabe von ausländischen Investmentanteilen 20 v. H. des Entgelts für den Verkauf oder die Rücknahme als Kapitalertrag (Zwischengewinn) steuerlich anzusetzen sind. Die Anwendung dieser Vorschrift – so das FG – sei aber mit Europarecht nicht vereinbar, denn sie berge die Gefahr, daß in Deutschland ansässige Kapitalanleger von einem Investment in derartige Anlageprodukte Abstand nähmen. Dies aber stelle einen Verstoß gegen die sich aus Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag ergebende Kapitalverkehrsfreiheit dar. Zwar könne der nationale

Gesetzgeber bestimmte Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit vornehmen, diese müßten aber mit dem Prinzip des Übermaßverbots übereinstimmen. Das sei mit § 18 Abs. 3 AuslInvestmG jedoch verletzt. Statt einer Vorlage an den Europäischen Gerichtshof hat das FG in der Sache selbst entschieden und die Revision zum BFH zugelassen.

### Anmerkung:

Die Entscheidung ist zwar zum alten, seit 2004 nicht mehr geltenden AuslInvestmG ergangen, doch hat sie nicht nur in Altfällen, sondern auch für das seit 1. 1. 2004 geltende InvStG Bedeutung. Bestimmte Vorschriften des InvStG stehen ebenso im Verdacht, wiederum europarechtswidrig zu sein. Zwar setzt die Besteuerung nach dem InvStG grundsätzlich, ohne Unterschied, gleichermaßen bei Erträgen in- und ausländischer Fondsanteile an, doch sieht beispielsweise § 5 Abs. 1 Nr. 4 und 5 InvStG Sonderveröffentlichungspflichten für ausländische Fondsgesellschaften vor.

Ausländische Fondsgesellschaften haben keine Möglichkeiten, durch Wahl einer bestimmten Rechtsform sich dem InvStG zu ziehen. Unabhängig von der gewählten Rechtsform unterfallen sie dessen Regelungen, wenn sie Kapital einsammeln und nach dem Prinzip der Risikomischung anlegen.

Die vom FG Berlin beanstandete Vorschrift des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG wird auch in § 6 InvStG in abgemilderter Form fortgeführt. Der pauschalierte Zwischengewinn beträgt nunmehr 6 v. H. des Entgelts für die Veräußerung oder Rückgabe des Fondsanteils (§ 5 Abs. 3 InvStG). Nicht mehr differenziert wird allerdings zwischen ausländischen und inländischen Investmentgesellschaften. Entscheidend für die Anwendung ist nur, ob es sich um einen transparenten oder intransparenten Fonds handelt.

Die Entscheidung des FG Berlin weicht im Ergebnis allerdings von dem Urteil des FG Köln vom 22. 8. 2001, 14 K 35/99 (EFG 2002, 144) ab, mit dem die Besteuerung der Erträge aus schwarzen Fonds sowohl mit Art. 3 Abs. 1 GG als auch mit § 56 Abs. 1 EG-Vertrag als vereinbar angesehen wird. In beiden Urteilen ist die Revision zugelassen worden, so daß der BFH Gelegenheit bekommt, sich mit dem auch als „Anlegerschutzvorschrift“ bezeichneten § 18 Abs. 3 AuslInvestmG zu befassen.

## Forum Shopping im Steuerstrafrecht

Rechtsanwalt Rüdiger Bock, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich<sup>1</sup>

*Aus dem internationalen Zivilprozeßrecht ist die Auswahl des für den Kläger günstigsten Gerichts unter dem Begriff des forum shopping bekannt. Aufgrund der Privatautonomie steht es dem Kläger frei, bei welchem von mehreren international zuständigen Gerichten er Klage erhebt, um sich der dortigen Zivilprozeßordnung und gegebenenfalls auch dem nationalen Recht zu unterwerfen. Innerhalb der EU stellt sich aus anwaltlicher Sicht die Frage, ob auch im Steuerstrafrecht durch eine Selbstanzeige in einem anderen Mitgliedstaat ein geringeres Strafmaß erreicht werden kann.*

### 1. Transnationale Geltung des Grundsatzes *ne bis in idem*

Das Verbot, einen Beschuldigten wegen einer bestimmten Tat doppelt zu bestrafen, gehört zum Kernbestand der Strafrechtsprinzipien aller rechtsstaatlich verfaßten Staaten. So ist auch in Deutschland der Grundsatz *ne bis in idem* durch die Verfassung<sup>2</sup> garantiert. Indessen bezieht sich dies, anders als beispielsweise in den Niederlanden<sup>3</sup> und in Spanien<sup>4</sup>, nur auf den innerstaatlichen Bereich.<sup>5</sup> Berücksichtigung finden ausländische Urteile in Deutschland grundsätzlich nur im Wege der Anrechnung.<sup>6</sup> Die gezielte Aufdeckung einer strafbaren Handlung durch den Verteidiger an die Strafverfolgungsbehörden eines anderen Staates ist logischerweise nur insoweit sinnvoll, wie die dort erwartete, im Vergleich zum Heimatstaat mildere Bestrafung, endgültig ist. Innerhalb von 13 EG-Staaten<sup>7</sup> sowie der Schengen-Vertragsstaaten<sup>8</sup> wird allerdings mittels zweier fast wortgleicher Abkommen eine Anerkennung erreicht. Demzufolge darf derjenige, der in einem Mitglied- bzw. Vertragsstaat rechtskräftig abgeurteilt worden ist, in einem anderen Mitglied- bzw. Vertragsstaat wegen derselben Tat nicht verfolgt werden, sofern die Sanktion bereits vollstreckt worden ist, gerade vollstreckt wird oder nach dem Recht des Urteilsstaats nicht mehr vollstreckt werden kann.<sup>9</sup> Dementsprechend ist grundsätzlich eine EU-weite Anerkennung des zwischenstaatlichen *ne bis in idem* eingetreten. Allerdings findet sich sowohl im Schengener Durchführungsübereinkommen als auch in dem EG-Übereinkommen die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, ein ausländisches Urteil nicht anzuerkennen, wenn die Tat, die dem ausländischen Urteil zugrunde lag, ganz oder teilweise in seinem eigenen

Hoheitsgebiet begangen wurde.<sup>10</sup> Im letzteren Fall gilt diese Ausnahme jedoch wiederum nicht, wenn diese Tat teilweise im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats begangen wurde, in dem das Urteil ergangen ist. Von diesem Vorbehalt hat Deutschland Gebrauch gemacht. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union<sup>11</sup> enthält zwar auch ein unionsweites Verbot der Doppelbestrafung<sup>12</sup>, bei welchem ein solcher Vorbehalt nicht vorgesehen ist. Indessen ist die Charta bisher nicht verbindlich und wird es aufgrund des vorerst gescheiterten Ratifizierungsprozesses des Vertrags über eine Verfassung für Europa<sup>13</sup> auch vor Mitte 2007 nicht werden. Aufgrund des Vorbehalts sind daher für ein mögliches forum shopping nur Sachverhalte in Betracht zu ziehen, die zumindest auch in dem entsprechenden Mitgliedstaat begangen wurden. Besonders relevant sind hier

- 1 Der Autor ist als Rechtsanwalt tätig in der Kanzlei Wagner & Joos, Konstanz, außerdem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich zugelassen.
- 2 Art. 103 Abs. 2 GG.
- 3 Art. 68 des Wetboek van Strafrecht.
- 4 Beschluß des Tribunal Supremo vom 14. 1. 2000, Recurso No 640/1999.
- 5 BVerfGE 75, 1 ff.
- 6 § 51 Abs. 3 und 4 StGB.
- 7 Übereinkommen vom 25. 5. 1987 zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften über das Verbot der doppelten Strafverfolgung, BGBl. 1998 II, 2227 ff.; für Deutschland in Kraft seit dem 20. 9. 1999.
- 8 Art. 54 ff. des Übereinkommens vom 19. 6. 1990 zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen (SDÜ) vom 14. 6. 1985, BGBl. 1993 II, 1010, 1902; 1994 II, 631; 1996 II, 242, 254; 1997 II, 966, einbezogen für 13 Mitgliedstaaten durch den Vertrag von Amsterdam mittels des Protokolls zur Einbeziehung des Schengen-Besitzstandes in den Rahmen der Europäischen Union nebst Anhang, BGBl. 1998 II, S. 429 ff.
- 9 Art. 54 ff. SDÜ.
- 10 Art. 2 Abs. 1 des EG-Übereinkommens über das Verbot der doppelten Strafverfolgung, mit weiteren Ausnahmen, auf die hier nicht näher eingegangen wird.
- 11 ABl. C 364 vom 18. 12. 2000.
- 12 Art. 50: „Niemand darf wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden.“
- 13 Vertragstext abrufbar unter: [http://europa.eu.int/constitution/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/constitution/index_de.htm).

neben Zolldelikten Fälle des Umsatzsteuerkarussells. Systemimmanent ist hierbei die Tatbegehung in mehreren Mitgliedstaaten, weshalb es sich anbietet, auf eine rechtskräftige Aburteilung in dem Staat hinzuwirken, in dem die niedrigste Strafe zu erwarten ist.

## 2. Voraussetzungen derselben Tat und einer rechtskräftigen Aburteilung

Die Auslegung des Begriffs des *idem* ist in den Abkommen nicht näher spezifiziert. Entsprechend ist umstritten, ob für die Frage, ob es sich um dieselbe Tat handelt, auf den Lebenssachverhalt oder den Rechtsverstoß abzustellen ist. Unterschiede können sich zum Beispiel bei Sachverhalten ergeben, in denen der eine Staat an die Ausfuhr einer Ware Sanktionen knüpft, während der andere Staat bei demselben Sachverhalt eine Verletzung seiner importbezogenen Regelungen bestraft.<sup>14</sup> Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) hat in einer älteren Entscheidung<sup>15</sup> nicht auf die Handlung, sondern auf die verwirklichten Tatbestände abgestellt. Indessen ist nach deutscher Rechtsprechung auf den Lebenssachverhalt abzustellen und lediglich bei Dauerdelikten eine Korrektur vorzunehmen. Dementsprechend würde in dem genannten Beispiel einer Anwendung des Doppelbestrafungsverbots nichts im Wege stehen, da das Verschaffen über die Grenze in der Regel einen einheitlichen Lebenssachverhalt darstellt.

Hat ein Mitglied- bzw. Vertragsstaat ein Verfahren über diesen Sachverhalt beendet, stellt sich die Frage, ob diese Maßnahme eine „rechtskräftige Aburteilung“ im Sinne des Abkommens darstellt. In Frage kommen hier gerichtliche Verurteilungen oder Freisprüche ebenso wie staatsanwaltschaftliche oder behördliche Entscheidungen mit verfahrensbeendender Wirkung. Zuständig für die – europarechtlich autonome – Auslegung des Abkommensbegriffs ist nach dem EU-Vertrag i. V. m. dem EuGH-Gesetz<sup>16</sup> der EuGH<sup>17</sup>; gleichwohl ist die Tendenz zu beobachten, daß die nationalen Gerichte eine eigene Auslegung dem an sich gebotenen Vorlageverfahren vorziehen.<sup>18</sup> So hat der BGH<sup>19</sup> bezüglich eines Verfahrens, das durch eine belgische Behörde mit einem verwaltungsrechtlichen Vergleich (*administrativer transactie*) beendet wurde, einen Strafklageverbrauch verneint, da diese Wirkung nur gerichtlichen Entscheidungen zukomme. Obwohl die „*transactie*“ wie ein Urteil dazu führt, daß der öffentliche Strafanspruch erlischt, hat sie nicht denselben prozessualen Wert wie ein Urteil, da sie beispielsweise nicht bei einer weiteren Verurteilung derselben Person strafscharfend berücksichtigt werden kann, und der Staatsanwaltschaft die Möglichkeit offensteht, denselben Lebenssachverhalt wegen anderer Straftaten (z. B. gleichzeitig mit dem Zolldelikt verwirklichte Urkundendelikte) anzuklagen.<sup>20</sup>

Allerdings wurde in einer weiteren Entscheidung<sup>21</sup> ausdrücklich offengelassen, ob solch einem Vergleich nicht dann doch strafklageverbrauchende Wirkung zukommen könne, wenn eine mit der Strafverfolgungsbehörde vereinbarte Sanktion in ihrer Wirkung einer gerichtlichen Maßnahme gleichkommt. Entsprechend hat nun auch der EuGH<sup>22</sup> entschieden, wonach auch Einstellungsverfügungen der Staatsanwaltschaft ohne Mitwirkung des Beschuldigten (hier eine *transactie* nach niederländischem Recht) unter den Begriff der rechtskräftigen Aburteilung zu subsumieren sind. Auch bezüglich einer Verfahrenseinstellung mangels Beweisen nach französischem Recht (*ordonnance de non-lieu*) hat der BGH in einem weiteren Urteil<sup>23</sup> die strafklageverbrauchende Wirkung nicht zuerkannt, da diese Entscheidung schon nach französischem Recht das Verfahren nicht abgeschlossen habe. Darüber hinaus entspräche sie dem deutschen Zwischenverfahren, nicht jedoch dem Hauptverfahren. Zumindest bei einem ausländischen Freispruch jedoch findet der Grundsatz *ne bis in idem* unstreitig Anwendung.<sup>24</sup>

## 3. Bedeutung im Steuerstrafrecht

Der deutsche Steuerhinterziehungstatbestand wurde durch das EG-Finanzschutzgesetz<sup>25</sup> erweitert und erstreckt die deutsche Straf Gewalt u. a. auf Hinterziehung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, harmonisierten Verbrauchsteuern sowie Umsatzsteuern, die von einem anderen Mitgliedstaat der EG verwaltet werden.<sup>26</sup> Damit öffnet sich der Strafanspruch auch für gemeinschaftsweite Umsatzsteuerdelikte.<sup>27</sup>

14 Vgl. *Dannecker*, Festschrift für Kohlmann, S. 593, 604.

15 EGMR, Ur t. v. 30. 7. 1998, Oliveira gegen die Schweiz zu Art. 4 des 7. Protokolls zur EMRK, Österreichische Juristen-Zeitung (ÖJZ) 1999, 77.

16 Gesetz betreffend die Anrufung des Gerichts der Europäischen Gemeinschaften im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens auf dem Gebiet der polizeilichen Zusammenarbeit in Strafsachen nach Artikel 35 des EU-Vertrages vom 6. 8. 1998, BGBl 1998 I S. 2035, 1999 I S. 728.

17 *Hackner/Schomburg/Lagodny/Wolf*, Internationale Rechtshilfe in Strafsachen, München 2003, RN 276.

18 *Dannecker*, a. a. O., S. 606; BGH, Ur t. v. 10. 6. 1999, NJW 1999, 3134, 3135.

19 BGH, Beschl. v. 13. 5. 1997, NSTz 1998, 149.

20 Vgl. Anm. *van den Wyngaert* zu BGH, Beschl. v. 13. 5. 1997, NSTz 1998, 149.

21 BGH, Ur t. v. 2. 2. 1999, NJW 1999, 1270 f.

22 EuGH, Ur t. v. 11. 2. 2003, NSTz 2003, 332 f., vorgelegt durch OLG Köln, Beschl. v. 30. 3. 2001, NSTz 2001, 558.

23 BGH, Ur t. v. 10. 6. 1999, a. a. O.

24 BGH, Beschl. v. 28. 2. 2001, NSTz 2001, 557.

25 EGFinSchG v. 10. 9. 1998, BGBl. II, 2322, in Kraft getreten am 22. 9. 1998.

26 Art. 370 Abs. 6 AO.

27 Vgl. *Neusen*, steueranwaltsmagazin 2005, 57 ff.



Dies gilt darüber hinaus auch für Eingangssteuerhinterziehungen zu Lasten von Drittstaaten.<sup>28</sup> Der Grund für diese Regelungen ist darin zu sehen, daß es sich bei den von den EG-Mitgliedstaaten verwalteten Abgaben um eigene Einnahmen der EG handelt, deren Verkürzung letztlich auch den deutschen Steuerzahler schädigt.<sup>29</sup> Typische Begehungsform ist dabei die Ausstellung unrichtiger Ursprungszeugnisse oder anderer unrichtiger Verzollungsunterlagen durch deutsche Exporteure. Darin kann eine Beihilfe zur Hinterziehung ausländischer Eingangsabgaben durch den ausländischen Abnehmer der Waren sowie im Falle der Gutgläubigkeit des Warenempfängers eine Steuerhinterziehung des deutschen Exporteurs in mittelbarer Täterschaft liegen.<sup>30</sup> In diesen Konstellationen ist es denkbar, daß sich ein Täter den Strafverfolgungsorganen eines Mitgliedstaates stellt, um in einem anderen Staat nicht mehr verfolgt zu werden.<sup>31</sup> Insbesondere einer endgültigen Verfahrenseinstellung durch die Staatsanwaltschaft<sup>32</sup> oder seitens der Finanzbehörden kommt dabei besondere Bedeutung im Steuerstrafverfahren zu. Soweit die Finanzbehörden selbständig das Ermittlungsverfahren führen<sup>33</sup>, können sie im Einzelfall das Verfahren auch ohne Mitwirkung der Staatsanwaltschaft einstellen. Dieselbe Möglichkeit besteht auch im Steuerordnungswidrigkeitenrecht.<sup>34</sup>

#### 4. Zusammenfassung und Ausblick

Eine gezielte Aufdeckung eines Hinterziehungstatbestands an die Ermittlungsbehörden in einem anderen Mitgliedstaat kann, sofern dort zumindest auch die Tat begangen wurde, zu einem Strafklageverbrauch in Deutschland führen und ist daher aus anwaltlicher Seite in Betracht zu ziehen, sofern aufgrund der Praxis des jeweiligen Staats mit einer mildereren Bestrafung zu rechnen ist. Der EU-Kommission ist das Problem bekannt<sup>35</sup>, jedoch ist die von ihr vorgeschlagene Lösung, durch klare Anknüpfungsregeln<sup>36</sup> von vornherein

jede Tat nur der Strafgewalt eines Mitgliedstaats zuzuführen, bislang nicht konsensfähig. Auch die Zusammenarbeit der Strafverfolgungsbehörden (z. B. im Rahmen von EUROJUST<sup>37</sup>) ist bisher nicht derart koordiniert, daß die Aufdeckung der jeweiligen Erkenntnisse an den anderen Mitgliedstaat zu befürchten wäre. Die weitere Entwicklung in diesem Bereich ist jedoch zu beobachten. Die gegenseitige Anerkennung von verfahrenseinstellenden Entscheidungen ist im Hinblick auf die Beschleunigung des Strafverfahrens<sup>38</sup> sowie die Freizügigkeit und Integration innerhalb der EU zu begrüßen. Eine Absprache mit der Staatsanwaltschaft und gegebenenfalls mit dem Gericht, das Verfahren gegen Auflagen einzustellen, muß daher auch in den anderen Mitgliedstaaten verbindlich anerkannt werden. Gerade bei Umsatzsteuer(-karussell-)Delikten sollte der Steueranwalt daher die Chance ergreifen, bei drohender Aufdeckung eines Deliktes in einem Mitgliedstaat mit hoher Strafandrohung auf eine verfahrensbeendende Absprache in einem anderen beteiligten Mitgliedstaat hinzuwirken.

28 Art. 370 Abs. 7 AO.

29 Kohlmann, a. a. O., RN 120.5.

30 Kohlmann, Steuerstrafrecht-Kommentar, § 370 AO RN 102.2.

31 Vgl. Vander Beken/Vermeulen/Lagodny, NSTZ 2002, 624, 627.

32 § 153 a Abs. 1 StPO.

33 § 386 Abs. 2 AO.

34 § 84 OWiG.

35 Diskussionspapier der Europäischen Kommission vom 14. 12. 2001, Gegenseitige Anerkennung von Entscheidungen in Strafsachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten und Gerichtsbarkeit, S. 7.

36 EU-Kommission a. a. O., S. 14 ff., Territorialitätsprinzip mit Option Handlungsort oder Erfolgsort.

37 Vgl. Beschl. des Rates vom 28. 2. 2002 über die Errichtung von Eurojust zur Verstärkung der Bekämpfung der schweren Kriminalität, ABl. L 063 vom 6. 3. 2002; <http://www.eurojust.eu.int>.

38 Vgl. Plöckinger/Leidenmühler, wistra 2003, 86.

### UNENTBEHRLICHE ARBEITSGRUNDLAGE.

## Steuer, Buchführung und Bilanz der Anwaltskanzlei

Basis-Know-how für Rechtsanwälte

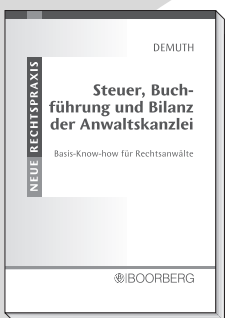
von Dr. Björn Demuth, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, unter Mitarbeit von Fariba Peykan, Rechtsanwältin

**2003, 152 Seiten, € 27,50**

Reihe »Neue Rechtspraxis«; ISBN 3-415-03157-8

Ziel der Darstellung ist die Vermittlung der Kenntnisse im Steuer- und Bilanzrecht zu Sachverhalten, die für Rechtsanwälte bei der Regelung eigener Angelegenheiten von zentraler

Bedeutung sind. Durch praktische Beispiele und zahlreiche Grafiken wird das Verständnis der komplexen Materie erleichtert.



BOORBERG

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

VG 1105

## Neue Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz

Aus dem **Urteil des Gerichtshofs 1. Instanz vom 10. 11. 2005**, Az.: 197/04, Tz. 34: „Die Bundesrepublik Deutschland hat durch die Anwendung des Steuersatzes für Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten auf Tabakstränge, die unter dem Namen „West Single Packs“ verkauft werden, gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 95/59/EG des Rates vom 27. November 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer und aus Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie 92/79/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten verstoßen.“

\* \* \*

**Urteil des Gerichtshofes (Zweite Kammer) vom 13. Oktober 2005** in der Rechtssache C-200/04 (Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland]): Finanzamt Heidelberg gegen iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH: In der Rechtssache C-200/04 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 18. März 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Mai 2004, in dem Verfahren Finanzamt Heidelberg gegen iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans sowie des Richters R. Schintgen, der Richterin R. Silva de Lapuerta und der Richter P. Kuris und G. Arestis (Berichterstatter) – Generalanwalt: M. Poiaras Maduro; Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin – am 13. Oktober 2005 ein Urteil mit folgendem Tenor erlassen:

„Artikel 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, daß er auf einen Wirtschaftsteilnehmer Anwendung findet, der Dienstleistungen wie die „High-School-Programme“ und „College-Programme“, die in der Durchführung von Sprach- und Studienreisen ins Ausland bestehen, anbietet und der seinen Kunden gegen Zahlung eines Pauschalpreises im eigenen Namen einen drei- bis zehnmonatigen Auslandsaufenthalt bietet und dabei Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nimmt.“

\* \* \*

**Schlußanträge (Auszüge)** der Generalanwältin Juliane Kokott vom 10. 11. 2005, Rechtssache C-245/04, EMAG Handel Eder OHG gegen Finanzlandesdirektion für Kärnten (Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen Verwaltungs-

gerichtshofs) „Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie – innergemeinschaftlicher Erwerb – Reihengeschäft“

### I. Einleitung

1. Im vorliegenden Fall sind Fragen der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG (im Folgenden: Sechste Richtlinie), zu beantworten, die die Besteuerung so genannter Reihengeschäfte betreffen. Bei derartigen Geschäften schließen mehrere Unternehmen aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten nacheinander Kaufverträge über dieselbe Ware ab, die dann durch eine einzige Warenbewegung vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer erfüllt werden.

2. Im Ausgangsverfahren vor dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof streitet sich der Endabnehmer eines Reihengeschäfts mit der Finanzverwaltung um die Anerkennung der an den Zwischenhändler entrichteten Mehrwertsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzugs. Vorsteuerabzug wird bei steuerpflichtigen inländischen Lieferungen gewährt, nicht aber bei steuerbefreiten innergemeinschaftlichen (grenzüberschreitenden) Lieferungen. Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, daß die Beteiligten die Lieferung an den Endabnehmer zu Unrecht als steuerpflichtige inländische Lieferung behandelt haben.

\* \* \*

**Amtsblattmitteilung (C 271 vom 29. 10. 2005, S. 17):** Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 15. September 2005 in der Rechtssache C-58/04 (Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland]): Antje Köhler gegen Finanzamt Düsseldorf-Nord (*Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Ort des steuerbaren Umsatzes – Lieferung von Gegenständen an Bord eines Kreuzfahrtschiffes – Beförderung innerhalb der Gemeinschaft – Ausschluß der Besteuerung bei Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft – Umfang des Ausschlusses*)

In der Rechtssache C-58/04 betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 23. Oktober 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Februar 2004, in dem Verfahren Antje Köhler gegen Finanzamt Düsseldorf-Nord hat der Gerichtshof (Erste Kammer) ... am 15. September 2005 ein Urteil mit folgendem Tenor erlassen:

*Aufenthalte eines Schiffes in Häfen von Drittländern, bei denen die Reisenden das Schiff, und sei es nur für kurze Zeit, verlassen können, sind „Zwischenaufenthalte außerhalb der*

*Gemeinschaft“ im Sinne des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer.*

\* \* \*

### **Mitteilung der Kommission**

Annahme durch die Kommission am 14. April: Gegenstand: Ermöglichung einer Verlängerung der zum 31. Dezember 2005 auslaufenden Geltungsdauer des MwSt.-Mindestnormsatzes durch den Rat. Die Schwelle für den Mindestnormsatz wird für weitere fünf Jahre auf 15 % festgesetzt und gilt damit vom 1. Januar 2006 bis zum 31. Dezember 2010. [KOM(2005) 136]

\* \* \*

### **Steuerpolitische Strategie der EU**

(Auszug, s. [www.europa.eu.int/comm/taxation](http://www.europa.eu.int/comm/taxation))

„Daß der Steuerpflichtige ins Zentrum der Aufmerksamkeit rückte, entsprach dem allgemeinen Ziel der Kommission, zu gewährleisten, daß die Steuerpolitik die umfassenderen politischen Ziele der EU unterstützt, z. B. das im März 2000 vom Europäischen Rat von Lissabon formulierte Ziel, die Union bis zum Jahre 2010 zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen, sowie umwelt- und energiepolitische Ziele. Eine stärkere Koordinierung der Steuerpolitik würde es den Mitgliedstaaten erleichtern, diese Ziele zu erreichen. Seitdem hat die Kommission Vorschläge für ein koordiniertes Vorgehen zur Beseitigung von steuerlichen Hindernissen und Reibungsverlusten in den Bereichen Unternehmensteuern, MwSt, Verbrauchsteuern und Kraftfahrzeugsteuern vorgelegt. Sie hat auch, wie in der Mitteilung angekündigt, in Fällen, in denen die Steuervorschriften oder die Steuerpraxis der Mitgliedstaaten gegen den EG-Vertrag verstoßen, verstärkt rechtliche Schritte eingeleitet.

Da die Kommission der Auffassung ist, daß es bei einer Beibehaltung des Einstimmigkeitsprinzips für sämtliche Entscheidungen im Steuerbereich schwer sein wird, die für Europa notwendige steuerliche Koordinierung zu erreichen, hat sie für bestimmte Bereiche vorgeschlagen, zur Abstimmung mit qualifizierter Mehrheit überzugehen.

Um im Steuerbereich Fortschritte zu erzielen, ist die Kommission außerdem dazu übergegangen, dort, wo dies angebracht ist, verstärkt auf nichtverbindliche Instrumente wie Empfehlungen zurückzugreifen, anstatt Legislativvorschläge zu unterbreiten. Geprüft werden auch die Möglichkeiten einer verstärkten Zusammenarbeit von Untergruppen gleichgesinnter Mitgliedstaaten.

Die Kommission hat regelmäßig Analysen der Strukturen der Steuersysteme der EU-Mitgliedstaaten veröffentlicht, um sowohl die Mitgliedstaaten als auch die Öffentlichkeit über die jüngsten Entwicklungen im Steuerbereich in den letzten Jahren zu informieren.

Die Kommission ist auch der Auffassung, daß größere Transparenz und erweiterter Informationsaustausch dazu beitragen können, die Risiken fahrlässigen Handelns im finanziellen und unternehmerischen Bereich einzudämmen. Darüber hinaus sollte eine bessere Abstimmung der politischen Linien in der EU hinsichtlich Steueroasen als Mittel betrachtet werden, diese Länder zu größerer Transparenz und effektivem Informationsaustausch zu bewegen.“

\* \* \*

### **„Steuerharmonisierung – nein danke“**

Gleich zweimal hat EU-Binnenmarktkommissar *Charlie McCreevy* in den letzten Tagen Brandreden gegen eine Steuerharmonisierung in der EU gehalten, eine davon unter obigem Titel. Steuerwettbewerb übe einen gesunden Druck auf die Mitgliedstaaten aus, die Staatsausgaben unter Kontrolle zu halten, den Steuerzahlern mehr für ihr Geld zu liefern und die Nachhaltigkeit ihrer Sozialmodelle zu sichern. Der ehemalige irische Finanzminister lehnt nicht nur jede Harmonisierung der Steuersätze ab, sondern auch das Projekt einer einheitlichen, konsolidierten Bemessungsgrundlage für die Unternehmenssteuern: Man müsse sich auch vor der Harmonisierung durch die Hintertür hüten, so die *NZZ* vom 12. – 13. 11. 2005.

Zuständig ist Steuerkommissar *Kovacs*, nicht *McCreevy*. Doch diesen Vollblutpolitiker schert dies wenig: Er wolle nicht mit Augenbinde, Ohrenschützern und Maulkorb durch die Brüsseler Korridore gehen. Schlaglöcher wolle er erkennen, bevor er hineintrete – und er wolle andere darauf hinweisen, so die *NZZ*.

(Red.)

# Termine

## Januar 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Jahresabschluß-Tagung Rechnungswesen/Steuern Betriebliche Steueränderungen – Optimale Bilanzvorbereitung 2005/2006	H.-J. Krüger, G. Reis, G. K. Ramisch, StB Dipl.-Fw. B. Meyer, RA/FAStR/WP/StB T. R. Jorde, RA Dr. J. M. Schmittmann, RA/StB R. Wichterich, LL.M.	10. 1. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachtagung: Jahresabschluß 2006 Optimale Gestaltung nach Handels- und Steuerrecht	WP/StB Prof. Dr. T. Hüttche, WP/StB Dipl.-Ökonom Prof. Dr. H. Jung, StB/Vereidigter Buchprüfer T. Schröder, StB Vereidigter Buchprüfer F. Wetzel	11. 1. 2006, Hannover	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kapitalgesellschaften: Abschlüsse und Steuer- erklärungen 2005	Alternativ: Dipl.-Fw. G. Harle, Dipl.-Fw. G. Kulemann	13. 1. 2006, Freiburg	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachanwalt für Steuerrecht	StB Dipl.-Kfm. Dr. J. Hellmer, RegDir W. Hübner, RA/StB J. Rümelin, Vors. RiFG Prof. Dr. K-M. Wilke, WP/StB Prof. Dr. H. Zettl	13./14. 1. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weiter Termine beim Veranstalter erfragen
Steueränderungen 2005/2006	RA/FAStR/StB/Vereidigter Buchprüfer K. Koch	16. 1. 2006, Balingen	Klaus Koch Tel.: 07221/26 02 55 Fax: 07221/26 02 56 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern bei Umwandlungen Grundlagenseminar zum Umwandlungs- und Umwand- lungssteuerrecht	A. Pung, StB/WP Dr. L. Schmidt, RA/FAStR Dr. J. Schmitt	16./17. 1. 2006, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Umsatzsteuer kompakt	RA/StB Dr. U. Grünwald, StB A. Pogodda	17./18. 1. 2006, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Kommunen und Steuern	H. Eversberg, H.-J. Rang, F. Schneider, W. Widmann	17./18. 1. 2006, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Umsatzsteuerrecht aktuell I Export und Import von Waren	Dipl.-Fw. R. Weimann	18. 1. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Sanierungsinstrument Insolvenzplan Grundlagen – Anwendungs- gebiete – Planerstellung – Verfahrensablauf	RA R. Rattunde, WP/StB Dr. P. J. Groß	18. 1. 2006, Frankfurt	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 09 46
Umstrukturierung für Experten Postakquisitorische Fälle im Steuer-, Gesellschafts- und Bilanzrecht	RA Dr. G. E. Breuninger, RA Dr. A. Krüger, MinDir Dr. S. Neumann, StB/WP Prof. Dr. U. Prinz	18. 1. 2006, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Umsatzsteuerrecht aktuell II Export und Import von Dienstleistungen	Dipl.-Fw. R. Weimann	19. 1. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. S. Behrens, G. Hofmann, RiBFH H.-U. Viskorf	19. 1. 2006, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Aktuelle Entwicklungen in der Nachfolgeberatung	RA/FAStR/StB Dr. F. Hannes, RA Dr. E. Cornelius	20. 1. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuerrecht aktuell Rechnungsstellung, Steuer- schuldner – Bemessung und Haftung	Dipl.-Fw. R. Weimann	20. 1. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Energiesteuern aktuell	RA Dr. K. Friedrich, Dipl.-Wirtschaftsingenieur M. Raacke	24./25. 1. 2006, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betreuung privater Vermögen 2006 – Steuerliche und juristische Spezial-Fragen	Dr. B. Noll, Dr. A. Richter, Prof. Dr. F. A. Schäfer, A. Schneider, Dr. K. Stein, Notar T. Wachter	26./27. 1. 2006, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
NWB Winterfachtagung: Steuer- und Gesellschaftsrecht 2006	RiBFH J. Brandt, StB Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, Dr. G. Ege, RegDir Fr. Hruschka, StB/Vereidigter Buchprüfer Prof. Dr. H. Ott, Dr. S. Spiegelberger	30. 1. – 3. 2. 2006, Pichl/Schladming, Österreich	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Die GmbH Buchführung, Bilanzierung und Besteuerung	StB/Vereidigter Buchprüfer T. Schröder	31. 1. 2006, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Recht & Steuern im China-Geschäft	Dr. B. Etgen, StB Dr. M. Pfaar, Dr. H.-G. Raber, K. Schiller	6. 2. 2006, Köln Recht China 7. 2. 2006, Köln Steuern China	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Die Kapitalgesellschaft 2006	RA/FAStR Dr. R. Füger, RiFG Dr. A. Herlinghaus, RA FAStR Dr. N. Rieger LL.M., RA/StB Prof. Dr. K. Weber	13.–15. 2. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. M. Edinger	16.–18. 2. 2006, Reith/Seefeld	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 09 46

## ZUVERLÄSSIGE ARBEITSGRUNDLAGE.

»Wer also den Sachverstand des AktStR nutzt, ist anderen mehr als nur eine Nasenlänge voraus.« Dr. Friedrich E. Harenberg in »NWb« 2/2000

### Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

Herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

**Erscheint viermal jährlich, Format DIN A4, Umfang jeweils ca. 200 Seiten, Jahresabonnementspreis inkl. AktStR online € 138,-; ab 10 Expl. € 124,80 zzgl. Versandkosten**

Bearbeitet von Dr. Norbert Bolz, Richter am FG; Jörg Grune, Richter am FG; Prof. Dr. H.-Michael Korth, WP/StB; Dr. Michael Messner, RA, FA für Steuerrecht; Joachim Moritz, Richter am BFH; Prof. Dr. Claudia Ossola-Haring und Hans-Peter Schneider, StB; ISSN 0948-1850

#### JETZT TESTEN:

Bestellen Sie die aktuelle und die nächsterscheinende Ausgabe zum **Schnupperpreis von € 20,-**

Das Konzept der Intensiv-Fortbildungsreihe: konzentrierte Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen, an denen jährlich über 4 500 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen!

#### Informationen aus Presse und Medien

#### Top-Themen

Ausgewählt werden die neuesten Steuerthemen mit der höchsten Praxisrelevanz; die Darstellung ist übersichtlich und auf schnelle Erarbeitung angelegt.

#### Nachlese

Hier werden in der Vergangenheit im AktStR besprochene Themen aufgegriffen. Gleichzeitig wird auf neue Rechtsentwicklungen hingewiesen.

#### Kurzhinweise

zu aktuellen Gesetzesänderungen, Gerichtsentscheidungen, BMF-Schreiben, Erlassen, Neues aus BFH und BMF – komprimiert auf das Wesentliche.

#### Rechtsbehelfsempfehlungen

In knapper Darstellung entsprechend den Schritten: Problem – Verfahrensstand – denkbare Entwicklung – Beratungspflichten – Handlungsempfehlungen.

#### ➔ Aktuelles Steuerrecht Online

– **www.aktuelles-steuerrecht.info** – **nur für Abonnenten des »Aktuellen Steuerrechts«.**

Die jeweils aktuellen Bände und alle bisher erschienenen Ausgaben seit 1999 – komfortable Recherchefunktionen.

 BOORBERG

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

S1205

Deutschland

## Koalitionsvertrag CDU/CSU und SPD vom 11. 11. 2005, S. 68 ff.

(...)

### 2. Zukunftsorientierte Reformen im Steuerrecht

Die Bundesregierung setzt ihre Reformen des Steuerrechts mit dem Ziel fort, das deutsche Steuerrecht zu vereinfachen und international wettbewerbsfähig zu gestalten. Angesichts des internationalen Wettbewerbsdrucks hat dabei die Reform des Unternehmensteuerrechts Priorität. Nur mit einer Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung werden wir die Steuerbasis in Deutschland sichern, Investitionsanreize setzen und so neue Arbeitsplätze schaffen und das wirtschaftliche Wachstum insgesamt beleben. Daneben gilt es, das deutsche Steuerrecht durchgreifend zu modernisieren, die kommunalen Finanzen zu stabilisieren und verstärkt gegen Steuermißbrauch vorzugehen. Angesichts des bestehenden Konsolidierungsdrucks in allen öffentlichen Haushalten werden Nettoentlastungen kaum zu realisieren sein.

#### 2.1 Reform der Unternehmensbesteuerung

Deutschland muß auch in Zukunft im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können. Deshalb werden wir in dieser Legislaturperiode zum 1. Januar 2008 das Unternehmenssteuerrecht grundlegend fortentwickeln und international wettbewerbsfähige Steuersätze realisieren. Diese Reform muß neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen erfassen, da deutsche Unternehmen zu mehr als 80 % in dieser Rechtsform organisiert sind. Dabei werden uns insbesondere folgende Zielsetzungen leiten:

- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit,
- weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität,
- Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten,
- Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte,
- nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis.

Wir werden eine Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung treffen. In dieser Legislaturperiode werden wir eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen realisieren.

Wesentliches Element einer grundlegenden Unternehmenssteuerreform wird auch die steuerliche Gewinnermittlung sein. Die Arbeiten auf EU-Ebene zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage werden wir aktiv mitgestalten, um ein modernes und

wettbewerbsfähiges Bilanzsteuerrecht zu entwickeln. Auf europäischer Ebene werden wir verstärkte Regeln gegen unfairen Steuerwettbewerb fordern. Zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen werden wir die Regelung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) in den neuen Ländern über das Jahr 2006 hinaus verlängern und die Umsatzgrenze in den alten Ländern 2006 verdoppeln.

Auf dem Weg zu einer grundlegenden Unternehmenssteuerreform werden wir zeitlich begrenzt bis zum 31. Dezember 2007 die Abschreibungsbedingungen verbessern. Damit soll kurzfristig die Abwanderung der Steuerbasis gestoppt und Anreize für neue, insbesondere zukunfts-trächtige, technologieintensive Investitionen gesetzt werden, die das wirtschaftliche Wachstum stimulieren.

#### 2.2 Solide Basis für Kommunalfinanzen

Die Kommunalfinanzen müssen auch zukünftig auf einer soliden Basis stehen. Die Fortentwicklung der Gewerbesteuer ist im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung zu entscheiden. Unser Ziel ist eine wirtschaftskraftbezogene kommunale Unternehmensbesteuerung mit Hebesatzrecht, die administrativ handhabbar ist, den Kommunen insgesamt ein stetiges Aufkommen sichert, die interkommunale Gerechtigkeit wahrt und keine Verschiebung der Finanzierung zu Lasten der Arbeitnehmer vorsieht. Wir werden die Gewerbesteuer nur ersetzen, wenn für eine Alternative hinreichend genaue Kenntnisse über die Verteilungsfolgen vorliegen. Die Grundsteuer wird auf der Basis der Vorarbeiten von Bayern und Rheinland-Pfalz mit dem Ziel der Vereinfachung neu geregelt.

#### 2.3 Reform der Einkommensteuer – Priorität Steuervereinfachung

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bleibt der beherrschende Grundsatz im deutschen Einkommensteuerrecht. Er sichert eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung aller Bürger. Wir halten deshalb am linear-progressiven Einkommensteuertarif fest. Wir stimmen darin überein, das Einkommensteuerrecht zu vereinfachen, um mehr Transparenz, Effizienz und Gerechtigkeit zu erreichen. Mit der Steuervereinfachung leisten wir einen Beitrag, den Steuervollzug für Bürger, Unternehmen und Verwaltung spürbar zu erleichtern. Deshalb werden wir beginnend ab 1. Januar 2006 Ausnahme-Tatbestände reduzieren sowie durch Typisierungen und Pauschalierungen das Besteuerungsverfahren modernisieren

und Bürokratie abbauen. Vor dem Hintergrund zunehmender Eigenverantwortung der Bürger streben wir an, daß Spendenrecht einfacher, übersichtlicher und praktikabler zu gestalten. Diese Maßnahmen müssen sozial ausgewogen realisiert werden. Die Steuerfreiheit der Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge bleibt erhalten. Die Sozialversicherungsfreiheit der Zuschläge wird bezogen auf einen Grundstundenlohn bis zu 25 Euro beschränkt.

Zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung streben wir an, haushaltsnahe Dienstleistungen, private Aufwendungen für Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Haushalt und Kinderbetreuungskosten stärker als bislang steuerlich zu fördern. Wir werden den Abzug auf Arbeitskosten beschränken und damit erreichen, daß die Regelung noch zielgenauer der Förderung arbeitsintensiver Dienstleistungen und der Bekämpfung der Schwarzarbeit dient. Vorhandene Steuerquellen müssen besser ausgeschöpft und Besteuerungsrechte entschlossen durchgesetzt werden. Wir werden uns gemeinsam mit den Ländern um einen effektiveren und effizienteren Steuervollzug bemühen mit dem Ziel, Vollzugsabläufe im Interesse einer kosten- und ressourcenschonenden Ausschöpfung der vorhandenen Steuerquellen weiter zu optimieren. In Europa werden wir uns dafür einsetzen, daß bei der Besteuerung nach der EU-Zinsrichtlinie noch bestehende Lücken bei der Erfassung von Kapitalerträgen geschlossen werden.

Der Bund wird zur Senkung des Steuererklärungs- und des Steuerveranlagungsaufwands mit den Ländern einen konsequenten Ausbau der elektronischen Datenübermittlung und der Datenverarbeitung realisieren. Bei Arbeitnehmern soll die Abgabe einer Steuererklärung gänzlich überflüssig werden (vorausgefüllte Steuererklärung).

Wir streben begleitend zu der für das Jahr 2008 geplanten strukturellen Reform der Unternehmensbesteuerung eine Neuformulierung des Einkommensteuerrechts an.

Zur gerechten Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen den Ehegatten und besonders zum Abbau von Benachteiligungen von Frauen bei der (Wieder-) Aufnahme einer Erwerbstätigkeit werden wir das Steuersystem besser auf Flexibilisierungen in der Erwerbsbeteiligung ausrichten. Statt der bisherigen Steuerklassen werden wir ein Anteilssystem einführen, mit dem jeder Ehegatte künftig soviel Lohnsteuer zahlt, wie es seinem Anteil am gemeinsamen Bruttolohn entspricht. Das Anteilsverfahren verwirklicht neben seiner familien- und gleichstellungspolitischen Zielrichtung auch eine erhebliche Steuervereinfachung für verheiratete Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, für die die bisherige Wahl der Steuerklassen entfällt. Es paßt sich in das neue elektronische Lohnsteuerverfahren ein. Auf Pflichtveranlagungen kann künftig verzichtet werden. Steuern werden früher als bisher

vereinnahmt werden können. Durch Liquiditätsvorteile entsteht so bei den Steuereinnahmen ein positiver Effekt für den Haushalt.

#### **2.4 Eigenheimzulage**

Die Eigenheimzulage wird zum 1. Januar 2006 abgeschafft. Wohneigentum genießt bei den Bürgern eine besonders hohe Akzeptanz im Rahmen der privaten Altersvorsorge. Daher werden wir das selbst genutzte Wohneigentum zum 1. Januar 2007 besser in die geförderte Altersvorsorge integrieren. Die Diskriminierung gegenüber anderen Formen der Altersvorsorge wird im Interesse einer echten Wahlfreiheit für die Bürger beseitigt.

#### **2.5 Erbschaftsteuer**

Jährlich steht für eine große Zahl von Unternehmen der Generationenwechsel an. Vor diesem Hintergrund werden wir die Erbschaftsteuer spätestens zum 1. Januar 2007 unter Berücksichtigung des zu erwartenden Urteils des Bundesverfassungsgerichts reformieren.

Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung soll zum Erhalt der Arbeitsplätze die auf das übertragene Unternehmen entfallende Erbschaftsteuerschuld reduziert werden. Sie entfällt ganz, wenn das Unternehmen mindestens zehn Jahre nach Übergabe fortgeführt wird.

#### **2.6 Förderung der deutschen Filmwirtschaft**

Wir wollen die Rahmenbedingungen für die deutsche Filmwirtschaft verbessern, um ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit zu sichern. Wir schaffen spätestens zum 1. Juli 2006 international wettbewerbsfähige, mit anderen EU-Ländern vergleichbare Bedingungen und Anreize, um privates Kapital für Filmproduktionen in Deutschland zu verbessern.

#### **2.7 Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs**

Den Umsatzsteuerbetrug werden wir verstärkt bekämpfen. Um das Übel an der Wurzel zu packen, müssen alle administrativen Möglichkeiten ausgeschöpft werden. Dabei werden wir auch von den im Rahmen der Föderalismuskommission dem Bund zugewiesenen Möglichkeiten, die Prüfungsdienste zu koordinieren und die Steuerkriminalität zu bekämpfen, Gebrauch machen. Wir werden darüber hinaus prüfen, inwieweit den zuständigen Verfolgungsbehörden weitere Instrumente an die Hand gegeben werden müssen, um Umsatzsteuerbetrug effektiver aufspüren zu können. Notwendig ist eine Ablösung des geltenden Systems mit Vorsteuerabzugsmöglichkeit für Umsätze zwischen Unternehmen durch das



„reverse-charge-Modell“, um national und international organisierten Steuerbetrug zu unterbinden und den Verlust von Steuersubstrat bei Unternehmensinsolvenzen zu verringern. Auf europäischer Ebene wollen wir darauf hinwirken, die rechtlichen Voraussetzungen für diese Systemumstellung zu schaffen.

### **2.8 Steuerpolitik in Europa**

Wir werden kurzfristig die unter europarechtlichen Aspekten zweifelhaften Normen überprüfen und anpassen, um Rechtsunsicherheiten für den Standort Deutschland zu vermeiden. An der Erarbeitung von grenzüberschreitend wirksamen gemeinsamen steuerlichen Lösungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ebenso wie in der OECD werden wir uns aktiv beteiligen. Wir werden deshalb unsere intensive Zusammenarbeit mit der Kommission und den übrigen Mitgliedstaaten der Union fortsetzen. Dabei werden wir insbesondere auf einen fairen Wettbewerb und die Einhaltung fairer steuerlicher Praktiken Wert legen.

Wegen der zunehmenden Bedeutung des Europäischen Gerichtshofs in Steuersachen werden wir, soweit erforderlich, Normen des deutschen Steuerrechts verteidigen, um die bislang erreichten Grundsätze des internationalen Steuerrechts zu wahren und damit schwerwiegende finanzielle Auswirkungen auf unsere nationalen Haushalte zu vermeiden.

### **2.9 Energiesteuern**

Deutschland als ein Staat in zentraler Lage im europäischen Binnenmarkt hat ein herausragendes Interesse, die Harmonisierung der Energiebesteuerung in der EU voranzutreiben. Dabei werden wir auf einfache und transparente Regelungen hinarbeiten. Angesichts der hohen Energiepreise ist es wichtig, die energieintensive Wirtschaft in ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit nicht zu beeinträchtigen.