

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2006

32. Ausgabe | 8. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

145 **Editorial**

Wagner

Beiträge

146 Jacob **Real Estate Investment
Trusts („REITs“) in Deutschland
Außensteuerrechtliche Fragen**

150 Korts/Barekzai **TAX HAVEN
ABUSES – aktueller Unter-
suchungsbericht des US-Senats**

153 Eicker **Aktuelle EuGH-Recht-
sprechung und Schlußanträge
des Jahres 2006 zum deutschen
Ertragsteuerrecht**

155 Jacob/Nosky **Freistellung von
Zinsen aus der Anlage von
Einkünften aus unbeweglichem
Vermögen nach dem DBA-USA 1989**

160 Spatscheck **Nachwirkungen der
Steueramnestie**

164 Jahn **Erleichterungen der Nach-
weispflichten bei Besteuerung
der Privatnutzung von Fahrzeugen**

Europarecht

166 Bock **Auswirkungen des
Freizügigkeitsabkommens mit
der Schweiz (Teil 2)**

174 **Veranstaltungen**

175 **LiteraTour**

177 **LiteraTour *Spezial***

179 **Steuermelder**

181 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Wem gehören eigentlich Retrozessionen? Diese in der Vermögensverwaltungsbranche weitverbreiteten Umsatzprovisionen gehören dem Kunden, nicht dem Vermögensverwalter (Bundesgericht BGE 132 III 460 vom 22. 3. 2006). Dieses nicht ganz so überraschende Urteil des schweizerischen Bundesgerichts schockte die Bankenwelt, die von einer besonderen Art des qualifizierten Schweigens lebt. 81 % der fleißig gezahlten Retrozessionen werden nicht an die Kunden weitergeleitet, so eine Studie der Universität Zürich. Auch so kann man ganz gut leben. Von fremdem Geld.

II.

„Auf der Suche nach immer neuen Finanzquellen“ wird Finanzminister *Peer Steinbrück* selbst von konservativen Blättern freundlich unterstützt. Die WELT vom 29. 7. 2006 empfahl ihm, sich von einer (alten) Idee einer Steuer auf Bärte inspirieren zu lassen. Die gab's tatsächlich schon mal. 1722, bei *Peter dem Großen*.

III.

Eine der dümmsten Ideen der letzten Jahre ist nicht die Bart-Steuer, sondern die Reform der Rechtschreib-Reform: „Die erfolgte Reform der Rechtschreibreform ist zwar sehr zu begrüßen. Doch enthält das Ergebnis noch so viele gravierende Mängel, daß auf seiner Basis die Wiederherstellung einer überwiegend einheitlichen Rechtschreibung nicht gelingen kann“, so die Deutsche Akademie für Sprache und Dichtung.

IV.

„Eine Bemessungsgrundlage für EU-Steuern in weiter Ferne“, so die NZZ am 6. 4. 2006. EU-Steuerkommissar *Kovacs* ist an der Arbeit. Man mache „ermutigende Fortschritte“.

In diesem Sinne: Einen schönen Herbst 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

Kirsten Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, Aachen (KB); baeumel@sina-maassen.de

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rüdiger Bock* (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; *Friedhelm Jacob*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; *Jürgen Nosky*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Bonn; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München; *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München; *Petra Korts* und *Wahed T. Barezai*, Rechtsanwälte in Köln.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/StB **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten.

ISSN 1615-5610

Real Estate Investment Trusts („REITs“) in Deutschland: Außensteuerrechtliche Fragen

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Vorbemerkung

Deutschland weist das größte Immobilienvermögen in Europa auf. Dennoch belegt Deutschland nicht den Spitzenplatz im Anlagemarkt für Immobilien. Da Immobilienkauf und -verkauf der Grunderwerbsteuer unterliegen und eine Aufdeckung stiller Reserven nur unter erschwerten Bedingungen vermieden werden kann, nutzt ein Großteil der deutschen Unternehmen vor Jahrzehnten erworbene eigene Gebäude und Grundstücke. Die Unternehmen werden so durch steuerliche Regelungen gehindert, ihr in Immobilien gebundenes Kapital – geschätzt wird sein Wert auf ca. 1 100 Mrd. Euro – ins Kerngeschäft zu investieren. Dadurch geht einerseits bei den Unternehmen Wachstumspotenzial verloren. Andererseits ist eine Anlage in betrieblich genutztes Immobilienvermögen erschwert. Die Anleger gehen bei ihrer Suche nach attraktiven Anlagemöglichkeiten in unbewegliches Vermögen zunehmend ins Ausland. Gerade in jüngster Zeit verzeichnen vor allem offene Immobilien-Sondervermögen mit deutschem Anlageschwerpunkt hohe Mittelabflüsse.

Der Immobilienanlagemarkt in Deutschland nimmt dennoch mit einem Volumen von rund 300 Mrd. Euro schon heute eine beachtliche Stellung bei den Anlegern ein. Das Interesse für den deutschen Immobilienanlagemarkt könnte jedoch zusätzlich geweckt werden, wenn das Spektrum der Anlageprodukte um international übliche Anlageformen erweitert würde. Schon seit geraumer Zeit ist daher die Arbeitsgruppe „Immobilien“ der Initiative Finanzstandort Deutschland (IFD) bemüht, eine neue Immobilien-Anlageklasse auch in Deutschland zu etablieren, die bereits international erprobt ist: die sog. Real Estate Investment Trusts oder „REITs“. Dabei handelt es sich um börsennotierte Aktiengesellschaften (REIT-AG) mit dem primären Geschäftszweck des Erwerbs, der Veräußerung, der Vermietung und Verpachtung von Immobilien sowie hohen Ausschüttungsquoten. Die Besteuerung findet dabei auf der Ebene des Anlegers statt, nicht auf der Ebene der REIT-AG, die, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllt, von der KSt und GewSt befreit sein soll.

Problemstellung

Ein erster Vorschlag der IFD aus dem Frühjahr 2005 für eine solche steuerbefreite, börsennotierte REIT-AG hatte auf Seiten der Finanzverwaltung kritische Fragen aufgeworfen. Im Kern geht es darum sicherzustellen, daß deutsches Steueraufkommen nicht geschmälert wird, wenn ausländische REIT-Aktionäre sich auf Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) berufen können. Die DBA beschränken in aller Regel das Recht des Quellenstaates (des Sitzstaates der ausschüttenden Gesellschaft), aus seinem Gebiet stammende Dividenden zu besteuern. Der Quellenstaat darf nach den meisten DBA lediglich eine Quellensteuer erheben, deren Höhe typischerweise auf einen Satz von 15 % der Bruttodividende beschränkt ist (vgl. Art. 10 des OECD-Musterabkommens [OECD-MA]). Sofern eine ausländische Kapitalgesellschaft als Aktionär eine Beteiligung von 10 % bzw. je nach DBA 20 % oder 25 % hält, reduziert sich dieser Höchstsatz auf 5 % (vgl. z. B. Art. 10(2)(a) DBA Deutschland – USA), teilweise sogar auf 0 % (vgl. z. B. Art. 10[3] DBA Deutschland – Schweiz). In einem solchen Fall wäre dann bei Einführung einer steuerbefreiten REIT-AG das deutsche Besteuerungsrecht vollends ausgehöhlt, denn weder auf der Ebene der REIT-AG noch auf der Ebene des DBA-geschützten ausländischen Anlegers würden die inländischen Immobilienerträge steuerlich erfaßt. Die mittelbare Anlage in deutsche Immobilien wäre daher gegenüber einer Direktanlage stark im Vorteil. Denn die DBA beschränken nicht das Recht des Quellenstaates (bzw. Belegenheitsstaates), Erträge, die mit in seinem Gebiet belegtem Immobilienvermögen erwirtschaftet oder aus dessen Veräußerung erzielt werden, zu besteuern (vgl. Art. 6 und Art. 13 OECD-MA). Legt man als vorrangiges Petitum – im Gefolge der international bereits erprobten REIT-Modelle – die Steuerfreiheit auch einer deutschen REIT-AG zugrunde, geht es also letztlich darum, durch geeignete Strukturen sicherzustellen, daß die Einkünfte aus inländischen Immobilien jedenfalls auf der Ebene des ausländischen Investors mit deutscher Ertragsteuer belegt werden können.

Besteuerungssicherung durch Abkommensverdrängung?

Denkbar wäre es, das deutsche Steueraufkommen dadurch zu sichern, daß man die deutsche REIT-AG als einfache Aktiengesellschaft ausstattet und die Steuerpflicht auch der ausländischen Anleger mit ihren Ausschüttungen der REIT-AG durch eine DBA-verdrängende Regelung (sog. „Treaty Override“) gewährleistet. Dies hätte dem Vorgehen der USA am Anfang der 1980er Jahre entsprochen (vgl. den Foreign Investment in Real Property Tax Act – FIRPTA –). Bei einem solchen Ansatz würde durch innerstaatliches einfaches Gesetz angeordnet, daß DBA-Regelungen nach dem Vorbild des Art. 10 OECD-MA insoweit nicht die deutsche Besteuerung einschränken, als die Ausschüttung der REIT-AG aus Einkünften aus inländischem unbeweglichen Vermögen gespeist wird. Das einfache Gesetz würde für sich die Geltung als *lex specialis* im Verhältnis zu den jeweiligen Zustimmungsgesetzen zu den DBA beanspruchen. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung¹ würde eine solche Regelung, wenn sie denn klar und eindeutig auf einen Vorrang vor der DBA-Regelung abzielt, auch innerstaatliche Rechtswirkung entfalten, und zwar ungeachtet der Tatsache, daß sie einen Verstoß gegen völkervertragsrechtliche Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland bedeuten würde.² Ein solches Vorgehen wird allerdings – jedenfalls im Rahmen einer REIT-Gesetzgebung³ – von der deutschen Finanzverwaltung als Lösungsansatz verworfen.

Besteuerungssicherung durch REIT-Einheitsmodell und flankierende Abkommensrevision?

Nachdem also auf das Instrument des Treaty Override vorliegend wohl nicht zurückgegriffen werden kann, geht es im Kern um die Frage, wie vor dem Hintergrund bestehender DBA das deutsche Steueraufkommen in anderer Weise abzusichern ist. Eine Möglichkeit bestünde in einer einvernehmlichen Änderung der wichtigsten DBA im Verhandlungswege. Ziel einer DBA-Revision wäre es insoweit, diejenigen Regelungen, die dem Art. 10 OECD-MA nachgebildet sind, in einer Weise abzuwandeln, daß dem deutschen Fiskus ein uneingeschränktes oder zumindest nur unwesentlich reduziertes Besteuerungsrecht als Quellen- bzw. Belegenheitsstaat verbleibt. Dieser Typus von Regelungen ist im bestehenden Abkommensnetz durchaus anzutreffen, freilich nicht zugunsten des deutschen Fiskus. So beläßt Art. 10 Abs. 2 Satz 3 des Ertragsteuer-DBA zwischen Deutschland und den USA von 1989 (DBA USA 1989) den USA das volle nationale Quellenbesteuerungsrecht für Ausschüttungen eines US-REIT an eine deutsche Kapitalgesellschaft. Bei Ausschüttungen eines US-REIT an eine deutsche natürliche Person ist die US-Quellensteuer nur dann auf 15 % abgesenkt, wenn die Beteiligung weniger als 10 % ausmacht. Diese Regelung geht auf eine Forderung der amerikanischen Verhandlungs-

delegation zurück. Sie wurde nicht bilateral gefaßt, weil auf deutscher Seite kein Regelungsbedarf erkannt wurde, denn deutsche steuerbefreite REITs gab es nicht und waren auch nicht geplant. Dem US-REIT am ehesten vergleichbar waren deutsche Sondervermögen nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG; jetzt: nach dem Investmentgesetz (InvG) bzw. Investmentsteuergesetz (InvStG)), und für deren Ausschüttungen wurde der DBA-Quellensteuersatz nach Art. 10 Abs. 2 Satz 2 bei 15 % angehalten, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob es sich um ein Wertpapier- oder Immobilien-Sondervermögen handelte. Im Falle der Einführung deutscher REITs könnte sich der deutsche Fiskus freilich nicht auf diese Bestimmung berufen, da das Abkommen eindeutig von „Ausschüttungen auf Anteilscheine einer deutschen Kapitalanlagegesellschaft“ spricht. Ein deutscher REIT soll nach den Vorschlägen der IFD jedoch gerade kein reguliertes Fonds-Vehikel sein, sondern außerhalb des Anwendungsbereichs von InvG und InvStG stehen.

Zwar ist zu erwarten, daß die US-Verhandlungsdelegation einer „Bilateralisierung“ dieser Abkommensregelung zustimmen würde. Jedoch regt jegliche Forderung des deutschen Abkommenspartners natürlich immer den Appetit der anderen Verhandlungsdelegation auf Konzessionen der deutschen Seite an, auch wenn vorliegend lediglich Reziprozität hergestellt würde. Im Verhältnis zu anderen REIT-Standorten, die schon über eine REIT-Gesetzgebung verfügen (wie z. B. Frankreich und ganz aktuell Großbritannien), wären entsprechende reziproke Klauseln sicher auch durchsetzbar, jedoch brauchen DBA-Revisionen ihre Zeit, bis sie erst einmal verhandelt und dann innerstaatlich durch Zustimmungsgesetz und/oder anderweitigen Ratifizierungsakt umgesetzt sind. Eine breit angelegte Serie von Revisionsverhandlungen würde sicherlich die erhoffte rasche Umsetzung eines REIT-Modells mit einer REIT-Einheits-AG nicht ermöglichen. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, daß das am 1. Juni 2006 unterzeichnete Änderungsprotokoll zum DBA USA 1989 keine „Bilateralisierung“ der Regelungen zu den REIT-Ausschüttungen vorsieht.⁴ Hier wurde also ganz offensichtlich die Chance für einen Einstieg in spezielle DBA-Regelungen für deutsche REITs verpaßt.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Vgl. ► BFH-Urteil vom 20. 3. 2002, I R 38/00; IStR 2002, 597 (unter 3.a) mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung. Siehe ferner Urteilsanmerkung *Jacob/Klein*, IStR 2002, 600.
- 2 Zur Frage der Wirksamkeit eines DBA-verdrängenden Gesetzes aus deutscher verfassungsrechtlicher Sicht siehe *Rust/Reimer* IStR 2005, 843 (847, unter 3.3, insbesondere Fn. 20 mit Nachweisen zum Meinungsstand).
- 3 Beispiele für DBA-verdrängende innerstaatliche Normen finden sich freilich schon in geltenden deutschen Steuergesetzen, die auf Gesetzentwürfe des BMF zurückgehen. Vgl. z. B. § 50 d Abs. 1 und 3 EStG; § 20 Abs. 1 und 2 AStG; § 15 Abs. 2 InvStG.
- 4 Siehe den neu gefaßten Art. 10(4) des DBA in der Fassung von Art. IV des Änderungsprotokolls.

Besteuerungssicherung durch hybrides Trustmodell

Die IFD hat deshalb ihr REIT-Konzept zu einer „Immobilienaktiengesellschaft mit Trustvermögen“ weiterentwickelt, das die deutsche Besteuerung von ausländischen REIT-Anteilseignern sicherstellt. Das Modell unterscheidet zwischen den aktienrechtlichen Mitgliedschaftsrechten und einer separaten und unmittelbaren Berechtigung der Gesellschafter am Immobilienvermögen des REIT. Das Immobilienportfolio der REIT-Gesellschafter würde einem Treuhandvermögen (dem „Trustvermögen“) durch Widmungsakt zugewiesen. Zivilrechtlich würden die Immobilien weiterhin von der REIT-AG gehalten und verwaltet. Sie wären aber vom sonstigen Vermögen der REIT-AG vermögens- und haftungsrechtlich strikt getrennt. Für die Ausschüttungen auf die Anteile am Trustvermögen wäre folglich Art. 10 OECD-MA nicht einschlägig, denn bei diesen Anteilen handelt es sich nicht um Aktien oder andere Gesellschaftsanteile. Art. 6 OECD-MA gälte damit unmittelbar, und das deutsche Besteuerungsrecht wäre nicht eingeschränkt.

Nach dem IFD-Vorschlag repräsentiert das Trustvermögen einen eigenständigen Vermögensbestand neben dem übrigen Vermögen der REIT-AG. Dieser haftet weder für Verbindlichkeiten der REIT-AG, noch müssen die Anteilinhaber für Verbindlichkeiten des Trustvermögens oder der REIT-AG einstehen. Mit der Verwaltung des Trustvermögens würde (unentziehbar) die REIT-AG als zivilrechtliche Eigentümerin der dem Trustvermögen zugewiesenen Vermögensgegenstände beauftragt. Einzelne Anteilinhaber könnten nicht die Auflösung des Trustvermögens verlangen. Das Trustvermögen könnte jedoch durch Abwahl, sonstigen Verlust des REIT-Status oder durch Liquidation der REIT-AG aufgelöst werden. Die Erträge aus dem Trustvermögen würden – entsprechend der strikten Trennung der Vermögensbereiche – den Anteilsinhabern als den Begünstigten des Trustvermögens unmittelbar zugerechnet.

Bei der Börsennotierung würden die Anteile am Trustvermögen zusammen mit den Anteilen an der REIT-AG verbrieft und wären daher an der Börse grundsätzlich nur gemeinsam mit diesen als einheitliches Wertpapier übertragbar. Wirtschaftlich blieben Aktie und Anteil am Trustvermögen aber trennbar, da die Inhaber ihre jeweiligen Rechte schuldrechtlich abtreten könnten.

Der REIT müsste jährlich mindestens 90% seiner auskehrungsfähigen Gewinne an die Anteilsinhaber abführen, sonst verlöre die REIT-AG ihre KSt- und GewSt-Befreiung. Soweit Auskehrungen (Gewinnausschüttungen) aus dem Trustvermögen nicht zur Erhaltung des steuerlichen Status erforderlich sind, würde die Anteilinhaberversammlung entscheiden. Für die Mindest-Auskehrung selber wäre der Vorstand der Management AG verantwortlich.

Das Ergebnis des Trustvermögens würde dem Anteilinhaber unmittelbar zugerechnet und wäre bei ihm im Zeitpunkt der Auskehrung nach den allgemeinen Regeln voll zu versteuern. Zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruchs würde nach dem IFD-Vorschlag ein Steuerabzug von 20% auf die Auskehrungen des REIT erhoben, der für Ausländer Abgeltungswirkung hätte (aber Veranlagungswahlrecht).

Die Veräußerung von REIT-Anteilen würde wie die Veräußerung von Aktien besteuert.

Ausblick

Nachdem von seiten der IFD die Sommerpause 2005 und die Übergangsphase bis zur Kanzlerwahl genutzt wurde, um detaillierte Vorschläge für einen deutschen REIT zu unterbreiten, ist nun die Bundesregierung aufgefordert, diese Vorschläge zu überprüfen. Nachdem vor kurzem in London die UK-REIT-Gesetzgebung die parlamentarischen Hürden genommen hat und steuerlich begünstigte UK-REITs ab 2007 eingeführt werden und nachdem in Frankreich steuerbefreite SIICs (Sociétés d'Investissements Immobiliers Cotées) bereits seit einigen Jahren möglich sind, befinden sich die wichtigsten europäischen Finanzplätze jetzt in einem gesunden Wettbewerb. Das vorgestellte Konzept der REIT-AG mit Trustvermögen sollte eine international akzeptable und tragfähige Lösung ermöglichen, die sowohl den Interessen der Unternehmen und der Anleger als auch des deutschen Fiskus Rechnung trägt.

Dem Vernehmen nach arbeitet das Bundesfinanzministerium mittlerweile an einem Gesetzentwurf. Allerdings ist immer noch unklar, ob der deutsche REIT wirklich auf eine ausreichend breite parlamentarische Basis vertrauen kann. Der BMF-Entwurf folgt offenbar nicht dem IFD-Konzept, sondern lehnt sich an das britische Einheits-Modell einer REIT-AG an, die das Immobilienvermögen rechtlich und wirtschaftlich hält. Damit unterliegt der deutsche Kapitalertragsteuerabzug von den REIT-AG-Dividenden, die ja jährlich ausgeschüttet werden müssen, damit die AG ihre Steuerbefreiung nicht verliert, den Beschränkungen der Doppelbesteuerungsabkommen. Die Beschränkungen der Mutter-Tochter-Richtlinie wären nicht einschlägig, da die REIT-AG persönlich in vollem Umfang von der KSt befreit wäre. Die meisten deutschen DBA sehen einen Steuersatz von 15% vor, wenn der Aktionär am Kapital der AG mit weniger als 10% beteiligt ist. Einige wenige DBA – darunter auch das DBA mit Irland – sehen für diese Fälle von „Streubesitz“ eine Beschränkung der deutschen Kapitalertragsteuer auf einen Satz von 10% vor. Beide Satzbegrenzungen sind offenbar für den deutschen Fiskus akzeptabel. Daß der ausländische REIT-Aktionär einen noch niedrigeren Quellensteuersatz für sich in Anspruch nimmt, soll dagegen

durch eine Streubesitzklausel verhindert werden. Diese „verbietet“ das Halten einer unmittelbaren REIT-Beteiligung von 10 % oder mehr. Höhere mittelbare Beteiligungen sollen dagegen wohl zulässig bleiben, weil die deutschen DBA die niedrigeren Quellensteuersätze nur bei unmittelbaren Beteiligungen ab einer Quote von 10 % vorsehen. Aus Gründen der Gleichbehandlung muß diese Streubesitzklausel sowohl für im Inland wie im Ausland ansässige REIT-Aktionäre gelten.

Damit diese Maßnahme gegen eine Aushöhlung des deutschen Steuersubstrats nicht zahlos bleibt, muß sie überwachbar ausgestaltet werden. Hierfür wird der deutsche Gesetzentwurf auf spezielle Meldepflichten und Sanktionen nach dem Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) zurückgreifen müssen. Ferner steht die Pflicht der REIT-AG, nur vinkulierte Namensaktien auszugeben, im Raum, so daß die REIT-AG – wie z. B. im Falle der Deutschen Lufthansa AG – ständig den Überblick über den Kreis der Aktionäre behält und bei Verstoß gegen bestimmte Beteiligungsschwellen eingreifen kann. Ferner kommt der Gesetzentwurf letztlich doch nicht ohne abkommensverdrängende Maßnahmen aus, denn auch ein REIT-Aktionär, der gegen das Verbot, 10 % oder mehr der Anteile unmittelbar zu halten, verstößt, hätte grundsätzlich Anspruch auf den niedrigeren deutschen Quellensteuersatz auf Dividenden nach einem einschlägigen DBA.

Unter europarechtlichen Gesichtspunkten muß schließlich geprüft werden, ob die aktuellen Entwicklungen auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts das REIT-Projekt möglicherweise in Frage stellen könnten. Vor dem Hintergrund der Rechtssache „Stauffer“ (C-386/04) stellt sich immerhin die Frage, ob ein ausländischer REIT unter Hinweis auf seine persönliche Steuerbefreiung in seinem Sitzstaat verlangen und mit dem Argument, er sei einem deutschen steuerbefreiten REIT gleichzustellen, beanspruchen könnte, daß seine Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung deutschen unbeweglichen Vermögens in Deutschland steuerfrei bleiben. Bei der Lektüre der Schlußanträge der Generalanwältin in dieser Sache fällt auf, daß eine Gleichbehandlung der italienischen Stiftung im Inland (also die Gewährung des steuerbefreiten Status in Deutschland) nicht bereits dann geboten ist, wenn die ausländische Stiftung nach dem Recht ihres Sitzstaates steuerbefreit ist. Vielmehr ist maßgeblich, ob die ausländische Stiftung – bis auf das Merkmal der unbeschränkten Steuerpflicht kraft Ansässigkeit im Inland – die deutschen Kriterien für die Gemeinnützigkeit und damit die Steuerbefreiung erfüllt. Übertragen auf einen ausländischen REIT bedeutet dies, daß z. B. eine französische SIIC nicht bereits deswegen Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung deutscher Objekte steuerfrei aus Deutschland beziehen kann, weil die SIIC in Frankreich steuerbefreit ist. Vielmehr ist die Vergleichbarkeit des ausländischen Vehikels mit einem deutschen REIT zu fordern. Also wäre ein ausländischer REIT nur dann begünstigt,

wenn er die wesentlichen Strukturmerkmale eines deutschen REIT und die Anforderungen des deutschen Rechts an die Steuerfreiheit erfüllt.

Hierzu sind zwei Punkte anzumerken: Nach den IFD-Vorschlägen für eine REIT-AG mit Trustvermögen und den Strukturmerkmalen eines steuerbefreiten deutschen REIT müßte auch der ausländische REIT, wollte er in Deutschland steuerbefreit sein, das von ihm verwaltete unbewegliche Vermögen einem Trustvermögen widmen. Folglich müßten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Anteilinhaber des Trustvermögens unmittelbar zuzurechnen – sprich: in Deutschland zu versteuern – sein. Wenn dieses Vergleichsmerkmal erfüllt sein müßte, damit der ausländische REIT (also die ausländische AG) in Deutschland befreit ist, wäre ein durch das deutsche REIT-Modell verursachter Fiskalschaden nicht erkennbar. Denn wenn der ausländische REIT für sich selber in Deutschland Steuerfreiheit beanspruchen kann, schlägt dies nicht auf die Steuerpflicht des Anteilinhabers, also des Begünstigten des Trustvermögens durch. Die ausländische REIT-AG könnte dann u. U. Dividenden von in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften quellensteuerfrei beziehen. Da deren Gewinne aber bereits der deutschen Steuer unterlegen haben, wäre dies kein gravierender Verlust an deutschem Steuersubstrat.

Ferner ist zu beachten, daß eine REIT-AG nur mit Rücksicht auf die Aktionärsbesteuerung persönlich steuerbefreit ist. Diese zweite Besteuerungsebene fehlt bei einer gemeinnützigen Stiftung. Ob eine positive Erkenntnis des EuGH in der Rechtssache *Stauffer* von einem ausländischen REIT nutzbar gemacht werden könnte, darf daher bezweifelt werden. Der REIT wird – anders als eine Stiftung – nur deswegen steuerfrei gestellt, weil er regelmäßig nahezu seine gesamten Erträge ausschütten muß und weil die Besteuerung beim Aktionär nachgeholt wird. Beim inländischen REIT liegt insoweit ein geschlossenes Besteuerungssystem im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter vor: Der inländische Aktionär des inländischen REIT unterliegt im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht auf Nettobasis dem Volleinkünfteverfahren mit den bezogenen REIT-Ausschüttungen. Der ausländische Aktionär des deutschen REIT wird an der Quelle auf Bruttobasis erfaßt, wenn auch – im DBA-Fall – zu ermäßigten Steuersätzen. Beim ausländischen REIT ist dieses System durchbrochen, es sei denn, der Aktionär des ausländischen REIT ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Nur dann unterliegt er im Inland der Steuerpflicht mit der REIT-Dividende. Ist der REIT-Aktionär dagegen im Sitzstaat des ausländischen REIT oder in einem Drittstaat ansässig, dann erreicht ihn kein deutscher Steuerzugriff auf die Dividende des ausländischen REIT. Die materielle beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG schaut nur auf den Sitz der ausschüttenden Gesellschaft, nicht darauf, ob die ausländische Gesellschaft die Dividende aus inländischen Einkünften bestreitet. Wollte dies der deutsche

Steuergesetzgeber ändern und auch Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften, die an Steuerausländer fließen, dem deutschen Quellensteuerabzug unterwerfen, z. B. soweit die Dividende aus inländischen Einkünften gespeist wird, dann stünde diesem extraterritorialen Steuerzugriff Art. 10(5) OECD-MA entgegen. Damit ist der ausländische REIT in einer signifikant anderen steuerlichen Position als ein inländischer REIT. Dies sollte es rechtfertigen, den ausländischen REIT nicht wie den inländischen REIT steuerfrei

zu stellen. Denn der (mittelbare) steuerliche Zugriff auf den ausländischen REIT-Aktionär ist nur gewährleistet, wenn der ausländische REIT mit den inländischen Vermietungseinkünften und Veräußerungsgewinnen selber besteuert wird.

Trotzdem muß der Ausgang des Verfahrens in der Rechtssache „Stauffer“ vor dem EuGH aufmerksam verfolgt und auf mögliche Auswirkungen für das deutsche REIT-Projekt untersucht werden.

TAX HAVEN ABUSES – aktueller Untersuchungsbericht des US-Senats¹

Rechtsanwältin/FAStR Petra Korts, MBA und Rechtsanwalt/FAStR Wahed T. Barezai, LL.M., beide KORTS Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln

Die Planung oder Prüfung anspruchsvoller Steuergestaltungen lassen den deutschen Steueranwalt nicht nur mit nahen (Liechtenstein, Isle of Man, etc.), sondern auch fernen Niedrigsteuergebieten (Bahamas, Cayman Islands, etc.) in Berührung kommen, deren Rechtssysteme und Einbettung in die internationale Rechtsordnung ihm oft nicht genügend bekannt sind. Um nicht Fälle von steuerstraf- oder vermögensschadensrechtlicher Brisanz für den Mandanten oder für den Rechtsanwalt zu verursachen, ist es daher nötig, laufende Entwicklungen hinsichtlich dieser Staaten sehr aufmerksam zu verfolgen. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, daß der amerikanische Gesetzgeber immer wieder seine Jurisdiktion direkt oder indirekt auch auf ausländische Staatsbürger/Taten im Ausland erstreckt, soweit amerikanische Finanzmarkt-² oder Sicherheitsinteressen³ betroffen sind.

A. Steuerlast vs. Steuerminderung

US-Steuerpflichtige haben schätzungsweise Vermögen im Wert von 1 Billion US-Dollar in Offshore-Gebieten angelegt und dem amerikanischen Fiskus entgehen jährlich etwa 40 bis 70 Milliarden US-Dollar an Steuereinnahmen durch die Nutzung von Offshore-Steuergestaltungen. Steueroasen und Steuerflucht treiben daher nicht nur deutsche Bundespolitiker um, auch in den USA sorgen Steuerparadiese für großen Unmut.⁴ Am 1. 8. 2006 veröffentlichte das Permanent Subcommittee on Investigations des Committee on Homeland Security and Governmental Affairs des US-Senats seinen lange erwarteten Report⁵ über die mißbräuchliche Nutzung von Steueroasen für Zwecke der Steuerflucht/-hinterziehung.⁶ Der Report äußert sich auch zu der Rolle, die Rechts-

anwälte in diesem Zusammenhang spielen, unabhängig davon, in welchem Land diese ihren Sitz haben.

- 1 „Tax haven abuses: the enablers, the tools and secrecy“; Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, Minority & Majority Staff Report, 1. August 2006; http://hsgac.senate.gov/_files/TaxHvnAbRPT.pdf.
- 2 Z. B. Sarbanes-Oxley-Act.
- 3 Z. B. Helms-Burton-Act.
- 4 „Diese Handlungen [Offshore-Steuerhinterziehung] bürden nicht nur den ehrlichen Steuerzahlern zusätzliche Lasten auf, sondern sie führen auch zu einem Verlust an Steuereinnahmen, welche sonst genutzt werden könnten, um die Ausbildung unserer Kinder, die Verbesserung unseres Gesundheitssystems, Investitionen in alternative Brennstoffe oder erneuerbare Energien und unseren Kampf gegen den Terrorismus zu finanzieren.“ Senator Norm Coleman im Opening Statement Investigations Hearing vom 1. 8. 2006; http://hsgac.senate.gov/_files/OPENINGSTMTCOLEMANoo.pdf.
- 5 Siehe auch andere Berichte des PSI bzgl. dieses Sachgebiets:
 - „Report on Fishtail, Bacchus, Sundance, and Slapshot: Four Enron Transactions Funded and Facilitated By U.S. Financial Institutions“, S.Prt. 107-82 (11. 11. 2002); http://hsgac.senate.gov/_files/121102report.pdf.
 - „U.S. Tax Shelter Industry: The Role of Accountants, Lawyers, and Financial Professionals“, S.Prt. 108-34 (November 18 & 20, 2003); http://www.senate.gov/~govt-aff/_files/sprt10834tax_shelters.pdf.
 - „Tax Shelters: Services Provided by External Auditors“, Government Accountability Office Reports, (Februar 2005); <http://www.gao.gov/new.items/do5171.pdf>.
 - „The role of professional firms in the U.S. tax shelter industry“; S. Rprt. 109-54, (13. 4. 2005); http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/useftp.cgi?IPAddress=162.140.64.88&filename=sro54.pdf&directory=/diskb/wais/data/109_cong_reports.
- 6 „(...) Steueroasen sind zum Wilden Westen der Finanzwelt geworden – Häfen für Betrug und Steuerhinterziehung,“ a. a. O.

B. Permanent Subcommittee on Investigations

Das Permanent Subcommittee on Investigations (-PSI-) ist ein Unterausschuß des Committee on Homeland Security and Governmental Affairs. Diesem Ausschuß oblag z. B. die Überwachung der Etablierung des in Reaktion auf die Anschläge vom 11. September 2001 geschaffenen amerikanischen Heimatschutzministeriums (Department of Homeland Security). Dem PSI fällt innerhalb des Ausschusses u. a. die weitreichende Aufgabe zu, die Effektivität der amerikanischen Gesetze bzw. des Gesetzesvollzuges im Hinblick auf Verbrechen oder Ungesetzlichkeiten zu überwachen, welche die nationale Sicherheit oder das nationale „Wohl“ der USA schädigen könnten – hierunter fällt auch die Schädigung des amerikanischen Steueraufkommens. Der Ausschuß beschäftigt sich seit Jahren⁷ immer wieder mit der Problematik von Steuerparadiesen, die von einer Vielzahl von US-Unternehmen und reichen Bürgern genutzt werden, um ihr Vermögen bzw. ihre Einkünfte vor Gläubigern oder Finanzbehörden zu verbergen.⁸ Der nunmehr vorliegende Report ist jedoch der umfangreichste der bisher veröffentlichten Untersuchungen des US-Senats.

C. Report

Der Report stützt sich auf Untersuchungen des Ausschusses über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr, in dem mehr als 80 Befragungen vorgenommen wurden und (z. T. vertrauliche) Dokumente im Umfang von mehr als zwei Millionen Seiten ausgewertet wurden. Im Anschluß an die Veröffentlichung des Reports wird der Ausschuß noch einige Hearings abhalten, zu denen Banken, Kanzleien und Finanzberater sowie Vertreter der Regierung geladen wurden.

Der Bericht gliedert sich in die Feststellung der gegenwärtigen Situation aus Sicht des Komitees und acht Empfehlungen zur Beseitigung der aufgefundenen Mißstände. Den Hauptteil der Untersuchung bildet auf über 350 Seiten die Schilderung von sechs exemplarischen Fällen von Offshore-Transaktionen: angefangen von einem Ein-Mann-Laden („EDG“), der seine Offshore-Kunden über das Internet fand, über komplexe Modelle („POINT“) für Einmal-Transaktionen bis hin zur Betrachtung von Offshore-Aktivitäten einer vermögenden amerikanischen Familie im Zeitraum zwischen 1992 und 2005. Im Fall von „POINT“ soll eine bedeutende Investmentfirma⁹ aus Seattle ihren vermögenden Kunden geholfen haben, Gewinne aus Wertpapierverkäufen im Volumen von 2 Milliarden US-Dollar mit Hilfe fiktiver Verlustgeschäfte zwischen Offshore-Gesellschaften mit Sitz auf der Isle of Man steuerneutral auszugleichen. Der angebliche Steuerschaden soll sich auf 300 Millionen US-Dollar belaufen. Namhafte Kanzleien, Steuerberatungsfirmen und Finanzinstitute waren an dieser Transaktion beteiligt.¹⁰

Die Umsetzung der acht Empfehlungen des Komitees könnten weitreichende steuerliche Folgen haben. So fordert der Ausschuß unter anderem:

- Erstellung einer Liste (unkooperativer) Steueroasen durch das Finanzministerium;
- Einfügung einer gesetzlichen Vermutung in Steuer-, Wertpapier- und Geldwäschegesetze, daß Personen, die Offshore-Gesellschaften mit Vermögen ausstatten, als wirtschaftliche Eigentümer derselben anzusehen sind;
- Verpflichtung für Hedgefonds, Anti-Geldwäsche-Programme einzuführen und verdächtige Kundenaufträge zu melden. Die Verpflichtung soll auch für Hedgefonds gelten, die an US-Hedgefonds angeschlossen sind oder die in den USA investieren;
- Einkünfte aus unkooperativen Steueroasen sind Steuer-vorteile zu versagen.¹¹

D. Rechtsanwälte

Mit dem Kapitel „IX. Law Firms and Tax Haven Abuses“ schließt die Untersuchung.¹² Nach Ansicht des Ausschusses sind „batallions“ von Anwaltskanzleien integraler Bestandteil bei Planung und Ausführung der dargestellten Offshore-Strukturen und ohne die Mithilfe der Anwälte könnten diese Vorhaben nicht geplant werden. Insbesondere hätten solche „aggressiven“ Steuersparmodelle ohne die „Legal Opinions“ der Rechtsanwälte nicht an ausgewählte (sehr vermögende) Klienten vermittelt werden können.

Zwar stellt der Ausschuß keinen direkten Gesetzesverstoß der involvierten Rechtsanwälte fest, doch beruht dies zum Teil darauf, daß die Rechtsanwälte behaupteten, von ihren Mandanten nicht über alle Fakten der geplanten Transaktionen aufgeklärt worden zu sein. Die Ausschußführer des Komitees machten jedoch in ihren Eröffnungstatements klar, daß sie die Rolle der professionellen Berater (Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte) für äußerst bedenklich halten. Als störend wird insbesondere empfunden, daß diese Berufsgruppen durch ihre Dienstleistungen Millionen

7 „Crime and Secrecy: the Use of Offshore Banks and Companies,” hearing before the US Senate Permanent Subcommittee on Investigations, S. Hrg. 98-151 (15. und 16. März und 24. Mai 1983).

8 Siehe Fn. 5, zweiter Spiegelstrich: Der Report beschäftigt sich mit der Rolle von Banken, Steuerberatungsfirmen, Rechtsanwälten und sonstigen Beratern bei der Ausarbeitung und Vermittlung von vermeintlich mißbräuchlichen bzw. illegalen Steuersparmodellen.

9 Die Investmentfirma bezeichnet den Report als unfair, einseitig und ungenau und wirft dem PSI u. a. eine Übergewichtung einzelner Fakten vor.

10 Allerdings wollte selbst der Ausschuß nicht ausschließen, daß die Entwickler des Modells wichtige Aspekte der Transaktionen gegenüber den Kunden, den Rechtsanwälten und den Banken verheimlicht haben; a. a. O., Seite 7.

11 Report Recommendation Nr. 8, a. a. O., Seite 10.

12 A. a. O., Seite 361 ff.

an Honorar/Gebühren verdienen¹³, der Staat als Ergebnis dieser Arbeiten Milliarden an Steuerausfällen erleidet und die Berater sich später darauf hinausreden, nicht über alle Fakten/die wahren Absichten ihrer Mandanten informiert gewesen zu sein.

E. Ausblick

Wie in der deutschen Diskussion betreffend benachbarte Niedrigsteuergelände, so tendiert auch der vorliegende Bericht dazu, legale Steuersparmodelle und illegale Steuerergestaltungen nicht hinreichend deutlich voneinander abzugrenzen. Steuerflucht und Steuerhinterziehung erscheinen gleich verwerflich. So erklärt der Ausschuss unter Punkt 4¹⁴ seiner „Report Findings“¹⁵ pauschal, daß US-Bürger mit der Hilfe von Rechtsanwälten, Brokern, etc. Offshore-Trusts und Strohfirmen nutzen, um US-Steuer-, Wertpapier- und Geldwäschegesetze zu umgehen. Die Regelungen und Praktiken der Steuerparadiese zur Verschwiegenheit würden genutzt, um „unfaire Ergebnisse zu erreichen, welche so nicht von den US-Steuerergesetzen beabsichtigt waren“.¹⁶

Es darf angenommen werden, daß die Schwelle für „unkooperatives“ Verhalten der Offshore-Gelände sehr niedrig angesetzt werden wird. Ein vermehrter Informationsfluß an die amerikanischen Steuerbehörden dürfte auch den deutschen Fiskus freuen, schließlich wird der Informationsaustausch zwischen den Industriestaaten weiter zunehmen und so könnten auch deutsche Behörden von den Informationen für ihre Zwecke profitieren.

In Reaktion auf die vorherigen Untersuchungen des Ausschusses brachten im Jahre 2005 (und auch schon in 2004) der republikanische und der demokratische Ausschussführer eine Gesetzesvorlage¹⁷ ein, die unter anderem vorsieht, daß Personen, die rechtsmißbräuchliche Steuersparmodelle vermitteln oder wissentlich Steuerpflichtigen dabei helfen, ungerechtfertigte Steuerersparnisse zu erzielen, mit einer Strafe in Höhe von 150% ihres durch den Verkauf/die Vermittlung des Steuersparmodells erzielten Gewinns bestraft werden.¹⁸ Natürlich enthält die Gesetzesvorlage auch Verschärfungen für „tax advisors“.¹⁹

Nach dem Inhalt des Reports, der heftigen Kritik²⁰ der Ausschussvorsitzenden an den bisherigen Maßnahmen und der Gefahr, daß Steuerparadiese auch bei der Terrorfinanzierung²¹ eine Rolle²² spielen könnten, muß damit gerechnet werden, daß bald ein Punkt erreicht sein wird, an dem die USA stärker gegen diese Länder vorgehen werden. Dabei kann davon ausgegangen werden, daß eventuelle gesetzliche Verschärfungen auch für deutsche Steueranwälte bzw. deren Mandanten Bedeutung haben werden.²³

13 Im Fall „POINT“ sollen an alle Beteiligten etwa 65 Millionen US-Dollar an Honoraren gezahlt worden sein, a. a. O., Seite 6.

14 „Offshore Tax Haven Abuses“.

15 A. a. O., Seite 9.

16 „...unfair results unintended under U.S. tax and securities laws“; Report Finding Nr. 2, a. a. O. Seite 9.

17 The Tax Shelter and Tax Haven Reform Act of 2005; http://hsgac.senate.gov/_files/S1565TSTHRAof2005.pdf.

18 Bereits 2004 hatten die Ausschussführer eine ähnliche Gesetzesvorlage eingebracht. Damals wurde die Strafe jedoch nur auf 50% des erzielten Gewinns festgesetzt.

19 Sie sollen z. B. ihrer Vergütung für verlustig erklärt werden oder zwingend bestimmte Sachverhaltsprüfungen vornehmen, um nicht von Mandanten für illegale Zwecke „mißbraucht“ zu werden.

20 „Die Beweislage ist überwältigend, daß die Untätigkeit bei der Bekämpfung von Offshore-Steuermodellen im Ergebnis dazu geführt hat, daß diese weiter um sich greifen konnten und neue Stufen der Komplexität erreicht haben“; a. a. O., Seite 2.

21 Die US-Drogenbehörden haben diese Staaten ohnehin schon seit Jahren wegen der vermuteten Durchschleusung von Geldern aus Drogen- und Waffengeschäften im Visier.

22 Aktuell: „Offshore banking, corruption and the war on terrorism“, Hearing before the Subcommittee on Oversight and Investigations of the Committee on International Relations – House of Representatives – (29. 3. 2006); 109–154; http://commdocs.house.gov/committees/intlrel/hfa26777.000/hfa26777_0.HTM#5.

23 Einen Vorgeschmack bieten eventuell die mandatsfeindlichen Verpflichtungen, welche die Geldwäsche-Richtlinie den Rechtsanwälten auferlegt hat: RL 91/398/EWG v. 10. 6. 1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, ABL. EG L 166 v. 28. 6. 1991, geändert durch RL 2001/07/EG v. 18. 12. 2001 sowie RL 2005/60/EG v. 26. 10. 2005, ABL. EG L 309 vom 25. 11. 2005. In „umgekehrter“ Richtung sei daran erinnert, daß das Landgericht Köln im Zusammenhang mit dem Kölner Müllskandal dieses Jahr einen Schweizer Rechtsanwalt, der auch gleichzeitig Honorarkonsul eines karibischen Inselstaates(!) war, wegen Beihilfe zur Untreue zu vier Jahren Freiheitsstrafe verurteilt hat. Der Jurist hatte beteuert, „in gutem Glauben treuhänderisch gehandelt zu haben“.

Aktuelle EuGH-Rechtsprechung und Schlußanträge des Jahres 2006 zum deutschen Ertragsteuerrecht

Dr. Klaus Eicker, Rechtsanwalt, München

Nachdem der EuGH Ende vergangenen Jahres mit seiner Begründung im vielfach beachteten Urteil vom 13. 12. 2005 in der Rechtssache *Marks & Spencer C-446/031* für Aufsehen gesorgt hat und ein grundlegender Richtungswechsel prognostiziert wurde, hat sich diese Befürchtung angesichts der bislang in 2006 ergangenen Urteile als unbegründet erwiesen. Ein Großteil dieser Urteile betrifft das deutsche Steuerrecht, weshalb im folgenden hierauf ein Schwerpunkt gelegt werden soll. Im übrigen sind im ersten Halbjahr zahlreiche Schlußanträge der Generalanwälte ergangen, die teilweise neue Wege einschlagen. Ob der Gerichtshof diese neuen Ansatzpunkte übernehmen wird, ist derzeit jedoch noch vollkommen offen.

In der Rechtssache *Ritter-Coulais (C-152/03)* hat der EuGH am 21. 2. 2006 entschieden, daß die Nichtberücksichtigung von ausländischen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen des sog. negativen Progressionsvorbehalts von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten gegen EG-Recht verstößt. Der EuGH hat dabei einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG) angenommen. Das Ehepaar Ritter-Coulais wohnte in Frankreich und arbeitete als Lehrer in Deutschland. Hinsichtlich ihrer Besteuerung in Deutschland im Jahre 1987 beantragte das Ehepaar, die negativen Einkünfte aus der Nutzung des französischen Eigenheims (ehemalige Nutzungswertbesteuerung) bei der Berechnung des deutschen Steuersatzes zu berücksichtigen. Mangels korrespondierender positiver Einkünfte aus Frankreich wurde ihnen die Berücksichtigung der negativen Einkünfte für die deutsche Besteuerung versagt.

Im Vorfeld des Urteils war dem Verfahren zwar insbesondere hinsichtlich der allgemeinen Berücksichtigung ausländischer Verluste im Rahmen der Einkommensermittlung beigemessen worden. Der EuGH hat diese Frage jedoch – entgegen der ersten Vorlagefrage des BFH und den Schlußanträgen des Generalanwalts – unbeantwortet gelassen, da die Kläger im konkreten Rechtsstreit lediglich beantragt hatten, ihren Steuersatz unter Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus dem Ausland festzusetzen. Dem Urteil kann mithin nur eine begrenzte Auswirkung auf die Behandlung ausländischer Verluste zugesprochen werden. Daß ausländische Betriebsstättenverluste bei der Progression des der Einkommensteuer unterliegenden Stammhauses zu berücksichtigen sind, steht aber nunmehr außer Frage.

Das EuGH-Urteil vom 23. 2. 2006 in der Rechtssache *Keller Holding (C-475/04)* betraf die Frage der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Ver-

einnahmung steuerbefreiter ausländischer Dividenden gemäß § 8 b KStG a. F. i. V. m. § 3 c EStG. Nach Ansicht des EuGH stellt die im wirtschaftlichen Ergebnis mögliche Berücksichtigung der Betriebsausgaben im Zusammenhang mit inländischen Dividenden gegenüber der Nichtabzugsfähigkeit dieser Ausgaben bei ausländischen Dividenden einen Verstoß sowohl gegen die Niederlassungsfreiheit des EWR-Abkommens als auch des EG-Vertrags dar. Des Weiteren weist der EuGH auf den Vorrang des Primärrechts, insbesondere der Grundfreiheiten, gegenüber dem Sekundärrecht hin. Insofern sei es unbeachtlich, daß die Mutter-/Tochter-Richtlinie die Möglichkeit gewähre, den Betriebsausgabenabzug zu beschränken. Der Gerichtshof bestätigt damit vollumfänglich seine Rechtsprechung in der Rechtssache *Bosal Holding*. Das Urteil betrifft im Prinzip die Rechtslage bis zum Jahre 2000. Für die Jahre 2001 bis 2003 gewinnt die Entscheidung aber ebenso Bedeutung, soweit in diesem Zeitraum keine Betriebsausgaben angefallen waren oder die Betriebsausgaben weniger als 5% des Dividendenbetrags betragen. Denn in diesen beiden Fällen werden nach der in den Jahren 2001 bis 2003 geltenden Fassung des § 8 b KStG i. V. m. § 3 c EStG ausländische Dividenden im Ergebnis höher besteuert.

In der Rechtssache *CLT-UFA (C-253/03)* zur Frage des unterschiedlichen Körperschaftsteuertarifs für unbeschränkt und beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften hat der EuGH in seinem Urteil vom 23. 2. 2006 erwartungsgemäß den Betriebsstättensteuersatz für EG-rechtlich diskriminierend gehalten. In der Rechtssache *CLT-UFA S.A.* lag dem Gerichtshof ein zu entscheidender Fall über die etwaige Europarechtswidrigkeit des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes des seit dem VZ 2001 abgeschafften Anrechnungsverfahrens vor. Die *CLT-UFA S.A.* mit Sitz in Luxemburg unterhielt im Streitjahr 1994 in der Bundesrepublik Deutschland eine Zweigniederlassung. Ein Steuersatz von 42% gemäß § 23 Abs. 2 und 3 KStG 1991 wurde für das zu versteuernde Einkommen der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft festgesetzt. Die Klägerin *CLT-UFA S.A.* sah in dem Steuersatz eine Diskriminierung ihres Rechtes auf Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 i. V. m. Art. 48 EG, da durch die höhere Besteuerung der Gewinne von Zweigniederlassungen gegenüber den Gewinnen von Tochtergesellschaften (30% bei Ausschüttung) die freie Wahl der geeigneten Rechtsform der Niederlassung im Ausland eingeschränkt wird. Der EuGH hat dem klagenden Unternehmen Recht gegeben und bestimmt, daß Betriebsstätten mit dem gleichen (durchschnittlichen) Steuersatz besteuert werden müssen wie vergleichbare Tochtergesellschaften. Die exakte Bestimmung dieses Durchschnittsteuersatzes überließ der Gerichtshof

jedoch dem BFH, da die Würdigung des konkreten Sachverhaltes dem vorliegenden Gericht obliege.

In dem am 6. 7. 2006 verkündeten Urteil in der Rechtsache *R. H. Conijn (C-346/04)* steht die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) einer nationalen Vorschrift entgegen, die einer beschränkt steuerpflichtigen Person nicht erlaubt, die Steuerberatungskosten, die ihr für die Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung entstanden sind, nicht in gleicher Weise wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person von ihren steuerpflichtigen Einkünften als Sonderausgaben abzuziehen.

Von den bislang vier zu deutschem Ertragsteuerrecht ergangenen Schlußanträgen (*Scorpio C-290/04*, *Centro Equestre C-290/04*, *Rewe Zentralfinanz C-347/04* und *Meindl C-329/05*) soll hier noch kurz auf das Verfahren *Rewe Zentralfinanz* eingegangen werden: Das FG Köln hat dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt (Beschluß vom 15. 7. 2004, FR 2004, S. 1118), ob eine Regelung mit dem EG-Recht vereinbar ist, die den sofortigen steuerlichen Ausgleich von Verlusten aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an Tochtergesellschaften im EU-Ausland beschränkt, wenn diese passive Tätigkeiten im Sinne des § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG ausüben und/oder wenn die Tochtergesellschaften aktive Tätigkeiten im Sinne des § 2a EStG nur durch eigene Enkelgesellschaften realisieren, während Abschreibungen auf Beteiligungswerte an inländischen Tochtergesellschaften ohne diese Beschränkungen möglich sind. Generalanwalt *Maduro* hat in seinen Schlußanträgen vom 31. 5. 2006 in der Rechtssache *REWE Zentralfinanz (C-347/04)* ausgeführt, daß die deutsche Regelung zur Beschränkung von Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) darstellt.

Er wies in einer detaillierten Begründung das Vorbringen der Bundesregierung zurück, die vom EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer (C-446/03)* entwickelten Grundsätze

seien auf den vorliegenden Fall zu übertragen. Insbesondere bestünde im vorliegenden Fall nicht die Gefahr der doppelten Berücksichtigung *derselben* Verluste, da die Teilwertabschreibung allein die Verluste der Muttergesellschaft aufgrund der Wertminderung ihrer Beteiligung betreffen. Der Generalanwalt bestreitet nicht, daß die Verlagerung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ins Ausland zu einem Verlust von Steuereinkünften des Herkunftsstaates führt. Er stellt jedoch klar, daß einerseits Steuermindereinnahmen keinen Rechtfertigungsgrund darstellen und andererseits dies gerade Folge der Ausübung der von den Grundfreiheiten des EG-Vertrags eingeräumten Rechte sei. Im Hinblick auf die von der Bundesregierung vorgebrachten administrativen Schwierigkeiten im grenzüberschreitenden Bereich verweist der Generalanwalt – entsprechend der ständigen Rechtsprechung des EuGH – auf das den Mitgliedstaaten zur Verfügung stehende Instrument der Amtshilferichtlinie (77/799/EWG).

Eine Einschränkung der Urteilswirkungen aufgrund möglicher hoher Belastungen des Staatshaushalts weist der Generalanwalt mangels rechtlicher Grundlage im EG-Vertrag zurück. Die Ausführungen des Generalanwalts zeigen einmal mehr, daß – sofern ihnen der EuGH folgt – kein grundlegender Wandel in der Rechtsprechung stattgefunden hat, wie dies im Nachgang zu dem Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* teilweise befürchtet wurde. Die in der Rechtssache *Marks & Spencer* entwickelten Grundsätze sind vielmehr stets differenziert und im Hinblick auf den dort entschiedenen konkreten Fall zu betrachten.

Für den Herbst sind zahlreiche weitere Urteile und Schlußanträge zu erwarten. Insbesondere wird das Urteil in der Rechtssache *Stauffer C-386/04*, das bereits im September verkündet werden soll, möglicherweise das deutsche Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht stark beeinflussen.

¹ Alle Urteile und Schlußanträge können unter Eingabe der Rechtssachennummer unter <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de> abgerufen werden.

Freistellung von Zinsen aus der Anlage von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen nach dem DBA-USA 1989

Zugleich eine Besprechung der Urteile des FG Schleswig-Holstein vom 27. 11. 2002 und 28. 3. 2006

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, und Dr. Jürgen Nosky, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main¹

1. Sachverhalt und Gang des Verfahrens

Die Klägerin, eine GmbH, war Komplementärin der X-KG und ist deren Rechtsnachfolgerin. Die X-KG war ihrerseits an der X-LP beteiligt, einer Limited Partnership US-amerikanischen Rechts, die in den USA steuerlich als Personengesellschaft behandelt wurde. Generalpartner und alleiniger geschäftsführender Gesellschafter der X-LP war eine Inc., eine Kapitalgesellschaft US-amerikanischen Rechts. Die X-LP erzielte Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit durch Vermietung und Verpachtung von in den USA belegenen, gewerblich genutzten Immobilien. Einnahmeüberschüsse aus der Vermietung legte sie verzinslich an. Die Zins-einkünfte wurden in den USA besteuert.

Das Finanzamt erließ einen Feststellungsbescheid, in dem es die Zinseinkünfte auf der Ebene der X-KG als im Inland steuerpflichtig behandelte.

Der 2. Senat des FG Schleswig-Holstein hob den Feststellungsbescheid im November 2002 auf, weil die von den Mitunternehmern der X-KG erzielten Zinseinkünfte abkommensrechtlich als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren und nach Art. 23 Abs. 2 a) Satz 1 i. V. m. Art. 6 Abs. 1 DBA-USA 1989² freizustellen seien.³

Ohne sich inhaltlich mit dem Urteil auseinanderzusetzen, hob der BFH das Urteil des 2. Senats im Juli 2003 auf.⁴ Denn bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft sind die Besteuerungsgrundlagen auf der Ebene der X-LP als Unter-gesellschaft bindend (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO) für das eigenständige Feststellungsverfahren der X-KG als Ober-gesellschaft gesondert festzustellen (vgl. § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO).

Der 5. Senat des FG Schleswig-Holstein⁵, an den der Rechtsstreit zurückverwiesen wurde, folgte im März 2006 der Ansicht des Finanzamts und wies die Klage ab, ließ aber die Revision zu.⁶ Danach sei die in den USA gezahlte Steuer auf die deutsche Steuer vom Einkommen anzurechnen (vgl. Art. 23 Abs. 2 b) gg) i. V. m. Abs. 21 a) aa) des Protokolls). Einschlägig für die Zinseinkünfte sei Art. 11 Abs. 1 und 2.

Der skizzierte Sachverhalt wirft im wesentlichen vier materiell-rechtliche Fragen auf, mit denen sich der BFH im zweiten Rechtszug befassen muß:

- Wie sind die Zinsen nach innerstaatlichem Recht einzuordnen?
- Läßt das DBA-USA 1989 die uneingeschränkte Besteuerung der Zinsen im Ansässigkeitsstaat Bundesrepublik Deutschland zu?
- Oder erlaubt das DBA-USA 1989 dem Quellenstaat USA die Besteuerung, und wenn ja, als Betriebsstätteneinkünfte oder als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen?
- Wie ist die Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden, durch Anrechnung oder durch Freistellung?

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Besteuerung nach innerstaatlichem Recht: die gewerblich geprägte Personengesellschaft

Die X-LP, die nach den nicht näher begründeten Feststellungen des 5. Senats dem Typus einer Personengesellschaft vergleichbar war,⁷ wird im deutschen Steuerrecht nach herrschender Meinung als „partielles“ Steuerrechtssubjekt behandelt.⁸ Da die Mitunternehmer in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit vermögensverwaltend tätig waren, konnten sie nur dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, wenn die X-LP nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG durch die Inc. als Komplementärin, die allein geschäftsführungsbefugt war, gewerblich geprägt wurde.

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Friedhelm Jacob ist Partner, Jürgen Nosky ist Mitarbeiter im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller, Partnerschaft von Rechtsanwälten.
- 2 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. 8. 1989, BGBl. II 1991 S. 355. Die Angaben von Artikeln ohne Zusatz beziehen sich auf dieses Abkommen.
- 3 Vgl. ►► FG Schleswig-Holstein vom 27. 11. 2002, 2 K 148/00, EFG 2003, 376.
- 4 Vgl. ►► BFH vom 9. 7. 2003, I R 5/03, BFH/NV 2004, 1 f. m.w.N.
- 5 ►► Urteil vom 28. 3. 2006, 5 K 291/04, EFG 2006, 824.
- 6 Vgl. Az. des BFH, I R 33/06.
- 7 Vgl. grundlegend RFH vom 12. 2. 1930, VI A 899/27, RFHE 27, 73; BMF vom 19. 3. 2004, IV B 4 – S 1301 USA -22/04, BStBl. I S. 411 zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company sowie *Rengers*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 2006, § 1 KStG, Rn. 140 ff. m.w.N.
- 8 Vgl. statt aller *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 25. Auflage 2006, § 15, Rn. 164 f. m.w.N.

Ob eine ausländische Personengesellschaft durch eine ausländische Kapitalgesellschaft gewerblich geprägt werden kann, wird uneinheitlich beantwortet. Für Zwecke des nationalen Steuerrechts hat der BFH dies ohne nähere Begründung unabhängig davon bejaht, ob die ausländische Kapitalgesellschaft gewerblich tätig ist oder vermögensverwaltend in Erscheinung tritt.⁹ Dafür spricht bereits die grammatikalische Auslegung der Vorschrift, die nicht zwischen deutschen und ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert.¹⁰ Im Rahmen der Legaldefinition der Kapitalgesellschaft in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird inzwischen ebenfalls davon ausgegangen, daß eine dem Typus einer Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische Gesellschaft unter die Vorschrift fällt.¹¹ Für die Grundsätze der gewerblich geprägten Personengesellschaft spielt es keine Rolle, daß die Inc. mangels Buchführungspflicht nach dem Handelsgesetzbuch¹² nicht kraft Rechtsform nach § 8 Abs. 2 KStG gewerbliche Einkünfte erzielt.¹³

Zutreffenderweise gehören die Zinsen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG.

2.2. Abkommensrechtliche Schranken für die deutsche Besteuerung nach dem DBA-USA 1989

Die Zinseinkünfte wurden nach den Feststellungen des 5. Senats des FG Schleswig-Holstein in den USA besteuert, deren Besteuerungsrecht als Quellenstaat von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen durch das DBA-USA 1989 nicht eingeschränkt wird (vgl. Art. 6 Abs. 1). Sie unterlagen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb überdies der deutschen Einkommensteuer. Die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat einer Person vermeidet eine Doppelbesteuerung grundsätzlich durch die Freistellungsmethode (vgl. Art. 23 Abs. 2 a) Satz 1). Die Klägerin war als Gesellschafterin der X-KG abkommensberechtigt (vgl. Art. 3 Abs. 1 d) Alt. 2, e), Art. 4 Abs. 1 HS. 1).

Während der 2. Senat des FG Schleswig-Holstein im November 2002 die Zinseinkünfte als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen qualifiziert hat,¹⁴ vertritt der 5. Senat die Ansicht, daß Art. 11 Abs. 1, Abs. 2 einschlägig sei.¹⁵ Diese sogenannte vollständige Verteilungsnorm¹⁶ weist der Bundesrepublik Deutschland zunächst eine uneingeschränkte Besteuerungskompetenz zu. Kommt es entgegen der klaren Regelung dennoch zu einer Doppelbesteuerung, wird diese ausnahmsweise über die Anrechnungsmethode vermieden (vgl. Art. 23 Abs. 1 b, gg) i. V. m. Abs. 21 a) aa) des Protokolls). Ferner darf der Konflikt nach dem Wortlaut des Protokolls nicht über ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 lösbar sein.¹⁷ Dafür muß ein sogenannter Einordnungs- oder Qualifikationskonflikt vorliegen, bei dem Quellen- und Ansässigkeitsstaat Einkünfte unterschiedlichen Verteilungsnormen zuordnen.¹⁸

2.2.1. Die abkommensrechtliche Einkunftsart

a) Zinseinkünfte nach Art. 11 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989?

Bei den streitigen Kapitalerträgen handelt es sich – unter dem Blickwinkel der abkommensrechtlichen Definition des Art. 11 Abs. 2 Satz 1 DBA-USA 1989 – um Zinsen im Sinne der genannten Vorschriften. Wenn schon grundpfandrechtlich gesicherte Forderungen, die immerhin durch die Sicherungsabrede mit dem unbeweglichen Vermögen verbunden bleiben, nach dem Wortlaut des Art. 11 Abs. 2 Satz 1 als Zinsen zu begreifen sind, soll das erst recht für Forderungen gelten, die nicht mehr als einen historischen Bezug zum unbeweglichen Vermögen aufweisen.¹⁹

Die Art. 7 Abs. 6, 11 Abs. 3 belegen indessen die These, daß bestimmte Einkünfte tatbestandmäßig gleichzeitig unter mehrere Abkommensbestimmungen fallen können. Rechtsfolgenmäßig bauen die abkommensrechtlichen Einkunftsarten auf dem Grundsatz der Spezialität auf (vgl. Art. 7 Abs. 6). Er besagt, daß es allgemeinere und speziellere abkommenrechtliche Vorschriften gibt. Die spezielleren gehen den allgemeineren rechtsfolgenmäßig regelmäßig vor, soweit nicht der Tatbestand einer Rückverweisung wie in Art. 11

9 Vgl. BFH vom 17. 12. 1997, I R 34/97, BStBl. II 1998, 296, 297 zum DBA-USA 1989.

10 Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 25. Auflage 2006, § 15, Rn. 215 f.; *C. Schmidt/Blöchle*, IStR 2003, 685, 688; BMF vom 24. 9. 1999, IV D 3 – S 1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627; a.A. etwa *Kroppen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, 2005, § 49 EStG, Rn. 615 a.E.; FG Niedersachsen vom 16. 3. 2005, 2 K 835/01, EFG 2005, 1035 ff.

11 Vgl. *Graffe*, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, Körperschaftsteuer, § 1 KStG, Rn. 87 b; *Kessler/Eike*, DStR 2005, 2101, 2103 f.; Der Gesetzgeber will die Vorschrift klarstellend erweitern (vgl. Begründung des Entwurfs des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 12. 7. 2006, S. 46 f.).

12 Vgl. ►► BFH vom 7. 11. 2001, I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, 863 f. m.w.N.

13 Der Entwurf des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 12. 7. 2006 sieht vor, daß die Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG nicht mehr an die handelsrechtliche Buchführungspflicht anknüpft, sondern daran, daß ein Steuerpflichtiger gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. Begründung S. 47).

14 Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 27. 11. 2002, 2 K 148/00, EFG 2003, 376, 377.

15 Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 28. 3. 2006, 5 K 291/04, EFG 2006, 824, 825 f.

16 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage 1998, Tz. 16.205.

17 Nicht eindeutig geregelt ist, ob die Anrechnung voraussetzt, daß tatsächlich ein Verständigungsverfahren erfolglos durchgeführt wurde, oder ob es ausreicht, daß bei vernünftiger Betrachtung der Quellenstaat seine Besteuerungsmaßnahmen nicht zurücknehmen wird und es dem Wohnsitzstaat überläßt, den Ausgleich über die Anrechnung herbeizuführen. Im letzteren Sinne zutreffend *U. Wolff*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, USA Art. 23 Rz. 311.

18 Vgl. *U. Wolff*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, USA Art. 23 Rz. 305.

19 So *Reimer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 105.

Abs. 3 gegeben ist.²⁰ Es ist daher zu klären, ob die Kapitalerträge (auch) zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (vgl. Art. 6) gehören können und ob in diesem Fall die Behandlung als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen Vorrang vor der nach Art. 11 Abs. 1, Abs. 2 hat.

b) Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen

aa) Grundlagen

Das Verhältnis der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu den Zinseinkünften ist nicht ausdrücklich geregelt. Um die Einkunftsarten voneinander abzugrenzen, ist es unzulässig, auf die Grundsätze der Einkünftequalifikation des EStG zurückzugreifen. Denn den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen kommt eine andere Funktion als den sieben Einkunftsarten des EStG zu. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt den Tatbestand des innerstaatlichen Einkommensteuerrechts. Die Einkunftsarten stehen nebeneinander und bilden kein lückenfreies System, vielmehr werden Lücken in der Erfassung der steuerwürdigen Sachverhalte bewußt in Kauf genommen. Dagegen sollen die Art. 6 bis 21 DBA-USA 1989 alle Einkünfte erfassen, die potentiell der Besteuerung nach innerstaatlichem Recht unterliegen, und je nach Tatbestand das Besteuerungsrecht des Quellenstaates aufrechterhalten, beschränken oder ausschließen.²¹ Die abkommensrechtliche Einkünftequalifikation ist daher mit der innerstaatlichen nicht deckungsgleich.

bb) Grammatikalische Auslegung

Die streitigen Zinseinkünfte sind auch als Einkünfte „aus“ unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren (vgl. Art. 6 Abs. 1). Der Wortlaut der Vorschrift läßt den Schluß zu, daß zwischen den Einkünften und dem in Art. 6 Abs. 2 näher definierten unbeweglichen Vermögen ein kausaler Zusammenhang ausreichend ist. In Art. 6 Abs. 3 DBA-USA 1989 verwendet das Abkommen die Nutzung unbeweglichen Vermögens als Oberbegriff der dort genannten drei Varianten.²² Hierdurch wird der Zusammenhang zwischen Einkunftsquelle und Einkünften im Abs. 1 des Artikels konkretisiert (Einkünfte „aus“ einer der möglichen Nutzungsformen). Es handelt sich nicht um ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal, das neben die Elemente des Grundtatbestandes in Art. 6 Abs. 1 tritt,²³ zumal Art. 6 Abs. 4 HS. 1 auf alle drei Absätze Bezug nehmend von Einkünften „aus“ unbeweglichem Vermögen spricht. Für eine extensive Auslegung spricht auch Art. 6 Abs. 3 Var. 3, weil die Regelung auf jede andere Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens anwendbar sein soll.

cc) Teleologische Auslegung

Die teleologische Interpretation bekräftigt das Ergebnis der grammatikalischen Auslegung. Den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen liegt der Gedanke zugrunde, daß die Einkunftsquelle mit den USA als Belegenheitsstaat besonders eng wirtschaftlich verbunden ist.²⁴ Das ist der tiefere Grund, weshalb das Besteuerungsrecht des Quellenstaates

durch das Abkommen nicht eingeschränkt wird. Die ratio legis spricht dafür, die Grenzen des maßgeblichen Veranlassungszusammenhangs nicht zu eng zu ziehen.

dd) Systematische Auslegung

Nach Art. 6 Abs. 3 sind Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen solche aus unmittelbarer Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens. Während die erste Variante die Eigennutzung der Einkunftsquelle erfaßt, soweit sie nach dem Recht des Anwenderstaates überhaupt besteuert wird, regelt die zweite Variante den Fall, daß das unbewegliche Vermögen einem Dritten zur Nutzung überlassen wird. Der dritten Variante kommt die Funktion eines Auffangtatbestandes zu, weil sie auf jede „andere“, mittelbare Nutzung des unbeweglichen Vermögens anwendbar ist.²⁵ Aus dem Abkommenszusammenhang wird klar, daß es unerheblich ist, ob die Forderung, die den Zinsen zugrunde liegt, dem unbeweglichen Vermögen nach Art. 6 Abs. 2 zugeordnet werden kann.²⁶ Ansonsten verbliebe für die dritte Variante des Art. 6 Abs. 3 kein Anwendungsbereich. Daraus erhellt zugleich, daß Art. 11 Abs. 2 Satz 1 aus systematischen Gründen einschränkend auszulegen ist. Zinsen, die in einem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang mit Einkünften aus unbeweglichem Vermögen stehen, fallen unter Art. 6 Abs. 3 Var. 3.²⁷ Der Einwand von Reimer, es ergäben sich dadurch unnötige Abgrenzungsprobleme zu den Zinseinkünften²⁸, überzeugt nicht. Der Abkommenszusammenhang erfordert geradezu ein solches Unmittelbarkeitskriterium, damit der Tatbestand „jede andere Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens“ nicht konturenlos wird.

20 Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA vor Art 6-22 Rz. 21.

21 Vgl. nur *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Vor Art. 6-22, Rn. 1.

22 Unmittelbare Nutzung; Vermietung oder Verpachtung; jede andere Art der Nutzung.

23 Zutreffend *Reimer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 132.

24 Vgl. OECD-Musterkommentar zum OECD-Musterabkommen, Nr. 1; BFH vom 28. 4. 1982, I R 151/78, BStBl. II S. 566, 567 zu Art. 3 Abs. 4 DBA-Frankreich; *Reimer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 3.

25 Vgl. BFH vom 28. 4. 1982, I R 151/78, BStBl. II S. 566, 567 zu Art. 3 DBA-Frankreich; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage 1998, Tz. 16.219, 221; *Ellsel*, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, 1997, Art. 6 OECD-MA, Rn. 277 ff.; *Kempermann*, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, 1984, Art. 6, Rn. 63; unzutreffend *Kuhfus*, Anm. zu FG Schleswig-Holstein vom 28. 3. 2006, 5 K 291/04, EFG 2006, 826, 827.

26 So aber FG Hamburg vom 30. 5. 2000, VII 244/98, rkr., EFG 2000, 1048, 1049 zu Art. 6 DBA-Kanada; *Reimer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 9, 84, 91, 105.

27 Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 27. 11. 2002, 2 K 148/00, EFG 2003, 376, 377 f.

28 Vgl. *Reimer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 105.

Aus dem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang zwischen der Einkunftsquelle „unbewegliches Vermögen“ und den Einkünften ergibt sich die äußerste Grenze der mittelbaren Nutzung unbeweglichen Vermögens. Sie ist überschritten, wenn die Nutzung unbeweglichen Vermögens nicht die auslösende Ursache für die Einkünfte ist, der Veranlassungszusammenhang zwischen der Einkunftsquelle und den Einkünften also ein zu loser ist. In diesem Sinne ist der Sachverhalt zu beurteilen, der dem Urteil des FG Münster aus dem Jahr 2004 zugrunde lag.²⁹ Dort hatten die Kläger Geld in die Türkei transferiert, um ein Grundstück zu erwerben. Es sollte mit einem vier Wohnungen umfassenden Mehrfamilienhaus bebaut werden, das anschließend vermietet werden sollte. Nach dem Transfer stellte sich heraus, daß das Grundstück nicht bebaut werden durfte, weshalb der Erwerb scheiterte. Das Geld wurde danach in der Türkei vorübergehend verzinslich angelegt, um schnell für den Kauf eines Ersatzobjekts zur Verfügung zu stehen. Zutreffend ging das Gericht im Ergebnis davon aus, daß es sich um Zinseinkünfte handelte. Werden andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen angelegt, ist nicht mehr von einer anderen Nutzung im Sinne des Art. 6 Abs. 3 Var. 3 auszugehen. Es handelt sich um einen nur entfernten Zusammenhang mit der Einkunftsquelle, ohne jeglichen historischen Bezug zum unbeweglichen Vermögen.

Die hier vertretene restriktive Auslegung des Art. 11 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 findet systematisch in Art. 6 Abs. 4 eine weitere Stütze. Die Norm regelt unmittelbar zwar nur das Konkurrenzverhältnis zu den Art. 7 und 14. Ihr ist indessen die Wertung zu entnehmen, daß die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen generell vorrangig zu anderen Einkunftsarten sind.³⁰ Im Gegensatz dazu bestimmt Art. 11 Abs. 3, daß das Betriebsstättenprinzip vorrangig ist. Die Rückverweisung macht deutlich, daß Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen den Zinseinkünften hierarchisch vorgehen.³¹ Im Sinne eines Stufenverhältnisses stehen Einkünfte gem. Art. 6 auf der ersten Stufe, Zinseinkünfte auf der zweiten und gewerbliche Gewinne eines Unternehmens wegen Art. 7 Abs. 6 auf der dritten Stufe.

Ist die Einkünfteerzielungshandlung demnach abkommensautonom auszulegen, verbietet sich ein Rückgriff auf das Recht des Anwenderstaates nach Art. 3 Abs. 2.³² Werden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen angelegt, so sind die erzielten Zinsen als mittelbare Nutzung der Einkunftsquelle im Belegenheitsstaat USA zu versteuern.³³ Sie stehen im kausalen Verhältnis zum unbeweglichen Vermögen und nehmen der ratio legis entsprechend den Quellenstaat weiterhin besonders in Anspruch. Es liegt ein mittelbarer, aber hinreichend enger Zusammenhang zur Einkunftsquelle vor. Sollen die Einkünfte zu einem späteren Zeitpunkt für eine Reinvestition ins unbewegliche Vermögen zur Verfügung stehen, ist sogar ein funktionaler Zusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung gegeben, der über den nach

Art. 6 Abs. 1 erforderlichen Veranlassungszusammenhang hinausgeht. Dasselbe gilt etwa, wenn die zwischenzeitlich angelegten Gelder der Liquiditätshaltung für Zwecke der Bewirtschaftung und Instandhaltung des Objekts dienen.

2.2.2. Die Bedeutung von Parallelabkommen

Ein kausales Verhältnis zwischen den Einkünften und dem unbeweglichen Vermögen liegt auch der Verständigungsvereinbarung vom 1. 6. 1994 zur identischen Rechtsfrage nach dem DBA-Österreich zugrunde,³⁴ die im Rahmen des neuen Abkommens unverändert gültig ist.³⁵ Danach besteht Einvernehmen, daß Zinsen, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Nutzung unbeweglichen Vermögens stehen, nach der Zuteilungsregel für unbewegliches Vermögen der Besteuerung im Belegenheitsstaat des Grundstücks unterliegen. Trotz aller gebotener Vorsicht ist das Ergebnis der Verständigungsvereinbarung bei der Interpretation des Art. 6 zu berücksichtigen, weil sowohl das DBA-USA 1989 als auch das gleichartige DBA-Österreich zu dem Abkommensstypus der westlichen Industriestaaten gehören.³⁶ Die Verständigungsvereinbarung kann vergleichend herangezogen werden und bestätigt das Ergebnis der hier vertretenen Abkommensauslegung.

2.2.3. Die Rückverweisung des Art. 11 Abs. 3 DBA-USA 1989

Nach der hier vertretenen Ansicht ist kein Raum für die Vorschrift, weil Art. 6 Abs. 1 vorrangig anwendbar und Art. 11 einschließlich des in Abs. 3 geregelten Betriebsstättenvorbehalts damit nicht einschlägig ist. Allerdings müßte sich der BFH mit Art. 11 Abs. 3 befassen, sollte er seine Prüfung nicht mit Art. 6 abschließen.

29 Vgl. ►► FG Münster vom 25. 6. 2004, 11 K 5628/03, EFG 2004, 1664 f.

30 Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, MA Art. 6 Rz. 101; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage 1998, Tz. 16.207.

31 Unzutreffend FG Hamburg vom 30. 5. 2000, VII 244/98, rkr., EFG 2000, 1048, 1050, wonach der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 11 Abs. 5 DBA-Kanada abschließend regelt, wann Zinsen zu anderen Einkunftsarten gehören sowie FG Münster vom 25. 6. 2004, 11 K 5628/03, EFG 2004, 1664 f.

32 In diesem Sinne auch *Reimer*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 34, 133; a.A. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, MA Art. 6 Rz. 39.

33 Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, MA vor Art. 6-22 Rz. 22 a.E.; FG Schleswig-Holstein vom 27. 11. 2002, 2 K 148/00, EFG 2003, 376, 377; a.A. *Reimer*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 6, Rn. 9.

34 Vgl. auch BMF-Schreiben vom 24. 9. 1999, IV D 3 – S 1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627 zu Art. 6 Abs. 3 DBA-Ungarn, das einen funktionalen Zusammenhang zwischen Einkunftsquelle und Einkünften nahe legt.

35 Vgl. *Schuch/Haslinger*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 2006, Art. 6 DBA-Österreich, Rn. 1.

36 Vgl. zu den methodischen Grundlagen *Vogel*, StJb 1983/84, S. 373 ff.; *ders.*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 4. Auflage 2003, Einl. Rn. 140 ff.; ferner BFH vom 9. 10. 1985, I R 128/80, BFHE 145, 341, der zur Auslegung einer Bestimmung des DBA-USA 1954/65 frühere und spätere Doppelbesteuerungsabkommen der USA herangezogen hat; kritisch hingegen *Debatin*, DB 1987, 1607, 1609.

2.2.4. Gewerbliche Tätigkeit durch eine Betriebsstätte in den USA

Der Tatbestand des Art. 11 Abs. 3 setzt unter anderem voraus, daß der Nutzungsberechtigte im Quellenstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Die Betriebsstätte begründet den abkommensrechtlich relevanten Bezugspunkt der gewerblichen Tätigkeit zum Belegenheitsstaat. Anders als der Begriff der gewerblichen Tätigkeit ist der der Betriebsstätte im DBA-USA 1989 definiert. Im Sinne des Abkommens bedeutet er eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird (vgl. Art. 5 Abs. 1). Das DBA-USA 1989 schweigt abweichend von Art. 3 Abs. 1 c), h) OECD-MA zum Tatbestandsmerkmal „Unternehmen“. Im Zusammenhang des Art. 7 Abs. 1 spricht es lediglich von gewerblichen Gewinnen eines Unternehmens und erweitert den Begriff der gewerblichen Gewinne um zwei weitere Einkunftsarten (vgl. Art. 7 Abs. 7).³⁷ Das Merkmal der Gewerblichkeit ist im Rahmen von Art. 11 Abs. 3 Satz 1 sowohl für die Tätigkeit als auch für die Betriebsstätte entscheidend.

Die Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang führt zu keinem eindeutigen Ergebnis, weil ein gemeinsames Verständnis der beiden Abkommensstaaten gerade in den wichtigen Randbereichen nicht vorhanden ist.³⁸ Mangels Verständigungsverfahren (vgl. Art. 25 Abs. 3 Satz 1 d)) und Qualifikationsverkettung bestimmt sich der Begriff der Gewerblichkeit gem. Art. 3 Abs. 2 grundsätzlich nach dem Recht des Anwenderstaates.

Aus der Sicht des deutschen Rechts waren die Gesellschafter der X-LP vermögensverwaltend und damit nicht gewerblich im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG tätig. Die Rückverweisung wäre nur einschlägig, wenn sich die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG auch abkommensrechtlich über Art. 3 Abs. 2 durchsetzen würde. Das würde nach der Bilanzbündeltheorie dazu führen, daß die Betriebsstätte der X-LP den Gesellschaftern jeweils anteilig zuzurechnen wäre.³⁹

2.3. Zum abkommensrechtlichen Stellenwert des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG

Das Prinzip der Spezialität, das den Rechtsfolgen der Einkunftsarten zugrunde liegt, ist zu berücksichtigen, wenn das Recht des Anwenderstaates nach Art. 3 Abs. 2 maßgeblich für die Interpretation des Begriffs der Gewerblichkeit ist.⁴⁰ § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 in das EStG eingefügt,⁴¹ weil der Große Senat des BFH die sogenannte Gepräge-Rechtsprechung

aufgegeben hatte.⁴² Die Vorschrift dient dazu, die subsidiären Einkünfte aus Vermögensverwaltung (vgl. §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3 EStG) insbesondere vor dem Hintergrund der Gewerbesteuer von den Einkünften aus Gewerbebetrieb abzugrenzen.⁴³ Daraus erschließt sich, daß die Fiktion abkommensrechtlich ein Fremdkörper ist. Die X-LP konnte nicht durch die alleinige Geschäftsführungsbefugnis der Inc. von einer vermögensverwaltenden Vermieterin zu einem Unternehmen im Sinne von Art. 7 mutieren. Diese Rechtsfolge läßt sich auch nicht Art. 3 Abs. 2 entnehmen. Bei der Frage, ob abkommensrechtlich ein „Unternehmen“ im anderen Staat eine „gewerbliche Tätigkeit ausübt“, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Gesetzliche Fiktionen eines der Anwenderstaaten führen nicht dazu, daß die tatsächlichen Verhältnisse verändert werden.

3. Ergebnis

Es hat sich gezeigt, daß Art. 6 einschlägig für Zinsen aus der Anlage von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen ist. Im Verhältnis zu Art. 11 Abs. 1, Abs. 2 handelt es sich um die speziellere Einkunftsart. Die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat einer Person hat die Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt auszunehmen. Hätte sich das Finanzamt an den Betriebsstätten-Erlass gehalten, hätte es gar nicht zu dem Feststellungsbescheid kommen dürfen. Gewerbliche Prägung hätte für die Annahme einer US-Betriebsstätte ausreichen müssen.⁴⁴

37 Vgl. *Jacob*, DBA USA, 1992, Art. 7, Rn. 11.

38 Weiterführend *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, MA Art. 7 Rz. 17; a.A. etwa *Hemmelrath*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 4. Auflage 2003, Art. 7, Rn. 29f.

39 Vgl. BFH vom 29. 1. 1964, I 153/61 S, BStBl. III S. 165, 166; BMF vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1.

40 Vgl. BFH vom 17. 12. 1997, I R 34/97, BStBl. II 1998, 296, 297 (zum DBA-USA 1954/1965); FG Hamburg vom 12. 6. 2003, VI 6/01, rkr., IStR 2004, 205, 207 mit zust. Anm. *Lüdicke* (zum DBA-Niederlande); *Klein*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, 2005, § 15, Rn. 15; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 2006, Art. 7 MA, Rn. 16 a, 49; im Ergebnis auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage 1998, Tz. 16.230; a.A. BMF vom 24. 9. 1999, IV D 3 – S 1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627 mit krit. Anmerkung von *Wassermeyer*; BMF vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1.

41 Vgl. BStBl. I 1985, 735.

42 Vgl. BFH vom 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl. S. 751, 761 ff.

43 Vgl. ►► BFH vom 20. 11. 2003, IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464, 465.

44 Vgl. BMF vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1.; ferner BMF vom 24. 9. 1999, IV D 3 – S 1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627 zum DBA-Ungarn.

Nachwirkungen der Steueramnestie

Dr. Rainer Spatscheck, RA/FAStR/FAStraR, München¹

Im Rahmen des „Strafbefreiungserklärungsgesetzes – StraBEG²“ hatten Steuerhinterzieher die Möglichkeit, durch Abgabe einer Strafbefreienden Erklärung im Zeitraum 1. 1. 2004 bis 31. 3. 2005 und die Begleichung eines Abgeltungsbetrags, Straf- und Steuerfreiheit für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 2002 zu erhalten. Die Höhe des Abgeltungsbetrags belief sich hierbei nur auf ca. 15 bis 20 % des Steuer- und Zinsbetrags, der im Falle einer „normalen“ Selbstanzeige zur Erlangung der Straffreiheit hätte gezahlt werden müssen. Trotz dieser hervorragenden Rahmenbedingungen wurde die Erwartung von € 5 Mrd. Mehreinnahmen³ nicht annähernd erfüllt. Lediglich € 1 244 Mrd. sollen nach Verlautbarungen des Bundesfinanzministeriums eingenommen worden sein. Ein Grund für die schwache Akzeptanz unter den Steuerhinterziehern mögen einige in der Kürze der Zeit nicht abschließend faßbare Unklarheiten bei der Auslegung des StraBEG gewesen sein. Durch ein frühes BMF-Schreiben vom 3. 2. 2004⁴ und einen nachgeschobenen und ergänzten Fragen- und Antworten-Katalog⁵ hat die FinVerw. versucht, darüber hinwegzuhelfen. Einige dieser Unsicherheiten beschäftigen uns noch bis in die Gegenwart.⁶

1. Verfassungswidrigkeit der Spekulations- und Zinsbesteuerung

Die Entscheidung des BVerfG⁷, die Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften bei Wertpapieren in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 für verfassungswidrig und nichtig zu erklären, erging zeitgleich mit einer erheblichen Zunahme von abgegebenen Amnestieerklärungen im Frühjahr 2004. Für die Jahre bis einschließlich 1998 wurden nach der BVerfG-Entscheidung regelmäßig schon keine Spekulationseinkünfte mehr erklärt. In den Folgejahren 1999 bis 2002 wurden die Spekulationsgeschäfte zwar in der Erklärung berücksichtigt, doch wurde die Erklärung häufig anschließend mit dem Einspruch angefochten. Das Erhebungsdefizit, auf das die Verfassungswidrigkeit gestützt war, besteht mit einiger Wahrscheinlichkeit auch in den Folgejahren bis zur Einführung erweiterter Mitteilungspflichten der Banken ab dem Jahr 2005. Die Verfahren ruhen bis zu einer noch zu erwartenden höchstrichterlichen Entscheidung. Für das Jahr 1999 liegt die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsbesteuerung inzwischen dem BVerfG zur Entscheidung vor.⁸ Weitere Veranlagungszeiträume werden folgen, z. B. für Day-Trader kommt im Falle der Nichtigerklärung der Spekulationsbesteuerung für weitere Jahre eine erhebliche Erstattung des Abgeltungsbetrags in Betracht.

Ein zum Zeitpunkt der Einspruchseinlegung ungeahnter Vorteil könnte denjenigen zugute kommen, bei denen die Strafbefreiende Erklärung noch nicht bestandskräftig ist: Das Finanzgericht Köln hat mit Vorlagebeschluß vom 22. 9. 2005⁹ dem BVerfG u. a. die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die gesamte Zinsbesteuerung nach § 22 Abs. 1 Nr. 7 EStG wegen eines „strukturellen Vollzugshindernisses“ verfassungswidrig ist.¹⁰ Zwar sind direkt nur die Streitjahre 2000 bis 2002 betroffen, doch wird die Entscheidung Auswirkungen auf angrenzende Zeiträume haben, in denen keine anderen Regelungen galten.

2. Verwendungsbeschränkung nach § 13 StraBEG

Die größte Furcht desjenigen, der die Abgabe einer Amnestieerklärung plante, war, daß diese Informationen der FinVerw. unbeschränkt zur Verfügung stehen und zu besonderen Betriebsprüfungen oder Steuerfahndungsmaßnahmen führen könnten. Diese Angst wurde ihm durch § 13 StraBEG genommen. Nach Abs. 1 der Vorschrift dürfen die „geschützten Daten“, d. h. der Inhalt der Strafbefreienden Erklärung, den Behörden nur für die Besteuerungszeiträume nach 2002 zur Verfügung gestellt werden. § 13 Abs. 2 S. 1 StraBEG macht für den Fall eine Ausnahme, daß ein Verbrechen oder ein vorsätzliches Vergehen, das im Höchstmaß mit einer Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht ist, betroffen ist. Doch auch dann dürfen die Informationen nicht zur Einleitung des Verfahrens übermittelt werden und erst recht nicht zum Nachteil von Personen verwandt werden, die eine erfolgreiche Amnestieerklärung abgegeben haben (§ 13 Abs. 2 S. 2 und 3 StraBEG).

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter www.steuernrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Dr. Spatscheck ist Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München/Köln/Berlin.
- 2 BGBl. 2003 I, 2928. Siehe hierzu: Streck (Hrsg.), Beraterkommentar zur Steueramnestie, 2004; Schwedhelm/Spatscheck, DStR 2004, 109; dieselben, DStR 2004, 2085.
- 3 BT-Drucks. 15/1309, 2.
- 4 BStBl. 2004 I, 225.
- 5 Vom 20. 7. 2004, ergänzt am 16. 9. 2004, DStR 2004, 1387.
- 6 Vgl. Streck/Spatscheck, Steuerfahndung, 4. Aufl. 2006, Tz. 1398 ff.
- 7 2 BvL 17/02 vom 9. 3. 2004, BStBl. 2005, 56.
- 8 Az.: 2 BvR 294/06. Der BFH (Az.: ► IX R 49/04 vom 29. 11. 2005, BStBl. 2006 II, 178) hatte zuvor die Spekulationsbesteuerung für 1999 für verfassungsgemäß erklärt.
- 9 ►► 10 K 1880/05, DStRE 2005, 1398. Az. beim BVerfG: 2 BvL 14/05.
- 10 Hierzu: Klein, DStR 2005, 1833; Ratschow, DStR 2005, 2006.

Eine erste Bewährungsprobe hat die Vorschrift in einer Entscheidung des LG Offenburg¹¹ bestanden. Der Durchsuchungsbeschuß des AG stützte sich allein auf Informationen aus der Amnestieerklärung. Das LG hob den Beschuß auf. Es geht weiter davon aus, daß die Verwendungsbeschränkung des § 13 StraBEG nicht nur gilt, wenn eine wirksame Amnestieerklärung abgegeben wurde, sondern auch im Falle ihrer Unwirksamkeit, wenn z. B. ein Ausschlußgrund i. S. v. § 7 StraBEG gegeben war. Nach der Ratio des Gesetzes, nämlich das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Verschwiegenheit des Amnestieverfahrens zu schützen, geht das LG davon aus, daß es auf die Wirksamkeit der abgegebenen Erklärung nicht ankommen kann.¹²

3. Wirksamkeit bei Erweiterung der Prüfungsanordnung

Das FG Bremen¹³ hatte über den Fall eines Rechtsanwalts zu entscheiden, der kurz vor Beginn einer angekündigten Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002, am 18. 1. 2004 (!!!), noch eine „richtige“ Selbstanzeige nach § 371 AO, im Hinblick auf nicht erklärte Honorareinnahmen, abgab. In der Folgezeit dehnte das Finanzamt die Betriebsprüfung auf die Jahre 1998 und 1999 aus, teilte dies dem Rechtsanwalt persönlich mit und begann mit der Prüfung, indem die Prüferin vor Ort mit dem Rechtsanwalt sprach und Unterlagen der Jahre 1998 und 1999 anforderte, die ihr auch zugesagt wurden. Danach gab der Rechtsanwalt für die Jahre 1993 bis 1999 eine Amnestieerklärung und für 1998 und 1999 zusätzlich eine Selbstanzeige ab, falls eine Amnestieerklärung nicht mehr möglich sei. Das FG Bremen folgt dem Finanzamt in der Entscheidung, daß wegen Vorliegen eines Ausschlußgrundes i. S. v. § 7 S. 1 Nr. 1 Buchst. A Alt. 1 StraBEG nach dem „Erscheinen“ der Prüferin keine wirksame Strafbefreiende Erklärung mehr abgegeben werden konnte. Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision zugelassen, die unter Az. IV R 58/04 beim BFH anhängig ist.

In die gleiche Richtung deutet der Beschuß des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19. 9. 2005.¹⁴ Dort wurde versucht, aus einer zunächst wirksam abgegebenen Selbstanzeige nachträglich, d. h. durch Einfügen der Informationen in ein StraBEG-Formular, hieraus eine Amnestieerklärung zu machen. Das Gericht stellte fest, daß sich Selbstanzeige und Amnestieerklärung über den gleichen Sachverhalt ausschließen, da der Sachverhalt durch die Selbstanzeige der Finanzverwaltung bereits bekannt gewesen sei.

4. Strafbarkeit der Abgabe einer unrichtigen Strafbefreienden Erklärung

In der nachträglichen Aufarbeitung der Steueramnestie stellt sich „gelegentlich“¹⁵ die Frage, ob derjenige, der z. B. lediglich eine gewagte steuerliche Gestaltung, die er ursprünglich ohne Hinterziehungsvorsatz eingegangen ist, durch Deklaration als Hinterziehungstat im Rahmen einer Amnestieerklärung zu einem finanziell erträglichen Ausgang führt, sich wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung, § 370 AO, strafbar gemacht hat. Tatsache ist, daß nach §§ 2, 6 StraBEG nur derjenige eine Strafbefreiende Erklärung abgeben durfte, der als Steuerhinterzieher diesen Betrag vorher bewußt oder leichtfertig dem Finanzamt nicht erklärt hatte. Derjenige, der dieses Tatbestandsmerkmal des StraBEG nur vortäuschte, kam auf den ersten Blick zu Unrecht in den Genuß eines erheblichen Steuervorteils i. S. v. § 370 Abs. 4 AO, nämlich der Differenz zwischen der zutreffenden „Normalversteuerung“ und dem Erlöschen des Steueranspruchs¹⁶ nach Zahlung des deutlich günstigeren StraBEG-Abgeltungsbetrags. So gehen Stimmen in der Literatur¹⁷ und die FinVerw.¹⁸ davon aus, eine Strafbarkeit sei gegeben.

In den meisten Fällen wurde die Amnestieerklärung jedoch zu Recht abgegeben, da derjenige, der noch gutgläubig eine steuerlich unzulässige Gestaltung vorgenommen hatte, allein schon dadurch zum Erklärungsberechtigten nach §§ 2, 6 StraBEG wurde, daß er – nach Erkennen des Fehlers – seiner steuerlichen Berichtigungspflicht i. S. v. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht unverzüglich nachgekommen ist und sich somit wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat.¹⁹ Ferner dürfte der Nachweis einer Steuerhinterziehung nicht gelingen, da die Verwendungsbeschränkung des § 13 Abs. 1 StraBEG auch zwischen Festsetzungsfinanzamt und Straf- und Bußgeldsachenstelle wirkt.²⁰

5. Treuhandstiftung

Unabhängig von der Steueramnestie bestand im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen regelmäßig das steuerliche Problem, daß durch den zivilrechtlichen Übertragungs-

11 3 Qs 120/04 vom 12. 4. 2004, NSTZ 2005, 274, PStR 2005, 227.

12 Vgl. *Taplan*, DStR 2004, 1732.

13 2 K 152/01 (I) vom 6. 10. 2004, DStRE 2005, 232.

14 3 V 281/05, EFG 2006, 936-937.

15 So *Rolletschke*, wistra 2005, 410.

16 § 8 Abs. 1 S. 1 StraBEG.

17 *Kemper*, in: *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen, Kommentar, § 371 Rz. 170 a (Juni 2004); *Rolletschke*, wistra 2005, 410.

18 Frage/Antwort 21 a. E. des BMF-Schreibens vom 20. 7. 2004, a. a. O.

19 Zugestanden von *Rolletschke*, wistra 2005, 410, 412.

20 *Stahl*, Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung, 2. Aufl., 2004, Rz. 704.

vorgang vom Stifter auf die Stiftung Schenkungsteuer ausgelöst werden kann. Sollte es sich um eine Familienstiftung handeln, würde zusätzlich eine ertrag- und vermögenssteuerliche Zurechnung beim deutschen Stifter nach §§ 15 ff. AStG erfolgen.²¹ Konsequenz wäre, daß bei normaler Besteuerung einer Vermögensübertragung vom deutschen Stifter auf eine z. B. schweizerische Familienstiftung Schenkungsteuer, Einkommensteuer und Vermögensteuer anfallen, die zusammen mit Hinterziehungszinsen und dem für die Rückübertragung anfallenden Schenkungsteuerbetrag bis zum Vierfachen des angelegten Vermögens ausmachen können. Wenn die Stiftung nur zu Hinterziehungszwecken gegründet wurde und letztlich nur der Verdeckung des eigentlichen Kontoinhabers diene, war deutlich erkennbar, daß eine „wirkliche“ Vermögensübertragung auf die Stiftung unter Aufgabe aller Einflußmöglichkeiten des Stifters nie gewollt war. Der Name der Stiftung wurde lediglich zu Hinterziehungszwecken mißbraucht. In der Praxis behelf man sich schon früher mit der Anwendung des § 42 AO zugunsten des Stpfl., indem die Stiftung schlicht hinweggedacht wurde.²²

Im Rahmen des StraBEG kam diese Frage erneut auf. Hintergrund war, daß gerade große Vermögen zur besseren Verschleierung des Anlegers in ausländischen Stiftungen angelegt waren, die jedoch nie als verselbständigte Zweckvermögen gewollt waren. Die FinVerw. hat sich in Frage/Antwort 19 der „ergänzenden Informationen“²³ zur folgenden Behandlung festgelegt: Eine Bereicherung bei der Stiftung und somit der Anfall von Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 ErbStG kommt nur dann in Betracht, wenn diese von Anfang an, tatsächlich und rechtlich, frei über das Vermögen verfügen kann. Ansonsten ist die Stiftung lediglich als eine (unechte) Treuhänderin anzusehen. Bei allen „unechten“ Stiftungen, die lediglich zwischen Bankkunden und ausländischer Bank zwischengeschaltet wurden, ist dies regelmäßig nicht der Fall. Deshalb fällt keine Schenkungsteuer an. Vor diesem Hintergrund bleibt das Vermögen dasjenige des Stifters. Erträge aus dem Stiftungsvermögen sind dem Stifter als eigene Einnahmen zuzurechnen, § 39 Abs. 2 AO.

Das kann in der Praxis z. B. so nachgewiesen werden: Liegt ein Mandatsvertrag vor, mittels dem der Stifter den ausländischen Treuhänder als Stiftungsrat anweisen kann, liegt das Sagen über die Stiftung nach wie vor beim Stifter. Gleiches gilt, wenn in den Beistatuten der Stiftung dem Stifter erhebliche Rechte eingeräumt werden. Verfügt der Stifter selbst über eine Bankvollmacht, hat er sich nie tatsächlich „entreichert“. Stets ist insofern auf die tatsächliche Durchführung abzustellen. Ein Indiz dafür, daß der Stifter das Sagen in der Stiftung hat, ist z. B. auch der Umstand, daß die Stiftung den im Rahmen des StraBEG fällig werden den Abgeltungsbetrag übernimmt. Es ist nicht Zweck der Stiftung, die deutschen steuerlichen Pflichten des Stifters zu übernehmen. Würde es sich um eine ernst gemeinte,

„echte“ Stiftung handeln, würde die Übernahme von privaten Steuerschulden des Stifters eine Untreuehandlung des Stiftungsrats darstellen. Schließlich kann auch auf die Geldwäscheerklärungen abgestellt werden, die die Stiftungsorgane gegenüber den Banken abgeben. Dort ist in aller Regel der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte, also der Stifter, genannt. Die Stiftung selbst sieht sich somit – gleich einem „echten“ Treuhänder – nicht als den wirtschaftlich Verfügungsberechtigten an, sondern „hört“ auf die Anweisungen des Stifters.

Das FG Rheinland-Pfalz²⁴ hatte über einen „Auslands-Stiftungsfall“ zu entscheiden, der nicht dem StraBEG unterfiel. In dem zu beurteilenden Sachverhalt ging es davon aus, daß Schenkungsteuer anfallt, da kein Treuhandverhältnis vorliege. Ein solches sei nur gegeben, wenn eine unmittelbare Rückgabe- oder Weitergabeverpflichtung in Bezug auf das übertragene Vermögen direkt im Stiftungsstatut enthalten sei. Diese Auslegung widerspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Zwar geht auch dieser davon aus, daß eine die Schenkungsteuer auslösende Bereicherung i. S. v. § 7 Abs. 1 ErbStG voraussetzt, daß der Empfänger tatsächlich und rechtlich frei über das Zugewandte verfügen kann.²⁵ Doch liegt eine solche Situation nicht vor, wenn der Treuhänder im Rahmen seiner Verfügungsmacht schuldrechtlich gebunden bleibt und das Eigentumsrecht nur nach Maßgabe der Treuhandvereinbarung ausüben darf, wobei er nach Erfüllung des Treuhandzwecks einem Rückübertragungsverlangen Folge leisten muß.²⁶ Gerade diese Situation ist gegeben, wenn der Stifter durch einen Mandatsvertrag unmittelbaren Einfluß auf die Stiftungsorgane nehmen kann und diese auch zur Rückübertragung anweisen darf. Die Stiftung ist hierdurch stets schuldrechtlich an den Willen des Treuhandgebers, des Stifters, gebunden. Vielmehr besteht sogar eine Schadensersatzpflicht, wenn die Stiftungsorgane Anweisungen des Stifters mißachten. Das Bestehen einer – jedenfalls faktischen – Rückübertragungsverpflichtung läßt sich schon daran erkennen, daß den Auslandsanlegern in der Vergangenheit häufig auf deren Weisung hin entsprechende Geldbeträge wieder zurücküberwiesen wurden. Soweit das FG Rheinland-Pfalz nur eine im Statut vereinbarte Rückgabeverpflichtung ausreichen läßt, überspannt es die Nachweispflicht des Stifters.²⁷ Mehr als den Vorteil einer einfacheren, günstigeren Beweisführung hat eine statutarische Vereinbarung gegenüber

21 Spatscheck, in: Caspers/Wagner/Künzle, Die liechtensteinische Stiftung, 2002, 109, mwN.

22 Vgl. Schwedhelm/Spatscheck, DStR 2004, 2085.

23 Vom 20. 7. 2004, ergänzt am 16. 9. 2004, DStR 2004, 1387.

24 4 K 1590/03 vom 14. 3. 2005, DStR 2005, 738; Revision anhängig, Az. BFH: II R 21/05.

25 BFH II R 39/98 vom 25. 1. 2001, BFH/NV 2001, 908.

26 ►► BFH II B 176/03 vom 18. 11. 2004, BFH/NV 2005, 355.

27 Ähnlich: von Löwe/Pelz, BB 2005, 1601, 1603.

einer rein faktisch abgesprochenen und gelebten Rückgabeverpflichtung nicht.

Die FinVerw. hat auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz zeitnah reagiert und in einem unter den AO-Referenten des Bundes und der Länder abgestimmten Erlaß²⁸ den Steuerpflichtigen für folgende Fälle Vertrauensschutz ausgesprochen:

- Hat der Stpfl. eine Amnestieerklärung abgegeben und ist das im Rahmen der Stiftung angelegte Vermögen bereits wieder zurückgeflossen, wird dauerhaft keine Schenkungsteuer festgesetzt.
- Ist das Stiftungsvermögen nach Abgabe der Amnestieerklärung noch nicht zurückgeflossen, wird für Rückübertragungen keine Schenkungsteuer festgesetzt, die bis zu einer eventuellen, neuen oder geänderten Verwaltungsanweisung nach Veröffentlichung der ausstehenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs umgesetzt werden.
- Kein Vertrauensschutz soll für Nicht-Amnestie-Fälle gelten, da das BMF-Merkblatt für diese dem Wortlaut nach nicht unmittelbar gilt.²⁹

6. Thesaurierende Fonds

Bei thesaurierenden ausländischen Fonds, die in einem inländischen Depot gehalten werden, ist nach § 18 a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmentG (jetzt § 7 Abs. 1 Nr. 3 InvStG) unabhängig davon, daß die thesaurierten Erträge bereits im betreffenden Kalenderjahr vom Anteilseigner versteuert wurden, bei Verkauf bzw. bei Rückgabe auf die aus den Vorjahren akkumulierten ausschüttungsgleichen Erträge nach dem 31. 12. 1993 Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zu erheben. Die Kapitalertragsteuer wird im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Verkaufsjahrs voll angerechnet, auch wenn sie auf steuerpflichtige Erträge aus Vorjahren entfällt. Letztlich erleidet der Anleger nach der gesetzlichen Regelung nur einen Zinsnachteil durch die spätere Anrechnung. Die OFD-München³⁰ möchte nun gerade diese Anrechnung in Amnestiefällen versagen, da nach dem StraBEG die Einnahmen ohne denkbare Abzugsteuern zu ermitteln gewesen seien. Anrechnungsvorschriften kenne das StraBEG nicht. Dieses rein formale Argument wird der StraBEG-Regelung, die gerade eine abschließende Besteuerung der amnestierten Jahre erreichen wollte, nicht gerecht.³¹ Die – umstrittene – Regelung des § 18a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmentG wollte lediglich sicherstellen, daß auch thesaurierte Erträge der Vorjahre aus ausländischen Fonds, die der Anleger nicht angegeben hatte, versteuert werden, um keinen „Wettbewerbsvorteil“ gegenüber inländischen Fonds zu schaffen.³² Ist aber im Rahmen der Amnestie sichergestellt, daß gerade die thesaurierten Beträge versteuert wurden, besteht schon kein Anlaß für die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer. Hier lohnt sich für den Anleger das Rechtsbehelfsverfahren.

7. Einstweiliger Rechtsschutz und StraBEG

Das FG Baden-Württemberg hat in seinem Beschluß vom 4. 3. 2005³³ jegliche Arten von einstweiligem Rechtsschutz im Zusammenhang mit Amnestieerklärungen entsprechend § 10 Abs. 4 StraBEG für unzulässig erklärt. Berücksichtigt man den Sinn und Zweck der Norm, ist dem zuzustimmen. Rechtsfragen wie z. B. die Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsbesteuerung können im Hauptsacheverfahren auf dem Einspruchs- und Klageweg geltend gemacht werden.

8. Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit einer Strafbefreienden Erklärung

Die OFD Frankfurt/Main geht in ihrer Verfügung vom 10. 10. 2005³⁴ davon aus, daß Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ermittlung der nacherklärten Einnahmen, d. h. letztlich der Abgabe einer Amnestieerklärung stehen, nicht steuermindernd berücksichtigt werden können. Dies wird so begründet: Bei der Berechnung des Abgeltungsbetrags würden die hinterzogenen Einnahmen nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 StraBEG nur mit 60% berücksichtigt. Der Abschlag von 40% erfolge pauschal für die Abgeltung aller potentiellen Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzüge.³⁵ Vor diesem Hintergrund sei ein späterer konkreter Abzug nicht mehr möglich. Das „Kausalprinzip“ durchbreche das „Zufluß-Abfluß-Prinzip“.

Die steuerliche Behandlung durch die FinVerw. beruht auf einem völligen Mißverständnis der Systematik des StraBEG. Der vom Gesetzgeber propagierte Hauptanwendungsfall des StraBEG sollte der Auslandsanleger sein, dem man möglichst unkompliziert für ihn und die Verwaltung eine goldene Brücke in die Steuerehrlichkeit bauen wollte. Mit dieser Einfachheit der Handhabung hätte es sich nicht vertragen, wenn man Werbungskosten z. B. durch Depotführung

28 Vfg. des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 30. 8. 2005, DB 2005, 2497; OFD Karlsruhe, Vfg. vom 1. 8. 2005, DStR 2005, 1533 und PStR 2005, 228.

29 Die Ansicht ist formal sicher zutreffend. Sie läßt jedoch den Umstand unberücksichtigt, daß schenkungsteuerliche Fragen unabhängig von der Anwendung des StraBEG allgemein für *alle Fallgestaltungen* einheitlich entschieden werden müssen. Vor diesem Hintergrund hatte das BMF-Merkblatt mindestens eine *erhebliche Indizwirkung* für die allgemeine Rechtsansicht der FinVerw. in allen Auslands-Stiftungsfällen.

30 Verfügung vom 27. 4. 2005, DStR 2005, 1189.

31 *Schmitt/Hagen*, DStR 2005, 1804.

32 *Schmitt/Hagen*, DStR 2005, 1804, 1805.

33 1 V 90/04, rkr., DStRE 2005, 919.

34 Ziff. III der Vfg., DB 2005, 2495.

35 Es wird auf Tz. 3.3.9 des BMF-Schreibens vom 3. 2. 2004, a. a. O., Bezug genommen.

und Maklercourtagen etc. einzeln unter Belegnachweis aufgelistet hätte. So hat der Gesetzgeber die für den Geltungsbereich des StraBEG in den Jahren 1993 und 2002 entstandenen Abzugsbeträge geschätzt und pauschal mit 40% in Abschlag gebracht. Der Anwendungsbereich des StraBEG ist hiermit beendet – ebenso die Pauschalierung von Abzugsbeträgen. Fallen in Folgezeiträumen Beratungsaufwendungen zur Durchführung des StraBEG an, beeinträchtigt deren spätere Geltendmachung die Einfachheit der Durchführung der Amnestie nicht. Es handelt sich vielmehr um einen normalen Vorgang der Geltendmachung von Steuerberatungskosten. Das Zufluß-Abfluß-Prinzip wird nicht durchbrochen, denn auch nach dem Kausalprinzip haben die in 2004 oder 2005 geltend gemachten Beratungskosten mit den pauschal angesetzten Werbungskosten des Amnestiezeitraums, wie z. B. Bankspesen etc., nichts zu tun. Die Beratungskosten sind folglich in vollem Umfang anzuerkennen. Sollte die FinVerw. eine Anerkennung versagen, bietet sich das Einspruchs- und Klageverfahren an.

9. Steuerliche Abzugsfähigkeit des Abgeltungsbetrags

Der Abgeltungsbetrag wird ausschließlich aus verfahrensökonomischen Gründen bzw. aus Gründen der Steuerverteilung zwischen Bund und Ländern von § 10 Abs. 1 1. Halbsatz StraBEG als „Einkommensteuer“ und somit als Gemeinschaftssteuer i. S. v. Art. 106 Abs. 3 GG fingiert. Das ändert nichts daran, daß es sich dem Grunde nach um eine Steuer sui generis handelt.³⁶ Wird der Abgeltungsbetrag z. B. im Zusammenhang mit der Amnestie steuerlich abzugsfähiger Unternehmenssteuern wie Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer bezahlt, muß er – wie auch die eigentliche Steuer – ertragsmindernd zu berücksichtigen sein.³⁷

36 Kamps, in: Streck, Hrsg., Berater-Kommentar zur Steueramnestie, 2004, § 10 Rz. 5.

37 Str. vgl. Kamps, a. a. O., § 10 Rz. 7 ff.; a. A. Tz. 12.2. BMF-Merkblatt vom 3. 2. 2004, a. a. O.

Erleichterungen der Nachweispflichten bei Besteuerung der Privatnutzung von Fahrzeugen

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn, Berlin

Mit dem Gesetz zur Eindämmung mißbräuchlicher Steuerergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) wurde § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG geändert. Aufgrund dieser Änderung ist die pauschale Ermittlungsmethode für die private Kraftfahrzeugnutzung (1 %-Regelung) nur noch anwendbar, wenn das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Die Neuregelung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen (§ 52 Abs. 16 Satz 15 EStG). Das Bundesministerium der Finanzen hat sich mit Schreiben vom 7. Juli 2006¹ dazu geäußert, wie die betriebliche Nutzung von Pkw darzulegen und glaubhaft zu machen ist, und gewährt dabei einige erfreuliche Erleichterungen.

1. Zulässige Anwendung der 1 %-Regelung

a) Umfang der betrieblichen Nutzung

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises zu ermitteln, wenn dieses zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeugs werden alle Fahrten zugerechnet, die be-

trieblich veranlaßt sind, die also in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (§ 4 Abs. 4 EStG). Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten sind dabei der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Die Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer stellt für den Steuerpflichtigen (Arbeitgeber) eine vollumfängliche betriebliche Nutzung dar.

b) Nachweis der betrieblichen Nutzung

Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form erfolgen.

Auch

- die Eintragungen in Terminkalendern,
- die Abrechnung gefahrener Kilometer gegenüber den Auftraggebern,
- Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen

können zur Glaubhaftmachung geeignet sein.

1 Bundesministerium der Finanzen v. 7. 7. 2006, IV B 2 – S 2177 – 44/06/IV A 5 – S 7206 – 7/06, DB 2006, S. 1527.

Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (i. d. R. 3 Monate) glaubhaft gemacht werden. Anders als beim Fahrtenbuch reichen dabei Angaben über die betrieblich veranlaßten Fahrten (jeweiliger Anlaß und die jeweils zurückgelegte Strecke) und die Kilometerstände zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraumes aus.

Wichtig: Auf einen Nachweis der betrieblichen Nutzung kann verzichtet werden, wenn sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergibt, daß das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Dies kann in der Regel bei Steuerpflichtigen angenommen werden, die ihr Kraftfahrzeug für eine durch ihren Betrieb oder Beruf bedingte typische Reisetätigkeit benutzen oder die zur Ausübung ihrer räumlich ausgedehnten Tätigkeit auf die ständige Benutzung des Kraftfahrzeugs angewiesen sind (z. B. bei Taxiunternehmern, Handelsvertretern, Handwerkern der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzten). Diese Vermutung gilt, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen hält, nur für das Kraftfahrzeug mit der höchsten Jahreskilometerleistung. Für die weiteren Kraftfahrzeuge gelten die allgemeinen Grundsätze.

Wichtig: Keines weiteren Nachweises bedarf es, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten mehr als 50 Prozent der Jahreskilometerleistung des Kraftfahrzeugs ausmachen.

Ist der Nachweis für einen Pkw erbracht, ist auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen, wenn sich keine wesentlichen Veränderungen ergeben. Auch der anläßlich einer Betriebsprüfung

ermittelte Nutzungsumfang kann für vorherige und nachfolgende Zeiträume zugrunde gelegt werden.

2. Ermittlung des privaten Nutzungsanteils bei Ausschluß der 1 %-Regelung

Beträgt der betriebliche Nutzungsanteil 10 bis 50 Prozent, darf der private Nutzungsanteil nicht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1 %-Regelung) bewertet werden. Die gesamten angemessenen Kraftfahrzeugaufwendungen sind Betriebsausgaben; der private Nutzungsanteil ist als Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu erfassen. Diese ist mit dem auf die nicht betrieblichen Fahrten entfallenden Anteil an den Gesamtaufwendungen für das Kraftfahrzeug zu bewerten. Insoweit ergeben sich keine Unterschiede zu der bisherigen Regelung, wenn ein Fahrtenbuch verwendet worden ist.

3. Umsatzsteuerliche Beurteilung

Bei einer unternehmerischen Nutzung von mehr als 10 % kann der Pkw dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Dem Unternehmer steht dann der volle Vorsteuerabzug zu, verbunden mit der Umsatzsteuerpflicht der privaten Nutzung des Pkw als unentgeltliche Wertabgabe. Ist die Anwendung der 1 %-Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen, weil das Fahrzeug zu weniger als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, und wird der nichtunternehmerische Nutzungsanteil nicht durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen, ist dieser Nutzungsanteil im Wege der Schätzung zu ermitteln, wobei der Umsatzbesteuerung grundsätzlich der für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte private Nutzungsanteil zugrunde zu legen ist.

Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz¹

Teil 2: Steuerrechtliche Aspekte

Rüdiger Bock, LL.M., (Internationales Wirtschaftsrecht, Zürich), Rechtsanwalt,
Wagner & Joos Rechtsanwälte Konstanz/Zürich

Das Freizügigkeitsabkommen (FZA) vom 21. 6. 1999 ist seit dem 1. 6. 2002 in Kraft.² Dort ist die Niederlassungsfreiheit für die Staatsangehörigen der Vertragsparteien – auf der einen Seite die Schweiz und auf der anderen Seite die EG und ihre Mitgliedstaaten – festgelegt. Seit dem 1. 4. 2006 gilt dieses – mit einigen flankierenden Maßnahmen und Übergangsregelungen – auch für die 10 neuen Mitgliedstaaten der EU.³

I. Steuerrechtliche Relevanz

Innerhalb der Mitgliedstaaten der EU gibt es bislang keine nennenswerte Harmonisierung der direkten Steuern; die Kompetenz liegt hierfür bei den Mitgliedstaaten. In den jeweiligen nationalen Steuervorschriften gibt es zahlreiche Beschränkungen, die Steuerausländer schlechter stellen, resp. Auslandsbezüge von Steuerinländern Beschränkungen unterwerfen, die bei Inlandsbezügen nicht gegeben wären. Der EuGH beurteilte solche Beschränkungen, sofern sie Sachverhalte innerhalb der EU-Mitgliedstaaten betreffen, regelmäßig als unzulässig. In der Regel ergibt sich dies aus der Kapitalverkehrs-⁴, Dienstleistungs-⁵ oder Niederlassungsfreiheit⁶ oder Arbeitnehmerfreizügigkeit.⁷

1. Betrachtung der Personenverkehrsfreiheit in der EU

Betrachtet man die im EG-Vertrag garantierte Niederlassungsfreiheit, so zeigt sich diese aus fiskalischer Sicht als starkes Schwert. In der EU werden Steuerausfälle in Milliardenhöhe durch die Unwirksamkeit von Regelungen befürchtet, die Besteuerungsfolgen an den Wegzug von Personen knüpfen. Es läßt sich daher beobachten, daß die Mitgliedstaaten erst auf erheblichen Druck seitens der EU bereit sind, europarechtskonforme Regelungen zu schaffen. Die Grundfreiheiten finden zwar in den zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses ihre Grenzen (immanente Schranken).⁸ Während der EuGH noch im Jahre 1992 im Steuerrecht einen besonderen Rechtfertigungsgrund der

Kohärenz des Steuersystems statuierte,⁹ wurde dieser seither nicht mehr angenommen und kann wohl als überholt angesehen werden.¹⁰ Voraussetzung war, daß zwischen der Abzugsfähigkeit von Beiträgen auf der einen Seite und der Besteuerung der erhaltenen Leistungen auf der anderen Seite ein unlöslicher Zusammenhang besteht.

Beispiel: Der Steuerpflichtige A zahlt Beiträge zu einer Kapitallebensversicherung. Die Beiträge kann er von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abziehen. Dann soll der Staat bei einer Auszahlung der Leistung diese auch versteuern dürfen.¹¹

Die mit ► gekennzeichneten Entscheidungen können als Volltext unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 Der vorliegende zweite Teil des Beitrags knüpft an die Ausführungen im *steueranwaltsmagazin* Heft 4/2006, S. 125 an. Dort behandelt Dr. Carsten Beul „Die Reichweite der Grundfreiheiten des EG Vertrages im Verhältnis zur Schweiz“.
- 2 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, SR 0.142.112.681; BGBl. II 2001, 810.
- 3 Protokoll zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit im Hinblick auf die Aufnahme der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik als Vertragsparteien infolge ihres Beitritts zur Europäischen Union, BBl. 2004, 5943.
- 4 Art. 56 EG-Vertrag.
- 5 Art. 49 EG-Vertrag.
- 6 Art. 43, 45 EG-Vertrag.
- 7 Art. 39 EG-Vertrag.
- 8 Vgl. EuGH, Rs. 120/78, *Cassis de Dijon*, Slg. 1979, 649; EuGH, Rs. 178/84, *Reinheitsgebot für Bier*, Slg. 1987, 1227, Rdnr. 28.
- 9 EuGH, Ur. v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 9.
- 10 Dies wird von der Literatur entsprechend begrüßt, da es keines speziellen Rechtfertigungsgrundes der „Kohärenz“ bedarf, wenn man dogmatisch auf das Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote abstellt, vgl. *Beul*, IStR 2006, 32.
- 11 EuGH, Ur. v. 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955, Rdnr. 18.

Auch wenn ein solcher Fall von Kohärenz vorliegt, sind Maßnahmen nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht diskriminierend wirken und verhältnismäßig sind.¹² Die Verringerung von Steuereinnahmen kann indessen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden.¹³ Als weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund für Regelungen, die die vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten einschränken können, hat der EuGH die Notwendigkeit der Wirksamkeit der Steuerkontrollen anerkannt.¹⁴

Den Auftakt einer Reihe von Entscheidungen zu den direkten Steuern bildete das *Schumacker-Urteil*¹⁵, worin die Versagung von Steuerbegünstigungen (Splittingtarif) für beschränkt Steuerpflichtige aus dem EU-Ausland als Verstoß gegen die Grundfreiheiten gewertet wurde. Das deutsche Einkommensteuergesetz sieht seither Ausnahmen für Staatsangehörige der EU und des EWR vor, nach denen diese als fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig gelten und so in den Genuß der Vergünstigungen kommen.¹⁶

Als Folge der EuGH-Entscheidung *Gerritse*¹⁷ hat auch der deutsche Bundesfinanzhof¹⁸ den Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige als gemeinschaftswidrig anerkannt, allerdings nur, wenn er zu einer höheren Besteuerung führt als bei Anwendung der Progressionstabelle ohne die Gewährung des Grundfreibetrags, wie er für Gebietsansässige gilt.

In dem Verfahren *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁹ hat der EuGH eine französische Vorschrift, die beim Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat zu einer Besteuerung stiller Reserven führt, welche sich in Kapitalgesellschaftsanteilen befinden, die sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden, für europarechtswidrig erklärt.²⁰ Die Vorschrift sei geeignet, die Ausübung des Niederlassungsrechts zu beschränken, da er für Steuerpflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen, zumindest abschreckende Wirkung hat. Der im EG-Vertrag verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verbiete es einem Mitgliedstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung einzuführen, wonach Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt. Die EU-Kommission hat Deutschland dazu aufgefordert,²¹ seine Regelung zur Wegzugsbesteuerung zu ändern, und ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.²² Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat darauf mit einer Stundungsregelung reagiert, die sich aber ausdrücklich nur auf Fälle bezieht, in denen eine Ansässigkeitsverlagerung in einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat erfolgt.²³

2. Niederlassungsfreiheit im Freizügigkeitsabkommen

Das FZA räumt das Recht auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie das Recht auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien ein.²⁴ Eine Niederlassungsfrei-

heit für juristische Personen ist jedoch nicht erfaßt,²⁵ und auch die Dienstleistungsfreiheit wird nur in beschränktem Umfang gewährt.²⁶ Sowohl im EG-Vertrag als auch im FZA ist eine Verpflichtung zur Förderung der Niederlassungsfreiheit enthalten. Als Abkommensziel ist die Einräumung gleicher Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie bei Inländern vorgesehen.²⁷ In der Literatur mehren sich die Stimmen, die annehmen, das FZA gewähre die Niederlassung in gleichem Umfang wie die der EG-Vertrag, weshalb Beschränkungen in gleichem Maße verboten seien.²⁸ Neben der Niederlassungsfreiheit enthält das FZA auch ein Diskriminierungsverbot.²⁹ Bislang in der Lehre wenig oder gar nicht beachtet,³⁰ finden sich im FZA unter der mißverständlichen und zu einschränkend formulierten Überschrift „*Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen*“ einige Schrankenbestimmungen, die aber ganz erhebliche praktische Relevanz für die Frage bekommen dürften, inwieweit das FZA auch in steuerrechtlicher Hinsicht Wirkungen entfaltet.

a) Schranke des Art. 21 Abs. 1 FZA

Nach der Bestimmung des Art. 21 Abs. 1 FZA sollen die Bestimmungen der DBA durch das FZA unberührt bleiben, insbesondere die Begriffsbestimmungen des Grenzgängers.

- 12 EuGH, Ur. v. 30. 11. 1995, Rs. C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rdnr. 37.
- 13 EuGH, Ur. v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-07477, Rdnr. 49; EuGH, Ur. v. 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, Rdnr. 59, EuGH, Ur. v. 3. 10. 2002, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147.
- 14 EuGH, Ur. v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 31.
- 15 EuGH, Ur. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.
- 16 *Heinicke*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, § 1 a Rdnr. 1.
- 17 EuGH, Ur. v. 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933.
- 18 ►► BFH, Ur. v. 19. 11. 2003, I R 34/02, BStBl. 04, 773.
- 19 EuGH, Beschl. v. 11. 3. 2004, Rs. C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409.
- 20 Art. 167 bis Code Général des Impôts, französische Abgabenordnung.
- 21 Siehe Pressemeldung der EU-Kommission vom 19. 4. 2004.
- 22 Art. 226 EG-Vertrag.
- 23 BMF, Schr. v. 8. 6. 2005, IV B 5 – S 1348 – 35/05, BStBl. I, 2005, 714.
- 24 Art. 1 lit. a) FZA; *Beul*, a. a. O.
- 25 *Beul*, a. a. O., Tz. 5.
- 26 Vgl. Art. 1 und 5 FZA; *Grossen/De Palézieux*, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Thürer/Weber/Zäch, Bilaterale Verträge Schweiz – EG, S. 104, 123.
- 27 Art. 2 lit. d) FZA.
- 28 *Cottier/Evtimov* in: *Cottier/Oesch*, Die sektoriellen Abkommen Schweiz – EG, S. 188 f. und 200; *Hailbronner*, Freizügigkeit nach EU-Recht und dem bilateralen Abkommen, EuZ, 2003, S. 52; *Weigell*, Geltung der Niederlassungsfreiheit auch im Verhältnis zur Schweiz, IStR 2006, 190, 193.
- 29 Art. 1 lit. d, Art. 2, Art. 7 lit. a FZA und Art. 9, Art. 15 und Art. 19 des Anhangs I FZA.
- 30 Bspw. *Weigell*, IStR 2006, 190 ff.

Hier stellt sich die Frage, ob die Diskriminierungsverbote des FZA von denjenigen der DBA verdrängt werden, auch wenn das FZA im Einzelnen weitergehende Bestimmungen enthält. Wie aber durch die Rechtsprechung des EuGH (insb. *Marks & Spencer*³¹) festgehalten wird, ist auch im Hinblick auf direkte Steuern die Niederlassungsfreiheit als Beschränkungs- und nicht nur als Diskriminierungsverbot ausgestaltet, und somit auch bei solch extensiver Auslegung der Schrankenbestimmung des Art. 21 Abs. 1 FZA anwendbar.³² Schließlich ergibt sich dies auch aus der unterschiedlichen Zielsetzung der DBA und des FZA. Während erstere vornehmlich eine Doppelbesteuerung verhindern wollen, soll das FZA einen möglichst ungehinderten Zugang zum gemeinsamen (Arbeits-)Binnenmarkt sicherstellen. Das damit verbundene Diskriminierungsverbot ist gerade in steuerlicher Hinsicht eine ganz wesentliche Schnittstelle, ohne die eine praktische Wirksamkeit der im FZA dargestellten Freiheiten nicht gewährleistet wäre. Zuletzt läßt sich auch argumentieren, daß die DBA zwar nur das Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten. Insofern also das FZA weitergehend ist, indem es auch indirekte Diskriminierungen verbietet, gilt diese weitergehende Regelung; ansonsten, dies ergibt auch die wörtliche Auslegung, bleibt es beim engeren DBA-Diskriminierungsverbot.³³

Der Vorbehalt des Grenzgängerbegriffs führt im Verhältnis zu Deutschland dazu, daß weiterhin jener Arbeitnehmer als Grenzgänger gilt, der regelmäßig aus dem Arbeitsortstaat zu seinem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat zurückkehrt, wobei die Grenzgängereigenschaft nur bei Vorliegen von mehr als 60 berufsbedingten Übernachtungen entfällt.³⁴

b) Schranke des Art. 21 Abs. 2 FZA

Beide Staaten dürfen bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen machen, die sich – insbesondere mit Bezug auf ihren Wohnsitz – nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.³⁵ Die entsprechende Bestimmung lautet:

Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, daß sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

Damit steht die Bestimmung in einem Spannungsverhältnis zu der erwähnten EuGH-Rechtsprechung, wonach eine Unterscheidung aufgrund der Ansässigkeit nur eingeschränkt zulässig ist. Welche Reichweite dieser Schrankenbestimmung zukommt, hängt maßgeblich von der Auslegung dieser Bestimmung ab. Auslegungsbedürftig sind insbesondere die Begriffe „Anwendung ihrer Steuervorschriften“ und „nicht vergleichbare Situationen, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes“.

Bezüglich der Auslegung des Begriffs „Anwendung“ der Steuervorschriften wird in der Literatur besonders darauf abgestellt, daß hiermit nur eine besondere Art der *Steuerhebung* (bspw. Quellensteuer anstelle nachträglicher Veranlagung) zulässig sei, nicht aber generell eine unterschiedliche steuerliche Behandlung.³⁶ Dem ist zuzustimmen, insbesondere aufgrund der im Freizügigkeitsabkommen gewählten Abweichung im Wortlaut von Art. 24 OECD-MA, welcher eine „andere oder belastendere Besteuerung“ unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, verbietet.

Die Auslegung des Begriffs „vergleichbare Situation, insb. hinsichtlich des Wohnsitzes“, ergibt im Hinblick auf die anderen Sprachfassungen, daß hier nicht der Wohnsitz i. S. v. nationalen Vorschriften wie § 8 AO oder Art. 3 Abs. 2 DBG³⁷ zu verstehen ist, sondern der im internationalen Steuerrecht eher gebräuchliche Begriff der „Ansässigkeit“.³⁸

Im Lichte der EuGH-Rechtsprechung (insb. *Schumacker*, Fn. 15, Ziff. 36 ff.) ist daher zu fragen, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Nicht-Ansässigen, die in ihrem Ansässigkeitsstaat keinen nennenswerten und im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte ihres Einkommens erzielen (sog. „Quasi-Ansässige“, „virtual residents“), zulässig sei, und wenn nicht, ob die deutsche Regelung des § 1 Abs. 3 EStG (sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht) zur Beseitigung der Ungleichbehandlung geeignet ist.

Damit ein an sich beschränkt Steuerpflichtiger die „fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht“ in Anspruch nehmen kann, muß dieser 90 % der weltweiten Einkünfte in Deutschland zu versteuern haben, oder aber der nicht in Deutschland zu versteuernde Anteil seiner Einkünfte darf einen Betrag von 6 136,- Euro nicht übersteigen. Die Vorschrift darf wohl als Konkretisierung der „vergleichbaren Situation“ angesehen werden, womit eine abkommenswidrige resp. europarechts-

31 EuGH, Urt. v. 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 32 mit Anm. Beul.

32 *Beul*, a. a. O., Tz. 3 c.

33 So wird auch in der Literatur einhellig in dieser Vorschrift lediglich eine Erweiterung des Diskriminierungsverbotes und keine Einschränkung gesehen, vgl. *Oberson*, *Précis de droit fiscal international*, S. 214, Rdnr. 685.

34 Art. 15 a Abs. 2 DBA verdrängt hier Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA, der eine Grenzgängereigenschaft annimmt bei wöchentlicher Rückkehr an den Wohnort im Ansässigkeitsstaat.

35 Art. 21 Abs. 2 FZA.

36 *Hinny*, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht (Schweiz), 2004, 165, Tz. 2.3.2.2.

37 Bundesgesetz (Schweiz) über die direkte Bundessteuer, (DBG; SR 642.11).

38 In den Sprachfassungen: franz. – „résidence“, ital. – „residenza“, engl. – „place of residence“.

widrige Diskriminierung vermieden werden soll. Ob dieser Zweck erreicht wird, ist auch bei EG-Sachverhalten bisher nicht entschieden worden.³⁹ Festzuhalten ist aber, daß Steuerpflichtige, die höhere Einkünfte aus Drittstaaten haben, diese „fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht“ nicht in Anspruch nehmen können. Indessen wird man wohl in vielen Fällen (wenn auch nicht in allen, s. u. Ziff. II.1) annehmen können, daß sich diese Personen eben nicht in einer Lage befinden, die mit ansässigen Personen vergleichbar ist.

In der schweizerischen Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG wurde diskutiert, ob die schweizerische Quellenbesteuerung von ausländischen natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einen Verstoß gegen das FZA darstelle, da von der Quellenbesteuerung faktisch nur Personen ohne schweizerische Staatsangehörigkeit betroffen sind.⁴⁰ Dies wurde aber verneint, da durch das nationale Gesetz die individuellen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen genügend berücksichtigt würden.⁴¹ Entscheidungen hierzu fehlen bislang auf beiden Seiten.

c) Schranke des Art. 21 Abs. 3 FZA

Darüber hinaus sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten erlaubt, welche die Besteuerung oder den Steuerbezug gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern sollen. Die entsprechende Schrankenbestimmung lautet:

„Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen DBA oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.“

Ausdrücklich wird also den Vertragsparteien die Autonomie für ihr nationales Steuerrecht belassen, um ihre Steueransprüche wirksam durchzusetzen und Steuerflucht auszuschließen. Die Tragweite dieser Bestimmung ist noch völlig ungeklärt. Zumindest wird als Schranken-Schranke die Verhältnismäßigkeit und damit die Erforderlichkeit einer Maßnahme zu fordern sein, womit eine tatsächliche Gefährdung der Besteuerung, des Steuerbezugs oder die Gefahr der Steuerflucht bestehen muß.⁴²

d) Immanente Schranken

Das FZA soll, soweit Begriffe des Gemeinschaftsrechts verwendet werden, in gleicher Art und Weise wie der EG-Vertrag ausgelegt werden. Die Rechtsprechung des EuGH allerdings soll nur bis zu dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des

Abkommens verbindliche Berücksichtigung finden (sog. „Statische Verweisung“).⁴³ Für spätere Rechtsprechung ist vorgesehen, daß auf Antrag einer der Vertragsparteien der Gemischte Ausschuß über die Auswirkungen der Rechtsprechung entscheidet. Wie auch im EG-Vertrag unterliegt das FZA der immanenten Schranke der zwingenden Erfordernisse des Allgemeininteresses, sofern die Maßnahme unterschiedslos anwendbar und verhältnismäßig ist. Zudem enthält das FZA entsprechend der Regelungen im EG-Vertrag einen allgemeinen Ordre-public-Vorbehalt bzw. einen Rechtfertigungsgrund zugunsten der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit.⁴⁴

II. Einzelne Benachteiligungen

In der Folge sollen einige „Brennpunkte“ der nationalen Steuergesetzgebungen daraufhin untersucht werden, ob sie nach den vorstehenden Bestimmungen gerechtfertigt sind oder als Verstoß gegen das im FZA garantierte Niederlassungsrecht oder das Diskriminierungsverbot zu werten sind. Die vorliegende Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, es sollen aber einige interessante Beispiele beleuchtet werden.

1. Konkurrierende und erweitert beschränkte Steuerpflicht

Das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland – Schweiz kennt eine Besonderheit, aufgrund derer bei Aufgabe der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht und Begründung eines schweizerischen Wohnsitzes einer natürlichen Person in dem Wegzugsjahr und in den folgenden fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte dort besteuert werden können, auch wenn das Besteuerungsrecht nach dem DBA der Schweiz zugewiesen wäre.⁴⁵ Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Person nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt und auch nicht zum Zweck der Heirat mit einer Person, die die schweizerische Staatsangehörigkeit hat, in die Schweiz gezogen ist. Außerdem greift die Regelung nicht ein, wenn die Person für die Ausübung einer echten unselbständigen Tätigkeit bei einem Arbeitgeber in der Schweiz ansässig geworden ist und mit dem Arbeitgeber wirtschaftlich verbunden ist. Zudem ist Voraussetzung, daß die Person in den letzten zehn Jahren vor

39 Ein Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshofs Herzogenbusch vom 8. 1. 2004 zu dieser Frage wurde durch Streichung der Rechtsache C-8/04 erledigt.

40 Art. 83 DBG; SR 642.11 und Art. 32, 53 des Bundesgesetzes (Schweiz) über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.11).

41 Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, BBl. 1999, 6128, 6355.

42 So auch: *Hinny*, FStR 2004, 165, 185.

43 Art. 16 FZA; *Beul*, a. a. O., Tz. 3 a–c.

44 Art. 5 Abs. 2 des Anhangs I des FZA.

45 Art. 4 Abs. 4 DBA D-CH. Ausführlich hierzu: *Bischoff/Kotyrbá*, Wohnsitzverlegung in die Schweiz – Steuerfolgen und Steuerplanung, BB 2002, 382 ff.

ihrem Wegzug in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Hat die Person in Deutschland darüber hinaus auch noch wesentliche wirtschaftliche Interessen im Sinne des § 2 AStG, so wird zur Bemessung des Steuersatzes das gesamte Welteinkommen herangezogen (Gesamtprogression).⁴⁶

Die Voraussetzungen der erweitert beschränkten Steuerpflicht liegen vor, wenn die Person

- Unternehmer eines Gewerbebetriebs oder wesentlich Beteiligter einer Kapitalgesellschaft ist, oder
- wenn die Einkünfte des Auswanderers im Inland mehr als 30% seiner Welteinkünfte betragen oder 62 000,- Euro übersteigen, oder
- wenn das inländische Vermögen des Auswanderers mehr als 30% seines Weltvermögens beträgt oder 154 000,- Euro übersteigt.⁴⁷

Der Wegzug muß in ein Land erfolgen, das einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Ein solches Niedrigsteuergebiet wird angenommen, wenn die dortige Einkommensteuer für einen Ledigen mit einem steuerpflichtigen Einkommen von 77 000,- Euro um mehr als ein Drittel günstiger ist als die entsprechende deutsche Steuer.⁴⁸ Dies ist in der Schweiz in vielen Kantonen der Fall.

Unterliegt der Steuerpflichtige nach den vorstehend genannten Vorschriften der erweitert beschränkten Steuerpflicht und findet also der Steuersatz Anwendung, der auf das Welteinkommen anzuwenden ist, so führt dies zu einer partiellen Schlechterstellung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen. Letzteren wird nämlich ein Pauschbetrag für Werbungskosten und ein Sparer-Freibetrag gewährt, den erweitert beschränkt Steuerpflichtige nicht erhalten.⁴⁹ Dadurch kann der Steuerpflichtige steuerlich schlechter gestellt werden als dies vor der Ansässigkeitsverlagerung der Fall war.⁵⁰

Die unter die erweitert beschränkte Steuerpflicht fallenden Personen unterscheiden sich von den unbeschränkt Steuerpflichtigen dadurch, daß sie in Deutschland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁵¹ Was den Wohnsitz angeht, so wird dieser Fall ausdrücklich von der Schrankenbestimmung des Art. 21 Abs. 2 FZA erfaßt, rechtfertigt aber nach der hier vertretenen Ansicht nicht die materielle Schlechterstellung.⁵² Da die Differenzierung nach dem Wohnsitz aber ausdrücklich nicht das einzig erlaubte Differenzierungskriterium sein soll („insbesondere“), muß man in diesem Zusammenhang fragen, ob nicht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der zwar keinen „Wohnsitz“ i. S. v. § 8 AO, aber seinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ i. S. v. § 9 AO in Deutschland hat, sich nicht in einer „vergleichbaren Situation“ i. S. d. FZA mit einem beschränkt Steuerpflichtigen befindet, der aber keinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ hat, obwohl er sich – im Extremfall – nur einen Tag weniger im Jahr in Deutschland aufhielt und deshalb

unter die entsprechende Grenze fällt.⁵³ Klarerweise ist die Vergleichbarkeit zu bejahen. Eine materielle Ungleichbehandlung ist daher abkommenswidrig. Die deutsche Regelung der „fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht“ (§ 1 Abs. 3 EStG) führt hier dann nicht zu einer Beseitigung der Abkommenswidrigkeit, wenn aufgrund internationaler Einkünftestruktur die Voraussetzungen nicht vorliegen.⁵⁴

2. Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten im EU-Ausland

Wenngleich nicht von überragender praktischer Relevanz, so jedoch dafür ein wohl klarer Anwendungsfall des Diskriminierungsverbots aufgrund des Wohnsitzes: In Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige schweizerische Staatsangehörige können Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der seinen Wohnsitz im EU-Ausland hat, nicht als Sonderausgaben geltend machen. Ein EU-/EWR-Staatsangehöriger kann dies jedoch nach nationalem deutschem Recht.⁵⁵

Jüngst hat der EuGH in der Rechtssache *Schempp*⁵⁶ entschieden, daß es nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße, wenn ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltszahlungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen könne, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland leben würde. Hierin liege keine unzulässige Diskriminierung i. S. v. Art. 12 EGV, da die Ungleichbehandlung auf unterschiedlichen steuerlichen Regelungen beruhe, die ungeachtet der Staatsangehörigkeit für alle Personen gelten, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat leben.

Die nationale deutsche Vorschrift „übererfüllt“ also die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, indem sie den Abzug als Sonderausgaben zuläßt. Dies müßte nun konsequenterweise auch für Schweizer Staatsangehörige gelten. Da dies bislang nicht vollzogen wurde, ist ein Verstoß gegen das in dem Freizügigkeitsabkommen enthaltene Diskriminierungsverbot anzunehmen. Indessen ist dies kein Novum, denn

46 § 2 Abs. 5 AStG.

47 § 2 Abs. 1 AStG.

48 § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

49 §§ 9 a, 50 Abs. 5 EStG, 2 Abs. 5 AStG.

50 Vgl. *Koch/Heeb*, Der Wegzug in die Schweiz: Vorzüge eines Steuerparadieses nutzen, PStB. 2000, 84, 89.

51 §§ 8, 9 Abgabenordnung.

52 Vgl. oben, Ziff. I. 2. b).

53 Vgl. dazu die Rechtsprechungshinweise bei *Gersch* in: Klein, AO-Kommentar, § 9 Rdnr. 3.

54 Einkünfte unterliegen nicht zu mindestens 90% der deutschen Einkommensteuer; diese nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte betragen auch mehr als 6 136 Euro.

55 *Heinicke* in: Schmidt, EStG, § 1 a Rdnr. 11.

56 EuGH, Urte. v. 12. 7. 2005, Rs. C-403/03, *Schempp*, ABl. C 304 vom 13. 12. 2003, IStR 2005, 397.

auch das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz normiert bereits ein Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit.⁵⁷

3. Verlustberücksichtigung negativer Einkünfte

Von größerer Relevanz dürfte die Frage sein, ob der nationale Gesetzgeber weiterhin Verluste mit Auslandsbezug auf die jeweilige Einkunftsart begrenzen kann und darüber hinaus auch den negativen Progressionsvorbehalt ausschließen kann, so daß die Verluste nicht einmal zu einer Beschränkung des Steuersatzes führen.⁵⁸ In dem Fall ausländischer Betriebstätten hat der EuGH in der Sache *Mertens* dazu entschieden, daß zumindest dann eine Europarechtswidrigkeit anzunehmen ist, wenn diese Verluste auch im Ausland nicht berücksichtigt werden.⁵⁹ In einem aktuellen Urteil (Rechtssache *Ritter-Coulais*) hat es der EuGH als Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit angesehen, wenn Deutschland ausländische positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an unbeweglichem Vermögen im Rahmen des Progressionsvorbehalts satzerhöhend berücksichtigt, umgekehrt aber entstehende Verluste nicht den Steuersatz senken.⁶⁰

Bei der ersten Konstellation – Verluste ausländischer nicht aktiver Betriebstätten – ist zu fragen, ob eine Rechtfertigung aufgrund eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses angenommen werden kann. Das Motiv der Nichtberücksichtigung ist aber rein wirtschaftlicher Natur, denn die Verluste werden nur deshalb nicht berücksichtigt, da sie „der deutschen Volkswirtschaft keinen Nutzen“ bringen.⁶¹ Gefürchtete Steuermindereinnahmen alleine können aber, wie bereits dargelegt, keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.⁶² Allein die Tatsache, daß eine Tochtergesellschaft Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat, indiziert auch keine Steuerumgehung, die nach dem FZA als Rechtfertigungsgrund dienen könnte. Auch die Beschränkung der begünstigten, aktiven Tätigkeiten geht – auch nach Ansicht deutscher Rechtsprechung – weit über das hinaus, was zur Abwehr von Mißbrauchsgestaltungen erforderlich ist.⁶³ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es dem Fiskus versagt, den Abzug von Aufwendungen im Inland oder EG-Ausland von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig zu machen.⁶⁴

Letztlich ist zu fragen, ob der eingangs dargestellte Rechtfertigungsgrund der Kohärenz greife, falls das Besteuerungsrecht für Gewinne, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die der Betriebstätte zugerechnet werden können, lediglich im Ausland liegt. Nach der Rechtsprechung des EuGH würde eine Rechtfertigung aufgrund des Kohärenzprinzips ausscheiden, wenn die Kohärenz „auf der Grundlage eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen bilateralen Abkommens gewährleistet wird“.⁶⁵ Da der Aktivitätsvorbehalt im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland – Schweiz jedoch *einseitig* ist, die Schweiz also

auch diejenigen Einkünfte von der Besteuerung freistellt, die einer passiven deutschen Betriebstätte zuzuordnen sind,⁶⁶ wäre die „Kohärenz über das DBA“ zweifelhaft. Im Verhältnis zu der Schweiz ist jedoch aufgrund des Aktivitätsvorbehalts im maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen gerade dann das Besteuerungsrecht Deutschlands nicht ausgeschlossen, wenn die Einkünfte aus passiver Tätigkeit der Betriebstätte stammen.⁶⁷ Da also das Besteuerungsrecht im Fall positiver Einkünfte der passiven schweizerischen Betriebstätte in Deutschland verbleibt, muß im Gegenzug auch ein Verlust Berücksichtigung finden. Dies gilt aufgrund der Niederlassungsfreiheit des FZA zumindest dann, wenn es um Betriebstätten von Unternehmen geht, die keine juristischen Personen sind.

In der zweiten Konstellation – Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie⁶⁸ – sind dieselben Überlegungen anzustellen. Im Gegensatz zu der erstgenannten Konstellation ist nach dem Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie, die einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person gehört, sowohl der Schweiz als auch in Deutschland zu besteuern, wobei Deutschland die schweizerische Steuer anrechnet. Da also Deutschland positive Einkünfte besteuern darf, besteht auch nach dem Kohärenzprinzip keine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung. Wenn also eine Person ihre Ansässigkeit in Deutschland aufgrund der Ausübung einer der genannten Freizügigkeitsrechte des FZA begründet hat, stellt die Versagung der Berücksichtigung negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in der Schweiz gelegenen Immobilie einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die entsprechenden Rechte des FZA dar.

57 Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH.

58 § 2 a EStG; BFH I R 128/70, BStBl. II 70, 569, dazu kritisch: *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMID, IStR 01, 729 und *des.*: Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2003, 307.

59 EuGH, Beschl. v. 12. 9. 2002, Rs. C-431/01, *Mertens*, Slg. 2002, I 07073.

60 EuGH, Ur. v. 21. 2. 2006, Rs. C-152/03, *Ritter-Coulais*.

61 ►► FG Köln, Ur. v. 15. 7. 2004, 13 K 1908/00, Ersuchen um Vorabentscheidung.

62 EuGH, Ur. v. 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal Holding B.V.*, IStR 2003, 51.

63 Vorschlag zu teleologischer Reduktion der Vorschrift bei *Probst*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 2 a EStG, Rdnr. 175; FG Köln, Ur. v. 15. 7. 2004 a. a. O.

64 EuGH, Ur. v. 28. 10. 1999, C 55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7643, Rdnr. 21.

65 EuGH, Ur. v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rdnr. 24, 25.

66 Art. 24 Abs. 2 DBA D-CH.

67 Art. 5, 7, 10 Abs. 5, 11 Abs. 3, 12 Abs. 3, 24 Abs. 1 Nr. 1 a) DBA D-CH.

68 § 2 a Abs. 1 Nr. 6 a EStG.

4. Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG

Von größter Bedeutung und Beachtung in der Literatur ist die deutsche Vorschrift des § 6 AStG, die bei einem Ende der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht einer natürlichen Person einen Zugriff des Fiskus auf diejenigen stillen Reserven normiert, die sich in von ihm gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen befinden. Ziel der deutschen Wegzugsbesteuerung ist insbesondere, daß die Bundesrepublik Deutschland auch dann Gewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen realisieren kann, wenn der Steuerpflichtige in einen DBA-Staat zieht, bei dem das Besteuerungsrecht dem Zuzugsstaat zugewiesen ist,⁶⁹ folglich in Deutschland entgegen der nationalen Regelung über die beschränkte Steuerpflicht⁷⁰ nicht mehr zusteht, wie dies bei einem Wegzug in die Schweiz generell der Fall ist.⁷¹ Verschärft wird diese Regelung im Verhältnis zur Schweiz noch dadurch, daß dieses Besteuerungsrecht auch dann greift, wenn lediglich die Ansässigkeit des Anteilsinhabers in die Schweiz verlegt wird, jedoch aufgrund einer beibehaltenen ständigen Wohnstätte oder des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland das Besteuerungsrecht bei einer Veräußerung der Anteile weiterhin in Deutschland verhaftet bleibt.⁷²

a) Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht?

Es stellt sich daher die Frage, ob eine Überprüfung der Wegzugsbesteuerung durch den EuGH erfolgversprechend wäre. Eine Berufung direkt auf die in im EG-Vertrag enthaltene Garantie der Niederlassungsfreiheit scheidet aus, da diese nur innerhalb der Mitgliedstaaten garantiert ist. Allerdings ist die Kapitalverkehrsfreiheit auch in Bezug auf Drittstaaten garantiert, weshalb sich die Frage stellt, ob die Wegzugsbesteuerung dieser entgegensteht. Selbst wenn man annimmt, es handele sich bei dem Wegzug einer Person, die Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen ist, um einen Fall des Kapitalverkehrs,⁷³ so ist die sogenannte Stillhalteklause⁷⁴ zu beachten. Nach dieser sind in Bezug auf Drittstaaten Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, die am 31. 12. 1993 bestanden haben, weiterhin zulässig. Davon erfaßt sind auch innerstaatliche Vorschriften im Zusammenhang mit der Niederlassung, worunter Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere Gesellschaften, zu verstehen sind.⁷⁵ Da die Wegzugsbesteuerung des deutschen Außensteuergesetzes bereits 1972 erlassen wurde, ist, sofern man überhaupt von einem Fall der Kapitalverkehrsfreiheit sprechen will, von einer zulässigen Beschränkung auszugehen.

Aufgrund der lediglich statischen Verweisung auf die „alte“ Rechtsprechung des EuGH ist das Urteil *Hughes de Lasteyrie du Saillant* nicht unmittelbar auf das Freizügigkeitsabkommen anzuwenden.⁷⁶ Das schweizerische Bundesgericht hat in einer neueren Entscheidung auch ausdrücklich festgehalten, daß die nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens ergangenen Entscheidungen

durch den EuGH für die Interpretation einer Abkommensvorschrift des FZA nicht verbindlich ist.⁷⁷ Es stellt sich daher die Frage, ob sich das Ergebnis dieser EuGH-Rechtsprechung auch direkt aus dem Abkommen ergibt.

b) Verstoß gegen Regelungen des FZA?

Die drohende Besteuerung nicht realisierter stiller Reserven kann durchaus geeignet sein, eine Person vom Wegzug in die Schweiz abzuhalten, da ja ein Mittelzufluß nicht zwangsläufig erfolgt. Möglicherweise ist keine Liquidität vorhanden, um die Steuerlast zu zahlen. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist also eindeutig als Mobilitätshindernis anzuerkennen. Es ist aber fraglich, ob dies durch die obenstehend erläuterten Schrankenbestimmungen des FZA gerechtfertigt ist.

Neben Maßnahmen zur *Vermeidung von Steuerflucht* läßt Art. 21 Abs. 3 FZA auch solche Maßnahmen zu, die nach nationalem Recht *die Besteuerung gewährleisten* sollen.⁷⁸ Ohne die Wegzugsbesteuerung wäre, wenn der Steuerpflichtige seine Ansässigkeit aus Deutschland in die Schweiz verlegt, die Realisierung von Gewinnen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften infolge der DBA-Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat steuerfrei möglich, sofern die entsprechenden Übergangszeiträume beachtet werden und keine ständige Wohnstätte und auch kein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland vorliegen, sowie keine Pauschalbesteuerung in der Schweiz vereinbart wurde.⁷⁹

In dieser Schrankenbestimmung liegt auf den ersten Blick ein fundamentaler Unterschied zu der Rechtslage in der Europäischen Union, da im EG-Vertrag eine entsprechende ausdrückliche Regelung fehlt. Der EuGH statuiert in seinem Urteil *Hughes de Lasteyrie du Saillant* entsprechend, daß die Niederlassungsfreiheit dem Interesse der Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerflucht zu treffen, vorgehe:

69 So auch Art. 13 DBA D-CH.

70 § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e EStG.

71 *Stunk/Kaminski/Köhler*, AStG-/DBA-Kommentar, § 6 AStG, Rdnr. 1.

72 Sog. überdachende Besteuerung, Art. 4 Abs. 3 DBA Schweiz. Ebenso bei Vereinbarung der Besteuerung nach dem Aufwand in der Schweiz, sog. Pauschalbesteuerung, Art. 14 DBG (Schweiz)/Art. 6 StHG (Schweiz), vgl. Art. 4 Abs. 6 DBA Schweiz.

73 So *Schmidt/Peter/Fölml*, Übersiedlung eines inländischen GmbH-Gesellschafters in die Schweiz, IStR 2004, 433, 435.

74 Art. 57 EG-Vertrag.

75 *Schmidt/Peter/Fölml*, a. a. O. m. w. N.

76 Zum Stand des Gemeinschaftsrechts bei Unterzeichnung des Abkommens, *Bent*, a. a. O. Tz. 3 b).

77 BGer, Urt. v. 4. 11. 2003, BGE 130 II 1, 3.5, S. 9.

78 Vgl. oben Ziff. I. 2. c).

79 Art. 13, 4 DBA D-CH.

„Demnach verwehrt es Artikel 52 EG-Vertrag einem Mitgliedstaat, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die in Artikel 167bis CGI vorgesehene einzuführen, wonach latente Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt.“⁸⁰

Diese Argumentation des EuGH zum EG-Vertrag läßt sich also eben nicht, wie in der Literatur meist ohne nähere Begründung angenommen, direkt auf das FZA übertragen.⁸¹ Im Ergebnis läßt sich dies allerdings durchaus begründen: Geht man davon aus, daß § 6 AStG auch die Steuerflucht vermeiden will, so ist diese Regelung also vom Wortlaut der Schrankenbestimmung erfaßt. Freilich anerkennt aber auch der EuGH im Geltungsbereich des EG-Vertrags, daß Beschränkungen gerechtfertigt sind, wenn sie dem Rechtsmißbrauch entgegenwirken.⁸² Allerdings gilt dies nur dann, wenn die beschränkende Maßnahme an einem konkreten Mißbrauchsfall anknüpft und auf der Rechtsfolgenseite strikt auf die Abwendung der Steuerumgehung gerichtet ist.⁸³

So ist auch nach der hier vertretenen Ansicht als Schranken-Schranke die Verhältnismäßigkeit zu wahren, weshalb eine tatsächliche Steuerflucht drohen muß. In ähnlicher Weise argumentiert auch der EuGH, indem er annimmt, daß bei einem Wegzug nicht generell eine Steuerflucht zu vermuten sei und es daher milder Maßnahmen bedarf:

„Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats, so bedeutet dies für sich genommen keine Steuerflucht. Eine allgemeine Vermutung von Steuerflucht oder Steuerhinterziehung kann nicht auf den Umstand gestützt werden, daß eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt hat, und kann somit auch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Wahrnehmung einer durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt.“⁸⁴

Als mildere Maßnahme wird vom Generalanwalt vorgeschlagen, nur dann eine Besteuerung zu realisieren, wenn nach einem Wegzug ein Verkauf der Anteile stattfindet und sich der Steuerpflichtige bald darauf wieder im Ursprungsland niederlasse.⁸⁵ Würde dies so im Abkommen realisiert, würde wohl eine erhebliche Mißbrauchsgefahr bestehen. Die erneute Niederlassung in Deutschland wird nicht immer kontrolliert werden können, wenn keine Anmeldung erfolgt. Es ist zu vermuten, daß Personen, die Kapitalgesellschaftsanteile mit stillen Reserven in erheblicher Höhe haben, einen Umzug in die Schweiz nutzen würden, um – nach Ablauf einer zu definierenden Übergangszeit – die Anteile in Deutschland steuerfrei veräußern zu können. Aufgrund landschaftlicher und kultureller Reize, der geografischen Nähe zu Deutschland und der fehlenden Sprachbarriere stellt die Schweiz ein attraktives Auswandererland dar. Daher erscheint die vom Generalanwalt vorgeschlagene

„mildere Möglichkeit“ nicht geeignet, Steuerflucht zu verhindern. Jedoch hat die deutsche Finanzverwaltung selber eine mildere Maßnahme aufgezeigt, die innerhalb der EG/ des EWR gilt:⁸⁶ Die nach § 6 AStG entstandene Einkommensteuer wird festgesetzt und gestundet. Die Stundung erfolgt zinslos und unter dem Vorbehalt des Widerrufs für den Fall, daß der Steuerpflichtige

- die Anteile (insgesamt oder teilweise) veräußert oder
- nicht mehr in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt oder
- dem im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zuständigen FA bis zum 31. 12. jeden Jahres nicht schriftlich seine Anschrift mitteilt und bestätigt, daß sich die Anteile noch in seinem Eigentum befinden.

Hieran wird sich die Finanzverwaltung im Rahmen der Verhältnismäßigkeit auch bei Wegzugsfällen in die Schweiz festhalten lassen müssen, wenn die übrigen Voraussetzungen der Niederlassungsfreiheit des FZA erfüllt sind.⁸⁷ Dies gilt umso mehr in den Fällen, in denen der Wegzug nicht dazu führt, daß Deutschland das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven verliert.⁸⁸

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß dem FZA eine steuerrechtliche Bedeutung nicht abzusprechen ist, indessen kann entgegen verbreiteter Praxis in der Literatur in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung nicht bloß auf die gewährte Niederlassungsfreiheit geachtet werden, sondern es ist auch die besondere Schrankenbestimmung des FZA zu achten, die eben gerade nationale Regelungen erlaubt, die einer Steuerflucht vorbeugen sollen oder die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten sollen. Die Reichweite dieser Ausnahme ist freilich noch nicht geklärt. Inwieweit durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit diesen Maßnahmen hier Schranken gesetzt sind, bedarf einer gerichtlichen Klärung. Bis dies geschehen ist, muß bei Wegzugsfällen in die Schweiz auf die bisherigen Vermeidungsstrategien zurückgegriffen werden.⁸⁹

80 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O., Rdnr. 58.

81 Bspw. *Weigell*, a. a. O.; *Schmidt/Peter/Fölmli*, IStR 2004, 433, 436; *Schreiber/Jaun*, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – eine Chance für die Schweiz?, Schweizer Treuhänder 2004, 769, 775.

82 EuGH, Ur. v. 26. 9. 2002, C-323/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-11779.

83 *Kraft/Bron*, Grundfreiheiten und grenzüberschreitende Verschmelzung im Lichte aktueller EuGH-Rechtsprechung (*Sevic*), IStR 2006, 26, 29.

84 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O., Rdnr. 51.

85 EuGH, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, a. a. O. Rdnr. 54 mit Verweis auf die Schlußanträge des Generalanwalts *Mischio*, Slg. 2004, 2409, Rdnr. 64.

86 S. Fn. 23.

87 Indessen entstehen auch hier neue Probleme, insbesondere bei der Auslegung und Verhältnismäßigkeit der Stundungsvoraussetzungen.

88 Vgl. Fn. 72.

89 Grundlegend hierzu: *Kubaile*, Der Wegzug in die Schweiz: Chancen und Risiken, PISStB. 2004, 126-137.

13. Steueranwaltstag 2006 in Berlin, Hotel Adlon 3./4. 11. 2006

Programm

Tagungsleitung **Friedhelm Jacob**
Dr. Rolf Schwedhelm

Freitag, 3. 11. 2006, 9:00 – 17:30 Uhr

9:00 – 10:15	Grenzüberschreitende Umwandlung und Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften	Dr. Andreas Schumacher Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
10:15 – 11:30	Auswirkungen der Reform des Umwandlungssteuergesetzes auf nationale Umwandlungsfälle	Dr. Rolf Schwedhelm, RA/FA für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Köln
12:00 – 13:15	Börsennotierte Immobilienkapitalgesellschaften/ Real Estate Investment Trusts (REIT)	Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt/M.
14:30 – 15:45	Aktuelle Fragen des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts	Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald
16:00 – 17:15	Ende der Verlustzuweisungsmodelle und sonstige Änderungen des EStG	Prof. Dr. Thorsten Ehmcke, Universität Münster

Samstag, 4. 11. 2006, 9:00 – 13:00 Uhr

9:00 – 11:00 11:15 – 13:00	Die Reform des deutschen Steuerrechts: Umsatzsteuer/Erbschaftsteuer/ Unternehmensbesteuerung
	Referenten Prof. Dr. Roman Seer, Universität Bochum Prof. Dr. Johanna Hey, Universität Düsseldorf
	Diskussionsteilnehmer Staatssekretär Dr. Axel Nawrath, Bundesministerium der Finanzen

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.

Gräber

Finanzgerichtsordnung

C. H. Beck Verlag, München, 6. Aufl., 2006, 1595 Seiten

Manchmal zeigt sich die Qualität eines Werkes bereits am Mut der Autoren, bereits im Vorwort – und nicht erst an versteckter Stelle – Klartext zu reden. Wir zitieren, vielleicht auch etwas aus dem Zusammenhang gerissen: „(...) sowie der gerade im Abgabenrecht ständig komplizierter und unverständlicher werdenden materiellrechtlichen Vorschriften andererseits, als gezielter Versuch massiver Rechtsschutzverhinderung. Wie anders soll man es verstehen, wenn die Legislative ihre Unfähigkeit, den steuerrechtlichen Eingriffen eine solide, möglichst einfache und verstehbare Basis zu geben, um den Einfall ergänzt, dem rechtsuchenden Bürger, in all seiner hoheitlich zu verantwortenden, wenn nicht gar hoheitlich gesteuerten Desorientierung (...), Spruchkörper mit möglichst unkundigen Richtern (und einer möglichst spärlich ausgestatteten Bibliothek) zu präsentieren?“

Wie auch mit dieser Kritik liefern die Autoren in 6. Auflage, was sie ankündigen: Nicht nur einen „möglichst raschen, umfassenden Überblick und Einblick, sondern, wenn irgend möglich, auch [den] systematischen Durchblick.“

Hüffer

Aktiengesetz

C. H. Beck Verlag, München, 7. Aufl., 2006, 2 020 Seiten

In „gewohntem Zweijahresrhythmus“ erscheint der „Hüffer“ nun in 7. Auflage. Für jeden, der sich keinen Großkommentar leisten will, unentbehrlich. Allerdings: Manchmal wünscht man sich bei praktisch relevanten Sachverhalten Lösungen, nicht nur den Hinweis, etwas sei „problematisch“. Ein Beispiel: Der dreiköpfige Aufsichtsrat der sog. „kleinen AG“ beschließt über den Beratervertrag, den ein Mitglied mit der Gesellschaft abgeschlossen hat. Dieser bedarf für seine Wirksamkeit der Zustimmung des Aufsichtsrates (§ 114 Abs. 1 AktG), mithin eines Beschlusses. Der be-

troffene Aufsichtsrat unterliegt einem Stimmverbot. Kann nun wirksam beschlossen werden oder ist der Aufsichtsrat, da nicht ausreichend besetzt, beschlußunfähig? Dem Hüffer ist zu entnehmen, daß der Aufsichtsrat in diesem Fall nicht gültig beschließen kann (Rdnr. 11 zu § 108 AktG bei Darstellung eines Teiles des Meinungsstandes) und sei „deshalb als Gestaltung problematisch“. Das läßt den Praktiker nun etwas ratlos zurück – das Problem *bleibt* also ein Problem. Daß dies zu einer „vom Gesetzgeber nicht gewollten Folge“ führe (so *Duden*, BB 1950, 803) oder das Stimmverbot dem Betroffenen vielleicht die Pflicht auferlege, sich der Stimme zu enthalten (so *Mertens* in KK, Rdnr. 57 zu § 108 AktG) – keine Rede davon.

Ansonsten ist der Kommentar in allem kurz, knapp und brauchbar. Auch jede Kritik, beispielweise zur neu eingefügten Business Judgement Rule in § 93 AktG. Hier lohnt sich das Lesen (bspw. Rdnr. 3). Die Kürze hat ihren Preis: Der Umfang des „Kurzkommentars“ hat die 2 000 Seiten überschritten und nähert sich bedenklich dem Großkommentar.

Kraeusel

Das neue Umsatzsteuerrecht 2006

Stollfuß Verlag, Bonn, 14. Aufl., 2006, 836 S. mit CD-ROM

In steueranwaltsmagazin 2006, 132 erschien bereits ein Kommentar zur beigefügten CD-ROM. Grundsätzlich gilt beim Gedruckten, daß, wer's etwas bunter mag, gerne zur in blau gehaltenen Reihe des Stollfuß-Verlages greift. Der „Vorsteuerabzug bei erfolgloser unternehmerischer Tätigkeit“ wird erfolgreich als Schaubild dargestellt (S. 554). Der „Strohmann“ ist zwar im Stichwortverzeichnis erwähnt (§ 15 Rdnr. 11), an der angegebenen Stelle aber leider nicht.

Aber was kümmern Details: Gliederungen, Verweise, Markierungen, Tabellen, Sonderzeichen, Hervorhebungen, Randnummern und ein ausführliches Stichwortverzeichnis ermöglichen rasches und dennoch systematisch gründliches Arbeiten. Aktuelle Literaturhinweise tun ihr Übriges.

Schmidt

Einkommensteuergesetz

C.H. Beck Verlag, München, 25. Aufl., 2006, 2 536 Seiten

Hier, als Anlage zum Kommentar, wird endlich einer lange vernachlässigten Literaturgattung gehuldigt: Dem Vorwort. Ein Sonderband umfaßt alle Vorworte der bisher 25 Auflagen

des einzigartigen Kommentars zum EStG – und er hat wieder ein Vorwort. Ein bißchen wie die Matroschka (russisch: „Матрёшка“, in lateinischer Schrift auch „Matrjoschka“, sind aus Holz gefertigte und bunt bemalte, ineinander schachtelbare, eiförmige russische Puppen mit Talisman-Charakter).

„Nur gar kein Vorwort ist ein wirklich gutes Vorwort“, so der Autor im Vorwort zur 14. Auflage. Man gibt ihm Recht, will es aber doch lesen. Die darin zum Ausdruck kommende Kritik ist richtig, scheint aber beim Gesetzgeber nicht gelesen zu werden. Sachverstand ist halt der Feind der Politik – bleibt aber Sachverstand. Und Politik: Bloß (nach neuer deutscher Rechtschreibung) viel versprechend.

Sikorski/Strotmeier

Bilanzbuchhalter

C. H. Beck Verlag, München, 6. Aufl., 2006, Bd. 1., 300 S.

Die Fachbuchreihe „Graue Reihe“ ist „in ihrer Gesamtheit zur Aus- und Weiterbildung von Bilanzbuchhaltern bestimmt.“ Die Fachbuchreihe deckt die Inhalte des Stoffplans und der Rahmenprüfungsordnung für die Aufstiegsbildung zum Bilanzbuchhalter ab. Bilanzbuchhalter, ein „krisensicherer Beruf“, so die Autoren siegessicher.

Wenn schon die angehenden Fachanwälte für Handels- und Gesellschaftsrecht bei manchen Kursveranstaltungen mit Buchführung und Bilanzkunde gequält werden, so ist dies natürlich für angehende Bilanzbuchhalter ein Muß. Zur Aufforstung frischer oder nicht ganz so frischer Kenntnisse eignet sich dieses Buch genauso: Die Darstellung einer Auseinandersetzungsbilanz auf gut zwei Seiten, der Überblick über sämtliche Gesellschaftsformen auf knapp zehn Seiten bekommt eigentlich nur ein Buchhalter hin. Rechtsanwälte würden vermutlich mehr schreiben und mehr Verwirrung als Klarheit stiften.

Wagner

Die Praxis des Steuerprozesses Taktik und Strategien

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2. Aufl., 2006, 369 S.

Kollege *Wagner* (Klaus-R., Wiesbaden) gibt sein Werk nun in 2. Auflage beim Stuttgarter Richard Boorberg Verlag heraus. Es wendet sich „nicht in erster Linie an Personen, die sich erstmals für den Steuerprozeß interessieren und sich einen Überblick verschaffen wollen, sondern eher an solche Personen, die bisher schon Finanzgerichtsprozesse geführt haben und die daran interessiert sind, über weitere Facetten des Steuerprozesses informiert zu werden.“ Was zunächst banal klingt, wird im Detail schnell deutlich: Beispielsweise beginnt ein Abschnitt mit dem Aufbau der Klageschrift. In der Tat banal, denkt man zunächst. Aber: Der Tip, „zugleich

dem Gericht das Lesen zu erleichtern“, ggf. „ein Inhaltsverzeichnis voranzustellen, mit Überschriften zu arbeiten, in einer Vorbemerkung die sogenannte „rote Linie“ aufzuzeigen und zum Schluß die Klagebegründung nochmals zusammenzufassen“, kann Gold wert sein. Und so unterscheidet sich der Profi vom Laien.

Seiler/Sprengel

Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten zum 66. Deutschen Juristentag, Stuttgart 2006, C. H. Beck, 2006, 75 Seiten

Die Gutachten F und G für den 66. Deutschen Juristentag befassen sich mit der Einkommensbesteuerung. Sie enden mit einer Unzahl von Thesen (40 bei Herrn *Seiler* und 12 bei Herrn *Sprengel*). Letztere befassen sich hauptsächlich mit innerstaatlichen Maßnahmen und solchen, die er auf EU-Ebene vorschlägt. Ersterer teilt seine Thesen in Grundlagen und aktuelle Herausforderungen ein. Diese untergliedern sich wiederum in Herausforderungen auf dem Gebiet der Familienbesteuerung, der Unternehmensbesteuerung und der beschränkten Steuerpflicht. *Sprengel* hält treffend fest: „Das EU-weite Steuergefälle und das Nebeneinander 25 verschiedener Steuersysteme beeinträchtigen die Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts“. Und: „Die Besteuerung in Deutschland weist zahlreiche Defizite auf...“

Cordewener/Enchelmaier/Schindler

Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten, Bd. 26 Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht C. H. Beck, München, 2006, 246 Seiten

Hinter diesem Titel verbirgt sich ein Tagungsband einer Ende des Jahres 2005 durchgeführten Tagung im Münchener Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht. Einleitungsvortrag, Referate und die Diskussion finden sich dort wieder. Beachtung ist nicht nur den Autoren bzw. Referenten geschuldet (darunter *Prof. Alber* und *Prof. Rädler*), sondern auch dem Thema der „Meistbegünstigung“, das sich dem Vernehmen nach bereits in Staatsverträgen des Mittelalters findet. Wer weder Europarecht noch ähnliches lesen will, dem sei dennoch die zwei Seiten lange Ausführung „Die Meistbegünstigung und Doppelbesteuerungsabkommen“ empfohlen. Wirklich gut.

■
In der nächsten Ausgabe u. a. Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 17. Auflage; *Strunk/Kaminski/Köhler*, Außensteuergesetz; *Lippross/Janzen*, Umsatzsteuer 2006.
■

Redaktion

Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann

Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz

Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk in zwei Ordnern, 27. Ergänzungslieferung 2006, 3 154 Seiten, 229,- Euro.

Die Kommentierung des DBA Schweiz ist eine besondere Aufgabe. Dieses DBA verfügt doch über zahlreiche Besonderheiten, die aus der allgemeinen Abkommenspraxis hervorstechen. Diese Regelungen sollen eine gezielte Ausnutzung des Steuergfalles zwischen beiden Staaten verhindern. Insbesondere ist dies die sogenannte überdachende Besteuerung, die Deutschland auch dann ein unbeschränktes Besteuerungsrecht zuweist, wenn der Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist – vorausgesetzt, der Steuerpflichtige hat noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland. Neuregelungen gibt es im Bereich der Amtshilfe zu Veranlagungszwecken, die über die bisherige strafrechtliche Zusammenarbeit im Wege der Rechtshilfe hinausgeht. Das Bankgeheimnis, für das die Schweiz einst so berühmt war, ist bei Betrugstatbeständen damit erheblich aufgeweicht. Beachtlich sind auch die Neuerungen betreffend der Anwendung der jeweiligen innerstaatlichen Mißbrauchsvorschriften. Insgesamt finden sich deutliche Annäherungen an die EG-Mutter-Tochter-Richtlinie.

Der *Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann* ist so aufgebaut, daß im ersten und am Anfang des zweiten Bandes die einzelnen 33 Abkommensartikel des DBA auf dem Gebiet von Einkommen und Vermögen kommentiert sind. Im Anhang finden sich Kommentierungen zu ausgewählten Artikeln des DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern, wonach ein ausführlicher Materialenteil folgt. In letzterem finden sich insbesondere Verhandlungsprotokolle und Durchführungsvorschriften aus beiden Staaten. Hier fehlt es aber teilweise an Aktualität. Neue Wegleitungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung wie z. B. die vom 15. 7. 2005 betreffend die Aufhebung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU fehlen. Auch in der Kommentierung werden die Auswirkungen des Zinsbesteuerungsabkommens aus dem Jahre 2004 auf das DBA ignoriert (für Interessierte: *Kessler/Eicker/Obser, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658 ff.*).

Die Kommentierungen sind erschreckend veraltet und daher in diesen Teilbereichen vollständig unbrauchbar. So wurde beispielsweise die Einführung des Schachtelprivilegs in Bezug auf Dividendenzahlungen im Konzernverhältnis

(Art. 10 Abs. 3 DBA, in Kraft seit dem 24. 3. 2003) im Text niedergelegt, die eigentliche Kommentierung (von *Karl-Dieter Wingert* unter Mitarbeit von *Klaus Strohner*) ist aber **auf dem Stand von 1994** und berücksichtigt entsprechend diese Änderungen gar nicht. Wer mit dieser Stelle arbeitet, hat also zwangsläufig einen Haftungsfall. Wir können den beteiligten Autoren nur raten, in ihrer eigenen Kanzlei aktuellere Werke zu verwenden.

Die Kommentierung des Art. 9 DBA (Grundsatz des Fremdvergleichs) durch *Hubertus Baumhoff* ist hingegen **brandaktuell**. Neue Verwaltungsanweisungen und Aufsätze sind hervorragend eingearbeitet, die aufgeführten Materialien füllen Bibliotheken. Nach Angaben des Verlags war diese Kommentierung auch der Grund für die halbjährliche Verzögerung der aktuellen Ergänzungslieferung. Hier hat sich aber das Warten gelohnt: Mit der Kommentierung dieses Artikels läßt sich arbeiten.

Wir wenden uns weiteren Artikeln zu, den stark praxisrelevanten Art. 15 und 15 a DBA (unselbständige Arbeit, Grenzgänger, Kommentierung durch *Michael Kempermann*). Hier gibt es bekanntlich einige neuere Entscheidungen (z. B. BFH, Urt. v. 15. 9. 2004, I R 67/03, IStR 2005, 65 oder FG BW, Urt. v. 10. 12. 2003, 12 K 172/01, IStR 2005, 131, Revision beim BFH: I R 18/04). Spannend ist hier die Frage, ob bei leitenden Angestellten der Arbeitsort an den Sitz der Kapitalgesellschaft (oftmals in steuergünstigen Kantonen der Schweiz) fingiert wird. Interessant, was der *Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann* hierzu meint: Er will (hier ist die Kommentierung angeblich auf dem Stand 1998) dazu das Verhandlungsprotokoll vom 18. 6. 1971 anwenden. Aus jenem wird auch groß und breit zitiert. Gelten die denn noch, fragt sich der überraschte Leser? Nein, dieses wurde schon lange aufgehoben, vgl. Einführungsschreiben zur Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung, BMF-Schreiben IV C 6 - S 1301 Schz - 60/94 vom 19. 9. 1994, abgedruckt bei (!) *Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann* im Materialienverzeichnis unter 5.112, Tz. 46, Aufhebung bisheriger Verständigungsvereinbarungen: „Die Ausführungen zu Art. 15 Abs. 4 DBA (alt) im Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971 [...] sind letztmals bei vor dem 1. Januar zugeflossenen Vergütungen anzuwenden.“ Also war selbst bei Erscheinen der 21. Ergänzungslieferung von 1998 die Kommentierung veraltet; das ist sie dann jetzt erst recht **in unzumutbarer Weise**. Überflüssig zu erwähnen, daß die oben genannte neue Rechtsprechung nicht erwähnt ist. Dafür werden schon lange abgeschlossene Verfahren als anhängig bezeichnet.

Insgesamt kann man zwar die aktuellen Ausführungen gut brauchen. Beispiele und Berechnungen fehlen nicht,

die Fußnoten sind umfangreich und die Ausführungen sind verständlich und für den Praktiker geschrieben. Es ist aber völlig **ungenügend**, wenn bei anderen Vorschriften längst aufgehobene Materialien verwendet werden und aktuelle Entwicklungen nicht beachtet sind. Das darf nicht sein und

ist auch bei derart hochkarätigen Autoren unverzeihlich. Bis diese unerträglichen Mängel behoben sind, können wir schon zur Vermeidung von Haftungsgefahren von dem Werk leider **nur abraten**.

Rüdiger Bock, LL.M., Konstanz/Zürich

Meldungen ◀◀

Schweiz

Bund hat mehr Steuern kassiert

Dank guter Konjunktur Fiskaleinnahmen über den Erwartungen

Die Fiskaleinnahmen des Bundes liegen auf Grund der äußerst lebhaften Konjunktur im ersten Halbjahr über den Erwartungen. Sie beliefen sich auf 30,76 Milliarden Franken gegenüber 28,86 Milliarden Franken im Vorjahr, wie das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) am Freitag bekanntgab. Auch für das ganze Jahr rechnet das EFD mit höheren Fiskaleinnahmen als die budgetierten 48,56 Milliarden Franken. Über den veranschlagten Werten lagen im ersten Halbjahr insbesondere die Verrechnungssteuer, die Mehrwertsteuer und die Stempelabgaben. Mehreinnahmen verzeichneten auch die Spielbankenabgabe und die direkte Bundessteuer.

Unter den Erwartungen blieben laut EFD bisher lediglich die Einnahmen aus der Tabak- und Automobilsteuer. Sofern sich die Minderausgaben im Rahmen des Durchschnitts der letzten Jahre bewegen werden, resultiert 2006 ein Überschuss, schreibt das EFD. Und zwar gemäß einer Hochrechnung des Departements in der Höhe von rund 1,1 Milliarden Franken statt dem budgetierten Defizit von 600 Millionen Franken.

(NZZ online, 11. 8. 2006)

Meldungen ◀◀

Liechtenstein

Im Jahresbericht der *EFTA-Überwachungsbehörde* heißt es u. a.: „Am Stichtag (31. 10. 2005) umfasste das EWR-Abkommen insgesamt 4 350 EG-Rechtsakte, davon 1 609 EG-Richtlinien. (...) Auf der Basis von 1 609 EG-Richtlinien ergibt sich für Liechtenstein daher eine Umsetzungsquote von 97,9 Prozent. Dies bedeutet eine Verschlechterung um 0,4 Prozent gegenüber dem letzten Scoreboard vom Juli 2005 und resultiert aus leichten Verzögerungen in der Umsetzung von EG-Richtlinien im *Finanzdienstleistungs-* und *Umweltschutzbereich*. (...) Wichtige Herausforderungen sind insbesondere in den Bereichen *Finanzdienstleistungen*, *Telekommunikation*, *Berufsqualifikationen* und

Umweltschutz zu erwarten. Die Zahl der offenen Vertragsverletzungsverfahren der EFTA-Überwachungsbehörde gegenüber den drei EWR/EFTA-Staaten liegt bei 105. Gegen Norwegen laufen in 33 Fällen, gegen Island in 42 und gegen Liechtenstein in 30 Fällen entsprechende Verfahren.“

(Mitteilung des Presse- und Informationsamtes der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 13. 3. 2006).

Geringfügige Mängel eines Fahrtenbuchs sind unschädlich

Jörg Grune

Abstract: Das FG Köln hat aktuell entschieden, daß ein Fahrtenbuch nur dann als nicht ordnungsgemäß verworfen werden kann, wenn es „ins Gewicht fallende Mängel“ aufweist.

Anlaß: FG Köln – Urteil vom 27. 4. 2006 Az. 10 K 4600/04

I. Sachverhalt

Bei der Klin. fand im Jahr 2004 eine LSt-AP statt. Der Prüfungszeitraum lief vom 1. 3. 2000 bis zum 29. 2. 2004. Dabei traf der Prüfer u. a. folgende Feststellungen:

Die Klin. hatte ihren Gesellschafter-GF einen Pkw zur Verfügung gestellt. Eine private Nutzung des Fahrzeugs war nicht ausgeschlossen. Nach dem Jahr 2000 war eine Versteuerung eines geldwerten Vorteils nicht vorgenommen worden, da die Klin. vortrug, die Pkws seien ausschließlich betrieblich genutzt worden. Hierzu legte sie für die drei im PZ genutzten Pkw Fahrtenbücher vor. Der Prüfer erkannte die Fahrtenbücher als nicht ordnungsgemäß an, weil Fahrten zum Waschen sowie Tankfahrten zum Teil nicht dokumentiert worden seien. Es ergäben sich auch Abweichungen zwischen den Kilometerständen bei Inspektionen und den Kilometerständen laut Fahrtenbuch. Da die Fahrtenbücher nicht anerkannt werden könnten, sei zwingend die 1%-Regelung anzuwenden. Im Anschluß an die LSt-AP erließ das FA wegen dieser Feststellungen einen LSt-Haftungsbescheid.

II. Entscheidung und Begründung

Die Klage hatte teilweise Erfolg.

Für das Jahr 2001 weise das Fahrtenbuch zu viele Mängel auf. Das FA habe unwidersprochen vorgetragen, dass u. a. fünf Fahrten, für die Tankrechnungen vorliegen, die als BA geltend gemacht worden seien, nicht verzeichnet seien. Hinzu komme, dass die Angaben im Klageverfahren zu einer Fahrt am 9. 11. 2001 nicht mit den Angaben im Fahrtenbuch übereinstimmten.

Die vom FA für 2002 vorgetragenen Mängel reichten demgegenüber aber nicht aus, das Fahrtenbuch zu verwerfen. Nach der eigenen Erfahrung der Senatsmitglieder seien die Angaben in Werkstattrechnungen über den km-Stand häufig ungenau. Auch komme es vor, dass als Tag der Annahme einfach der Tag der Rechnung eingetragen werde. Das Nichtübereinstimmen von Angaben in Werkstattrechnungen mit dem Fahrtenbuch allein rechtfertige deshalb nicht den Schluß, das Fahrtenbuch sei fehlerhaft. Die fehlende Übereinstimmung hat lediglich indizielle Bedeutung. Um das Fahrtenbuch zu verwerfen, müßten weitere Mängel hinzukommen. Solche weiteren Mängel lägen jedoch in 2002 nicht vor.

Die Auffassung des FA, daß die angegebenen Kilometer nicht mit dem Routenplaner übereinstimmten, seien überzogen, denn bei einer Fahrt von ca. 800 km ergebe sich lediglich eine Abweichung von ca. 40 km. Eine Umwegfahrt liege nicht bereits dann vor, wenn die gefahrene Strecke ca. 5 % von der kürzest möglichen Strecke abweiche. Der Stpfl. sei nicht verpflichtet, vor Antritt einer längeren Dienstreise die kürzest mögliche Strecke laut Routenplaner zu ermitteln und dann, wenn er eine andere Strecke fahre, jede Abweichung aufzuzeichnen. Seien die Strecken nahezu gleich lang, könne der Stpfl. die seiner Meinung nach günstigste Strecke wählen. Erst bei erheblichen Abweichungen könne von einer Umwegfahrt, die genauere Aufzeichnungen erforderlich mache, ausgegangen werden.

III. Anmerkungen

Generell sind nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH (BFH v. 9. 11. 2005 – VI R 27/05, BStBl II 2006, 408; BFH v. 16. 11. 2005 – VI R 64/04, BStBl II 2006, 410; BFH – Urteil vom 16. 3. 2006 Az. VI R 87/04, BFH/NV 2006, 1205) folgende Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen:

- Aufzeichnungen in gebundener bzw. in sich geschlossener Form (Buchform, keine Loseblattsammlung)
- geordnete Aufzeichnungen mit fortlaufendem zeitlichem Zusammenhang

► Steuermelder

- zeitnahe Erfassung der Fahrten
- Erkennbarkeit nachträglicher Korrekturen
- Angabe des am Fahrtende erreichten Gesamtkilometerstandes
- die erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen (Verweis auf ergänzende Unterlagen i. d. R. unzulässig)
- berufliche Reisen müssen Angaben zu Datum, Reiseziel, Kunden/Geschäftspartner bzw. zum Gegenstand der dienstlichen Verrichtung enthalten
- Kilometerangaben für private Fahrten
- elektronisches Fahrtenbuch oder per EDV geführtes Fahrtenbuch nur ordnungsgemäß, wenn nachträgliche Änderungen ausgeschlossen sind oder in der Datei dokumentiert werden.

Die Entscheidung des FG Köln befasst sich im wesentlichen mit der Frage, wann ein Fahrtenbuch noch ordnungsgemäß ist. Die Richter aus Köln kommen zu dem Ergebnis, daß geringfügige Mängel unschädlich sind und nicht dazu führen, das Fahrtenbuch insgesamt nicht anzuerkennen.

Die Entscheidung ist zu begrüßen. Sie macht deutlich, daß geringfügige Mängel keineswegs dazu führen dürfen, das Fahrtenbuch zu verwerfen.

Als geringfügig sind danach u. a. folgende Mängel anzusehen:

- Abweichungen der Kilometerangaben zwischen Fahrtenbuch und Werkstattrechnung
- Abweichungen zwischen der lt. Fahrtenbuch gefahrenen Strecke von der Strecke lt. Routenplaner, wenn die Abweichung 5 % der kürzest möglichen Strecke nicht überschreitet.

Praxishinweis

Das Urteil des FG Köln zeigt, daß die Rechtslage beim Fahrtenbuch – trotz der jüngsten Entscheidungen des VI. Senats des BFH – nach wie vor in vielen Bereichen unklar ist. In jedem Fall ist zu empfehlen, bei geringfügigen Mängeln der dargestellten Art eine Verwerfung des Fahrtenbuchs nicht zu akzeptieren und auf die Entscheidung des FG Köln zu verweisen. Ob gegen das Urteil die – zugelassene – Revision eingelegt wurde, ist derzeit noch offen.

Meldungen ◀◀

Deutschland

Deutschland hat das Ideal der „Bierdeckel-Steuer“ vergessen

pra. (Berlin) Vergessen sind die Zeiten, als der führende Finanzpolitiker der CDU, Friedrich Merz, mit seinem Vorschlag Furore machte, das undurchsichtige deutsche Steuersystem so zu vereinfachen, daß die Steuererklärung im Normalfall auf einem Bierdeckel Platz finde. Seither sind bald drei Jahre vergangen; Merz hat sich resigniert aus der Parteispitze zurückgezogen; die CDU stellt mittlerweile die Bundeskanzlerin, und alle Konzepte für tiefgreifende Reformen des Steuersystems sind in den Schubladen der großen Koalition verschwunden. Selbst zwei in monatelanger Arbeit von den führenden Steuerexperten des Landes ausgearbeitete Konzepte zur Unternehmenssteuerreform werden von der Koalition ignoriert; die Einkommensteuer wird gar nicht erst angepackt. Stattdessen hält Finanzminister Peer Steinbrück sein eigenes Konzept

bereit, das er am 25. Juni dem Koalitionsausschuß präsentieren will. Die bisher bekannten Informationen kündigen eine weitere Enttäuschung an. Die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften bleibt, die Gewerbesteuer wird nicht abgeschafft, sondern auf Mieten, Pachten, Zinsen, Lizenzgebühren usw. ausgedehnt und damit zum gefährlichen Mühlstein für ertragschwache Unternehmen. Der Mangel an Reformmut soll offenbar durch eine starke Senkung der Körperschaftsteuersätze auf bis zu 12% kaschiert werden, wodurch die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften von 39% klar unter 30% sänke. Das ist schön, bedeutet aber dennoch ein Scheitern aller großen Reformansprüche.

(Neue Zürcher Zeitung vom 16. 6. 2006).

November 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steueranwaltstag Berlin 2006	RA/StB Friedhelm Jakob, Prof. Dr. Torsten Ehmcke, Prof. Dr. Wolfgang Joecks, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, StB Dr. Andreas Schumacher, Prof. Dr. Johanna Hey, Prof. Dr. Roman Seer, Staatssekretär Dr. Axel Nawrath	3.-4. 11. 2006, Berlin	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
Der Finanzgerichtsprozeß	RA/FAStR Alexandra Mack	4. 11. 2006, Düsseldorf	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
Verfahrensstreit rund um den Steuerbescheid	Dozent an der Bundesfinanzakademie, Brühl, Hans U. Hundt-Eßwein, RA/FAStR Dr. Heinz-Willi Kamps	6. 11. 2006, München	Verlag C. H. Beck OHG Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Internationalen Steuerrechts	RA/StB Dipl.-Fw. Dr. D. Pohl	6./7. 11. 2006, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Haftungsfallen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	RA, FA für Steuer- und Strafrecht Dr. Rainer Spatschek	7. 11. 2006, München	Verlag C. H. Beck OHG Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung	RegRat Dipl.-FW W. Niermann	7. 11. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 02323/14 12 38 Fax: 02323/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimale Strukturierung von Großvermögen	RA Dr. Martin Feick, RA/FAStR/StB Dr. Wolfgang Onderka	8. 11. 2006, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 (Seminarabteilung -571) Fax: 0211/96 86-502
Grundfälle zum Internationalen Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Gerrit Frotscher, StB Prof. Dr. Christian Schmidt	9. 11. 2006, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99
Sozialversicherungsrecht für Steuerberater	Richter am BayLSG, München Stephan Rittweger	9. 11. 2006, Köln	Verlag C. H. Beck OHG Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht für Juristen	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA Ulrich Hartmann, RA/FAStR Dr. Jörg Schauf, RA/StB Dr. Wolf Wassermeyer, RA/FAStR Dr. Martin Wulf	9. /10. 11. 2006 Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 (Seminarabteilung – 571) Fax: 0211/9686-502
NWB Steuer-Check zum Jahresende	Ltd. MinRat Hermann Brandenburg, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott, StB Klaus Korn	10. 11. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 02323/141238 Fax: 02323/141249 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Ltd. MinRat Hermann Brandenburg, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott, StB Klaus Korn	11. 11. 2006, Stuttgart	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 02323/14 12 38 Fax: 02323/14 12 49
Steuerrecht Aktuell	StB J. Hellmer, Dr. H. Volb	11. 11. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmensbewertung	Prof. Dr. V. H. Peemöller, Dipl.-Kfm. Dr. S. Kunowski, Dipl.-Kfm. Dr. M. Popp	14. 11. 2006, Stuttgart	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 02323/14 12 38 Fax: 02323/14 12 49
Das mittelständische Unternehmen	Dr. G. Ege, RA/StB Dr. H. Hübner, Notar Prof. Dr. H.-J. Priester, Dr. Dres. h.c. K. Schmidt	13.–15. 11. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt; RA Robert Hörtnagl	15. 11. 2006, Hannover	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	15. 11. 2006, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel: 0221/98 10 26 44 Fax: 0221/98 10 26 51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die gemeinnützige GmbH/AG als alternative Rechtsform zu e.V. und Stiftung	WP/StB Dr. Stefan Kusterer, RA/StB Christoph Rupp, Dr. Helmut Braun	16. 11. 2006, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP T. Schröder	15.–17. 11. 2006, Leipzig	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Steuerrecht 2006/2007	StB/Dipl.-FW Hans Günter Christoffel, StB/Dipl.-FW Ortwin Posdziech; MinRat Werner Seitz	17. 11. 2006, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-0 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanz und Steuern 2006	RA Dr. Gottfried E. Breuninger, Prof. Dr. Georg Crezelius, Regierungsdirektorin Dr. Bianca Lang, WP/StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich Prinz	17./18. 11. 2006, München	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Der Steuerfahndungsfall: Verteidigungs- und Beratungs- strategien im Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	18. 11. 2006, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26 44 Fax: 0221/98 10 26 51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht aktuell – praxisrelevante Änderungen durch das SEStEG	Regierungsdirektor Franz Hruschka, StB/vereidigter Buchprüfer Prof. Dr. Hans Ott	18. 11. 2006, Hamburg	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Tel.: 02323/14 12 38 Fax: 02323/14 12 49
Aktuelles Lohnsteuerrecht 2007	Dipl.-BW Uwe Albert	20. 11. 2006, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Hilfe, der Prüfer kommt! Rechte und Pflichten bei Außenprüfungen	Dipl.-FW/Dipl.-Kfm. A. Beckmann, Dipl.-Fw. U. Recktenwald	20. 11. 2006, Münster	AWA Außenwirtschafts- akademie Tel.: 0251/83-275 60 Fax: 0251/83-275 61
Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	./.	22. 11. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Aktuelles Steuerrecht	RA Dr. J. Bachmann, ORR K. Gerhold RA W. Grezesch, RA Dr. G. Hölzle RA Dr. Pallas	23./24. 11. 2006, Bremen	Steuerakademie Bremen Tel.: 0421-32 39 22 Fax.: 0421-33 99 545
Grund- und Standardprobleme der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Beratungspraxis	RA/FAStR Dr. J. Christ, Prof. Dr. M. Fischer	24./25. 11. 2006, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Aktuelle Entwicklungen im Steuer- und Wirtschafts- strafrecht	RA/FAStR/Notar Dr. W. Krekeler, RA/FAStR/FAStraFR Dr. R. Spatscheck	25. 11. 2006, Dortmund	Arbeitsgemeinschaft Strafrecht des DeutschenAnwaltVerein Tel.: 089/18 93 88 72
Das SEStEG und die Folgen	RA Robert Hörtnagl, RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, VorsRiBFH a.D. Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Ministerialrat Peter Wochinger	27. 11. 2006, München	Verlag C. H. Beck OHG Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Incentive-Reisen, Tagungs- reisen und Events im Lohn- und Einkommensteuerrecht	Dipl.-BW Uwe Albert	27. 11. 2006, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Beratungsakzente 2006	Prof. Dr. G. Brüggemann, ORR F. Bückner	28. 11. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
GmbH-Steuer-Highlights 2006/2007	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	29. 11. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuer in Insolvenz & Krise	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing; RA/FA für Insolvenz- u. Steuerrecht Notar Rolf Rattunde	30. 11. 2006, Berlin	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/500-946

Dezember 2006

Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung	Prof. Dr. G. Crezelius, RA/Notar/StB Dr. R. Geck	1. 12. 2006, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
NWB Steuer-Check zum Jahresende	Ministerialrat Hermann Bernwart Brandenburg, StB Klaus Korn, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	2. 12. 2006, München	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 02323/14 12 38 Fax: 02323/14 12 49
Personalabrechnung 2007 (Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht)	Dipl.-BW Uwe Albert, Dr. Andreas Notz	4. 12. 2006, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
Aktuelles Lohnsteuerrecht 2007	Dipl.-BW Uwe Albert	5. 12. 2006, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/603 09 33 Fax: 040/603 27 58
GmbH-Steuer-Highlights 2006/2007	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	6. 12. 2006, Stuttgart	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die gemeinnützige GmbH/AG als alternative Rechtsform zu e.V. und Stiftung	WP/StB Dr. Stefan Kusterer, RA/StB Christoph Rupp, Dr. Helmut Braun	7. 12. 2006, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, Regierungsdirektor, Betriebsprüfungsstellenleiter am FA München V Franz Hruschka	7. 12. 2006 Hamburg	Verlag C. H. Beck OHG Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt; RA Robert Hörtnagl	8. 12. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensnachfolge	RA/FA für Erb- u. Steuerrecht Prof. Dr. Ralph Landsittel	9. 12. 2006, Hamburg	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11