

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2007

38. Ausgabe | 9. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

- 161 **Editorial**
Wagner
- Beiträge**
- 162 Spatscheck
Kfz-Steuerhinterziehung – strafbar?
- 167 Schwedhelm
**Alt- und neu-einbringungsgeborene
Anteile bei Schenkung und Erbfolge**
- 170 Jacob
**Unternehmensteuerreformgesetz 2008
und die Niedrigbesteuerung nach
dem AStG**
- 175 Wessing **Compliance – Ein Thema
auch im Steuerstrafrecht?**
- 181 Söffing **Die österreichische
Privatstiftung (Teil 2)**
- Europarecht**
- 184 Eicker **Der Abzug von Finanzierungsaufwendungen bei steuerfreien Dividenden – ein Lehrstück für die Vereinbarkeit des deutschen Steuerrechts mit Europarecht am Beispiel des § 8b Abs. 5 bzw. 7 KStG in der jeweiligen Fassung**
- 186 **LiteraTour**
- 189 **Steermelder**
- Urteilsbesprechung**
- 192 Staudenmayer
Rückabwicklung von Beteiligungen an geschlossenen Fonds
- 194 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Ab und zu erfreuen wir uns ja an den Erkenntnissen der Kriminologie, also der wissenschaftlichen Fachrichtung, die sich besonders intensiv mit Tätern und Opfern befaßt. Hinsichtlich der Entstehungszusammenhänge der Wirtschaftskriminalität berichten Praktiker wie *Wabnitz* und *Janovsky* in ihrem Monumentalwerk „Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts“ (3. Aufl., München 2007, S. 20f.), die „gängigen Kriminaltheorien könnten allenfalls Teilbereiche erklären“. Die Kriminologie hat bereits vor Jahrzehnten festgestellt, daß die Ursache des Betrogenwerdens nicht in einer Minderbegabung der Opfer liegt. Vielmehr erfahre gerade der Strafrichter in großen Betrugsprozessen eindrücklich, „daß im Kopf jedes Menschen *irgendeine lockere Schraube* sitzt“.

II.

Im Dienste von Forschung und Wissenschaft geschieht allerorten Merkwürdiges – nicht nur im Steuerrecht, aber gelegentlich auch. Neuseeland beschäftigt sich im Zuge der CO₂-Debatte mit den Emissionen von 45 Millionen Schafen und 9 Millionen Rindern, die tagein, tagaus fressen, wiederkäuen und rülpsen, so die *Neue Zürcher Zeitung* Mitte Juli. Die Geschichte geht aber noch weiter – und nähert sich dabei dem bösen Wort vom „Sesselfurzer“: Die neuseeländische Regierung schlug zur Lösung des Methan- und Lachgas-Problems eine Sonderabgabe für Landwirte vor, um Forschungsprojekte zu finanzieren. Obwohl 90% der Methan-Emissionen durch Rülpsen entstehen, nannte der Volksmund diese Sonderabgabe „*fart tax*“, Furtzsteuer.

III.

Wie in jedem Jahr findet der Steueranwaltstag am ersten November-Wochenende in Berlin statt. Nunmehr der 14. Wir freuen uns.

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Nils Worgulla* und *Matthias Söffing*, beide Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Rainer Spatscheck* und *Jennifer Fraedrich*, Rechtsanwälte in München; *Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt in Köln; *Friedhelm Jacob*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Frankfurt; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München; *Jürgen Wessing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Michael Staudenmayer*, Rechtsanwalt in Fellbach.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/FAStR **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing 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. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 € inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Kfz-Steuerhinterziehung – strafbar?

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht,
und Dr. Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin, München*

A. Einleitung

Der Steuerstraftatbestand der Kfz-Steuerhinterziehung ist bislang ein unbeschriebenes Blatt in der deutschen Justiz. Aus der veröffentlichten Rechtsprechung ist kein einziger Fall bekannt, in dem ein Steuerpflichtiger jemals wegen Kfz-Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO verurteilt worden wäre. Indes sind in der Tätigkeit der Strafverfolgungsbehörden Tendenzen erkennbar, wonach der Strafvorwurf der Steuerhinterziehung zunehmend auch auf die Kfz-Steuer bezogen wird. Betroffen ist vor allem das internationale Speditionsgewerbe. Dort werden weltweit LKWs eingesetzt, die in unterschiedlichen Ländern zugelassen sind und über moderne Satellitensysteme gesteuert werden. Befindet sich die Steuerzentrale und damit der Dispositionsstandort in Deutschland, nehmen die Strafverfolgungsbehörden schnell eine hiesige Zulassungspflicht an und erheben in Bezug auf die nicht in Deutschland zugelassenen Fahrzeuge den Vorwurf der Kfz-Steuerhinterziehung. Daß dieser Vorwurf aus strafrechtlicher Sicht angreifbar ist, zeigen die folgenden Überlegungen.

B. Rechtliche Grundlagen des Hinterziehungsvorwurfs

Das KraftStG unterscheidet im wesentlichen drei Steuertatbestände. Nach § 1 KraftStG unterliegt der deutschen Kraftfahrzeugsteuer

- das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen,
- das Halten von ausländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen, solange die Fahrzeuge sich im Inland befinden und es sich nicht um ausschließlich für den Güterkraftverkehr bestimmte Kraftfahrzeuge oder Fahrzeugkombinationen handelt, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassen sind,
- die widerrechtliche Benutzung von Fahrzeugen.

In der eingangs beschriebenen Sachverhaltskonstellation sind die Strafverfolgungsbehörden regelmäßig der Ansicht, daß ein Standort in Deutschland begründet ist. Dementsprechend müßten die Fahrzeuge nach §§ 18, 23 StVZO in

Deutschland zugelassen werden. Eine Zulassung der Fahrzeuge gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 IntKfzVO zum vorübergehenden Verkehr in Deutschland komme wegen des Standorts in Deutschland nicht in Betracht. Fehlt es an der erforderlichen deutschen Zulassung, sei der Tatbestand der widerrechtlichen Nutzung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG erfüllt.

C. Kein tatbestandliches Handeln i.S.d. § 370 AO

Selbst wenn man unterstellt, daß diese Annahmen der Strafverfolgungsbehörden zutreffend sind, ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO schon aus Rechtsgründen nicht erfüllt. Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung setzt im objektiven Tatbestand zum einen voraus, daß der Erfolg in der Form der Steuerverkürzung oder der Form der Vorteilserlangung eingetreten ist. Zum anderen muß das Verhalten des Betroffenen die Voraussetzungen der Verhaltensbeschreibung des Straftatbestands erfüllen. Beides ist hier nicht der Fall.

I. Steuerverkürzung

Der Erfolg der Steuerhinterziehung kann in der hier betrachteten Sachverhaltskonstellation nur in Form der Steuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 AO eingetreten sein. Die Strafverfolgungsbehörden gehen davon aus, daß die in Bezug auf die nicht zugelassenen Fahrzeuge entstandenen Kfz-Steueransprüche nicht durch Bescheid festgesetzt wurden. Dies entspricht der Tatbestandsvariante der Nicht-Festsetzung von Steueransprüchen gemäß § 370 Abs. 4 Satz 1, 1. Alt. AO.

1. Steueranspruch aus widerrechtlicher Benutzung, § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG

Dieser Ansatz nach § 370 Abs. 4 AO ist schon deshalb fragwürdig, weil das Entstehen von Kfz-Steueransprüchen durch die widerrechtliche Benutzung von Fahrzeugen gemäß § 1

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

Abs. 1 Nr. 3 KraftStG nur auf den ersten Blick folgerichtig erscheint. Eine widerrechtliche Benutzung im Sinne der Legaldefinition liegt vor, wenn ein Fahrzeug auf öffentlichen Straßen im Inland ohne die verkehrsrechtlich vorgeschriebene Zulassung benutzt wird (§ 2 Abs. 5 KraftStG). Unterstellt man die zweifelhafte Rechtsansicht, daß in tatsächlicher Hinsicht die Voraussetzungen erfüllt sind, die eine Zulassungspflicht im Inland nach den Regelungen des Straßenverkehrsrechts begründen, so ist der Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG zwar dem Grunde nach erfüllt. Dieser hat jedoch den Charakter eines Auffangtatbestandes. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob daneben eine Steuerpflicht noch nach weiteren Tatbeständen gegeben ist.

2. Weiterer Steuertatbestand für die im Ausland zugelassenen Fahrzeuge?

Für solche Fahrzeuge, die in einem anderen Staat – sei es auch außerhalb der Europäischen Union – tatsächlich zugelassen sind, ist neben § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG keine weitere Tatbestandsvariante der Besteuerungsgegenstände aus dem Katalog des § 1 KraftStG erfüllt. Nach der Legaldefinition des § 2 Abs. 4 KraftStG handelt es sich insoweit allein aufgrund der anderweitigen Zulassung um ausländische Fahrzeuge, unabhängig davon, ob sie materiell in Deutschland hätten zugelassen werden müssen.¹ Dementsprechend kann keine Steuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG – dem Grundtatbestand für die Besteuerung inländischer Fahrzeuge – entstehen. Aber auch eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG – der Regelung über die Steuerentstehung bei ausländischen Fahrzeugen – tritt im Ergebnis nicht ein. Denn insoweit sind die Steuerbefreiungen aufgrund internationaler Abkommen mit zu berücksichtigen. So hat der BFH entschieden, daß bei einem im Ausland (in den Niederlanden) zugelassenen Anhänger mit Standort im Inland bei der Prüfung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG die Steuerbefreiung nach dem deutsch-niederländischen Gegenseitigkeitsabkommen zu berücksichtigen ist.² Diese Steuerbefreiungen aufgrund internationaler Abkommen finden hingegen keine Anwendung unter der Tatbestandsvariante des § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG, so daß im Ergebnis für ein im Ausland zugelassenes, aber materiell im Inland zulassungspflichtiges Fahrzeug ausschließlich der Steuertatbestand für die widerrechtliche Benutzung einschlägig ist.³

3. Besteuerung der weder im Inland noch im Ausland zugelassenen Fahrzeuge

Wenn Fahrzeuge tatsächlich nicht (rechtmäßig) im Ausland zugelassen sein sollten, ergibt sich neben der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG (widerrechtliche Benutzung) auch eine Steuerpflicht als inländisches Fahrzeug nach der Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG i.V.m. § 2 Abs. 3 KraftStG. Dabei stehen beide Besteuerungsvarianten alternativ nebeneinander. Erst die Vornahme der Besteuerung als inländisches Fahrzeug läßt eine Besteuerung wegen der widerrechtlichen Benutzung entfallen (§ 2 Abs. 5 Satz 2 KraftStG).

4. Ergebnis

Für die weitere strafrechtliche Betrachtung ist festzuhalten, daß Steueransprüche nach der Tatbestandsvariante der widerrechtlichen Benutzung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG entstanden sind. Parallel hierzu könnten die tatsächlich weder im Inland noch im Ausland zugelassenen Fahrzeuge alternativ nach der Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG besteuert werden. Eine Steuerverkürzung ist jeweils durch die Nicht-Festsetzung dieser Steueransprüche eingetreten.

II. Handlungsunrecht: Pflichtwidriges Unterlassen

Der hier maßgebliche Vorwurf knüpft daran, daß für die genannten Fahrzeuge und die durch ihre widerrechtliche Benutzung entstandene Kraftfahrzeugsteuer keine Steuererklärungen abgegeben wurden. Ob dieses Verhalten allerdings unter die Vorschrift des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO fällt, ist fraglich. Bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt es sich um einen Unterlassungs-Straftatbestand. Zentrale Voraussetzung der Strafbarkeit ist, daß der Täter „pflichtwidrig“ handelt, d. h., daß eine gesetzlich begründete Pflicht zur Inkenntnissetzung der Finanzbehörden besteht. Der Täter muß also gesetzlich zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sein.⁴ Eine solche gesetzliche Erklärungspflicht ist nicht ersichtlich.

1. Die Regelungen des KraftStG und der KraftStDV

Das KraftStG selbst enthält keinerlei Regelung über die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen. Das Gesetz enthält lediglich eine Verordnungsermächtigung in § 15 KraftStG. Die Vorschrift lautet:

§ 15 Abs. 1 KraftStG Ermächtigungen

- (1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrats Rechtsverordnungen zu erlassen über ...
4. das Besteuerungsverfahren, insbesondere die Berechnung der Steuer, die Änderung von Steuerfestsetzungen, sowie von den Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten und die Beistandspflicht Dritter, ...

Die Bundesregierung hat von dieser Verordnungsermächtigung durch Erlaß der Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung (KraftStDV) Gebrauch gemacht. Dort sind Einzelheiten über die Zuständigkeiten, die Abgabe von Steuererklärungen und das sonstige Besteuerungsverfahren geregelt.

- 1 Haßlbeck/Zens in: Strodthoff, KraftStG, § 2 Rn. 18 (Dez. 2000); Mayer in: Heinz/Kopp/Mayer, Verkehrssteuern, 4. Aufl., 1997, S. 197.
- 2 BFH VII R 173/83 vom 14. 5. 1983, BStBl. 1986 II, 766, 768.
- 3 BFH VII R 173/83, a. a. O.; ebenso VII R 152/84 vom 10. 2. 1987, BStBl. 1987 II, 510; Haßlbeck/Zens in: Strodthoff, a. a. O., § 2 Rn. 27 f.; Mayer in: Heinz/Kopp/Mayer, a. a. O., S. 199.
- 4 Allgemeine Auffassung, vgl. nur BGH 3 StR 405/86 vom 12. 12. 1986, wistra 1987, 147; 3 StR 317/89 vom 14. 2. 1990, StRK AO 1977, § 370 Rn. 172; Hellmann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 370 Rn. 102 (Nov. 2001); Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., 2005, § 370 Rn. 161.

2. Die KraftStDV als strafrechtlich wirksame Rechtsgrundlage?

Die beschriebene Regelungstechnik ist aus strafrechtlicher Sicht schon im Grundsatz fragwürdig. Sie entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben zum strikten parlamentarischen Gesetzesvorbehalt für die Anordnung von Straftatbeständen.

a. § 370 AO als Blankettnorm

aa. Bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt es sich um ein Blankettstrafgesetz im eigentlichen Sinne. Das Merkmal der „Pflichtwidrigkeit“ wird durch die in Bezug genommenen Vorschriften des Steuerrechts ergänzt. Diese werden dadurch unmittelbar Bestandteil der Strafnorm. Strafrechtlich ist zwar anerkannt, daß solche Blankettstrafatbestände auch durch Rechtsverordnungen im einzelnen ausgeführt werden können. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat sich allerdings der Maßstab, nach dem Inhalt, Zweck und Ausmaß einer Regelung in der Verordnungsmächtigung vorgegeben sein müssen, an der Eingriffsintensität der durch die Verordnung ermöglichten Maßnahme zu orientieren.⁵ Bei strafrechtlichen Regelungen sind deshalb an die Bestimmtheit der Verordnungsmächtigung im Sinne des Art. 80 GG besonders strenge Anforderungen zu stellen.⁶ Dieser Maßstab wird unter dem Anwendungsbereich des Art. 104 Abs. 1 GG weiter verschärft. Freiheitsentziehende Maßnahmen dürfen nur auf der Grundlage eines formellen Gesetzes angeordnet werden.⁷

bb. Konkret hat der Gesetzgeber im Fall einer Blankettvorschrift in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts „selbst die Voraussetzungen der Strafbarkeit zu bestimmen“. Aus dem formellen Gesetz muß mit hinreichender Deutlichkeit erkennbar sein, was strafbar sein soll. Dem Ordnungsgeber dürfen lediglich gewisse Spezifizierungen des Tatbestands überlassen bleiben.⁸ Ob die Präzisierung eines Straftatbestandes im Rahmen einer Verordnung unter diesen Voraussetzungen im Einzelfall gerechtfertigt ist, wird maßgeblich davon abhängig gemacht, wieviel Flexibilität der jeweilige Regelungsbereich erfordert und welche Fachkenntnisse von den Normadressaten erwartet werden können.⁹ Ist der Regelungsbereich häufigem und raschem Wandel unterworfen und sind demzufolge wechselnde und mannigfaltige Einzelregelungen zur Anpassung an den Fortschritt erforderlich, wie es zum Beispiel im Umweltrecht oder Lebensmittelrecht der Fall ist, so ist eine weitreichende Präzisierung durch Verordnungen zulässig. In diesem Fall ist anerkannt, daß die Regelung durch Gesetz zu starr und kasuistisch wäre. Weiterhin sind auch dann ausführlichere Spezifizierungen in Rechtsverordnungen zulässig, wenn von den Normadressaten aufgrund ihrer Spezialkenntnisse verlangt werden kann, sich im Zweifelsfall sachkundig zu machen.¹⁰

cc. Unter Berücksichtigung dieser verfassungsrechtlichen Anforderungen sind an die die Blankettnorm des § 370 AO ausfüllenden Vorschriften strenge Voraussetzungen zu knüpfen. § 370 AO ermöglicht bereits in der Grundfassung die Verhängung einer Freiheitsstrafe von bis zu fünf Jahren. Das blasse Merkmal der „Pflichtwidrigkeit“ muß daher grundsätzlich durch ein formelles Gesetz des Gesetzgebers ausgefüllt werden.

b. Steuergesetze als Füllnormen

Diesen Anforderungen werden die Vorschriften der formellen Steuergesetze im Regelfall auch gerecht. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG etwa verpflichtet zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung durch den Steuerpflichtigen, § 31 KStG regelt dies für den Bereich des Körperschaftsteuergesetzes, § 18 UStG enthält die gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Umsatzsteuerjahreserklärung, um nur einige Beispiele zu nennen. Die steuerlichen Durchführungsverordnungen regeln in diesen Beispielfällen nur die Details, nicht aber die grundlegende Frage, ob und durch wen Steuererklärungen abzugeben sind.

c. KraftStG als ausfüllende Norm

aa. Anders ist dies in der vorliegenden Konstellation. Die Regelungen des KraftStG werden dem beschriebenen Gesetzgebungsstandard nicht gerecht. Das formelle Gesetz bestimmt nicht, ob überhaupt und ggf. durch wen eine Steuererklärung abzugeben ist. Die Verordnung des formellen Gesetzes spricht lediglich von den durch „die Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten“. Ob damit den Steuerpflichtigen überhaupt Erklärungs Pflichten auferlegt werden, ist aus dem Gesetz nicht erkennbar. Diese Entscheidung bleibt allein dem Ordnungsgeber überlassen, der es in der Hand hat, ob eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für den Bereich der Kfz-Steuer begründet wird. Diese Grundentscheidung darf nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben jedoch nicht auf den Ordnungsgeber delegiert werden. Deshalb ist schon vor diesem Hintergrund zweifelhaft, ob die Regelungen der KraftStDV auf einer strafrechtlich hinreichend bestimmten Ermächtigungsbasis

5 Vgl. *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, GG, Art. 80 Rn. 117 ff. (April 1992); *Bauer* in: *Dreier*, GG, Tübingen 1998, Art. 80 Rn. 30, m.w.N.

6 Vgl. nur *Leibholz/Rinck/Hesselberger*, a.a.O., Art. 80 Rn. 151; *Bauer* in: *Dreier*, a.a.O., Art. 80 Rn. 31.

7 Eingehend *Schmitz* in: *Münchener Kommentar, StGB*, 2003, § 1 Rn. 50.

8 BVerfG 2 BvL 11/85 vom 6. 5. 1987, BVerfG 75, 329; 2 BvR 374/90 vom 25. 10. 1991, NJW 1992, 2624; 2 BvR 1941/00 vom 21. 8. 2001, NSTZ-RR 2002, 22; 2 BvR 150/03 vom 26. 2. 2003.

9 BVerfG 2 BvL 11/85, a.a.O.; 2 BvR 374/90, a.a.O.; 2 BvR 1941/00.

10 BVerfG 2 BvR 509/96 und 511/96 vom 4. 5. 1997, NJW 1998, 669, 670; 2 BvR 234/87 und 1154/86 vom 22. 6. 1988, BVerfGE 78, 374, 382 f.; 2 BvL 11/85 vom 6. 5. 1987, BVerfGE 75, 329, 342; *Schmitz* in: *Münchener Kommentar, StGB*, a.a.O.; vgl. auch *Niehaus*, *wistra* 2004, 206; jeweils m.w.N.

norm beruhen und insoweit – insbesondere zur Verhängung einer Freiheitsstrafe als Sanktion im Sinne von Art. 104 GG – verfassungsgemäß sind.

bb. Darüber hinaus ist kein hinreichender Grund dafür erkennbar, daß die Steuererklärungspflichten bezüglich der Kfz-Steuer und damit die Voraussetzungen für die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Rahmen einer Verordnung geregelt sind und nicht in einem förmlichen Gesetz. Der Regelungsbereich der Abgabe einer Kfz-Steuererklärung erfordert keine besondere Flexibilität. Eine Anpassung der Steuererklärungsvorschriften an Fortschritt und Wandel ist allenfalls in geringem Maße erforderlich. Dies wird schon dadurch belegt, daß die KraftStDV seit dem Inkrafttreten der Neufassung der Verordnung am 1. 6. 1979 nur zwölfmal geändert wurde. Davon war die Vorschrift des § 3 KraftStDV, welche die Abgabe der Steuererklärung regelt, lediglich viermal betroffen. In dieser Hinsicht ist bemerkenswert, daß das KraftStG in demselben Zeitraum 33 mal geändert wurde. Weiterhin kann von den Normadressaten der KraftStDV kein besonderes Fachwissen erwartet werden. Anders als tatbestandspräzisierende Verordnungen im Bereich des Lebensmittel- oder Umweltrechts richtet sich die KraftStDV nicht an bestimmte Berufsgruppen, denen aufgrund ihrer beruflichen Betätigung besondere Informationspflichten zukommen. Zur Abgabe einer Kfz-Steuererklärung verpflichtet und damit Normadressat der KraftStDV ist jeder, der Eigentümer bzw. Halter eines Fahrzeugs ist.

3. Steuererklärungspflichten nach der KraftStDV

Unabhängig von dieser Frage einer ausreichenden Ermächtigungsgrundlage: Es ist fraglich, ob die Regelungen der KraftStDV in der vorliegenden Konstellation inhaltlich geeignet sind, das strafrechtliche Blankett des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auszufüllen. Dazu ist vorab anzumerken, daß die Nicht-Zahlung von Kfz-Steuer als solches nicht strafbewehrt ist. Strafbar ist allein die in § 370 AO beschriebene Unterlassung von Erklärungen gegenüber der Finanzbehörde und die dadurch bewirkte Steuerverkürzung.

a. Überblick

Wie gezeigt, können Rechtsgrundlage einer Pflicht zur Abgabe der Kfz-Steuererklärungen nur die Regelungen der KraftStDV sein. Denn das KraftStG selbst enthält keine Regelungen hierzu. Die KraftStDV ist inhaltlich in fünf Abschnitte gegliedert. Der erste Abschnitt beinhaltet allgemeine Bestimmungen zur örtlichen Zuständigkeit der Finanzämter etc., die nachfolgenden Abschnitte 2.–5. regeln jeweils das Verwaltungsverfahren für einen der vier Steuergegenstände aus § 1 Abs. 1 Nr. 1–Nr. 4 KraftStG:

§ 1 Abs. 1 KraftStG Steuergegenstand	Vorschriften der DV
– Nr. 1; Steuer betreffend inländische Fahrzeuge	§§ 3–9 KraftStDV

– Nr. 2; Steuer betreffend ausländische Fahrzeuge	§§ 10–15 KraftStDV
– Nr. 3; Steuer betreffend widerrechtliche Benutzung	§ 16 KraftStDV
– Nr. 4; Steuer betreffend die Ausgabe von Oldtimer-Kennzeichen und roten Kennzeichen	§ 17 KraftStDV

b. Keine Erklärungspflicht nach § 10 KraftStDV i.V.m. § 3 KraftStDV

Keine Erklärungspflicht kann sich aus § 10 KraftStDV i.V.m. § 3 KraftStDV ergeben. § 10 KraftStDV regelt das Verfahren für die steuerliche Behandlung ausländischer Fahrzeuge. Zwar werden dort die allgemeinen – für die inländischen Fahrzeuge geltenden Bestimmungen – der §§ 3–9 KraftStDV für entsprechend anwendbar erklärt. Allerdings gilt dies nur, soweit in dem dritten Abschnitt keine besonderen Regelungen für die ausländischen Fahrzeuge getroffen werden. § 11 KraftStDV enthält aber die Regelungen über die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung bei ausländischen Fahrzeugen. Daher dürfte ein Verweis von § 10 KraftStDV auf § 3 KraftStDV unzulässig sein.

c. § 3 Abs. 1 Nr. 1 KraftStDV nur für inländische Fahrzeuge

aa. Eine Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 KraftStDV kommt nur für inländische Fahrzeuge in Betracht, d. h. für solche Fahrzeuge, die tatsächlich nicht (rechtmäßig) in einem anderen Staat zugelassen waren. In diesem Fall bleibt aber zu prüfen, ob die Anwendung von § 3 Abs. 1 Nr. 1 KraftStDV zu einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führt. Nach dem klaren Wortlaut der Verordnung besteht die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung gegenüber der Zulassungsstelle nur dann, „wenn das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen werden soll.“ Die Erklärungspflicht ist danach von einem finalen Element abhängig („soll“) und nicht allein davon, daß objektiv eine Pflicht zur Zulassung nach den Regelungen des Straßenverkehrsrechts besteht. Anderenfalls müßte die Verordnung lauten: „wenn das Fahrzeug zum Verkehr zuzulassen ist“. Es ist somit auf die finale Zweckrichtung des Eigentümers bzw. Halters abzustellen. Soll das Fahrzeug nach seinem Willen im Inland zum Verkehr zugelassen werden, so hat er mit seinem Zulassungsantrag eine Steuererklärung abzugeben. Die gesetzliche Regelung, wie sie sich aus dem eindeutigen Wortlaut ergibt, entspricht dem System der zugrunde liegenden Normen. Es besteht in Deutschland weder eine allgemeine (im Sinne von unbedingte) Zulassungspflicht noch eine allgemeine Steuerpflicht für die Eigentümer von Kraftfahrzeugen. Kraftfahrzeuge sind nur dann zuzulassen, wenn sie auf öffentlichen Straßen in Betrieb genommen werden sollen (§ 18 StVZO). Es handelt sich also um ein Verbot mit Erlaubnis- bzw. Zulassungsvorbehalt. Nur unter der Bedingung, daß das Fahrzeug im öffentlichen Verkehr genutzt werden soll, entsteht auch die an die Benutzung des Kraft-

fahrzeugs geknüpfte Steuer. Daher ist es folgerichtig, die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung daran zu knüpfen, daß der Eigentümer bzw. Halter die Erlaubnis zur Benutzung der öffentlichen Straßen (d. h. die Zulassung) erlangen will.

bb. Für die von internationalen Speditionen eingesetzten ausländischen Fahrzeuge ist aber grundsätzlich davon auszugehen, daß nie beabsichtigt ist, diese im Inland zum Straßenverkehr zuzulassen. Dementsprechend besteht auch keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 KraftStDV. Dieses Ergebnis mag auf den ersten Blick überraschen. Es ist jedoch zu bedenken, daß steuerlich in diesen Fällen vorrangig der Tatbestand der widerrechtlichen Benutzung eingreift. Die Erklärungspflicht des § 3 KraftStDV ist auf diese Fälle nicht zugeschnitten.

cc. Ergänzend sei gleichwohl noch darauf hingewiesen, daß die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 1 KraftStDV noch aus einem anderen Grund ungeeignet wäre, den Blankettbegriff der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auszufüllen. Denn das Strafgesetz differenziert hinsichtlich des Adressaten einer Erklärung zwischen den Finanzbehörden und den anderen Behörden. Während für die Handlungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Erklärung gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden ausreicht, setzt die Unterlassensvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Pflicht zur Erklärung gegenüber einer Finanzbehörde voraus. Der Begriff der Finanzbehörde ist für den Bereich der Abgabenordnung einschließlich der Strafvorschriften legal definiert. Nach der Begriffsbestimmung des § 6 Abs. 2 AO gehören die Zulassungsstellen nicht zu den Finanzbehörden im Sinne des Straftatbestands. Eine Erklärungspflicht gegenüber dieser sonstigen Behörde wäre auch schon aus diesem Grunde nicht geeignet, das Blankett der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auszufüllen.

d. § 11 KraftStDV nur für ausländische Fahrzeuge

Allein für im Ausland zugelassene Fahrzeuge könnte sich dem Grunde nach eine Steuererklärungspflicht aus § 11 KraftStDV ergeben. Allerdings wären wiederum die Steuerbefreiungen nach den Gegenseitigkeitsabkommen zu beachten. Eine Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung wegen der inländischen Benutzung eines ausländischen Fahrzeugs entfällt, wenn und solange wie eine Befreiung nach den Gegenseitigkeitsvereinbarungen eingreift.¹¹

e. § 16 KraftStDV für die Besteuerung der widerrechtlichen Benutzung

aa. Nachdem sich für die vorliegende Konstellation eine Pflichtwidrigkeit im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO weder aus dem Gesichtspunkt der Benutzung eines inländischen Fahrzeugs noch unter dem Gesichtspunkt der Benutzung ausländischer Fahrzeuge herleiten läßt, ist für die strafrechtliche Bewertung allein die Frage ausschlaggebend, ob die

Nicht-Anmeldung der Fahrzeuge ein pflichtwidriges Verhalten unter dem Gesichtspunkt der widerrechtlichen Benutzung darstellt.

bb. Auch das Verfahren für die Besteuerung der widerrechtlichen Benutzung ist in der KraftStDV geregelt. Die entsprechende Vorschrift lautet wie folgt:

§ 16 KraftStDV

(1) *Stellen die Zollstellen bei der Überwachung fest, daß ein Fahrzeug widerrechtlich benutzt wird, so setzen sie die Steuer für die Dauer der widerrechtlichen Benutzung, mindestens jedoch für einen Monat, fest und erheben die Steuer. Dabei sind die §§ 11 bis 15 auch insoweit anzuwenden, als es sich um inländische Fahrzeuge handelt.*

(2) *Im Übrigen obliegt die Besteuerung der widerrechtlichen Benutzung den Finanzämtern. Dies gilt auch in den Fällen des Absatzes 1, soweit über die Festsetzung und Erhebung der Steuer hinaus Maßnahmen erforderlich werden.*

Fraglich ist, ob für die hier beleuchtete Konstellation aus dieser Vorschrift eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung zu entnehmen ist.

cc. Der erste Absatz der Norm behandelt eine Sonderkonstellation, nämlich den Fall, daß die Zollbehörden im Rahmen ihrer Überwachungsaufgaben eine widerrechtliche Fahrzeugbenutzung feststellen. Für diesen Fall werden die §§ 11–15 KraftStDV für entsprechend anwendbar erklärt. Damit werden insbesondere die Zuständigkeiten und das Verfahren bei der Steuerfestsetzung durch den Zoll geregelt (vgl. §§ 12–14 KraftStDV). Die entsprechende Anwendung von § 11 KraftStG begründet zwar eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung, dem Wortlaut nach handelt es sich aber nicht um einen generellen Verweis. Vielmehr bleibt die entsprechende Anwendung auf den Fall des § 16 Abs. 1 Satz 1 KraftStDV beschränkt, wie die sprachliche Verknüpfung durch das Wort „dabei“ bezeugt.

dd. Diese Auslegung wird gestützt durch die Regelung in § 16 Abs. 2 KraftStDV. Denn aus der dortigen Formulierung wird erkennbar, daß der erste Absatz der Vorschrift insgesamt nur den Sonderfall des Aufgreifens der widerrechtlichen Benutzung durch den Zoll regelt und daß „im übrigen“, also für alle weiteren Fälle, die sonstigen Verfahrensregelungen bestehen bleiben.

ee. Im Ergebnis zeigt sich damit, daß der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber für den Fall der widerrechtlichen Benutzung keine allgemeine Steuererklärungspflicht vorgesehen hat.¹² Aus einer verkehrsrechtlichen Perspektive heraus mag dies auch schlüssig sein, denn wer sich zu einer widerrechtlichen

¹¹ Haßbeck/Zens in: Strodthoff, a. a. O., § 12 Rn. 2 (Dez. 2005).

¹² So auch Mayer in: Heinz/Kopp/Mayer, a. a. O., S. 317 „Keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht (...) bei widerrechtlicher Benutzung.“

Benutzung eines Kraftfahrzeugs entschließt, der wird sich kaum zur vorherigen Abgabe einer Steuererklärung motivieren lassen. Steuerstrafrechtlich hat dies allerdings zur Folge, daß die widerrechtliche Benutzung des Fahrzeugs bei unterbliebener Inkenntnissetzung der Finanzbehörden nicht als Steuerhinterziehung durch Unterlassen bestraft werden kann.

III. Ergebnis

In der hier betrachteten Sachverhaltskonstellation kann eine Kfz-Steuerpflicht allein aus dem Steuertatbestand der widerrechtlichen Benutzung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG abgeleitet werden. Für diesen Steuertatbestand fehlt es jedoch an einer allgemeinen Steuererklärungspflicht. Diese fehlende Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung im Falle der widerrechtlichen Benutzung führt zur Straflosigkeit der hieraus resultierenden Steuerverkürzung. Der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist mangels einer Gesetzesvorschrift, die das Merkmal der Pflichtwidrigkeit ausfüllt, nicht gegeben. Dies mag eine planwidrige Lücke der gesetzlichen Regelungen darstellen. Allerdings sei daran erinnert, daß – gerade auch in dem gesetzestechnisch bisweilen unübersichtlichen Bereich des Steuerstrafrechts – der Wortlaut

der Vorschriften in strafrechtlicher Hinsicht die Grenze der möglichen Gesetzesinterpretation setzt. Eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung ist, auch wenn sie der Ausfüllung planwidriger Gesetzeslücken dienen sollte, verfassungsrechtlich unzulässig.¹³

D. Fazit

Wenn der Vorwurf der Kfz-Steuerhinterziehung im Raum steht, ist dieser von den Betroffenen und ihren Beratern stets kritisch zu prüfen. Die strafrechtlichen Grundlagen sind lückenhaft. Es kommt daher nicht von ungefähr, daß – soweit ersichtlich – noch nie Verurteilungen wegen Kfz-Steuerhinterziehung ausgesprochen wurden. Insbesondere im Zusammenhang mit dem Steuertatbestand der widerrechtlichen Benutzung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG ist nach der hier vertretenen Ansicht mangels Steuerklärungspflicht eine Strafbarkeit nach § 370 AO ausgeschlossen.

13 BVerfG 2 BvR 666/02 vom 19. 12. 2002, wistra 2003, 255.

Alt- und neu-einbringungsgeborene Anteile bei Schenkung und Erbfolge

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steck Mack Schwedhelm, Köln

Fall: V hat sein Einzelunternehmen durch Ausgliederung in eine GmbH eingebracht. Die Anmeldung der Ausgliederung zum Handelsregister erfolgte am 12. 12. 2006/13. 12. 2006. Am 30. 8. 2007 ist V verstorben. Erben sind seine Ehefrau und der Sohn S, der seit einigen Jahren in den USA lebt und arbeitet.

1. Die Entstehung einbringungsgeborener Anteile

Wird ein Einzelunternehmen durch Ausgliederung oder eine Personenhandelsgesellschaft durch Formwechsel, Verschmelzung oder Spaltung in eine GmbH umgewandelt oder wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil an einer Personengesellschaft im Wege der Sacheinlage in eine GmbH eingebracht, gilt dies steuerlich als Einbringung i. S. d. §§ 20–23 UmwStG.

Einbringender ist der Inhaber des Einzelunternehmens oder des Gesellschaftsanteils.

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 UmwStG ist, daß das übertragene Vermögen einen „Betrieb“, „Teilbetrieb“ oder „Mitunternehmeranteil“ im steuerlichen Sinne darstellt. Eingebracht werden müssen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen.¹ Hierzu gehören insbesondere betrieblich genutzte Immobilien.² Ferner ist Voraussetzung für die Anwendung des § 20 UmwStG, daß die Übertragung des Vermögens – zumindest auch – gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Das eingebrachte Betriebsvermögen ist grundsätzlich mit dem *gemeinen Wert* anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG³).

1 BFH I R 92/84 vom 25. 5. 1988, BFH/NV 1989, 258, zu Geschäftsbeziehungen.

2 Siehe z. B. FG Köln 10 K 1833/00 vom 19. 5. 2005, DStRE 2006, 516.

3 In der Fassung des SStEG, zur Rechtslage für Umwandlungen bis zum 12. 12. 2006 s. Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, 5. Aufl., 2006, S. 57 ff.

Auf Antrag kann das übernommene Betriebsvermögen mit dem *Buchwert* oder einem höheren Zwischenwert angesetzt werden, soweit

- sichergestellt ist, daß das übergehende Betriebsvermögen später bei der übernehmenden GmbH der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
- die Passiva ohne Eigenkapital die Aktiva nicht übersteigen,
- das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Hinweis: Ein Ansatz des gesamten eingebrachten Vermögens mit dem gemeinen Wert ist zwingend, wenn der *Einbringende* nicht in einem *Drittstaat ansässig* ist und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einzelunternehmer gewährten Anteile im Zeitpunkt der Umwandlung ausgeschlossen ist, da in diesem Fall § 20 UmwStG keine Anwendung findet (§ 1 Abs. 4 UmwStG). Beispiel: Der in den USA ansässige A bringt seine deutsche Betriebsstätte in eine GmbH ein. Hier ist der Ansatz mit dem gemeinen Wert zwingend, da A nicht in einem EU/EWR-Staat ansässig ist und das Besteuerungsrecht für einen Veräußerungsgewinn aus den GmbH-Anteilen nach dem DBA USA-Deutschland nicht in Deutschland liegt.

2. Alt-einbringungsgeborene Anteile

Beim Ansatz von Buchwerten oder Zwischenwerten erlangen die einbringungsgeborenen Anteile einen *Sonderstatus*. Hinsichtlich der *Rechtsfolgen* ist danach zu unterscheiden, ob die Anteile durch eine Einbringung bis zum 12. 12. 2006 (alt-einbringungsgeborene Anteile) oder durch eine solche nach dem 12. 12. 2006 entstanden sind. Maßgebend ist die Anmeldung zum Handelsregister, wenn die Anmeldung zur Wirksamkeit der Umwandlung oder Einbringung erforderlich ist (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). In den Fällen der Einzelrechtsnachfolge (Sachgründung/Sachkapitalerhöhung) ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich (§ 27 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Für *alt-einbringungsgeborene Anteile* ist der Gewinn aus einer Veräußerung unabhängig von der Höhe der Beteiligung zeitlich unbegrenzt steuerpflichtig (§ 21 UmwStG a. F. i. V. m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG n. F.). Dies gilt auch für die Ersatztatbestände des § 21 UmwStG a. F. Zur Gewinnrealisierung kann es danach kommen,⁴

- wenn der Gesellschafter die Besteuerung der stillen Reserven in den alt-einbringungsgeborenen Anteilen beantragt (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG a. F.);⁵
- wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der alt-ein-

bringungsgeborenen Anteile ausgeschlossen wird (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG a. F.);

- im Fall der Auflösung oder Kapitalherabsetzung (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG a. F.);
- wenn alt-einbringungsgeborene Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden (§ 21 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG a. F.).

Bei einer *natürlichen Person* entfällt die Anwendung des *Halbeinkünfteverfahrens* (§ 3 Nr. 40 EStG), wenn die alt-einbringungsgeborenen Anteile innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist nach § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG veräußert werden.⁶

Für den *Ausgangsfall* (Anmeldung der Ausgliederung am 12. 12. 2006) bedeutet dies, daß hinsichtlich der auf S entfallenden Anteile eine Veräußerungsbesteuerung erfolgt. Veräußerungsgewinn ist die Differenz aus gemeinem Wert der Anteile zum Todeszeitpunkt und den (anteiligen) Anschaffungskosten. Dieser Gewinn entsteht noch beim Erblasser.⁷ Da die „Veräußerung“ innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 3 Nr. 4 Satz 4 EStG a. F. erfolgt, unterfällt der Gewinn nicht dem Halbeinkünfteverfahren. Ob § 34 EStG gilt, ist streitig, da nicht alle einbringungsgeborenen Anteile als veräußert gelten.⁸

Hinweis: Eine Veräußerung innerhalb der Sperrfrist ist auch dann voll steuerpflichtig, wenn zwischenzeitlich eine Antragsbesteuerung gemäß § 21 Abs. 2 UmwStG a. F. erfolgt ist.⁹ Gewinn ist die Differenz zwischen dem Wert der Anteile, der gemäß § 21 Abs. 2 UmwStG besteuert wurde, und dem Veräußerungserlös.

Bei einer Veräußerung von alt-einbringungsgeborenen Anteilen durch eine Kapitalgesellschaft innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist gelten die bisherigen Sonderregelungen des § 8 b Abs. 4 KStG a. F. i. V. m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG n. F.¹⁰

4 Siehe hierzu BMF-Schreiben vom 25. 3. 1998, BStBl. 1998 I, 268 Tz. 21.06 ff. UmwE.

5 Der Antrag auf Entstrickung kann i. d. R. nicht widerrufen oder zurückgenommen werden, BFH I R 28/04 vom 31. 5. 2005, BStBl. 2005 I, 643.

6 Dazu *Kroschewski*, GmbHR 2001, 1089; *Beinert/Van Lishaut*, FR 2001, 1037; *Desens*, FR 2002, 247; *Heinz*, GmbHR 2003, 1474; *Rogall*, Wpg. 2005, 152.

7 Siehe *Patt* in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, KSt, § 21 UmwStG n. F. Rz. 161 (Juni 2002).

8 Siehe *Patt* in: Dötsch/Jost/Pung/Witt KSt, § 21 UmwStG n. F. Rz. 112 (Mai 2004).

9 Siehe die Gesetzesbegründung BR-Drucks. 638/01, zur berechtigten Kritik an dieser Regelung *Linklaters Oppenhoff & Rädler*, DB 2002, Beilage 1, 16.

10 Im Einzelnen zur Anwendung des § 8 b Abs. 4 KStG bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. R. d. Einbringung eines Betriebs nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG durch eine Kapitalgesellschaft BMF-Schreiben vom 5. 1. 2004, BStBl. 2004 I, 44; *Schumacher*, DStR 2004, 589.

Hinweis: § 8 b KStG a.F. enthält keine dem § 3 Nr. 40 EStG a.F. entsprechende Regelung zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinns innerhalb der Sperrfrist, wenn zuvor eine Antragsbesteuerung gemäß § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. erfolgte. Demnach ist bei Kapitalgesellschaften der Veräußerungsgewinn nach einer Antragsbesteuerung auch vor Ablauf der Sperrfrist steuerfrei, da die Anteile nach einer Besteuerung gemäß § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. ihre Eigenschaft als „einbringungsgeboren“ verlieren.

Achtung: Werden alt-einbringungsgeborene Anteile nach dem 12. 12. 2006 in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so erwerben auch die neu gewährten Anteile (anteilig) den Status alt-einbringungsgeborener Anteile (§ 20 Abs. 3 Satz 4 und § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG n.F.).

3. Neuregelung

Bei einem Verkauf von neu-einbringungsgeborenen Anteilen innerhalb der ersten sieben Jahre nach dem Einbringungszeitpunkt erfolgt eine nachträgliche Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven, gemindert um $\frac{1}{7}$ für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (Einbringungsgewinn I, § 23 Abs. 1 UmwStG).

In Höhe des Einbringungsgewinns I erfolgt eine Umqualifizierung des nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8 b Abs. 2 KStG begünstigten Veräußerungsgewinns in einen nicht begünstigten Gewinn gemäß § 16 EStG.

Beispiel: Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens 100. Gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Einbringung 500. Verkauf der Anteile im 6. Jahr nach dem Einbringungszeitpunkt für 1000, Gewinn somit 900. $\frac{2}{7}$ der stillen Reserven von 400 = 114,29 sind als laufender Gewinn, der verbleibende Gewinn von 785,71 begünstigt zu versteuern.

Die Besteuerung erfolgt im Veranlagungszeitraum der Einbringung. Die Veräußerung der Anteile gilt als rückwirkendes Ereignis (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

In Höhe des der Besteuerung zugrunde gelegten Einbringungsgewinns liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor.

Auf Antrag kann auch die übernehmende Kapitalgesellschaft ihre Buchwerte um die nachversteuerten Beträge erhöhen (§ 23 Abs. 2 UmwStG).

§ 22 Abs. 1 UmwStG enthält Ersatztatbestände. Dem Verkauf der Anteile steht gleich, wenn

- der Einbringende die erhaltenen Anteile unmittelbar oder mittelbar unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft überträgt,

- der Einbringende die erhaltenen Anteile entgeltlich überträgt, es sei denn, er weist nach, daß die Übertragung durch eine Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG erfolgte,
- die GmbH liquidiert oder das Kapital herabgesetzt und an die Anteilseigner ausgeschüttet wird oder Beträge aus dem Einlagenkonto (§ 27 KStG) ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden,
- die Anteile in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht werden und von dort aus unmittelbar oder mittelbar veräußert oder weiter eingebracht werden und diese Weitereinbringung nicht auch zu Buchwerten erfolgt,
- der Einbringende die Anteile in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt und er die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft veräußert oder nicht zu Buchwerten weiter einbringt,
- der Einbringende oder die übernehmende Gesellschaft nicht mehr die Voraussetzung des § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllt.

Ferner hat der Einbringende während der siebenjährigen Sperrfrist nachzuweisen, wem die Anteile zuzurechnen sind (§ 22 Abs. 3 UmwStG). Der Nachweis ist spätestens bis zum 31. 5. zu erbringen, ansonsten gelten die Anteile als veräußert. Der Nachweis soll – so die Gesetzesbegründung – durch Vorlage eines Registerauszugs oder einer Bescheinigung der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft erbracht werden.

In der Alternative des Ausgangsfalls (Eintragungsantrag am 13. 12. 2006) findet das neue Recht Anwendung. Durch den Erbfall greift der Ersatztatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG, da der Sohn nicht in der EU ansässig ist und das Besteuerungsrecht für die Anteile nach dem DBA-USA zukünftig den USA zusteht.

Hinweis: Wäre der Sohn nicht in den USA, sondern in Frankreich ansässig, so wäre unter Geltung des alten Rechts ebenfalls die Besteuerung gemäß vorstehend 2. vorzunehmen, da die Regelung des § 21 UmwStG a.F. nicht zwischen EU und Drittstaaten differenziert. Nach neuem Recht greift hingegen kein Ersatztatbestand des § 22 UmwStG, es käme aber zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG. Zu besteuern wäre der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Erbfalls. Die Steuer würde gestundet (§ 6 Abs. 5 AStG).

Hinweis: Der Übergang stiller Reserven von einbringungsgeborenen Anteilen auf nicht einbringungsgeborene Anteile im Rahmen einer Kapitalerhöhung oder Gründung einer Kapitalgesellschaft führt nicht zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.¹¹ Vielmehr werden die neuen

¹¹ BFH I R 128/88 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 761, mit Anm. in HFR 1992, 494; I R 160/90 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 763; I R 162/90 vom 8. 4. 1992, BStBl. 1992 II, 764; I R 75/95 vom 21. 8. 1996, BFH/NV 1997, 314; Patt, DStR 1996, 361; Herzig/Rieck, DStR 1998, 97.

Anteile anteilig zu einbringungsgeborenen Anteilen (§ 22 Abs. 7 UmwStG).¹² Durch die Vermögensverschiebung auf der Gesellschafterebene kann **Schenkungssteuer** ausgelöst werden.¹³ Ferner kann es zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommen, wenn auf der Gesellschafterebene Kapitalgesellschaften beteiligt sind.¹⁴

12 A.A. für die Sachgründung *Patt*, DStR 1993, 1389; dagegen *Sarrazin*, DStR 1993, 1393; zur Berechnung *Meyer*, BB 1994, 516; *Pieske-Kontny*, StBp. 1994, 192; siehe auch BFH VIII R 40/89 vom 10. 11. 1992, BFH/NV 1994, 318; ferner FG Münster 1 K 1357/94 Entscheidung vom 2. 5. 1996, EFG 1996, 991, zur Veräußerung des Bezugsrechts bei aus Kapitalerhöhung entstandenen einbringungsgeborenen Anteilen. Zur Möglichkeit eines Feststellungsverfahrens *Haritz/Wisniewski*, GmbH 2000, 78.

13 BFH II R 8/04 vom 12. 7. 2005, BStBl. 2005 II, 845; s. auch Ländereinflaß vom 15. 3. 1997, BStBl. 1997 I, 350; dazu *Gottschalk*, DStR 2000, 1798.

14 Siehe *Schulze zur Wiesche*, BB 1992, 1686; *Streck/Schwedhelm*, BB 1988, 1639.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und die Niedrigbesteuerung nach dem AStG

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt *

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 („Unt-StRefG“), das vom Bundestag am 24. 5. 2007 verabschiedet wurde und dem der Bundesrat am 6. 6. 2007 zugestimmt hat,¹ wird der KSt-Satz von derzeit 25 % ab dem Veranlagungszeitraum 2008 auf 15 % abgesenkt (§ 23 Abs. 1 KStG). Andererseits bleibt der Satz, nach dem sich eine niedrige Besteuerung im Sinne des AStG bemißt, mit unter 25 % unverändert (§ 8 Abs. 3 AStG). Der folgende Beitrag befaßt sich mit bestimmten Steuereffekten, die sich aus diesem Steuersatzgefälle bei grenzüberschreitenden Aktivitäten (namentlich der Grundstücksvermietung) ergeben können.

1. Hintergrund: Niedrige Besteuerung für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung

1.1 Entwicklung des maßgeblichen Schwellenwertes

Zu einer Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) kommt es, wenn eine ausländische Körperschaft von Steuerinländern beherrscht wird, Einkünfte aus passivem Erwerb erzielt und diese Einkünfte niedrig besteuert sind. Das AStG aus dem Jahre 1972 sah anfangs vor, daß eine niedrige Besteuerung gegeben ist, wenn die passiven Einkünfte im Land der Geschäftsleitung oder des Sitzes dieser „Zwischengesellschaft“ einer Belastung mit Ertragsteuern von weniger als 30% unterliegen (vgl. § 8 Abs. 3 AStG). Dieser Satz sollte ungefähr der halben Belastung thesaurierter Gewinne einer deutschen Körperschaft mit deutscher KSt entsprechen.

Obwohl in der Folge der deutsche KSt-Satz mehrmals herabgesetzt wurde – zuletzt unter Geltung des KSt-Anrechnungsverfahrens auf den gespaltenen Satz von 40%/30% für thesaurierte/ausgeschüttete Gewinne –, blieb es bei dem Satz von unter 30%. Der Maßstab, daß eine Auslandsbesteuerung „niedrig“ ist, wenn sie unter der Marke von etwa 50% der Inlandsbelastung mit deutscher KSt bleibt, wurde also nicht beibehalten.

Erst als das StSenkG 2000 vom KSt-Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren übergang und den einheitlichen KSt-Satz von 25 % einführt, zog der deutsche Gesetzgeber beim Satz für die niedrige Besteuerung nach. Dieser wurde auf die Marke von unter 25 % abgesenkt. Hierdurch sollte eine angemessene „Vorbelastung“ von Einkünften mit ausländischer Steuer sichergestellt werden, gewissermaßen als Bedingung für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf der Ebene des Gesellschafters. Wird diese Vorbelastung nicht erreicht, dann werden die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft – ob ausgeschüttet oder nicht – dem inländischen Anteilseigner wie eine Dividende zugerechnet, für die das Halbeinkünfteverfahren nicht gilt (so genannter Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG). Eine Doppelbesteuerung von Hinzurechnungsbetrag und Gewinnausschüttung wird dadurch vermieden, daß die Gewinnausschüttung unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei gestellt wird (vgl. § 3 Nr. 41 EStG).

1.2 Kreis der berücksichtigungsfähigen Steuern

Eine weitere Änderung des § 8 Abs. 3 AStG betraf diejenigen Steuern, die bei der Bemessung der Vorbelastung von unter 25 % berücksichtigt werden. Seit 2001 dürfen auch Steuern einbezogen werden, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft in einem anderen als ihrem Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat anfallen, z. B. als Quellensteuer auf Kapitalerträge aus einem Drittstaat. Auch deutsche Steuern sind seitdem in die Belastungsberechnung einzubeziehen. Dies betrifft z. B. den Fall, daß die ausländische Grundstücksgesellschaft inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

* RA/StB Friedhelm Jacob ist Partner der Sozietät Hengeler Mueller in Frankfurt a. M.

1 BR-Drucks. 384/07.

2. Untätigkeit des deutschen Gesetzgebers im Unternehmensteuerreformgesetz 2008

Nachdem die deutsche KSt ab 2008 auf den Satz von 15 % zurückgenommen wird, hätte man eigentlich erwarten können, daß diese substanzielle Steuersatzsenkung auch Folgemaßnahmen bei dem Satz nach § 8 Abs. 3 AStG auslöst. In Art. 7 des UntStRefG sucht man jedoch vergeblich nach Änderungen des § 8 AStG. Es bleibt bei der Meßlatte von „unter 25 %“. Obwohl die deutsche KSt 15 % betragen wird, gilt fortan eine ausländische Ertragsteuerbelastung von unter 25 % als „niedrig“. Nach einer Gesetzesbegründung sucht man im Referenten- und auch im Regierungsentwurf des UntStRefG natürlich vergeblich, denn da, wo nichts geändert wird, wird auch nichts begründet. Der Betrachter muß daher schon eigene steuerstrukturelle Überlegungen anstellen, um der Ratio dieser gesetzgeberischen Untätigkeit auf den Grund zu gehen.

2.1 Regel-Vorbelastung einer inländischen Dividende nach geltendem Recht

Greift man den Gedanken der ausreichenden Vorbelastung auf Gesellschaftsebene auf, die die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Gesellschafterebene rechtfertigen soll, dann darf man in die Betrachtung nicht nur den deutschen KSt-Satz, sondern muß wohl auch die GewSt-Belastung miteinbeziehen. Bei dem bislang geltenden Satzgefüge und der Annahme eines durchschnittlichen GewSt-Hebesatzes von 400% kommt man bisher für den Regelfall auf eine inländische Belastung des Gewinns vor Steuern einer inländischen Körperschaft von ca. 38,6%. Demgegenüber betrug die maximale Belastungsschwelle von 24,99 der passiven Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft, die noch zur Hinzurechnungsbesteuerung führt, ca. 65% dieser inländischen Gesamtbelastung.

2.2 Regel-Vorbelastung einer inländischen Dividende ab 2008

Ab 2008 beträgt die nominelle inländische Steuerbelastung einer inländischen Körperschaft ca. 29,825%, geht man wiederum von einem GewSt-Hebesatz von 400% aus. Die Belastungsschwelle von gleichbleibend 24,99 mit ausländischer Ertragsteuer steigt damit auf ca. 84% der Inlandsbelastung an. Immerhin muß die Belastungsschwelle unter der Standard-Belastung im Inland liegen, damit es zur Hinzurechnungsbesteuerung kommt, aber die Koordinaten haben sich deutlich verschoben.

Die Gesamtbelastung beläuft sich damit im Falle eines inländischen Anlegers, der mit dem ausgeschütteten Gewinn der Abgeltungssteuer („AbgSt“) unterliegt, künftig auf ca. 48,33% des von der inländischen Kapitalgesellschaft erwirtschafteten ausgeschütteten Vorsteuergewinns.

2.3 Niedrigere Vorbelastung im Inland ab 2008 bei vermögensverwaltender Kapitalgesellschaft

Läßt man dagegen bei der Ermittlung der inländischen Vorbelastung die GewSt-Belastung außer Betracht, dann muß man feststellen, daß der Gesetzgeber den Anleger entlastet, auch wenn eine inländische Vorbelastung mit KSt und SolZ von nur 15,825% gegeben ist. Das ist z. B. der Fall, wenn eine Kapitalgesellschaft Gewinn ausschüttet und ihrerseits die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen kann, also vermögensverwaltende Grundstücksvermieterin ist.

2.4 Heraufschleusungseffekt bei ausländischer Zwischengesellschaft

Demgegenüber wird der Gewinn einer ausländischen Zwischengesellschaft, die mit ihren passiven Einkünften einer Vorbelastung von unter 25% unterliegt, auf das deutsche Steuerniveau hinaufgeschleust.

2.4.1 Anteile im Privatvermögen einer natürlichen Person

Dieses Steuerniveau beträgt bei einem Anteilseigner, der als natürliche Person die Anteile im Privatvermögen hält, auch im Falle einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG maximal² 25% AbgSt + SolZ = 26,375%. Der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ist vom Anwendungsbereich der AbgSt lt. § 32 d EStG n.F.³ nicht ausgeklammert. Die Ertragsteuer, mit der die fiktive Dividende der ausländischen Zwischengesellschaft vorbelastet ist, kann nach § 12 AStG, § 34 c Abs. 1 EStG, § 32 d Abs. 5 Satz 1 EStG n. F. auf die AbgSt angerechnet werden.⁴ Eine Doppelbesteuerung bei tatsächlicher Ausschüttung des Betrages, der im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung erfaßt wird, wird nach Maßgabe von § 3 Nr. 41 EStG vermieden.

2.4.2 Anteile im Betriebsvermögen einer natürlichen Person

Ist der Anteilseigner dagegen eine natürliche Person, welche die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft im Betriebsvermögen hält, oder eine gewerbliche Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmern, dann unterliegt der anzusetzende Hinzurechnungsbetrag

2 Sofern die Belastung der passiven Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft nahe an 25% liegt, deckt die Steueranrechnung nach § 12 AStG praktisch die gesamte persönliche ESt des Anteilseigners auf den Hinzurechnungsbetrag ab. Damit bleibt die Gesamtbelastung bei etwa 25%, da für den SolZ eine nur sehr geringe Bemessungsgrundlage (ESt nach Anrechnung gemäß § 12 AStG) verbleibt.

3 In der Fassung der Änderungen durch das UntStRefG.

4 In diesem Fall erhöht sich der Hinzurechnungsbetrag um die Ertragsteuern, die auf den passiven Einkünften der ausländischen Zwischengesellschaft lastet (sog. „gross-up“; siehe § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG).

ungemildert der ESt und auch der GewSt.⁵ Das Teileinkünfteverfahren gilt wegen des Ausschlusses der Anwendung von § 3 Nr. 40 d EStG durch § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG nicht. Bei einem ESt-Grenzsteuersatz von 45 % beträgt die ESt-Belastung + SolZ maximal 47,475 %. Auf die ESt wird wiederum die Ertragsteuervorbelastung der ausländischen Zwischengesellschaft von maximal 24,99 angerechnet. Die GewSt beträgt 14 %. Auf sie wird keine ausländische Steuer angerechnet. Sie ist auch nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar, wird jedoch pauschal auf die ESt angerechnet. Hierbei ist der Gewbeertrag mit der künftig einheitlichen Meßzahl von 3,5 % zu multiplizieren. Der Steuerermäßigungsbetrag ist ab 2008 das 3,8-fache des Betrages von 3,5, also 13,3. Der Ermäßigungsbetrag liegt damit unter der tatsächlich zu zahlenden GewSt von 14 (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F.). Im Ergebnis beläuft sich die Gesamtbelastung mit in- und ausländischer Steuer auf etwa 46,1 %, nimmt man einmal eine Vorbelastung der ausländischen Gesellschaft mit 24,99 an. Sie liegt etwa 2,5 Punkte unter der Gesamtbelastung eines Anteilseigners, der die AbgSt für die Ausschüttung einer inländischen Kapitalgesellschaft beanspruchen kann. Eine Doppelbesteuerung des Anteilseigners wird wiederum über § 3 Nr. 41 EStG vermieden, falls die ausländische Zwischengesellschaft die passiven Erträge tatsächlich auskehrt.

2.4.3 Anteile im Betriebsvermögen einer Körperschaft

Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, dann unterliegt ein anzusetzender Hinzurechnungsbetrag⁶ von 100 einer Gesamtbelastung mit KSt, SolZ und GewSt von 29,825 %, falls die ausländische Vorbelastung bei 15 % oder weniger liegt. Bis zu dieser Vorbelastung wird die ausländische Ertragsteuer über den Anrechnungsmechanismus des § 12 AStG voll auf die deutsche KSt von künftig 15 % angerechnet und damit absorbiert. Beträgt sie dagegen mehr als 15 %, stellen sich Anrechnungsüberhänge ein und steigt die Gesamtbelastung an auf die Summe aus ausländischer Vorbelastung und deutscher GewSt. Im Extremfall liegt sie bei $24,99 + 14 = 38,99$. Im Ausschüttungsfall wird eine Doppelbesteuerung wiederum durch § 3 Nr. 41 EStG verhindert, der über § 8 Abs. 1 KStG auch bei der Ermittlung des KStpflichtigen Gewinns und damit des steuerpflichtigen Gewbeertrages anwendbar ist (vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR).

Werden die Erträge auf die Anteilseignerebene durchgeschüttet, dann beträgt die Gesamtbelastung im Extremfall einer ausländischen Vorbelastung von 24,99 etwa 55,1% (bei Anwendbarkeit der AbgSt) und etwa 56,4% (bei Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens und der Annahme einer gewerbsteuerlichen Schachtelbeteiligung des Anlegers an der deutschen Muttergesellschaft).

Dies zeigt, welche hohen Gesamtbelastungen durch ausländische Beteiligungen ausgelöst werden können, selbst wenn die Vorbelastung im Ausland relativ moderat ausfällt,

aber immer noch unter 25 % liegt, und welche gravierenden Unterschiede im Vergleich zu einer rein inländischen Beteiligungskette entstehen können. Diese kumulativen Belastungen sind darauf zurückzuführen, daß die Hinzurechnungsbesteuerung selbst bei relativ hohen ausländischen Vorbelastungen ausgelöst wird und beim gewerblichen Anleger die Entlastungen nach § 8 b Abs. 1 KStG und § 3 Nr. 40 EStG auf den Hinzurechnungsbetrag nicht anwendbar sind.

3. Grundstücksgesellschaften im Ausland

3.1 Belastungswirkungen bei erweiterter Kürzung

Wie bereits ausgeführt, können gewerbliche Unternehmen, die sich auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit im Immobilienbereich beschränken, die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen. Dies wird dazu führen, daß Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllen, mit ihren Netto-Erträgen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz ab 2008 nur noch einer KSt-Belastung (plus SolZ) von 15,825 % unterliegen. Dies gilt grundsätzlich auch für ausländische Kapitalgesellschaften mit ihren Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von inländischen Objekten.

Die Gesamtbelastung einer inländischen Kapitalgesellschaft, welche die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen kann und ihre Gewinne an einen Gesellschafter ausschüttet, der seine Anteile im Privatvermögen hält, wird daher etwa 38 % betragen.

3.2 Belastungswirkung bei Einschaltung ausländischer Grundstücksgesellschaften

Wenn eine inländische Kapitalgesellschaft statt eines unmittelbaren Grundstückserwerbs eine ausländische Tochtergesellschaft einschaltet und diese sich als Vermieterin betätigt, fällt bei ausländischen Objekten ausländische Steuer und bei inländischen Objekten deutsche KSt, möglicherweise auch GewSt, auf die Mieterträge an. Liegt die effektive Steuerbelastung der Erträge der ausländischen Gesellschaft bei 25 % oder mehr, dann stellt sich die Frage einer möglichen Hinzurechnungsbesteuerung nicht. Selbst wenn die ausländische Kapitalgesellschaft deutsch beherrscht ist und Erträge aus passivem Erwerb erzielt, ist das AStG mangels niedriger Besteuerung im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG unanwendbar.

5 Eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG scheidet aus, weil die ausländische Zwischengesellschaft nicht die Aktivitätsvoraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt.

6 Nach gross-up gemäß § 12 Abs. 1 Satz 2 AStG wegen der Anrechnung der Ertragsteuer, die auf den passiven Einkünften der ausländischen Zwischengesellschaft lastet.

Geht man einmal davon aus, daß die ausländische Kapitalgesellschaft ein inländisches Objekt erwirbt und vermietet und entweder in Deutschland über keine Betriebsstätte verfügt oder das inländische Objekt in einer Weise vermietet, daß sie die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen kann,⁷ dann unterliegt diese ausländische Gesellschaft bis einschließlich 2007 der deutschen KSt von 25% plus SolZ von 5,5%, insgesamt also einer Belastung von 26,375%. Das ist im Sinne des AStG keine niedrige Besteuerung. Geht man ferner davon aus, daß die ausländische Gesellschaft in ihrem Sitzstaat keine zusätzlichen Steuern zahlt, dann verbleibt es bei der Belastung mit deutscher KSt plus SolZ. Wenn die Gesellschaft nunmehr den Gewinn nach Steuern in Höhe von 73,36 ausschüttet, dann hängt die Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft mit diesem Dividendenbezug von diversen Faktoren ab.

3.2.1 Steuerbelastung bei Nichtanwendbarkeit des AStG

a) KSt

Für Zwecke der KSt fällt die Dividende in jedem Fall unter § 8 b Abs. 1 KStG⁸ und bleibt damit zu 95% unbesteuert. Es kommt insoweit nicht darauf an, ob das möglicherweise anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) in seinem Methodenartikel eine Schachtelregelung für Dividenden vorsieht und ob dieses „Schachtelprivileg“ unter einem Aktivitätsvorbehalt steht.

b) GewSt

Für Zwecke der GewSt muß differenziert werden.

Nach der innerstaatlichen Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist grundsätzlich zu prüfen, ob die ausschüttende Gesellschaft die Aktivitätsvoraussetzungen von § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erfüllt und mindestens 90% ihrer Bruttoerträge aus aktivem Erwerb erzielt. Auf eine hohe oder niedrige Besteuerung kommt es insoweit nicht an. Im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen ist hierbei von Bedeutung, wo das Objekt belegen ist. Denn § 8 Abs. 1 Nr. 6 b AStG erklärt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich zur passiven Tätigkeit. Eine Ausnahme gilt jedoch für die Vermietung solcher Objekte, die in einem DBA-Staat belegen sind und für die das anwendbare DBA eine Freistellung der Vermietungserträge von der deutschen Steuer vorsieht, falls der Inlandsbeteiligte diese Einkünfte unmittelbar bezogen hätte. Diese Einkünfte gelten als solche aus aktivem Erwerb. Es müssen also im Anwendungsbereich des § 9 Nr. 7 GewStG die Bestimmungen des einschlägigen deutschen DBA mit dem Belegenheitsstaat des Objektes geprüft werden. In den meisten Fällen sehen die deutschen DBA für ausländisches unbewegliches Vermögen die Freistellungsmethode vor. Wichtige Ausnahmen bilden im europäischen Kontext die DBA mit Spanien und der Schweiz. Beide sehen die Anrechnungsmethode für nicht-gewerbliche Vermietungseinkünfte aus unbeweglichem Vermögen vor.⁹ In die-

sen Fällen gilt die Vermietung und Verpachtung des dort belegenen Objektes also als passiver Erwerb. Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, daß auch die Vermietung eines inländischen Objektes zu passivem Erwerb führt, denn hätte der Inlandsbeteiligte das inländische Objekt unmittelbar erworben, wäre selbstverständlich kein DBA auf die erzielten Mieterträge anwendbar.

Ausnahmsweise sieht § 9 Nr. 7 Satz 1, 2. Halbsatz GewStG vor, daß es bei einer Gesellschaft, welche die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie („MTR“) erfüllt, nicht darauf ankommt, ob die Gesellschaft aktivem oder passivem Erwerb im Sinne von § 8 Abs. 1 AStG nachgeht. Die Dividende einer spanischen Kapitalgesellschaft fällt daher unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 Satz 1, 2. Halbsatz GewStG, unabhängig von der Tätigkeit der spanischen Gesellschaft. Dass das DBA mit Spanien insoweit die Anrechnungsmethode vorsieht, ändert dieses Ergebnis nicht. Maßgeblich ist die günstigere innerstaatliche Kürzungsvorschrift. Das DBA schafft keine Besteuerungsansprüche, sondern setzt allenfalls bestehenden Ansprüchen Schranken.

Anders wäre es bei einer schweizerischen Kapitalgesellschaft, die Objekte in Deutschland oder der Schweiz vermietet. Auf sie ist die MTR nicht anwendbar. Sie erzielt Einkünfte aus passivem Erwerb, denn das DBA mit der Schweiz sieht für nicht-gewerbliche Einkünfte aus in der Schweiz belegenen Objekten die Anrechnungsmethode vor. Auf direkt vom Inlandsbeteiligten gehaltene inländische Objekte wäre das DBA nicht anwendbar.

Sofern nach diesen Bestimmungen der Gewerbeertrag um die Dividende der ausländischen Grundstücksgesellschaft zu kürzen ist, brauchen die Regelungen eines anwendbaren DBA nicht mehr geprüft zu werden. Sofern die Kürzungsvoraussetzungen nach § 9 Nr. 7 GewStG nicht gegeben sind, kann die Schachtelregelung eines anwendbaren deutschen DBA mit dem Sitzstaat der Grundstücksgesellschaft eingreifen. Insoweit ist zu prüfen, ob diese Schachtelregelung ihrerseits unter einem Aktivitätsvorbehalt steht. Hierbei ist zu beachten, daß in vielen Fällen die abkommensrechtliche Schachtelregelung entweder die Fälle des § 8 Abs. 1 AStG in Bezug nimmt¹⁰ oder bestimmte Aktivitäten aus dem Katalog dieser Bestimmung übernimmt.¹¹ Die Schachtelregelung im DBA kann daher weiter oder enger ausfallen als die Regelungen nach § 8 Abs. 1 AStG.

7 Keine Vermietung von Betriebsvorrichtungen; kein Erbringen von Nebenleistungen, welche die vermögensverwaltende Vermietung zu einer gewerblichen machen würden.

8 Mögliche Sonderfälle u. a. nach § 8 b Abs. 7 KStG sollen hier ausklammert bleiben.

9 Art. 23 (i) (b) (ee) DBA Spanien; Art. 24 (i) Nr. 2 DBA Schweiz.

10 Vgl. z. B. Art. 24 (i) Nr. 1 (b) DBA Schweiz.

11 Vgl. z. B. Art. 23 (i) (a) Satz 3 (aa) DBA Spanien i. V. m. dem Notenwechsel vom 5. 12. 1966.

3.2.2 Fallbeispiele

a) Geltendes Recht

Zur Erläuterung dieser Grundsätze dienen die folgenden beiden Fallgruppen einer in Luxemburg („LuxCo“) bzw. der Schweiz („SwissCo“) ansässigen Grundstücksgesellschaft, die zu 100 % von einer inländischen Kapitalgesellschaft („GmbH“) gehalten wird, welche ihrerseits die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen kann. LuxCo/SwissCo erzielen jeweils Einkünfte aus der Vermietung inländischer Objekte, auf die die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anwendbar ist. Der Nettoertrag aus der Vermietung soll vor Steuern 100 betragen und im jeweiligen Sitzstaat von der dortigen Ertragsteuer freigestellt sein.¹² Der GewSt-Hebesatz soll 400 % betragen. Würde GmbH die inländischen Objekte selber vermieten, fielen nur KSt/SolZ i. H. v. insgesamt 26,375 an.

LuxCo erzielt in 2007 Einkünfte, die in Deutschland mit KSt/SolZ in Höhe von 26,375 belastet sind. Das AStG ist auf Grund dieser Ertragsteuerbelastung nicht anwendbar. Nach Steuern schüttet LuxCo 73,63 an GmbH aus. Die Dividende unterliegt bei GmbH zu 5 % der KSt (§ 8 b Abs. 1 und 5 KStG). Da auf LuxCo die MTR anwendbar ist, greift bereits die Kürzungsvorschrift nach § 9 Nr. 7 Satz 1, 2. Halbsatz GewStG ein. Der passive Charakter der Vermietungstätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 b AStG) ist insoweit unschädlich. Das gleiche Ergebnis ergäbe sich aus der Schachtelregelung im DBA mit Luxemburg,¹³ die nicht unter einem Aktivitätsvorbehalt steht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Dividende allerdings ebenfalls nur zu 95 % von der GewSt befreit. Aus dem Zusammenspiel zwischen GewSt und KSt ergibt sich eine deutsche Steuerbelastung des Dividendenbezugs von insgesamt 1,63. Zusammen mit der Vorbelastung der Mieterträge ergibt sich eine Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns der LuxCo von 28,004 %.

SwissCo erzielt ihrerseits in 2007 Einkünfte, auf die sie 26,375 deutsche KSt zahlt. Das AStG bleibt unanwendbar. Die Ausschüttung beträgt wiederum 73,63. Der Dividendenbezug unterliegt jedoch bei der GmbH in vollem Umfang der GewSt. Denn SwissCo geht mit der Vermietung des inländischen Objekts passivem Erwerb nach. Sie unterliegt nicht der MTR. § 9 Nr. 2 GewStG ist nicht erfüllt. Das DBA mit der Schweiz enthält eine Schachtelregelung, die unter Aktivitätsvorbehalt¹⁴ steht und dessen Voraussetzungen bei einer Vermietungstätigkeit aus deutschen Objekten nicht erfüllt sind. Bei einem Satz von 16,67 % ergibt sich eine GewSt-Schuld von 12,27. Die um die GewSt gekürzte Ausschüttung unterliegt wiederum zu 5 % der KSt, was zu einer KSt-/SolZ-Schuld von zusammen 0,85 führt. Insgesamt beträgt die Steuer auf der Ebene der GmbH 13,12. Zusammen mit der Vorbelastung der SwissCo in Höhe von 26,376 ergibt sich eine Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns der SwissCo von 39,499 %.

Insgesamt wären für die Mieterträge niedrigere Steuern angefallen, wenn die GmbH die vermögensverwaltende Vermietung des Inlandsobjekts selber in die Hand genommen hätte.¹⁵ In beiden Fällen liegt die Gesamtbelastung nach Ausschüttung an die GmbH über der von 26,375 % bei einer reinen Inlandsgestaltung. Im Falle der LuxCo ist die Differenz allerdings gering.

b) Belastungsverschiebungen ab 2008 durch Anwendbarkeit des AStG

Gravierendere Unterschiede stellen sich jedoch ein, wenn man den Fall in den Anwendungszeitraum des UntStRefG verlegt. Ab 2008 unterliegen die Netto-Mieterträge aus dem inländischen Objekt nur noch einer KSt plus SolZ von 15,825 %, unterstellt man wiederum die Anwendbarkeit der erweiterten Kürzung. Für die GmbH hätte es mit dieser Belastung sein Bewenden.

LuxCo und auch SwissCo sind deutsch beherrscht und erzielen Einkünfte aus passivem Erwerb. Diese Einkünfte sind nach § 8 Abs. 3 AStG mit 15,825 % „niedrig“ besteuert, obwohl auch die GmbH genau nur diese Steuer zu entrichten hätte. Fatale Folge der Hinzurechnungsbesteuerung: Der wie eine Gewinnausschüttung zu behandelnde Hinzurechnungsbetrag von zunächst $(100 - 15,825) = 84,175$ qualifiziert sich nicht für eine Freistellung oder Kürzung von der inländischen Bemessungsgrundlage.¹⁶ Die GmbH wird die KSt auf den fiktiven Dividendenbezug durch die Anrechnung der Steuer neutralisieren wollen, die auf den Vermietungseinkünften lastet. Die Anrechnung nach § 12 AStG der Vorbelastung von 15,825 neutralisiert die deutsche KSt in Höhe von 15 % auf den gedachten Ausschüttungsbetrag (nach gross-up) von 100. Der Hinzurechnungsbetrag von 100 unterliegt jedoch auch der GewSt von künftig 14 %. Damit steigt die Gesamtbelastung des von LuxCo oder SwissCo erzielten und als ausgeschüttet behandelten Ertrags auf insgesamt 29,825. Das sind exakt 14 mehr als die deutsche KSt, die auf den Mieterträgen lastet und im reinen Inlandsfall die endgültige Belastung auf GmbH-Ebene darstellt, und entspricht der Belastung des Hinzurechnungsbetrages mit GewSt. Dadurch, daß der Gesetzgeber des UntStRefG die Schwelle zur niedrigen Besteuerung nicht im Gleichklang mit der Senkung des deutschen KSt-Satzes auf unter 15 % abgesenkt hat, sichert sich der Fiskus also die

12 Ob dies bereits aufgrund des nationalen Steuerrechts geschieht oder auf Grund der Regelung im einschlägigen DBA mit dem Belegenheitsstaat Deutschland, ist im vorliegenden Zusammenhang ohne Bedeutung.

13 Art. 20 (2) Satz 3 DBA Luxemburg.

14 Art. 24 (1) Nr. 1 (b) mit Verweis auf § 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG.

15 Mögliche Steuervorteile, die sich später durch eine Veräußerung der Anteile an der LuxCo oder SwissCo einstellen und die bei direktem Halten des Objektes nicht eingetreten wären, sollen hier nicht näher untersucht werden.

16 Vgl. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG.

GewSt auf den Hinzurechnungsbetrag. Auf die GewSt kann die Vorbelastung der ausländischen Gesellschaft nicht angerechnet werden. Die GmbH kann für diesen fiktiven Dividendenbezug auch nicht die erweiterte Kürzung geltend machen. Diese gilt nur für die Einkünfte aus der Vermietung des Grundbesitzes, für sonst nichts.

Da LuxCo und SwissCo im Grunde genommen nichts Anderes tun als die GmbH, die Steuerfolgen ihres wirtschaftlichen Handelns aber deutlich über der Belastung liegen, die bei einem reinen Inlandsfall einträten, muß die berechnete Frage gestellt werden, ob die Anwendung des AStG jedenfalls im Falle der LuxCo mit den EU-rechtlichen Grundfreiheiten im Einklang stehen. Im Falle der SwissCo wäre die Besteuerung an den Regelungen im DBA Schweiz und in den Bilateralen Verträgen zwischen EU und der Schweiz zu messen und auf mögliche Vertragsverstöße zu untersuchen.

c) Rechtsfolgen bei gedachter Absenkung des Schwellenwertes nach § 8 Abs. 3 AStG

Abschließend soll noch untersucht werden, welche Rechtsfolgen sich eingestellt hätten, hätte der Gesetzgeber des UntStRefG die Schwelle zur niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG – pari passu mit der Absenkung des KSt-Satzes – auf unter 15 % verlegt. In diesem Fall wäre das AStG mangels niedriger Besteuerung der passiven Mieterträge unanwendbar gewesen, denn sowohl LuxCo als auch SwissCo hätten deutsche Ertragsteuern (KSt/SolZ) von insgesamt 15,825 geschuldet.

Die Ausschüttung der *LuxCo* hätte nach den oben erläuterten Grundsätzen jeweils nur zu 5 % der GewSt und

der KSt unterlegen. Es hätte sich eine Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns in Höhe von 17,08 % eingestellt. Die Mehrbelastung gegenüber dem reinen Inlandsfall (15,825 %) entfiel auf die KSt+SolZ/GewSt vom steuerpflichtigen Teil der Gewinnausschüttung.

Die Ausschüttung der *SwissCo* hätte zu einer Gesamtbelastung von 28,276 % geführt, als Folge der vollen GewSt-Pflicht der Ausschüttung und der KSt/SolZ auf den KSt-pflichtigen Teil des Restes der Ausschüttung. Die Gesamtbelastung würde aber nur unwesentlich unter derjenigen (von 29,825 %) liegen, die sich bei Anwendung des AStG einstellt. Dies liegt zum einen an der vollen GewSt-Pflicht des Hinzurechnungsbetrages einerseits und der Gewinnausschüttung der *SwissCo* andererseits zu Lasten der GmbH (wobei die GewSt auf die Ausschüttung um 2,216 Punkte unter der des Hinzurechnungsbetrages liegt), zum anderen an dem verbleibenden steuerpflichtigen Teil der Ausschüttung, die der KSt/SolZ unterliegt. Im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung würde dagegen die Steueranrechnung nach § 12 AStG die KSt auf den Hinzurechnungsbetrag voll absorbieren.

4. Bewertung

Fazit: Bei der Auslagerung von Grundstücksinvestitionen auf Auslandsgesellschaften muss weiterhin sorgfältig geprüft werden, ob das AStG eingreift, insbesondere wenn es um die Übertragung von Vermietungsaktivitäten für inländische Objekte auf Auslandsgesellschaften geht, denn ab 2008 sinkt der deutsche KSt-Satz unter die Schwelle der Niedrigbesteuerung.

Compliance – Ein Thema auch im Steuerstrafrecht?

Jürgen Wessing, Rechtsanwalt, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

1. Problemstellung

In der Enzyklopädie Wikipedia wird der Begriff Tax-Compliance noch als „die Bereitschaft der Bürger, die geltenden Steuergesetze freiwillig zu achten und steuerliche Pflichten korrekt zu erfüllen“ definiert. Im hier verstandenen Sinne ist Inhalt und Ziel von steuerlicher Compliance, durch unternehmensdefinierte Vorgaben und organisatorische Maßnahmen zu sichern, daß gesetzliche Normen eingehalten werden, um Nachteile rechtlicher und materieller Art für das Unternehmen und die dort Beschäftigten zu vermeiden. Das Stichwort „Compliance“ erlebt derzeit eine Inflation.

Ich sehe darin eine Reaktion auf den gestiegenen Verfolgungsdruck zivilrechtlicher, aber nicht zuletzt auch strafrechtlicher Art gegenüber Unternehmen. Die Frage stellt sich deshalb, ob auch im Steuerrecht Compliance eine Notwendigkeit darstellt und deren Organisation zum Instrumentarium eines Unternehmens gehören muß oder sollte.

Es gibt Stimmen in der Literatur, die von einer allgemeinen Rechtspflicht in dieser Richtung ausgehen. *Uwe H. Schneider*¹ verlangt eine Compliance-Organisation für alle

¹ ZIP 2003, 645.

Unternehmen und begründet dies mit einer Gesamtanalogie zu all denjenigen gesetzlichen Einzelvorschriften, die bislang bereits eine feste Organisation im Bereich Compliance voraussetzen. Dazu gehören insbesondere die – auch im Rahmen dieser Abhandlung wichtigen – Anforderungen aus § 130 Ordnungswidrigkeitengesetz und verschiedene Normen des KWG, des Bundesimmissionsschutzgesetzes und des Geldwäschegesetzes. Aus diesen Rudimenten einer gesetzlichen Compliance, insbesondere jedoch aus der in § 130 Ordnungswidrigkeitengesetz allgemein vorausgesetzten und geforderten Organisationspflicht schließen Schneider und andere auf eine grundsätzliche Verpflichtung der Betriebsführung dem Unternehmen gegenüber, eine Compliance-Organisation zu installieren. Der Ansatz ist auf erheblichen Widerspruch gestoßen.² Weder rechtspolitisch noch unternehmenspraktisch sei eine allgemeine Pflicht zu einer Compliance-Organisation wünschenswert, sie sei auch nicht realisierbar. Dem ist aus meiner Sicht zuzustimmen. Der Schluß von einzelgesetzlich geregelten Anforderungen auf eine Gesamtpflicht ist nicht zwingend; erst dann, wenn bestimmte besondere Voraussetzungen vorliegen, die im Rahmen der Organisationspflicht erforderlich machen, mit spezifischer und definierter Organisation sicherzustellen, was üblicherweise ohnehin angestrebt wird, kann von einer Pflicht zur Einrichtung einer Compliance-Organisation gesprochen werden. Dies ergibt sich dann aus den grundsätzlichen Anforderungen an die Einhaltung von Rechtsnormen im Unternehmen in Verbindung mit einer spezifischen Unternehmenssituation. Ein gesetzliches Erfordernis ergibt sich daraus nicht. Die generelle Pflicht zu notwendigen Aufsichtsmaßnahmen in Unternehmen oder Betrieben obliegen dem Inhaber beziehungsweise den Organen, welche die Inhaberschaft vertreten. Erfüllen sie dies auch ohne gesonderte Organisation, gibt es – schon aus Zumutbarerweise heraus – keine gesetzliche Anforderung, eine Organisation zu errichten.³

Das mögliche Erfordernis einer Corporate Compliance im Steuerbereich richtet sich also nicht an den Kleinunternehmer und kleineren mittelständischen Unternehmer, der in seiner eigenen Person den Überblick über die steuerliche Gestaltung im Rahmen seiner Tätigkeit hat. Die Frage, ob eine auf dem Gedanken der Organisationspflicht fußende Pflicht zur Einrichtung einer Compliance-Organisation besteht, ist also am Einzelfall auszurichten. Offensichtlich besteht jedoch in einer Vielzahl von Unternehmen und ab einer gewissen steuerlichen Komplexität in den Betrieben durchaus ein Bedürfnis, die sogenannte Tax-Compliance auch organisatorisch zu untermauern. Beleg dafür sind vielfache Angebote der großen Beratungsunternehmen,⁴ ein reges Vortragswesen sowie mannigfache Publikationen zu dem Thema.

a. Schwelle für eine Tax-Compliance

Mit Anwachsen der Unternehmensgröße nimmt die steuer-

liche Komplexität erheblich zu. Man kann mit Fug und Recht behaupten, daß das deutsche Steuerrecht selbst für den Experten nicht in seiner Gesamtheit zu übersehen ist, viel mehr gilt dies für den steuerlichen Laien – was die meisten Unternehmer und Manager sind. Die Tatsache, daß mehr als die Hälfte der Weltliteratur zum Steuerrecht in Deutschland entsteht, belegt dies plakativ. Wegen der Formenstrenge des Steuerrechtes, aufgrund derer bereits „schlichte“ Versehen dazu führen können, daß steuerliche Abzüge nicht gewährt oder Steuern erhoben werden, vertieft sich dieses Problem. In dem Moment, in dem mehrere steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten denkbar sind, gehört es zu den Pflichten eines Unternehmers, die günstigste Variante zu erkennen und auszuwählen – Steuerplanung ist heute unumgänglich. Zumindest ab der Ebene der mittelgroßen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB stellt sich die Frage, ob die Organisation der steuerlichen Pflichten und deren Überwachungen nicht organisiert zu erfolgen hat. Dies vor allen Dingen vor dem Hintergrund, daß die ständigen Änderungen des Steuerrechtes ein dauerndes Überwachen, neudeutsch „Monitoring“, erfordern. Jede steuerliche Situation ist bislang derart massiven Schwankungen unterworfen gewesen, daß von einer Stabilität der steuerlichen Gestaltung in Deutschland schon lange nicht mehr gesprochen werden kann. Diese Volatilität muß sich umsetzen in ständige Anpassung.

b. Rechtliche Grundlagen

Bereits angesprochen wurden die aus § 130 OWiG abzuleitenden Organisationspflichten des Geschäftsherren. Die Vorschrift, die als eine Generalnorm eines künftig kommenden Unternehmensstrafrechts begriffen werden kann, belegt Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens, die notwendige Aufsichtsmaßnahmen unterlassen, welche verhindern, daß Zuwiderhandlung gegen strafbewehrte Pflichten erfolgen, mit einer Geldbuße. Abgeleitet daraus wird ganz allgemein, daß eine grundsätzliche und generelle Pflicht zur gesetzeskonformen Organisation gegeben ist. Eine Konkretisierung dieser allgemein vorausgesetzten Pflicht erfolgte durch das KontraG, welches § 91 Abs. 2 des Aktiengesetzes modifizierte. Nach dieser Vorschrift hat der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen, um für die Gesellschaft existenzgefährdende Entwicklungen zu erkennen und zu verhindern. Das Gesetz nennt zu den geeigneten Maßnahmen insbesondere ein Überwachungssystem. Brisanz gewinnt dies insbesondere im Zusammenspiel mit § 93 des Aktiengesetzes, der die Sorgfaltspflichten der Vorstandmitglieder normiert und in Absatz 2 Vorstandsmitgliedern, die ihre Pflichten verletzen, zum Ersatz des daraus entstehenden

2 Vgl. Hauschka ZIP 2004, 877.

3 So auch Hauschka, Corporate Compliance, § 1 Rd. 22.

4 Vgl. die Darstellung von PriceWaterhouseCoopers http://www.pwc.ch/de/unsere_dienstleistungen/steuerundrechtsberatung/zum_taxriskmanagement_und_taxcompliance.

Schadens verpflichtet – unter Auferlegung der Beweislast, daß sie die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters angewandt haben. Die Verletzung der aus konkreten Umständen entstandenen Pflicht, ein Compliance-Management einzurichten, kann durchaus eine Verletzung der Sorgfaltspflicht darstellen.

Damit korrespondiert Ziffer 4.1.4. des Deutschen Corporate Government Codex.⁵ Danach hat der Vorstand für ein angemessenes Risikomanagement und Risikocontrolling im Unternehmen zu sorgen. Die Pflichten beziehen sich grundsätzlich auf alle Unternehmensbereiche, die steuerlichen Pflichten sind also keinesfalls ausgenommen. Durch geeignete Überwachungssysteme ist zu gewährleisten, daß steuerliche Pflichten fristgerecht und der Art nach korrekt erfüllt werden. Dies ergibt sich schon daraus, daß Fehlplanung und Fehlverhalten im steuerlichen Bereich durchaus zu einer Unternehmensgefährdung führen können. Vor dem Hintergrund, daß das Aktiengesetz insoweit auch für die GmbH sinngemäß gilt, ist ein erheblicher Teil der deutschen Unternehmen von einer potentiellen Pflicht zur Einführung eines Tax-Compliance-Managements erfaßt.

Auch nicht deutsche Kodifizierungen können Anlaß für die Einrichtung eines Compliance-Managements auch im Tax-Bereich sein: Der Sarbanes-Oxley-Act⁶ entstand in den Vereinigten Staaten als Reaktion auf die weltweit publizierten Finanzskandale wie Enron und WorldCom. Diese Kodifizierung erfaßt all diejenigen Gesellschaften, die bei der US-Securities and Exchange-Commission (SEC) gelistet sind oder die Verpflichtung haben, dort Berichte einzureichen. Dies betrifft eine nicht unerhebliche Vielzahl ausländischer Unternehmen, darunter wichtige deutsche Konzerne (die derzeitigen Probleme bei Siemens und Daimler-Chrysler belegen dies eindrucksvoll). Das Bestehen ausreichender interner Kontrolle ist Grundvoraussetzung dafür, daß den Unternehmen eine Bestätigung insoweit erteilt wird. Die wirtschaftlichen Folgen einer mangelnden Bestätigung können intensiv sein.

In Deutschland sind die Erfordernisse an ein transparentes und effizientes Steuerungs-, Berichts- und Kontrollwesen auch im Bereich der Steuern durch die Vorschriften des TransPuG und UMAG weiter intensiviert worden. Die Gesetzeslage in Deutschland spricht also erheblich dafür, ein dokumentiertes, installiertes und gelebtes Compliance-System auch im Steuerrecht zu entwickeln.

2. Steuerliche Risiken im Unternehmen

Nicht jedes Risiko im Unternehmen ist unzulässig – die Rechtsprechung zum unternehmerischen Risiko der Strafensate hat dies in den letzten Jahren sehr klar herausgearbeitet. Unternehmerisch gibt es mithin zulässige und unzu-

lässige Risiken. Die unzulässigen zeigen sich verschlichtet, aber klar ausgedrückt darin, daß ihnen der Verlust von vorneherein als hochwahrscheinlich anhaftet. Risiken können entstehen durch „Fehlverhalten“ im Bereich des materiellen Steuerrechts, aber auch des Steuerstrafrechts und Wirtschaftsstrafrechts, wobei sich dies verzahnen kann.

a. Gefährdung durch das materielle Steuerrecht

Das Vertrauen auf eine möglicherweise grenzwertige steuerliche Konstruktion oder gar die Fehlkonstruktion eines steuerlichen Vorgangs ist eine ernste Gefahr für ein Unternehmen. Wie risikofreudig und wie genau ein steuerliches Konstrukt errichtet wird, kann für den Unternehmenserfolg von ausschlaggebender Bedeutung sein. Wer derartige Steuerergestaltungen ohne Gefährdungspotential für den Betrieb errichten will, benötigt nicht nur die theoretische Kenntnis des Steuerrechts, sondern auch die praktische Kenntnis der Personen und Abläufe des Unternehmens. Manchmal ist die steuerlich wünschbare und die steuerlich machbare Situation im Unternehmen nicht in Kongruenz zu bringen. Dies leitet über zum Risiko durch Nichteinhaltung materieller Voraussetzungen. Die oben bereits angesprochene Formenstrenge des deutschen Steuerrechts bringt es mit sich, daß steuerlich positive Effekte in weitem Maße davon abhängen, daß Formen eingehalten werden. Ich möchte in diesem Zusammenhang keine Wetten darauf abschließen, zu welchem Prozentsatz in Deutschland im Moment Rechnungen per E-Mail übermittelt werden, denen die erforderliche Signatur⁷ nach dem Signaturgesetz fehlt. Dabei darf nicht vergessen werden, daß der Wettbewerb der Unternehmen untereinander heute nicht nur ein Wettbewerb der Produkte, sondern auch der Organisation ist. Dazu gehört naturgemäß ebenso die steuerliche Organisation – wer es schafft, sich steuerlich so aufzustellen, daß bestimmte Leistungen umsatzsteuerfrei erbracht werden können, für die in anderen Unternehmen Umsatzsteuer anfällt, hat einen oft nicht einholbaren Vorteil generiert. Der Umstand, daß im Steuerrecht Fehler gemacht werden können, führt aber nahtlos auch in die Gefahr steuerstrafrechtlicher Verfolgung hinein. Zwischen der nicht durchgehaltenen Steuerkonstruktion und der Steuerstraftat liegt manchmal nicht viel.

b. Steuerstrafrechtliche Risiken in Unternehmen

Steuerstrafrecht ist heute für Unternehmen zu einem nicht zu unterschätzenden Risikofaktor geworden. Die Bereitschaft von Steuerprüfern, strafrechtliche Relevanz zu vermuten, ist allgemein gestiegen. Hinzu kommt, daß steuerstrafrechtliche Delikte im allgemeinen mit „normalstrafrechtlichen“

5 <http://www.corporate-governance-code.de/>.

6 <http://www.sarbanes-oxley.com/>.

7 Eine elektronisch übermittelte Rechnung wird vom Finanzamt nur dann anerkannt gemäß § 14 Abs. 2 UStG, wenn sie eine digitale Signatur nach dem Signaturgesetz enthält.

Delikten wie Korruption und Untreue verbunden ist, was sehr schnell dazu führt, daß nicht die Steuerfahndung, sondern die Staatsanwaltschaft bei der Untersuchung das Heft in der Hand hält. Mit dem Steuerstrafrecht erfüllt sich auch das gesamte Instrumentarium von Gewinnabschöpfung und Verfall nach § 73 StGB oder § 29 a OWiG.

1. Steuerstraftaten

Steuerstraftaten sind gesetzestechnisch zusammengesetzt aus steuerlichem Tatbestand und den Voraussetzungen des § 370 AO. Als so genannte Blankettnorm ist die Strafnorm des § 370 AO erst dann erfüllt, wenn ein Steuergesetz verletzt ist. Die objektiven Grundsätze der Vorschrift lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen:

- § 370 Absatz 1 Nummer 1 AO positives Tun:
Wenn jemand für eine Finanzbehörde oder eine andere für steuerlich relevante Entscheidung zuständige Behörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht.
- § 370 Absatz 1 Nummer 2 AO Unterlassen:
Finanzbehörden in Unkenntnis lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen in pflichtwidriger Form
- § 370 Absatz 1 Nummer 3 AO Unterlassen:
Das Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen⁸ oder Steuerstemplern in pflichtwidriger Weise.

§ 370 Absatz 1 Nummer 1 AO kann durch jede Person verwirklicht werden, die mit steuerlichen Sachverhalten in Berührung kommt; die Unterlassungsdelikte aus Absatz 1 Nummer 2 und Nummer 3 sind Sonderdelikte, die nur von denjenigen Personen begangen werden können, denen eine Pflicht zum Handeln – im allgemeinen durch Gesetz – auferlegt ist. Dabei ist zu beachten, daß zu Sonderdelikten Anstiftung und Beihilfe begangen werden kann, also der Ausschluß der Täterschaft in der Praxis nicht weit reicht. Insgesamt ist im Unternehmensbereich jedes Organ und zusätzlich jede Person, die mit Pflichten spezifisch beauftragt ist, in der Gefahr, steuerstrafrechtlich zu Verantwortung gezogen zu werden. Dies ergibt sich einerseits aus dem Grundsatz der Gesamtverantwortung im Gesellschaftsrecht und der Übertragung von Pflichtenstellungen im Sinne des § 14 StGB.⁹

2. Steuerordnungswidrigkeiten

§ 377 AO definiert Ordnungswidrigkeiten im Steuerrecht also solche Zuwiderhandlungen, die nach den einzelnen Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können. Es gelten die Regeln des Ordnungswidrigkeitenrechtes subsidiär zu den Sondervorschriften der Steuergesetze. Steuerordnungswidrigkeiten werden oftmals als eine Art „Auffangtatbestand“ genutzt, um Handlungen, die nach den Regelungen des Strafprozeßrechtes, in denen der Grundsatz „im Zweifel für den Angeklagten“ gilt, doch noch zu erfassen und auf diese Art und Weise steuerliches Fehlverhalten zu pönalisieren. Zentrale Norm ist der § 378 AO, die so

genannte leichtfertige Steuerverkürzung. Sie unterscheidet sich von der Steuerstraftat dadurch, daß ein Vorsatz nicht nachgewiesen werden kann, jedoch steuerliche Sorgfaltsanforderungen mißachtet wurden. Auch aus Steuerordnungswidrigkeiten kann dem Unternehmen ein erheblicher Nachteil entstehen: Nicht nur die bereits allgemein geltenden Regeln des Bußgeldrechtes geben die Möglichkeit zur Bebußung, darüber hinaus werden durch begangene Steuerordnungswidrigkeiten für die unten noch zu schildernden Verfallsregelungen aktiviert.¹⁰

3. Strafrecht mit Steuerbezug

Vielfach ist eine Verquickung zwischen Steuerstrafrecht und allgemeinem Strafrecht festzustellen. Der Unternehmensverteidiger wird nahezu regelmäßig damit konfrontiert, daß Straftaten im oder aus dem Unternehmen heraus steuerliche Konsequenzen haben. Dies gilt besonders für Kontakte zu Bereichen der Korruption. Diese wiederum sind fast automatisch mit Untreuefällen verknüpft. Ein Beispiel: Wer zur Erlangung eines Auftrages Bestechungsgelder zahlt, fügt damit dem Unternehmen einen Schaden zu, da er auf eine nicht existierende Forderung zahlt. Wenn er dies als Betriebsausgabe verbuchen läßt, kommt noch der steuerstrafrechtliche Schaden mit den Begleitumständen eines Strafverfahrens hinzu, so daß am Ende eine Gemengelage aus Strafrecht und Steuerstrafrecht entsteht.

Ob es sich bei Zahlungen ins Ausland um „gefährliche Zahlungen“ im Sinne des Korruptionsstrafrechtes handelt, läßt sich den Verbuchungen als solchen nicht entnehmen. Insoweit sind die Vorkehrungen des Betriebes, konform zu den Vorschriften beispielsweise des internationalen Bestechungsgesetzes zu handeln, gleichzeitig für die Einhaltung der Steuer-Compliance wesentlich. Steuer-Compliance ohne eine Verzahnung und Abstimmung mit einer allgemeinen Compliance-Regelung im Unternehmen ist deshalb nicht sinnvoll.

4. Konsequenzen

Primäre zu erwartende Folge einer strafrechtlich oder ordnungswidrigkeitenrechtlich wesentlichen Verletzung des Steuerrechtes im Rahmen eines Betriebes ist eine Bebußung. Gegen das Unternehmen als juristische Person wird unmittelbar eine erhebliche Geldbuße nach § 30 OWiG verhängt. Für die Bebußung kommt es nicht darauf an, ob jemand – oder wer – schuldhaft gehandelt hat. Die Vorschrift richtet sich nicht an ein Individuum, sondern unmittelbar an die betroffene Körperschaft. Wenn der haftungsbegründende

8 Vergl. § 6 TabStG, Tabaksteuerbanderolen.

9 Über § 14 Abs. 1 StGB werden Organe in die Verpflichtung der Gesellschaft eingebunden, über § 14 Abs. 2 StGB diejenigen Personen, die Leitungsfunktionen übernehmen.

10 Vergl. im einzelnen: *Wessing*, Steuerordnungswidrigkeiten, steueranwaltsmagazin 2007, 9 ff.

Tatbestand als solcher feststeht, muß noch nicht einmal die individuelle Person identifiziert werden, die schuldhaft oder fahrlässig gehandelt hat. Ausreichend ist, daß nach Lage der Dinge eine solche Person mit Sicherheit tatsächlich existiert. Neben der unmittelbaren Geldbuße gegen das Unternehmen kann auch der Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens zur Verantwortung gezogen werden. Dies dann, wenn er betriebliche Aufsichtspflichten verletzt hat (§ 130 OWiG). Wir sind hiermit wieder am Anfang unseres Themas – die den Unternehmen obliegende Organisationspflicht kann dazu führen, daß ihre Verletzung mit Bußgeld belegt wird. Dies ist ein deutlicher Anreiz dafür, durch ein nachvollziehbares und angemessenes Organisations-, Kontroll- und Überwachungssystem – mithin ein Compliance-System – sicherzustellen, daß Schaden vom Unternehmen und Unternehmer abgewendet wird. Über das Ordnungswidrigkeitenrecht wird allerdings nicht nur eine Buße möglich, vielmehr kann die Ordnungsbehörde auch anordnen, daß der aus der Verletzung einer Pflicht entstandene Schaden im Wege des Verfalles ausgeglichen wird. Nach § 29 a OWiG kann der illegitime Vermögensvorteil, der an den Täter oder auch an einen Dritten geflossen ist, dem Staate zugezogen werden. Gleiches gilt für die Gewinnabschöpfung über die Regeln des Verfalls nach § 73 ff. StGB. Auch hier sollen Vermögensvorteile, die aus der Tat erlangt wurden, dem Täter entzogen werden. Dazu gilt prinzipiell das Bruttoprinzip. Dies bedeutet, daß nicht nur der nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn, sondern grundsätzlich alles das, was der Täter aus der Tat oder für sie erlangt hat, dem Verfall unterliegt. Dieses Bruttoprinzip gilt auch dann, wenn das Unternehmen nicht durch seine Organe, sondern durch seine Mitarbeiter gehandelt hat. Auf die Frage, ob jemand schuldhaft gehandelt hat, kommt es dabei nicht an.¹¹ Eine Begrenzung des harten Bruttoprinzips, welches in der Realität dazu führen kann, daß eine mit Millionenaufwand erstellte Anlage wegen einer „Minikorruption“ von wenigen Tausend Euro dem Verfall unterliegt und damit ein Unternehmen von heute auf morgen in die Insolvenz geraten kann, ist durch den BGH in jüngster Zeit vorgenommen worden. Nach dieser Entscheidung ist das Erlangte in der Mehrzahl der Korruptionsfälle nicht der Gesamtpreis, sondern die erhöhte Gewinnchance. Im steuerlichen Bereich wird der Gewinn im allgemeinen bereits durch die nachfolgende Besteuerung entzogen, so daß in diesen Fällen nur noch die „sonstigen erlangten Vorteile“ entzogen werden können.

Weitere Abschöpfungsmöglichkeiten ergeben sich aus den §§ 34 und 34 a des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB). Nach diesen Vorschriften können Kartellbehörden bei vorsätzlichen oder fahrlässigen Verstößen gegen eine Vorschrift des GWB, gegen Artikel 81 oder 82 des Vertrages für Gründung der Europäischen Gemeinschaft oder einer Verfügung der Kartellbehörde den wirtschaftlichen Vorteil durch Abschöpfung verlieren und bebußt

werden. Welche Höhe diese Geldbußen annehmen können, ist aus der aktuellen Presse bekannt – dreistellige Millionenbußen sind keine Seltenheit mehr.

3. Anforderung an ein Steuermanagement – Risikoerkennung und Risikobewertung

a. Allgemein

Grundsätzlich müssen im Rahmen des Risikomanagements und damit im Rahmen von Compliance sowohl Aufsichtsrat als auch Vorstand den Vorgaben aus den §§ 93, 116 AktG folgen – sie haben sich der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes zu bedienen. Das Risikomanagementsystem hat in diesem Sinne folgendes zu leisten:

- Eine Risikoinventur, die sämtliche Risiken im Unternehmen identifiziert und bewertet.
- Eine Risikoanalyse, die sämtliche gesetzlichen Anforderungen, sämtliche tatsächlichen Besonderheiten des Unternehmens in Kongruenz bringt – die Entwicklung eines Systems, welches geeignet ist, die Aufgaben eines Compliance-Systems zu erfüllen.
- Eine Aufgabenverteilung, welche die Ziele der Compliance berücksichtigt
- Kontinuierliche Weiterentwicklung unter ständiger Berücksichtigung geänderter rechtlicher und tatsächlicher Parameter
- Sicherung der Qualität und Befugnisse der Kontrollorgane wie Controlling, interne Revision, Vorstand und Prüfer
- Sicherung der Qualität der Berichterstattung an den Aufsichtsrat
- Dokumentation.

Es ist ein Risikofrüherkennungssystem für unternehmensgefährdende Entwicklungen aufzubauen, das jedenfalls vorhersehbare und erkennbare Risiken identifiziert. Ohne Kontrollsystem läuft Risikoerkennung leer, das Kontrollsystem ist letztendlich nichts anderes als die Umsetzung der Risikoerkenntnis.

b. Unternehmenskultur

Unabhängig von der Ausgestaltung und Organisation eines Compliance-Systems wird ein derartiges System nicht funktionieren, wenn es nicht von den Entscheidern im Unternehmen akzeptiert und verinnerlicht ist. Wie jedes Regelungs- und Kontrollsystem wird auch Compliance erst einmal von den Mitarbeitern eines Unternehmens als lästig empfunden. Oft genug geht dies weiter: Bestimmte Einladungen nicht mehr aussprechen zu können, Nettigkeiten nicht mehr verteilen zu dürfen, strenge Formen einhalten

¹¹ Siehe BGH, wistra 2004, 465 ff. Diese Rechtsprechung ist durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes aus NJW 2004, 2073 ff. abgedeckt.

zu müssen wird abgelehnt und als hinderlich für die eigene persönliche Entwicklung im Unternehmen angesehen. Aufgabe der Unternehmensführung ist es, klarzumachen, daß Compliance nicht – wie in vergangenen Jahren vielfach Corporate-Governments-Codices – ein wirklich gewolltes System ist, hinter dessen Inhalten man steht. Das Augenzwinkern: „Wir müssen es zwar haben, aber wir nehmen es nicht so ernst“, verhindert letztendlich jegliches Funktionieren von Compliance. Zusammengefaßt: Compliance beginnt in den Köpfen der Entscheider und funktioniert nur mit deren vorbehaltloser Unterstützung.

c. Ausgestaltung eines internen Kontrollsystems

Die organisatorische Ausgestaltung eines Compliance-Systems kann mannigfaltig sein und sollte sich an vorhandene Strukturen anlehnen, wenn diese auch nur einigermaßen integrierbar sind. Oftmals existieren bereits Compliance ähnliche Strukturen, die man nur zusammenfassen, harmonisieren und anpassen muß. Es ist deutlich einfacher, zu entwickeln, als neu zu schaffen, nicht zuletzt mit Blick darauf, daß Mitarbeiter Anpassungen des Gewohnten viel leichter akzeptieren und umsetzen, als sich an völlig neue Strukturen zu gewöhnen. Ob man eine zentralistische Organisationsstruktur unter einem universellen Compliance-Manager¹² wählt oder die Delegation ressortweise auf bestimmte Mitarbeiter vorzieht, inwieweit man sich externer Angebote¹³ bedient, ist letztendlich eine Frage der sonst vorgefundenen Unternehmensstruktur.

Compliance kann nur wirkungsvoll werden, wenn sie auch von der Position im Unternehmen her den nötigen Stellenwert und die erforderlichen Möglichkeiten hat. Das bedeutet aus meiner Sicht, daß die Anbindung an einen Vorstand – möglicherweise denjenigen, der ohnehin für Recht zuständig ist – erfolgen sollte. Dies bewirkt einerseits eine Entlastung der Mitvorstände, da diese Anbindung eine zulässige Delegation darstellt, welche die Kontrollpflichten der Mitvorstände in diesem Bereich auf Überprüfung der richtigen Auswahl und des richtigen Systems beschränkt. Zum anderen garantiert die unmittelbare Anbindung an den Vorstand, daß die Anliegen der Compliance-Manager auch tatsächlich gehört werden und nicht im Hierarchiewege versanden. Dies verzahnt sich mit dem eben vorgestellten Argument, daß Compliance von der Führungsebene ausgehend etwas wirklich Gewolltes sein muß, um wirksam zu werden.

Der Compliance-Manager sollte im Bereich der eigenen Organisation weisungsfrei sein. Ausschließlich Kontrolle durch den Vorstand, ob das Compliance-System ordnungsgemäß eingerichtet und durchgeführt wird, ist seitens des Vorstandes – und des Aufsichtsrates – erforderlich, Weisungsfreiheit führt zu einer effizienteren Organisation. Auch für die nachgelagerten Mitarbeiter des Unternehmens ist Weisungsfreiheit des Compliance-Officers ein wesentlicher

Punkt: Sie haben das Gefühl, im Falle von Compliance-Problemen einer Stelle gegenüberzustehen, die ihnen hilft, nicht, die sie – wie häufig Revision und Controlling – fürchten. Es gibt zwar Stimmen, die den Compliance-Officer als eine Art Staatsanwalt im Unternehmen begreifen.¹⁴ Dies übersieht aber, daß Prävention und Repression schon vom Ansatz her unterschiedlich sind und man nicht mit den Methoden der Verfolgung Verhinderung erreicht.

Der Umfang einer Compliance-Organisation ist abhängig von der Größe des Unternehmens und der Intensität der Gefährdung. Der Geschäftstätigkeit immanente Gefahren, die sich aus dem Geschäftsfeld ergeben, müssen ebenso gewichtet werden, wie die Komplexität der Verwaltungsstrukturen des Betriebes. Die allgemeinen Grundsätze einer derartigen Organisation lassen sich gut an dem „Guidelines Manual“ zu den USSG¹⁵ entnehmen. Dort existiert ein Katalog von Minimalanforderungen, die auch auf deutsche Strukturen Anwendung finden können.¹⁶ Hinzu kommen bewährte Einzelinstrumente, die jedes Compliance-Programm auch integrieren sollte, wie:

- Das 4-Augen-Prinzip
- Rotation auf gefährdeten Positionen
- Schulung der Mitarbeiter
- Whistle-blowing¹⁷ nicht als „Verpfeifen“, sondern als Möglichkeit, Gefährdungsmomente, die Mitarbeiter erkannt haben, ohne Gefährdung für die eigene Position des Mitarbeiters an das Compliance-System heranzutragen.

Weiter gehört zum Compliance-System, daß die Überwachung und Fortentwicklung des einmal organisierten Apparates erfolgt und insgesamt für das System relevante Parameter im Auge behalten werden. Dazu gehören insbesondere:

- Gesetzesüberwachung
- Rechtsprechungsüberwachung
- Fristenüberwachung
- Durchführungsüberwachung

Sowohl Kontrolle wie Überwachung sind ohne Informationsmanagement nicht denkbar. Datenbankbasiert wird dies heute bereits auf dem Markt angeboten. Ständige Pflege

12 *Hauschka*, Compliance, Compliance-Manager, Compliance-Programme: Eine geeignete Reaktion auf gestiegene Haftungsrisiken für Unternehmen und Management, NJW 2004, 257–261.

13 http://www.ey.com/global/content.nsf/Germany/Thema_-_Corporate_Governance_-_Compliance_Review. http://www.pwc.ch/de/unsere_dienstleistungen/steuer_und_rechtsberatung/unternehmenssteuern_und_internationale_steuerstrukturen/tax_risk_management_und_tax_compliance.html; <http://www.wecomply.com/>; <http://www.qcs-facts.com/>.

14 FAZ 9. 6. 2007 C1 „Beruf und Chance“ zitiert einen Berater von Towers Perrin: „Ein ständiger Staatsanwalt im Betrieb“.

15 United States Sentencing Guidelines Manual.

16 Abdruck insoweit: *Hauschka*, Compliance-Handbuch, S. 20.

17 Dazu *Bürkle*, DB 2004, 2158, 2161.

aller Informationen ermöglicht Schnelligkeit in der Reaktion und damit Effizienz eines Compliance-Managements.

4. Nutzen steuerlicher Compliance über den Fiskalbereich hinaus

Tax-Compliance schützt weit über den rein steuerlichen Bereich hinaus. Sie führen zu einer Gefahrentlastung der Unternehmensführung und – im Akutfall – sogar zur Dämpfung strafrechtlicher Reaktionen. Das Vorhandensein einer Compliance-Organisation ist nach den US-Sentencing-Grundsätzen ein wesentlich entlastender Faktor, wenn es um Zumessung von Sanktionen gegen Unternehmen geht.

Im deutschen Strafrecht beseitigt das Vorhandensein – und die „Wartung“ – derartiger Regelungen bereits das Risiko, wegen der Verletzung von Organisationspflichten persönlich oder als Firma bebußt zu werden. Es kann als gesichert gelten, daß über das Ordnungswidrigkeitenrecht hinaus auch im Strafrecht das Vorhandensein einer Compliance-Organisation strafmildernd wirken wird. Auch die zivilrechtliche Haftung nach den Grundsätzen des Aktienrechtes wird durch funktionierende Compliance in weitem Maße eingedämmt. Compliance hilft zudem bei der Vermeidung auch solcher fehlerhaften Unternehmensentscheidungen, die nicht unmittelbar rechtsverletzend oder schadenersatzauslösend sind.

Die österreichische Privatstiftung (Teil 2)*

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Söffing & Partner, Düsseldorf

a. Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG)

Im Kontext von ausländischen Stiftungen ist die Zurechnungsbesteuerung das wesentliche Merkmal der laufenden Besteuerung. Ist die österreichische Privatstiftung als Familienstiftung zu qualifizieren, ist nach § 15 AStG das Einkommen und Vermögen der Stiftung dem unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stifter oder, wenn dieser nicht vorhanden ist, dem unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Destinatär zuzurechnen. Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich ausdrücklich um die Zurechnung von Einkommen, nicht Einkünften, weshalb die Zurechnung nach § 15 AStG im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 4 EStG und nicht auf Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) zu erfolgen hat.²⁶ Da die Zurechnung nach der Berücksichtigung des Verlustabzugs gemäß § 10 d EStG erfolgt,²⁷ entfaltet ein hohes Verlustvortrags- oder Verlustrücktragspotential keine Wirkung. Ungeachtet der Verwendung des Begriffs „Einkommen“ finden auf den Zurechnungsbetrag gleichwohl die Regelungen der DBA Anwendung.²⁸

Die Zurechnung erfordert nicht noch zusätzlich, daß die Stiftung im niedrig besteuerten Ausland ansässig sein muß oder nur passive Einkünfte bezieht.²⁹ Um als Familienstiftung beurteilt zu werden, müssen der Stifter, seine Angehörigen i. S. d. § 15 AO oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigigt sein (§ 15 Abs. 2 AStG).

Aufgrund der Zurechnung wird das von der in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Privatstiftung erzielte Einkommen zusätzlich der deutschen Besteuerung unterworfen. Die Versteuerung dieses Einkommens in Deutschland im Rahmen der Steuerpflicht des Stifters oder Destinatärs verdrängt eine Erfassung evtl. inländischer Einkünfte der Privatstiftung im Rahmen der deutschen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.³⁰

Neben den mit der Definition einhergehenden Unklarheiten bei der Bestimmung, ob die 50%-Grenze überschritten ist,³¹ ist strittig, nach wessen Verhältnissen die Einkommensermittlung vorzunehmen ist. Nach der Rechtsprechung

* Fortsetzung des Beitrags von Matthias Söffing im steueranwaltsmagazin 2007, 140 ff.

26 BFH vom 5. 11. 1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, unter II.6.

27 Vgl. das Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in R 2 Abs. 1 EStR.

28 Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG Anm. 18 f. (Stand November 2006); Vogt in: Blümich, § 15 AStG Rz. 26 (Stand Oktober 2006); Götz, NWB Fach 2, 8797, 8811. Siehe aber BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.1.1. Der BFH hat die Frage zum Verhältnis des § 15 AStG zu den DBA offengelassen, BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.f.

29 Von Löwe, IStR 2005, 577, 580.

30 Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG Anm. 61; Piltz, ZEV 2000, 378, 380 m. w. N.

31 Siehe von Löwe, IStR 2005, 577, 580; Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 15 AStG Anm. 34 jeweils zur Bestimmung der Bezugs- und Anfallsberechtigigten.

des BFH,³² der sich auch die Finanzverwaltung anschließt,³³ ist das Einkommen bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Stiftung nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts, also einschließlich der Gewährung von Pausch- und Freibeträgen, zu ermitteln. Unentschieden ist jedoch insbesondere, welche Regelungen i. R. d. Halbeinkünfteverfahrens bei der Einkommensermittlung Anwendung finden, d. h. ob die für den Stifter oder die Destinatäre als Zurechnungsempfänger einschlägige hälftige Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 40 EStG)³⁴ oder die für Körperschaften im Ergebnis 95 %-ige Steuerbefreiung nach den Regeln des § 8 b KStG zum Zuge kommt.³⁵ Ausgehend von der vorgenannten Rechtsprechung des BFH zur Einkommensermittlung, in der betont wird, daß das Einkommen der ausländischen Familienstiftung getrennt von dem Einkommen des Zurechnungsempfängers zu ermitteln ist, ist der letztgenannten Auffassung beizupflichten.

Der Empfänger des Zurechnungsbetrags i. S. d. § 15 AStG ist zur Anrechnung der ausländischen Steuern berechtigt (§ 15 Abs. 5, § 12 AStG). Danach kann der unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtige Stifter bzw., bei Fehlen eines solchen, der Destinatär die festgesetzte und zeitraumunabhängig³⁶ gezahlte, keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende österreichische Körperschaftsteuer der Privatstiftung auf seine inländische persönliche Steuer anrechnen, so daß die deutsche Einkommensteuer gemindert bzw. erstattet wird.³⁷ Hierbei ist aufgrund des Verweises in § 12 Abs. 2 AStG die Höchstbetragsberechnung nach § 34 c Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.³⁸ Dies bedeutet, daß die österreichische Steuer nur insoweit auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar ist, als sie auf das zugerechnete Einkommen entfällt.³⁹ Die von dem Stifter (oder Destinatär) als in eigener Person erzielten Einkünfte sind somit bei der Ermittlung des Höchstbetrags auszuscheiden.⁴⁰ Die anzurechnenden Steuern beinhalten alle ausländischen Steuern der Privatstiftung auf ihr Einkommen, und zwar auch solche, die auf Einkünfte aus – aus österreichischer Sicht zu beurteilenden – Drittstaaten entfallen,⁴¹ z. B. Quellensteuern auf ausländische Einkünfte. Es findet somit keine staatenbezogene Höchstbetragsberechnung statt („over all limitation“ statt „per country limitation“).⁴² Die österreichische Quellensteuer auf Auskehrungen der Privatstiftung an die beschränkt steuerpflichtigen Destinatäre, hier 15 %, ist hingegen nicht anrechenbar, da sie nicht auf den Zurechnungsbetrag, der das Einkommen der Privatstiftung und nicht die Einkünfte der Destinatäre widerspiegelt, entfällt.

Ein Vergleich zwischen der angefallenen ausländischen Steuer im Verhältnis zur ausländischen Bemessungsgrundlage und der angefallenen inländischen Steuer im Verhältnis zur inländischen Bemessungsgrundlage findet nicht statt. Daraus folgt, daß die ausländische Steuer auch dann im vollen Umfang, maximal jedoch bis zur Höhe der deut-

schen Einkommensteuer, anzurechnen ist, wenn das nach § 15 AStG zuzurechnende Einkommen geringer ist als die ausländische Bemessungsgrundlage. Eine Minderung des Anrechnungsbetrags in Relation der inländischen Bemessungsgrundlage zur höheren ausländischen Bemessungsgrundlage erfolgt nicht.⁴³ Das Prinzip der ungekürzten Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer trotz niedrigerer inländischer Bemessungsgrundlage gilt jedoch nur insoweit, als in der ausländischen Bemessungsgrundlage, die der ausländischen Steuer der Privatstiftung zugrunde lag, Einkünfte i. S. d. § 34 d EStG enthalten sind. Besteht das zu versteuernde Einkommen der österreichischen Privatstiftung hingegen (teilweise) aus nicht ausländischen Einkünften, die nicht im Katalog des § 34 d EStG enthalten sind, ist der anzurechnende Betrag anteilig zu kürzen.⁴⁴

b. Europarechtswidrigkeit der Zurechnungsbesteuerung

Heftige Kritik erfährt § 15 AStG aufgrund seiner offensichtlichen Europarechtswidrigkeit.⁴⁵ Indem nur Stifter bzw. Destinatäre als Regelungsadressaten gelten, die in Beziehung

32 BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.g.; BFH vom 5. 11. 1992 – I R 39/92, BStBl. II 1993, 388, unter II.5.

33 BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.1.1.

34 So *Dötsch/Pung* in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, KStG nF § 8 b Tz. 14; weitere Nachweise bei *von Löwe*, IStR 2005, 577, 581, unter Fn. 89.

35 So *Wassermeyer*, DStR 2006, 1733, 1735; *von Löwe*, IStR 2005, 577, 581.

36 Siehe *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 12 AStG Anm. 27.

37 *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 15 AStG Anm. 98. Die Erstattung betrifft insbesondere vorab gezahlte Kapitalertrag- oder Zinsabschlagsteuern. Über die anfallende deutsche Einkommensteuer hinausgehende ausländische Steuern werden freilich nicht erstattet.

38 BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.h.

39 BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.5.2.

40 BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.h.

41 *Vogt* in: *Blümich*, § 15 AStG Rz. 27; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 12 AStG Anm. 24. Dies schließt auch Steuern auf Einkünfte der österreichischen Privatstiftung aus Deutschland ein. Streng genommen dürften solche Steuern nicht anfallen, denn die beschränkte Steuerpflicht der österreichischen Privatstiftung wird durch die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG beim Zurechnungsempfänger verdrängt. Faktisch fallen sie aufgrund der zeitlich verzögerten Beurteilung der Zurechnungsbesteuerung gleichwohl an, insbesondere Kapitalertragsteuer auf an die Privatstiftung ausgezahlte Dividenden von in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaften.

42 *Menck* in: *Blümich*, § 12 AStG Rz. 15.

43 BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.h. Ebenso BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.5.2.

44 BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.1.h. Ebenso BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.5.2.

45 Hierzu ausführlich *Wassermeyer/Schönfeld* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 15 AStG Anm. 19.2. ff. Die Kommission hat aus diesem Grund gegenüber der Bundesrepublik Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, vgl. SenFin Berlin 1. 2. 2005 – III A 3-S1361-3/2004.

mit einer ausländischen Stiftung stehen, liegt eine unge-rechtfertigte Beeinträchtigung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit vor.⁴⁶ Die Rechtfertigung für den § 15 AStG, insbesondere Steuerkontrolle und Vermeidung der Kapitalflucht unter Ausnutzung eines Steuergefälles, kann keinen Erfolg haben, da die Vorschrift weder hierzu geeignet noch verhältnismäßig ist, denn der Anwendungsbe-reich mit dem innewohnenden allgemeinen Mißbrauchs-verdacht geht weit über das erklärte Ziel hinaus.⁴⁷

c. Besteuerung der inländischen Destinatäre

Bei den Destinatären stellen die von der ausländischen Stif-tung empfangenen Zuwendungen Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG dar, auf die aus Gründen der diskriminierungs-freien Besteuerung das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchst. i EStG anzuwenden ist. Eine mögliche An-wendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG wie im Fall einer inlän-dischen Stiftung⁴⁸ scheidet aufgrund der fehlenden unbe-schränkten Steuerpflicht der österreichischen Privatstiftung aus.⁴⁹ Die ausländische Quellensteuer auf die in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Zuwendungen der Privatstif-tung sind bei den in Deutschland ansässigen Destinatären i. R. d. Einkommensteuer in den Grenzen des § 34 c Abs. 1 EStG anrechenbar (Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA). Aufgrund einer vom Text des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA abweichenden Formulierung in Art. 10 Abs. 3 des DBA mit Österreich fallen Auskehrungen von österreichischen Privat-stiftungen unter den Dividendenartikel,⁵⁰ so daß Österreich zur Erhebung einer 15%igen Quellensteuer berechtigt ist (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA) und Art. 21 Abs. 1 DBA, wo-nach Österreich vollumfänglich auf eine Besteuerung ver-zichtet, keine Anwendung findet.

Auf Ebene der Stiftung sind Zahlungen an die Destina-täre nicht abzugsfähig (§ 10 Nr. 1 KStG), weshalb sie bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 AStG in dem vom Zurechnungsempfänger zu versteuernden Einkommen ent-halten sind. Um eine Doppelbelastung auszuschließen, wird § 22 Nr. 1 EStG von § 15 AStG verdrängt, so daß die Versteuerung des Einkommens der Privatstiftung im Rah-men der Zurechnungsbesteuerung die nochmalige Versteuerung bei den Destinatären bei Zuwendung ausschließt.⁵¹ Umstritten ist jedoch, ob der Ausschluß der Besteuerung

nur gegenüber dem Zurechnungsempfänger als Begünstig-ten⁵² oder auch gegenüber allen übrigen Destinatären⁵³ Wirkung entfaltet.

D. Ergebnis

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung und Verlagerung des Vermögens in das dortige Besteuerungs-regime ist mit signifikanten Vorteilen verbunden. Dem ste-hen jedoch die von deutscher Seite aufgebauten Barrieren gegenüber. Die Übertragung des Vermögens in die ausländi-sche Stiftung ist unter erbschaft- und schenkungsteuer-lichen Gesichtspunkten aufgrund der Berücksichtigung der Steuerklasse III mit erheblichen Mehrsteuern verbunden. Im ertragsteuerlichen Bereich werden die Vorteile im Zu-sammenhang mit der österreichischen Privatstiftung durch die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG zunichte ge-macht. Hier gilt es, sich über entsprechenden Steuerrechts-rat nach möglichen Gestaltungsalternativen zu erkundigen, die selbstverständlich von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles abhängig sind.

46 Kraft/Hause, DB 2006, 414; Kinzl, IStR 2005, 624, 626; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253, 259. Ebenso Schaumburg, DB 2005, 1129, 1137.

47 Kraft/Hause, DB 2006, 414, 417; Kellersmann/Schnitger, IStR 2005, 253, 261.

48 Siehe oben unter C.I.2. b.

49 Wassermeyer, DStR 2006, 1733, 1735; Dötsch/Pung in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, EStG nF § 20 Tz. 185.

50 Schuch/Haslinger in: Debatin/Wassermeyer, Art. 10 DBA Österreich Rz. 7; Stangl in: Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht, Rn. II/546.

51 Niedersächsisches FG vom 15. 7. 1999 – 14 K 347/93, EFG 2001, 742, rkr. unter Hinweis auf BFH vom 2. 2. 1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727, unter II.3. b. Kritisch zur zeitlich unbeschränkten Nichterfassung beim Destinatär im Vergleich zur auf acht Jahre begrenzten Steuerbe-freiung des § 3 Nr. 41 a EStG bei Hinzurechnungen i. S. d. § 10 AStG siehe Wassermeyer, DStR 2006, 1733, 1735.

52 So Habammer, DStR 2002, 425, 432; wohl auch BMF vom 14. 5. 2004 – IV B 4-S1340-11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, 3, Tz. 15.1.1. und 15.1.5. In den beiden vorgenannten Gerichtsentscheidungen waren die Kläger Zurechnungsempfänger i. S. d. § 15 AStG und Be-günstigte der Zuwendungen zugleich.

53 So von Löwe, IStR 2005, 577, 582; Wassermeyer in: Flick/Wasser-meyer/Baumhoff, § 15 AStG Anm. 24.

Der Abzug von Finanzierungsaufwendungen bei steuerfreien Dividenden – ein Lehrstück für die Vereinbarkeit des deutschen Steuerrechts mit Europarecht am Beispiel des § 8 b Abs. 5 bzw. 7 KStG in der jeweiligen Fassung

Dr. Klaus Eicker, Rechtsanwalt, Steuerberater, Ernst & Young AG, München

1. Allgemeines

Nach § 8 b Abs. 7 KStG 1999¹ galten 5 % der Dividenden aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft als nicht abziehbare Betriebsausgaben. § 8 b Abs. 7 KStG 1999 galt für die VZ 1999 und 2000. Im Anschluß an das EuGH-Urteil in der Rs. Keller-Holding hat der BFH mit Urteil vom 13. 6. 2006² entschieden, daß § 8 b Abs. 7 KStG 1999 i. V. m. § 3 c Abs. 1 EStG gegen die Niederlassungsfreiheit, die im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten gilt, verstößt und somit europarechtswidrig ist. Im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes³ wurde als Nachfolgeregelung des § 8 b Abs. 7 KStG ein neuer § 8 b Abs. 5 KStG (im folgenden: „§ 8 b Abs. 5 KStG a.F.“) eingeführt. Diese Regelung galt vom VZ 2001 bis zum VZ 2003. Auch nach § 8 b Abs. 5 KStG a.F. galt die 5%-ige Abzugsbeschränkung zunächst nur für Bezüge aus ausländischen Anteilen. Der BFH entschied in einem weiteren Urteil vom 9. 8. 2006⁴, daß auch § 8 b Abs. 5 KStG a.F. als unmittelbare Nachfolgeregelung des § 8 b Abs. 7 KStG 1999 gegen die Niederlassungsfreiheit und daneben gegen die Kapitalverkehrsfreiheit⁵ verstößt.

2. Nichtanwendungserlaß zum BFH-Urteil vom 9. 8. 2006

Mit Urteil vom 9. 8. 2006 hat der BFH (I R 95/05) entschieden, daß § 8 b Abs. 5 KStG in der bis zum VZ 2003 geltenden Fassung gegen die Niederlassungsfreiheit und gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Der BFH vertritt in dem Urteil die Auffassung, daß bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit einer Quote von 50,01 % neben der Niederlassungsfreiheit auch die Kapitalverkehrsfreiheit zur Anwendung kommen soll. In der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zeichnet sich jedoch ein Abrücken des EuGH von der bisher vertretenen Auffassung der parallelen Anwendung der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit ab. Unter Berücksichtigung der aktuellen EuGH-Rechtsprechung könnte sich die Ansicht durchsetzen, die Kapitalverkehrsfreiheit schütze keine Beteiligungen an aus-

ländischen Gesellschaften, auf die ein beherrschender Einfluß ausgeübt werden kann.⁶ Nach Ansicht des BMF kommen daher bei einer Beteiligung von mehr als 50 % die Regelungen zur Niederlassungsfreiheit zur Anwendung. Deshalb sind die Grundsätze des Urteils gemäß dem BMF-Schreiben vom 21. 3. 2007 (IV B 7 – G 1421/0) über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden, soweit der BFH im vorliegenden Fall einen Verstoß des § 8 b Abs. 5 KStG a.F. gegen die Kapitalverkehrsfreiheit annimmt. Daraus folgt, daß die Regelung des § 8 b Abs. 5 KStG a.F. für Bezüge aus Drittstaaten weiterhin anwendbar ist. Bei Bezügen aus EU-Staaten ist dagegen § 8 b Abs. 5 KStG a.F. nicht anzuwenden.

3. Subsidiäre Anwendung des § 3 c Abs. 1 EStG

Fraglich könnte sein, ob durch die Geltendmachung der Europarechtswidrigkeit des § 8 b Abs. 5 KStG die Regelung des § 3 c Abs. 1 EStG „wieder auflebt“ und im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der steuerfreien Dividende stehende Aufwendungen bis zur Höhe der im entsprechenden Wirtschaftsjahr bezogenen Dividenden-einnahmen nicht abziehbar sind.

1 § 8 b Abs. 7 KStG 1999 i. d. F. des StBereinG 1999 vom 22. 12. 1999 (BStBl. I 2000, S. 13).

2 I R 78/04. Zur EG-Rechtswidrigkeit der Vorgängerregelung siehe EuGH-Urteil in der Rs. Keller Holding, C-471/04.

3 Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000, BStBl. I 2000, 1433.

4 I R 95/05. Siehe dazu auch den Nichtanwendungserlaß vom 21. 3. 2007 (IV B 7 – G 1421/0 hinsichtlich der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittlandsfällen).

5 Die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit ist dann von Bedeutung, wenn die Niederlassungsfreiheit nicht einschlägig ist, d. h. nach der EuGH-Rechtsprechung keine Beteiligung besteht, die einen bestimmenden Einfluß auf das Unternehmen verschafft. Entgegen der Niederlassungsfreiheit gilt die Kapitalverkehrsfreiheit auch bei Drittlandsfällen, wobei nach dem Beschluß des EuGH vom 10. 5. 2007 in der Rs. Lasertec, C-492/04, davon auszugehen ist, daß eine Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit dann ausgeschlossen ist, wenn der Fall als reiner EU-Sachverhalt unter die Niederlassungsfreiheit fallen würde.

Im Falle einer Europarechtswidrigkeit des § 8 b Abs. 5 KStG würde die Norm nur bezüglich der Rechtsfolge (nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i. H. v. 5 %) vom Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts verdrängt, ansonsten aber anwendbar bleiben. Dies würde bedeuten, daß die Anwendung des § 3 c Abs. 1 EStG weiterhin ausgeschlossen bliebe.

Darüber hinaus wäre es auch aus Vertrauensschutzgesichtspunkten unzulässig, als Reaktion auf den europarechtlichen Verstoß der 5 %-Regelung § 3 c Abs. 1 EStG anzuwenden.⁷ Schließlich ist das Prinzip des Vertrauensschutzes ein zentrales Prinzip des Europarechts.

Auch im Zusammenhang mit der Europarechtswidrigkeit des § 8 b Abs. 7 KStG 1999 ging der BFH in seinem Urteil vom 13. 6. 2006⁸ davon aus, daß die Aufwendungen abziehbar bleiben und § 3 c Abs. 1 EStG somit nicht wieder auflebt. Zur Begründung verweist er auf das EuGH-Urteil vom 23.2.2006 in der Rechtssache Keller Holding.⁹ Gleiches gilt nach der h. M. der Literatur auch für die Nachfolgeregelung in § 8 b Abs. 5 KStG a. F.¹⁰

4. Verfügung der OFD Hannover vom 20. 6. 2007

Auf Grund des BFH-Urteils vom 9. 8. 2006 und dem teilweisen Nichtanwendungserlaß des BMF vom 21. 3. 2007 kommt § 8 b Abs. 5 KStG in der bis zum VZ 2003 geltenden Fassung für Bezüge aus EU-Staaten nicht zur Anwendung. Fraglich ist, ob durch die Europarechtswidrigkeit des § 8 b Abs. 5 KStG a. F. die Regelung des § 3 c Abs. 1 EStG wieder zur Anwendung kommt. In einer aktuellen Verfügung vom 20. 6. 2007 vertritt die OFD-Hannover die Ansicht, daß in solchen Fällen § 3 c Abs. 1 EStG wieder anzuwenden ist.¹¹

5. Europarechtswidrigkeit des § 8 b Abs. 5 S. 1 KStG n. F.

Seit der Neuregelung durch das sog. Korb II-Gesetz gilt das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot i. S. d. § 8 b Abs. 5 S. 1 KStG (im folgenden: „§ 8 b Abs. 5 S. 1 KStG n. F.“) ab dem 1. 1. 2004 sowohl für Gewinnausschüttungen von ausländischen als auch für Ausschüttungen von inländischen Gesellschaften. Da die Vorschrift somit sowohl auf Inlands- als auch auf Auslandsachverhalte gleichermaßen anwendbar ist, liegt keine formal europarechtswidrige Diskriminierung vor. Jedoch kann auch bei Nichtvorliegen einer formalen Diskriminierung ein Verstoß gegen Europarecht in Gestalt einer nicht zu rechtfertigenden Beschränkung von Grundfreiheiten gegeben sein, wenn eine gesetzliche Regelung die Ausübung der Grundfreiheiten weniger attraktiv macht (sog. verdeckte Diskriminierung).

Die Regelung des § 8 b Abs. 5 S. 1 KStG n. F. macht die Ausübung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV)¹² weniger attraktiv und stellt somit eine Beschränkung der Grundfreiheiten dar. Dies ergibt sich daraus, daß bei einer inländischen Tochtergesellschaft die pauschale 5 %-ige Abzugsfiktion durch Begründung einer Organschaft vermieden werden kann. Eine solche Möglichkeit besteht jedoch nicht, wenn es sich um eine ausländische Gesellschaft handelt, da eine grenzüberschreitende Organschaft nach derzeitigem Recht nicht möglich ist. Damit ist die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland weniger attraktiv als die Gründung einer Tochtergesellschaft im Inland, so daß eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegen könnte. Eine Rechtfertigung dieser Beschränkung kommt nach im Schrifttum vertretenen Auffassungen nicht in Betracht.¹³

6. Mögliche Gegenargumente der Finanzverwaltung

Neben der Begründung einer Organschaft kann die pauschale 5 %-ige Abzugsfiktion auch durch eine (ertragsteuerneutrale) Verschmelzung von Mutter- und Tochtergesellschaft vermieden werden. Eine ertragsteuerneutrale Verschmelzung kann aufgrund der Neuregelungen durch das SEStEG auch grenzüberschreitend erfolgen. Da die 5 %-ige Betriebsausgabenfiktion somit sowohl für Inlandsachverhalte (Organschaft/Verschmelzung) als auch für Auslandsachverhalte (Verschmelzung) durch Gestaltungsmaßnahmen vermieden werden kann, könnte die Finanzverwaltung argumentieren, daß keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch § 8 b Abs. 5 S. 1 KStG n. F. gegeben ist. Dem kann entgegengehalten werden, daß die Durchführung einer Verschmelzung (finanziell und administrativ) aufwendiger ist als die Begründung einer Organschaft. Die Vermeidung der 5 %-igen Abzugsbeschränkung ist für Auslandsachverhalte folglich mit einem größeren Aufwand verbunden als die Vermeidung in reinen Inlandsachverhalten. Dieser Mehraufwand könnte eine Muttergesellschaft

6 EuGH-Urteil in der Rs. Cadbury Schweppes, C-196/04; deutlicher, GA Leger, Schlußanträge zur Rs. Cadbury Schweppes, v. 2. 5. 2006, Tz. 33; EuGH-Urteil in der Rs. Baars, C-251/98, Rn. 20; EuGH-Beschluß in der Rs. Lasertec, C-492/04, IStR 2007, S. 439.

7 Körner, IStR 2006, S. 376, 378.

8 I R 78/04.

9 S. Fn. 2.

10 Friedrich/Nagler, IStR 2006, S. 217, 221; Körner, IStR 2006, S. 376, 378.

11 OFD-Hannover, Verfügung vom 20. 6. 2007, S 2750 a – 34 – StO 241, IStR 2007, S. 520.

12 Das Beschränkungsverbot gilt grundsätzlich auch im Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit (vgl. EuGH, Urteil vom 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*; Callies/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, Art. 43 EGV, Rn. 29, 30).

13 Vgl. Körner, BB 2003, S. 2436, 2441.

davon abhalten, ihre Tätigkeiten über eine im EU-Ausland niedergelassene Tochtergesellschaft auszuüben. Vor dem Hintergrund, daß Art. 43 EGV selbst geringfügige oder unbedeutende Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbietet,¹⁴ könnte durch den Mehraufwand die Niederlassungsfreiheit beschränkt werden.

7. Fazit

Ich rege hiermit die Einführung eines neuen Unter-Fachanwalts für Steuerrecht für die korrekte Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in das deutsche Körperschaftsteuerrecht an.

¹⁴ Vgl. EuGH, Urteil vom 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

LiteraTour

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Löwisch

Eigenkapitalersatzrecht

C. H. Beck Verlag, München, 2007, 315 Seiten

Viele Insolvenzverwalter, aber auch deren Ausbilder – Richter sowieso – haben erkannt, daß das Eigenkapitalersatzrecht ein regulatives Monstrum geworden ist. Es ist kaum noch zu überschauen, kaum noch zu verstehen. Über 300 Seiten kommentieren zwei Vorschriften im GmbHG. Gut ist, daß hier eine Kommentierung vorliegt, die nicht von vorne bis hinten gelesen werden muß. Die Autoren sehen aber der Tatsache ins Auge, daß es – selbst bei Abschaffung dieser gesetzlichen Regelungen – der Rechtsprechung überlassen bleibt, die Fragen und Probleme zu beantworten, die letztlich zu den gesetzlichen Regelungen geführt haben.

(JW)

Grashoff

Steuerrecht 2007

C. H. Beck Verlag, München, 2007, 232 Seiten

In den Vorjahren gehörte das Buch immer zu unseren Lieblingswerken. Daran hat sich nichts geändert. Eine kurze, präzise Einführung, ein lesbarer Überblick und eine wertvolle Zusammenfassung über systematische Zusammenhänge im deutschen Steuerrecht. Viele Details, die der Praktiker sucht, findet man vergebens. Zum Glück.

(JW)

Schmieszek

Steueränderungen 2006/07

Stollfuß Jahrbücher, Stollfuß Verlag, Bonn, 2007, 944 Seiten, mit CD-ROM

In der heutigen Zeit weckt ein Buch, das mit einer CD-ROM ausgeliefert wird, besondere Erwartungen. Wenn diese nicht erfüllt werden (s. steueranwaltsmagazin 2007, 155), hat das gesamte Buch ein Problem. Dem bleibt leider nichts hinzuzufügen.

(JW)

Reimer, u. a. (Hrsg.)

Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht

C. H. Beck Verlag, München, 2007, 341 Seiten

Ein immer wiederkehrendes Thema: Der europäische Einfluß auf das deutsche Gesellschafts- und Steuerrecht. Was den deutschen Finanzminister manchmal nicht schlafen läßt (die Rückwirkung von EuGH-Urteilen in Bezug auf das Steuerrecht), findet der Praktiker spannend. Und was passiert eigentlich, wenn deutsche Unternehmen ihren Sitz frei verlegen können? Schlaflos in Berlin.

Hier liegt ein Tagungsband vor uns, der sogar die Diskussionsbeiträge wiedergibt. Neben dem Gesellschaftsrecht sind interessante Beiträge zum Europäischen Steuerrecht enthalten, so bspw. zum Europäischen Unternehmenssteuerrecht, zu steuerrechtlichen Problemen bei der Ausübung der Grundfreiheiten, zu Fragen des Steuerwettbewerbs versus einer Europäisierung des Steuerrechts. Professoren kommen genauso zu Wort wie Praktiker – oder umgekehrt.

(JW)

Kirchhof (Hrsg.)

ESTG Kompakt-Kommentar

7. Auflage, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, 1900 Seiten

Der Kirchhof? Ja, der Kirchhof. Nicht ganz unbemerkt von der deutschen Öffentlichkeit hat der Heidelberger Steuerrechtsprofessor, dessen jüngerer Bruder *Ferdinand* Ende September zum BVerfG wechselte, einen Kommentar geschrieben, bei dem er sicherlich befangen ist. Das BVerfG hatte im Jahr 1999 im Beschluß 2 BvF 2/98 (ohne ihn) folgende kluge, aber etwas verwirrende Sätze geprägt: „Es kommt nicht darauf an, ob der Richter tatsächlich „parteilich“ oder „befangen“ ist, sondern nur darauf, ob ein am Verfahren Beteiligter bei vernünftiger Würdigung aller Umstände Anlaß hat, an der Unvoreingenommenheit des Richters zu zweifeln. Wissenschaftliche Äußerungen zu den betreffenden Rechtsfragen allein sind noch kein Befangenheitsgrund. Es muß etwas Zusätzliches gegeben sein, was die Sorge, der Richter werde die streitige Rechtsfrage nicht mehr offen und unbefangen beurteilen, bei lebensnaher Betrachtung verständlich sein läßt.“ Die Tatsache, daß der Bruder nunmehr Verfassungsrichter wird, zählt wohl nicht dazu, auch wenn er dessen Steuerkonzept „prima in seiner Einfachheit“ fand. (JW)

Scherer

Erbrecht

Münchener Anwaltshandbuch, 2. Auflage, C. H. Beck Verlag, München, 2007, 1902 Seiten

Das gewaltige Werk zum Erbrecht in erster Auflage zusammenzustellen, war schon eine Leistung, die begeisterte. Die 2. Auflage paßt nicht nur den Stand der einzelnen Kapitel an die aktuelle Rechtslage an, sondern hat auch den „Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ (der eigentlich nichts erleichtert) eingearbeitet.

„Jeder sollte ein Testament machen“, empfahl *Stephan Scherer* in der *Berliner Morgenpost*, „Schöner Erben“ war der Titel eines Artikels in der *Financial Times Deutschland*. Hier wird nicht nur ein kleiner Ausschnitt besprochen, sondern der Gesamtkomplex des Erbrechts. Auch erbschaftsteuerliche Kapitel sind enthalten, einschließlich der Aspekte des Internationalen Privatrechts und des Internationalen Steuerrechts. Besonders ausgewogen ist das Kapitel „Steuerlich motivierte Gestaltungen“, das Beratungen ohne steuerrechtliche Berücksichtigung geißelt, aber einer ausschließlich steuerlich motivierten Gestaltung auch nicht das Wort redet. Das Kapitel „Die Nachfolge in Unternehmen und Gesellschaftsanteile“ ist leider viel zu kurz geraten. Dies wäre schon ein eigenes Buch wert. (JW)

Heidel

Aktienrecht und Kapitalmarktrecht

2. Auflage, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2007, 3090 Seiten

Bücher müssen wehtun, wenn sie einem auf die Füße fallen. Und dieses Buch würde wirklich wehtun. Ultradünne Seiten und gigantischer Umfang, da bekommt der Autor an dieser Stelle einen gehörigen Vorschuß an Goodwill. Und hier ist alles drin. Also nicht nur die Kommentierung des AktG, sondern mehr als 20 Themen zum Kapitalmarktrecht. Nicht einmal die Besteuerung der AG fehlt, ist allerdings recht kurz geraten. Das Verzeichnis der Muster ist 1 ½ Seiten lang, die Bearbeiterliste eindrucksvolle 2 ½ Seiten, die Literaturliste als Vorspann zum Europäischen Gesellschaftsrecht ist alleine 20 Seiten lang. Beeindruckend.

Dennoch geht die Kommentierung an vielen Stellen nicht allzusehr in die Tiefe. Praktische Problemlösungen fehlen mancherorts (z. B. zu unserem Lieblingsbeispiel zu § 114 AktG: Kann der betroffene Aufsichtsrat, mit dem ein Beratervertrag abgeschlossen wird, in einem 3-er Aufsichtsrat mitstimmen? Kann ein Vertrag so überhaupt wirksam zustandekommen?). Schade. (JW)

Bals/Pinkos/Püschner u. a.

Steuer-Ratgeber 2007

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

Die Besprechung in TaxLawLinks in [steueranwaltsmagazin](#) 2007, 152 hat einiges vorweggenommen. Trotz der hervorragenden übersichtlichen Aufmachung ist dieses Buch wohl kaum empfehlenswert für „Steuerlich Interessierte“, wenn auch das „ABC des Steuerrechts“ weit über sonst zu findende Zusammenstellungen hinausgeht. Trotz einer scheinbar regelmäßigen Bearbeitung (34. Auflage) sind Fehler enthalten. Fehlt irgendwo im Text ein „nicht“, so kann man das Buch eigentlich wegschmeißen. (JW)

Griesel/Mertes/Riedel

Die Besteuerung komplexer Kapitalanlagen in der Vermögensanlage und -nachfolge

Zerb Verlag, Angelbachtal, 2007, 340 Seiten

Die Autoren stellen umfassend dar, welche Bedeutung und steuerlichen Folgen sich aus den am Markt angebotenen vielfältigen komplexen Kapitalanlageformen für den privaten Kapitalanleger ergeben. Dabei erfolgt – zur Wahrung der Übersichtlichkeit – eine Unterteilung in drei große Gruppen (Finanzinnovationen, Fonds und Genußrechte), in denen sich die einzelnen konkreten Anlageformen, wie z. B. Zertifikate, Schiffsfonds, Asset Linked Note Fonds, Argentinische Staatsanleihen usw., wiederfinden.

Für alle Kapitalanlagen werden neben ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Funktionsweise ausführlich die ertrag- und kapitalertragsteuerliche Seite ebenso beleuchtet wie die erbrechtlichen und erbschaft-/schenkungsteuerlichen Folgen einer unentgeltlichen Übertragung. Dabei finden insbesondere aktuelle Entwicklungen auf dem Anlagemarkt Berücksichtigung, wie z. B. die Abgeltungssteuer, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des geltenden Erbschaftsteuergesetzes und die Entscheidungen des BFH zu Finanzinnovationen aus Anfang diesen Jahres. Strukturiert, klar und verständlich werden die sich ergebenden Probleme anhand von Praxisbeispielen behandelt. Ausführliche Quellenangaben ermöglichen dem Leser einen Einstieg in besondere Spezialprobleme.

Alles in allem ein gelungener Leitfaden für den Praktiker, und zwar nicht nur für den Berater und institutionelle Anleger, sondern auch für interessierte Privatanleger.

Nils Worgulla, Dr. Matthias Söffing

In der nächsten Ausgabe u. a. *Wabnitz/Janovsky*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts; *Mayer* (Hrsg.), Sächsische Steuertagung; *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 26. Auflage; *Hess*, Großkommentar zum Insolvenzrecht, 3 Bde.; *Talanx AG* (Hrsg.), Wirtschaftspresse 2007/2008; *Boveleth/Schmitz*, Veranlagungshandbuch Einkommensteuer 2006, 57. Aufl.

Redaktion

Meldungen ◀◀

Individuelle Literatursuche aus 750 Fachzeitschriften: ZID Profil

Bequem per E-Mail erhalten die Nutzer des Zeitschriften-Inhalts-Dienstes **ZID** regelmäßig die Inhaltsübersicht von 750 juristisch relevanten Fachzeitschriften. Pünktlich zum fünften Geburtstag des beliebten Dienstes stellt der Kuselit Verlag in Kooperation mit der Firma jurmatiX jetzt eine neue Ausbaustufe vor. Ziel der Entwickler ist es, Juristen aus Wissenschaft und Praxis weitgehend von der täglichen Suche nach neuen Veröffentlichungen in ihrem Spezialgebiet zu entlasten.

Entscheidender Vorteil des **ZID Profil** ist die Möglichkeit, individuelle Suchkriterien zu hinterlegen. Entsprechend dieser Profile werden die neu erschienenen Fachzeitschriften zweimal wöchentlich durchsucht. So erhält der Nutzer passgenau und praxisgerecht nur die für ihn relevanten Informationen. Neben einer Auswertung nach Stichwörtern ist dabei auch eine systematische Einteilung nach Quellen, Regionen (Bundesländer/Staaten/OLG-Bezirke), ausgewählten Zeitschriften oder nach Rechtsgebieten möglich. Zusätzlich informiert der **ZID Profil** auch über fach- und themenspezifische Buch-Neuerscheinungen sowie über relevante Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen. Pro Nutzer können bis zu zehn Profile hinterlegt werden. Die Zustellung der Fundstellen erfolgt wie bisher per E-Mail. Diese enthält einen Link über den die gewünschten Daten wahlweise als PDF oder im HTML Format abrufbar sind.

In Anlehnung an die bewährten Recherchefunktionen der Rechtsbibliographie **Kuselit Online** können die Literaturnachweise der Profil-Auswertungen auf Wunsch in einer zugehörigen lokalen Datenbank abgelegt und gesammelt werden. So entsteht mühelos eine stets aktuelle Literatursammlung zum jeweiligen Interessengebiet. Ein Basisdatenbestand des jeweiligen Suchprofils ist optional erhältlich und komplettiert die individuelle Datenbank um zurückliegende Veröffentlichungen. Hierfür werden 1,8 Mio. Quellennachweise der Rechtsbibliographie **Kuselit Online** durchsucht.

Ein vierwöchiger kostenloser Test des **ZID Profil** ist jederzeit unter <http://zidprofil.kuselit.de> unverbindlich möglich.

Kontakt: Kuselit Verlag GmbH, Etschberg
<http://www.kuselit.de>
eMail: verlag@kuselit.de

(aus der Pressemitteilung der Kuselit Verlag GmbH, Juli 2007)

Hinweis der Redaktion: Auch das **steueranwaltsmagazin** ist regelmäßig dabei.

Optionskosten bei Nichtausübung des Optionsrechts

Prof. Dr. Jachmann

Abstract: 1. Räumt ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer Aktienoptionen als Ertrag der Arbeit ein, sind damit zusammenhängende Aufwendungen des Arbeitnehmers erst im Jahr der Verschaffung der verbilligten Aktien zu berücksichtigen (Fortführung der Rechtsprechung im Senatsurteil vom 20. 6. 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl. II 2001, 689).

2. Verfällt das Optionsrecht, sind die Optionskosten im Jahr des Verfalls als vergebliche Werbungskosten abziehbar.

Anlaß: BFH-Urteil vom 3. 5. 2007 Az. VI R 36/05

I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für die Einräumung nicht handelbarer Aktienoptionsrechte nach Verfall bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten in Abzug gebracht werden können.

Die Kläger wurden im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war in leitender Stellung bei der Firma X-AG (Arbeitgeber) beschäftigt. Am 30. 6. 1997 machte er von dem Angebot des Arbeitgebers Gebrauch, Aktienoptionsscheine mit Bezugsrecht auf Inhaber-Stammaktien im Nennbetrag von je 50 DM zu erwerben, und erhielt 5 440 Stück Optionsscheine zum Preis von je 20 DM (insgesamt 108 800 DM). Die Option war zunächst bis zum 1. 6. 1999 befristet. Da zu diesem Zeitpunkt der Kurs der Aktie unter dem vereinbarten Bezugspreis (190 DM) lag, wurde die Laufzeit der Option bis zum 30. 11. 1999 verlängert. Der Kläger machte auch zu diesem Zeitpunkt von seinem Bezugsrecht keinen Gebrauch und ließ damit das Optionsrecht verfallen, weil der Aktienkurs nach wie vor unter dem vereinbarten Bezugspreis lag. Eine Rückgabemöglichkeit nicht genutzter Optionsscheine war vertraglich ausgeschlossen.

Das beklagte FA ließ im angefochtenen Bescheid die Aufwendungen des Klägers für den Erwerb der Optionsrechte in Höhe von insgesamt 108 800 DM nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zu.

Das FG wies die Klage mit den in EFG 2005, 191 veröffentlichten Gründen ab.

II. Begründung der Entscheidung

Das BFH erachtet die Revision der Kläger für begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur antragsgemäßen Herabsetzung der Einkommensteuer (§ 126 Abs. 3 Nr. 1, § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die Optionskosten mindern als vergebliche Werbungskosten die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit.

1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Sie sind bei der Einkunftsart abziehbar, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Unter den Begriff der Werbungskosten fallen alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlaßt sind. Führen Aufwendungen nicht zum beabsichtigten Erfolg, bleibt hiervon ihre Abziehbarkeit als Werbungskosten unberührt (Beschuß des Großen Senats des BFH vom 4. 7. 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl. II 1990, 830, unter C. III. 2. a; BFH-Urteile vom 23. 11. 2000 VI R 93/98, BFHE 193, 555, BStBl. II 2001, 199; vom 24. 5. 2000 VI R 17/96, BFHE 192, 293, BStBl. II 2000, 584; vom 15. 11. 2005 IX R 3/04, BFHE 212, 45, BStBl. II 2006, 258; *Schmidt/Drenseck*, EStG, 26. Aufl., § 9 Rz. 44; *Blümich/Thürmer*, § 9 EStG Rz. 164 ff.; *Kreft* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 9 EStG Rz. 165).

2. Im Streitfall hat der Kläger die Aufwendungen zum Erwerb der Optionsrechte getätigt, um verbilligt Aktien des Arbeitgebers zu erwerben. Dies hätte im Zeitpunkt des Erwerbs zum Zufluß von Arbeitslohn geführt. Das rechtfertigt den Abzug der Optionskosten als vergebliche Werbungskosten.

a) Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH stellt auch

die verbilligte Überlassung von Aktien durch den Arbeitgeber einen geldwerten Vorteil dar. Der Vorteil aus einem für Dienstleistungen gewährten Aktienoptionsprogramm führt allerdings erst in dem Zeitpunkt zum Lohnzufluß, in dem die Ansprüche aus den Optionsrechten erfüllt werden („Endbesteuerung“; BFH-Urteile vom 23. 6. 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl. II 2005, 766; vom 23. 6. 2005 VI R 10/03, BFHE 209, 559, BStBl. II 2005, 770). Dabei errechnet sich der Vorteil aus der Differenz zwischen dem üblichen Endpreis der Aktien am Verschaffungstag und den diesbezüglichen Aufwendungen des Arbeitnehmers (BFH-Urteile vom 19. 12. 2006 VI R 136/01, BFH/NV 2007, 589; vom 20. 6. 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl. II 2001, 689). Zu den Aufwendungen zählt auch der jeweilige Optionspreis.

b) Im Streitfall besteht nach Auffassung des Senats kein Zweifel, daß die vom Arbeitgeber beabsichtigte verbilligte Überlassung der Aktien „für eine Beschäftigung“ des Klägers gewährt wurde und damit zu Arbeitslohn geführt hätte. Mit den erwarteten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit standen die Optionskosten im wirtschaftlichen Zusammenhang. Da der Kläger wegen Nichtausübung der Option den erwarteten Arbeitslohn nicht erhalten hat, führen die Kosten der Einräumung des Optionsrechts zu vergeblichen Aufwendungen.

c) Diese Aufwendungen sind entgegen der Auffassung des FG auch im Streitjahr als Werbungskosten abziehbar.

aa) Werbungskosten sind zwar nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Die Regelungen zur Endbesteuerung von Aktienoptionen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG) erfordern jedoch eine das Abflußprinzip modifizierende Berücksichtigung solcher Aufwendungen, die im Gewinnermittlungsbereich und nach § 17 Abs. 2

Satz 1, § 23 Abs. 3 EStG Anschaffungskosten für den Erwerb der Aktien wären. Da es bei der Endbesteuerung erst mit Ausübung der Option zum Lohnzufluß und damit zur Besteuerung kommt, ist als geldwerter Vorteil aus der Aktienüberlassung der Unterschiedsbetrag zwischen dem üblichen Endpreis der Aktien am Verschaffungstag und den diesbezüglichen Aufwendungen des Arbeitnehmers anzusetzen. Bedingt diese Ermittlung des geldwerten Vorteils die Berücksichtigung der durch die Aktienüberlassung veranlaßten Aufwendungen, so sind diese Aufwendungen auch erst im Zeitpunkt der Aktienüberlassung abziehbar. Nur diese einheitliche, veranlassungsbezogene Wertung des Zuflusses der Einnahmen und der steuerlichen Berücksichtigung der Ausgaben gewährleistet die zutreffende Erfassung der Vorteile aus der Aktienüberlassung, weil Einnahmen und Ausgaben gemeinsam die steuerliche Leistungsfähigkeit ausmachen (*Trzaskalik* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 11 Rz. C 1).

bb) Sind die Zahlungen auf die Optionsrechte danach wie Anschaffungskosten der Aktien zu beurteilen, so sind sie auch als verlorene Aufwendungen abziehbar, wenn das Anschaffungsgeschäft nicht zustande kommt. Maßgeblich dafür ist der Zeitpunkt, in dem die Vergeblichkeit der Aufwendungen deutlich wird (BFH-Urteil vom 28. 6. 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl. II 2002, 758, m. w. N.; *Schmidt/Drenseck*, a. a. O., § 9 Rz. 50). In Anlehnung an diese Rechtsprechung sind vergebliche Aufwendungen zum Erwerb von Aktien im Fall der Einräumung eines nicht handelbaren Optionsrechts in dem Kalenderjahr als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar, in dem das Optionsrecht verfällt. Das war hier das Streitjahr.

3. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid ist im Sinne des Klageantrags zu ändern. Die Neuberechnung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 FGO).

Kapitalvermögen: Finanzierungszinsen für Anteilsaufstockung 2001 als Werbungskosten voll abziehbar

Dr. Friedrich Harenberg

Abstract: Im Jahr 2001 gezahlte Finanzierungszinsen für eine GmbH-Anteilsaufstockung sind in voller Höhe als vergebliche Werbungskosten abziehbar, wenn die GmbH in diesem Jahr keine Ausschüttung vorgenommen hat. Das Halbabzugsverfahren des § 3 c Abs. 2 EStG galt insoweit noch nicht.

Anlaß: BFH-Urteil vom 27. 3. 2007 Az. VIII R 10/06
Nach der Entscheidung des BFH vom 27. 3. 2007 VIII R 10/06 sind Schuldzinsen, die im Jahr 2001 für die Finanzierung einer GmbH-Anteilsaufstockung geleistet wurden, nicht nur zur Hälfte, sondern in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar. Das Halbabzugsverfahren gilt nicht.

Sachverhalt

Der Kläger war an einer GmbH beteiligt und stockte 2001 seine Anteile um 40 v.H. auf. Zu Finanzierung nahm er zwei Darlehen auf, für die er 2001 insgesamt 39 150 DM Schuldzinsen zahlte. Die GmbH schüttete 2001 keine Gewinne offen aus. Das Finanzamt und ihm folgend das FG erkannte nach § 3 c Abs. 2 EStG nur die Hälfte als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen an. Der BFH hob das FG-Urteil auf und ließ die vollen Schuldzinsbetrag zum Abzug zu.

Aus den Gründen

Streitig ist, ob der damals neu eingeführte § 3 c Abs. 2 EStG, der korrespondierend zu § 3 Nr. 40 EStG das Halbabzugsverfahren regelt, bereits für Aufwendungen des Jahres 2001 anzuwenden war.

Erstmalige Anwendung des Halbabzugsverfahren: Das Halbabzugsverfahren gilt gemäß § 52 Abs. 8 a EStG erstmals für die Aufwendungen, die mit Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 EStG erstmals anzuwenden ist.

Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Das Halbeinkünfteverfahren selbst ist erstmals anzuwenden für Gewinnausschüttungen, auf die bei der ausschütten den Körperschaft erstmals das Anrechnungsverfahren nicht mehr anzuwenden ist. Die Vorschriften des früheren An-

rechnungsverfahrens nun wiederum sind letztmals für offene Gewinnausschüttungen anzuwenden, die in dem ersten Wirtschaftsjahr erfolgen, für das das KStG 2001 erstmals anzuwenden war; dies war das Jahr 2001.

Nach diesen Anwendungsregelungen gilt das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG erstmals für offene Ausschüttungen, die dem Gesellschafter im Jahr 2002 zugeflossen sind. Dementsprechend besteht ein die Anwendung des § 3 c Abs. 2 EStG eröffnender wirtschaftlicher Zusammenhang i. S. von § 52 Abs. 8 a EStG mit solchen Gewinnausschüttungen auch erst für Ausgaben, die dem Gesellschafter im Jahr 2002 geleistet worden sind. Für Ausgaben, die schon im Jahr 2001 geleistet worden sind, besteht ein solcher Zusammenhang dagegen grundsätzlich nicht.

Fazit

Bezahlte ein Steuerpflichtiger im Jahr 2001 Zinsen aus der Finanzierung einer Kapitalanlage, aus der er 2001 keine Kapitaleinnahmen bezog, sind die Zinsen als vergebliche Werbungskosten bei den Einkünften des Jahres 2001 zu berücksichtigen. Erhält der Steuerpflichtige anschließend im Jahr 2002 eine Ausschüttung, könnte ein wirtschaftlicher Zusammenhang wohl auch mit diesen Einnahmen bestehen und der volle Abzug zu versagen sein. Dies hat der BFH indes nicht so gesehen und den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ der Aufwendungen streng zeitbezogen beurteilt.

Anmerkung

Die Besprechungsentscheidung enthält sehr umfangreiche und dezidierte Ausführungen zur Auslegung der Anwendungsvorschriften in § 52 Abs. 8 a EStG, die der BFH als „intertemporales Steuerrecht“ bezeichnet.

Zu Recht beschreibt der VIII. Senat den Zweck dieser Anwendungsvorschrift damit, für den Abzug von Aufwendungen eine trennscharfe und praktisch handhabbare Grenzlinie zwischen dem alten Anrechnungsverfahren und dem neuen Halbeinkünfte- und Halbabzugsverfahren zu ziehen. Mit der gefundenen Auslegung ist eine eindeutige Zuordnung der Aufwendungen möglich.

Rückabwicklung von Beteiligungen an geschlossenen Fonds

Änderung der Rechtsprechung bzgl. Anrechnung „unverfallbarer“ Steuervorteile

Besprechung des Urteils des BGH vom 24. 4. 2007 – XI ZR 17/06

Michael Staudenmayer, Rechtsanwalt, Stirm Staudenmayer & Kollegen, Fellbach

Haben Fondsanleger Anspruch auf Rückabwicklung eines Finanzierungsgeschäfts – im vorliegenden Fall nach § 3 HWiG beim verbundenen Geschäft, weil keine Belehrung nach dem Haustürwiderrufgesetz erfolgt ist –, müssen die erzielten Steuervorteile vom Rückzahlungsbetrag abgezogen werden.

I.

Die Klägerin und ihr Ehemann waren 1994 von einem Vermittler in ihrer Wohnung überredet worden, Anteile an einem geschlossenen Immobilienfonds zu erwerben und diesen Erwerb mit einem Darlehen des beklagten Kreditinstituts zu finanzieren.

Es wurde keine Belehrung über das Recht zum Widerruf nach dem Haustürwiderrufgesetz (HWiG) erteilt.

Der nach § 1 HWiG widerrufen Darlehensvertrag bildete mit dem finanzierten Fondsanteilsverkauf ein verbundenes Geschäft im Sinne von § 9 Verbraucherkreditgesetz (VerbrKrG). Der Anleger zahlte nach Widerruf des Darlehensvertrags noch eine Zeit lang Zins und Tilgung an die Bank.

Mit der Klage nahmen die Anleger das finanzierende Kreditinstitut auf Rückzahlung der auf das Darlehen geleisteten Zahlungen in Anspruch, sowie auf Feststellung, daß ihm keine Ansprüche aus dem Darlehensvertrag zustehen und Rückabtretung der Rechte aus Lebensversicherungen, Zug um Zug gegen Abtretung der finanzierten Fondsanteile.

Die vom Berufungsgericht zugelassene Revision der Klägerin, mit der sie sich gegen die anspruchsmindernde Berücksichtigung der Steuervorteile gewandt hat, hatte keinen Erfolg.

II.

1. Nach der höchstrichterlichen Auffassung des XI. Senats des Bundesgerichtshofs entspreche es der „Billigkeit“, daß „unverfallbare und nicht anderweitig erzielbare Steuervorteile den Rückforderungsanspruch des Darlehensnehmers gegen die finanzierende Bank [...] mindern.“¹

Mit diesem Urteil wendet sich der sogenannte Bankrechtssenat gegen die seit 2004 bestehende Rechtsprechung des II. Zivilsenats. Der Große Senat für Zivilsachen mußte nicht angerufen werden, weil der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs auf Anfrage mitgeteilt hatte, daß er an seiner entgegenstehenden Rechtsprechung in den Urteilen vom 14. 6. 2004 (II ZR 385/02), vom 18. 10. 2004 (II ZR 352/02) und vom 31. 1. 2005 (II ZR 200/03) nicht mehr festhalte.

1. a. Begründet wird dies für das im vorliegenden Fall gegebene verbundene Geschäft damit, daß die Darlehensnehmerin aus Schutzzweckerwägungen zu Lasten der finanzierenden Bank vom Risiko der kreditfinanzierten Anlage befreit werden müsse.

Allerdings würde es der Schutzzweck der Haustürwiderrufsvorschriften wiederum nicht erfordern, daß Anleger darüber hinaus einen Gewinn in Form von endgültig verbleibenden Steuervorteilen erzielen könne (vgl. BGH, XI ZR 17/06, Tz. 28).

Der BGH geht im vorliegenden Fall davon aus, daß die Rückzahlung in Folge der Rückabwicklung des Geschäfts nach § 3 HWiG nicht steuerpflichtig sei, denn: „Nach den Feststellungen des Berufungsgerichts stehen den Steuervorteilen der Klägerin und des Drittwiderbeklagten in den Jahren 1994 bis 2000 keine Nachzahlungsansprüche des Finanzamtes gegenüber“ (vgl. BGH, XI ZR 17/06, Tz. 29).

1. b. Es ist nicht mit der Revision angreifbar, daß das Berufungsgericht die Steuervorteile nach § 287 ZPO geschätzt hat, da es weder erhebliche Tatsachen außer Betracht gelassen, noch gegen Denkgesetze verstoßen und auch nicht die Darlegungs- und Beweislast verkannt hat.

Die Anrechnung der Steuervorteile, d. h., der Abzug der Steuervorteile bei dem von der Bank zurückzahlenden Betrag, setzt nunmehr voraus, daß die erzielten Steuervorteile „unverfallbar und nicht anderweitig erzielbar sind“.

Hierzu sind jedoch folgende Ausnahmekonstellationen denkbar, bei deren Vorliegen nach der Rückabwicklung von

¹ BGH-Urteil vom 24. 4. 2007, XI ZR 17/06.

Beteiligungen an geschlossenen Fonds Steuervorteile weiterhin nicht berücksichtigt werden:

- Der Anleger hätte stattdessen einen anderen Unterdeckungsfonds mit Verlustzuweisungen gezeichnet. Dies ist einfach zu belegen, wenn Fonds nicht genügend Anteilszeichner finden und daher nicht geschlossen, sondern aufgegeben werden, und der Anleger dann erst den streitgegenständlichen Fonds beim gleichen Anbieter zeichnet.²
- Der Steuervorteil ist noch nicht „unverfallbar“. Mit „verfallenden Steuervorteilen“ meint der BGH wohl solche bei Beteiligungen, deren Verlustzuweisungen durch die Finanzverwaltung (noch) nicht oder nur teilweise anerkannt worden sind.
- Der Anleger zahlt wegen anderer Verlustabzugsquellen ohnehin keine Einkommensteuer (zum Beispiel, weil andere Fondsanlagen ebenfalls negativ zu Buche schlagen).

Es muß nach dieser Änderung der Rechtsprechung durch den XI. Senat des BGH beobachtet werden, wie sich die Rechtsprechung zur Frage der Sachverhalte, bei denen Steuervorteile anzurechnen oder nicht anzurechnen sind, verfestigt.

1. c. Der BGH hat jedoch das Berufungsurteil in soweit korrigiert, als dieses nur Verzugszinsen in gesetzlicher Höhe ab Rechtshängigkeit zugesprochen hat.

Zinsen können hier nämlich nicht unter dem rechtlichen Gesichtspunkt des Nutzungsersatzes nach den Haustürwiderrufsvorschriften begehrt werden, sondern sind nach den allgemeinen Vorschriften des Bereicherungsrechts zu berechnen. Er läßt es sodann dahingestellt, ob die Bank wegen der im vorliegenden Fall nach Ausspruch des Widerrufs weiter bezahlten und entgegengenommenen Zins- und Tilgungsleistungen bösgläubig im Sinne von § 819 S. 1 BGB sei, weil der Zinsanspruch der klagenden Anlegerin als Nutzungsersatz im Sinne von § 818 I BGB in Höhe des üblichen Verzugszinses von 5 Prozentpunkten über dem Basiszinsatz verlangt werden können. Bei Zahlungen an eine Bank bestehe eine tatsächliche Vermutung dafür, daß die Bank die Geldbeträge entsprechend nutze (Tz. 30, 31 des Urteils BGH XI ZR 17/06).

2. Kritik

2. a. Auch wenn die Haustürwiderrufsrichtlinie hinsichtlich der Rechtsfolgen auf das jeweilige Recht der Mitgliedstaaten verweist, ist fraglich, ob eine Rückabwicklung nach § 3 HWiG wie eine Rückabwicklung im Rahmen eines Schadenersatzanspruches zu sehen ist. Der vom Bankensenat herangezogene allgemeine Grundsatz des Schadenersatzrechts wäre nur dann anwendbar.

Beim Widerrufsrecht handelt es sich aber um einen Anspruch eigener Art.

2. b. Der BGH geht auch davon aus, daß der durch die Bank zurückzahlende Betrag nach Abzug aller erhaltenen Steuervorteile seinerseits keine zu versteuernde Einkunft im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellt.

Hierzu hat der Bundesfinanzhof z. B. geurteilt, daß zurückgeflossene Anschaffungskosten nicht als „negative Werbungskosten“ der Einkommensteuer unterliegen.³

Die Rückgewähr der Einlage nach Anschaffung einer typisch stillen Beteiligung sei keine steuerpflichtige Veräußerung im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) EStG.⁴

Ob dies auch für Rückzahlungen bei insgesamt rückabgewickelten Beteiligungen an geschlossenen Fonds vom BFH so gesehen wird, bleibt abzuwarten. Hiervon ist jedoch auszugehen, nachdem das tragende Argument der Entscheidung zur Rückgewähr der Einlage nach Anschaffung einer typisch stillen Beteiligung darin besteht, daß der Anleger nur sein Guthaben in Höhe seiner vormaligen Beteiligung zurückerhält, sodaß kein entgeltlicher Vorgang vorliege.

Im Falle eines Verkaufs innerhalb der Haltefrist von 10 Jahren ist eine Steuerpflicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) EStG gegeben, wenn ein Gewinn erzielt wird. Der steuerpflichtige Gewinn müßte sich aus der Differenz von Verkaufserlös abzüglich Verkaufsnebenkosten und Anteilsbuchwert abzüglich Abschreibungen ergeben. Zu einer Spekulationsgewinnbesteuerung wird es höchst selten kommen, da kein funktionsfähiger Zweitmarkt für solche Fondsanteile besteht und Gewinne aufgrund der Marktentwicklung in den 1990er Jahren bei geschlossenen Immobilienfonds kaum zu erzielen sind.

III. Zusammenfassung

- Bei der umfassenden Rückabwicklung eines nach § 1 HWiG widerrufenen Darlehensvertrages, der mit einem finanzierten Fondsanteilerwerb ein verbundenes Geschäft im Sinne von § 9 VerbrKrG bildet, ist es mit Sinn und Zweck des § 3 HWiG nicht zu vereinbaren, wenn der Anleger nach Rückabwicklung der kreditfinanzierten Fondsbeteiligung besser stünde, als er ohne diese Beteiligung gestanden hätte.
- Ausnahmsweise bleiben Steuervorteile unberücksichtigt und es muß kein Prozeßvortrag hierzu erfolgen. Es ist vielmehr vorzutragen, daß der Anleger jedenfalls eine (andere) Beteiligung gezeichnet hat oder hätte, die ihm dieselben Steuervorteile verschafft hätte.

² So z. B. in BGH-Urteil vom 6. 2. 2006, II ZR 329/04, insbes. Tz. 19–21.

³ Vgl. z. B. BFHE 198, 425 = BStBl. II 2002, 796.

⁴ BFH-Urteil vom 18. 10. 2006, IX R 7/04, Der Betrieb vom 15. 12. 2006, 2723–2724.

November 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Rechtsformen auf dem Prüfstand – Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	2. 11. 2007, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Doppelrolle der Steuerfahndung	RA/RiAG a. D. Dr. Claus-Arnold Vogelberg	2. 11. 2007, Mörfelden	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12 11 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueranwaltstag Berlin 2007	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Alexandra Mack, RA/FAStR Dr. Klaus Eicker, RA/StB Friedhelm Jacob, RA/FAStR Dr. Marc Jülicher, RiBFH Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet	2. –3. 11. 2007, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Daniel von Bronewski Tel.: 030/72 61 53-120 Fax: 030/72 61 53-111 d.vonbronewski@anwaltakademie.de
Steuerliche Brennpunkte bei Unternehmensfinanzierungen – private equity und weitere Alternativen zur Kreditfinanzierung	StB Prof. Dr. Günther Strunk	3. 11. 2007, Düsseldorf	DeutscheAnwalt Akademie Jenny Steger Tel.: 030/72 61 53-126 Fax: 030/72 61 53-111 steeger@anwaltakademie.de
Aktuelle steuerliche Brennpunkte bei der Übertragung von Immobilien	StB Dr. Gerhard Widmayer, RA/StB Franz Willibald	5. 11. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Recht und Steuern M & A	Andrea Bilitewski, RA Dr. Andreas Höder, LL.M.	5. 11. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@managementcircle.de
Praxis des Internationalen Steuerrechts	N.N., RA/StB Dipl.-Fw Dr. Dirk Pohl	5./6. 11. 2007, Bad Homburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07
Die Kapitalkonten einer Personengesellschaft Die richtige Gestaltung nach Gesellschafts- und Steuerrecht	StB Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	6. 11. 2007, Köln	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Unternehmer-Chancen in der Schweiz nutzen Abendveranstaltung	Frau lic. iur. Gudrun Bürgi-Schneider, StB Herr Harry G. Lübeck	6. 11. 2007, Frankfurt am Main	Ansiedlungszentrum Qualifida AG Tel.: 0041 (0)44 268 99 08 Fax: 0041 (0)44 268 99 09

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
IFRS in der Steuerpraxis	RA Jürgen Brokamp, StB Wolfgang Engels, StB Prof. Dr. Klaus Hahn, Dipl.Oec./Certified Public Accountant Crispin Teufel	6. –7. 11. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@ managementcircle.de
Grundfälle zum Internationalen Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Gerrit Frotscher, StB Prof. Dr. Christian Schmidt	7. 11. 2007, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Frau Röder Tel.: 030/24 00 87-29 Fax: 030/24 00 87-99
Unternehmer-Chancen in der Schweiz nutzen Ganztagsseminar	Frau lic. iur. Gudrun Bürgi-Schneider, StB Herr Harry G. Lübeck und weitere Fachpersonen	8. 11. 2007, Hamburg	AnsiedlungsZentrum Qualifida AG Tel.: 0041 (0)44 268 99 08 Fax: 0041 (0)44 268 99 09
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2007/2008	Dr. Gerhard Ege, WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley, StB Dr. Martin Strahl	8. 11. 2007, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personengesellschaften	RA/FAStR Prof. Dr. Detlev Piltz, RD Franz Hruschka	8. 11. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
IFRS-Crashkurs für den GmbH-Berater	Prof. Dr. Carsten Theile	8. 11. 2007, Düsseldorf	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmens- bewertung	Prof. Dr. Volker H. Peemöller, StB Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Kunowski, StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Matthias Popp	8. 11. 2007, Nürnberg	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht 2007 – praxisorientiertes Basiswissen	Prof. Dr. Michael Fischer, RA/FAStR Dr. Peter Haas, RA/FAStR/StB Arnold Christian Stange	8. –10. 11. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Prof. Dr. Christoph Uhländer, Ltd. RD Thomas Waza	9. 11. 2007, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00
Vereine und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	9. 11. 2007, Mörfelden	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-11 Fax: 0211/61 68 12-77
Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	9. 11. 2007, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die Abgeltungssteuer – Analyse, Auswirkungen und Beratungskonsequenzen	StB Dipl.-Fw Urs Bernd Brandtner, StB Dipl.-Kfm. Jochen Busch	9. 11. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Der Finanzgerichtsprozess	RA/FASr Alexandra Mack	10. 11. 2007, Hamburg	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Die GmbH in der Praxis	Dr. Gerhard Ege, RA/StB Dr. Heinrich Hübner, Notar a. D. Prof. Dr. Hans-Joachim Priester, Prof. Dr. Dres. h. c. Karsten Schmidt	12.–14. 11. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07
Umsatzsteuer update	Hans U. Hundt-Eßwein	14. 11. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Steuerstandort Spanien – Wegzug – Immobilien – Erbschaft –	RA/FASr Dr. Marc Jülicher, RA Fernando Lozano	14. 11. 2007, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-11 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Steuer-Check zum Jahresende	Ltd. MR Hermann Bernwart Brandenburg, StB Klaus Korn, StB/BP Prof. Dr. Hans Ott	15. 11. 2007, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachtagung Steuerrecht 2007/2008	StB Dipl.-Fw Hans-Günter Christoffel, StB Ortwin Posdziech, MR Werner Seitz	16. 11. 2007, Leipzig	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-11 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanz und Steuern 2007	RA Dr. Gottfried E. Breuninger, Prof. Dr. Georg Crezelius, RD Dr. Bianca Lang, WP/StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich Prinz	16. /17. 11. 2007, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07
Die Unternehmensnachfolge nach dem neuen Erbschafts- und SchenkungsStG	RA/StB Joachim Breithaupt	17. 11. 2007, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51
Hilfe, der Prüfer kommt!	Dipl.-Fw/Dipl.-Kfm. Andreas Beckmann	19. 11. 2007, Münster	AWA Außenwirtschafts- Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45
Steuertaktik bei Immobilien- transaktionen	Klaus Brinkmann, LL.M., RA/StB Dr. Stephen A. Hecht, LL.M.	19. 11. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@ managementcircle.de

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuroasen und Offshore-Strukturen Chancen und Risiken internationaler Steuer-optimierung	Dipl. Steuerexperte Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Dipl.-Steuerexperte Dr. Hans-Joachim Jaeger, Notar Daniel Lüthi, RA Dr. Dr. Christof Müller, Katharina B. Padrutt, StB Prof. Dr. Christian Schmidt, Rogelio Tribaldos-Alba, Dipl.-Steuerexperte Beat Walker, Dipl.-Steuerexperte Richard J. Wuermli, Dr. Bernhard Zwahlen	20.–21. 11. 2007, Pfäffikon am Zürich-see, Schweiz	ZfU – International Business School marc.maurer@zfu.ch Tel.: 0041/44/722 85 41 Fax: 0041/44/722 85 86
GmbH-Steuer-Highlights 2007/2008	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	20. 11. 2007, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-0 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grenzüberschreitende Umstrukturierung	Andrea Bilitewski, RA Dr. Andreas Höder, LL.M.	21. 11. 2007, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international	StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Robisch, StB Dipl.-Vw/Dipl.-Fw Alexander Thoma	22. 11. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Aktuelles Steuerrecht, Unternehmensteuerreform 2008, Erbschaftsteuer	RA Dr. Peter Hoffmann-Fölkersamb, RR Carsten Brokelmann, Dipl.-Finw. Harald Rieß, RA Dr. Jochen Bachmann	22./23. 11. 2007, Bremen	Steuerakademie Bremen Tel.: 0421/32 39 22 Fax: 0421/33 99 545 info@steuerakademie-bremen.de
Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht sowie als Instrument der Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer, Notarass. Dr. Jörg Ihle	23. 11. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Unternehmensnachfolge	RA/FAErbR und StR Prof. Dr. Ralph Landsittel	23. 11. 2007, Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Steuerrecht in der Insolvenz	RA/FAInsR Johannes Klefisch	23. 11. 2007, Nürnberg	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel. 030/72 61 53-132 Fax 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Grund- und Standardprobleme der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Beratungspraxis	RA/FAStR Dr. Jürgen Christ, Prof. Dr. Michael Fischer	23./24. 11. 2007, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Steuerfahndungsfall: Verteidigungs- und Beratungsstrategien im Steuerstraf- und Besteuerungsverfahren sowie eine Rechtsprechungsübersicht und Aktuelles aus Gesetzgebung und Verwaltung	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	23./24. 11. 2007, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Aspekte des deutschen Steuerstrafrechts	RA/FAStR Sebastian Korts	24. 11. 2007, Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Der Steuerberaterregreß	RA/FAStR Boris Kuder	24. 11. 2007, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Umwandlungen nach dem SStEG – erste Praxiserfahrungen	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl	26. 11. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Abgeltungssteuer aktuell	RA/StB Alexander Hagen, Dr. Matthias Rimmel, StB Dipl.-Kfm. Bernd Schmitt	28. 11. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@managementcircle.de
Umsatzsteuer in der Logistik	StB Thomas Dempewolf, StB Annette Pogodda	29. 11. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@managementcircle.de
Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt	StB/RA Dr. Ulrich Grünwald, Dipl.-Fw Ralf Sikorski	30. 11. 2007, Erfurt	Bundessteuerberaterkammer Herr Kempin Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen – Einführung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	30. 11. 2007, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung	Prof. Dr. Georg Crezelius, RA/StB/Notar Dr. Rainhard Geck	30. 11. 2007, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07

Dezember 2007

Die Unternehmensnachfolge nach dem neuen Erbschafts- und SchenkungsStG	RA/StB Joachim Breithaupt	1. 12. 2007, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsschwerpunkte bei vorweggenommener Erbfolge und Nachfolgeplanung	Prof. Dr. Georg Crezelius, RA/StB/Notar Dr. Rainhard Geck	1. 12. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Fachtagung Steuerrecht 2007/2008	StB Dipl.-Fw Hans-Günter Christoffel, StB Ortwin Posdziech, MR Werner Seitz	1. 12. 2007, Würzburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12-11 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbrechtliche Beratung und Steuerrecht	RA/FAErbR u. StR Prof. Dr. Ralph Landsittel	1. 12. 2007, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
NWB Steuer-Check zum Jahresende	Ldt. MR Hermann Bernwart Brandenburg, StB Klaus Korn, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	1. 12. 2007, München	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Frau Antczak Fax: 0800/960 08 00
Recht und Steuern M & A	Andrea Bilitewski, RA Dr. Andreas Höder, LL.M.	3. 12. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@ managementcircle.de
IFRS in der Steuerpraxis	RA Jürgen Brokamp, StB Wolfgang Engels, StB Prof. Dr. Klaus Hahn, Dipl.oec./Certified Public Accountant Crispin Teufel	3.-4. 12. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22 700 Fax: 06196/47 22 999 anmeldung@ managementcircle.de
Umwandlungen nach dem SEStEG – erste Praxiserfahrungen	RA/FAStR/WP Dr. Joachim Schmitt, RA Robert Hörtnagl	4. 12. 2007, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Umsatzsteuer update	Hans U. Hundt-Eßwein	5. 12. 2007, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70 30 Fax: 06196/99 62 70 45
Anwaltliche Beratung im internationalen Umsatzsteuerrecht	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	7. 12. 2007, Köln	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Rechtsformwahl: GmbH oder GmbH & Co. KG? Steuer- und gesellschaftsrechtliche Kriterien	RA/FAStR Matthias Wenzler	7. 12. 2007, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi, Prof. Dr. Christoph Uhländer	7./8. 12. 2007, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Steuerfahndungsfall: Verteidigung- und Beratungsstrategien im Straf- und Besteuerungsverfahren, sowie eine Rechtsprechungsübersicht und Aktuelles aus Gesetzgebung und Verwaltung	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	7./8. 12. 2007, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen – Einführung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	11. 12. 2007, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Das neue Erbschaftsteuerrecht – Die Reform nach dem Urteil des BVerfG	StB Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	12. 12. 2007, Berlin	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/61 68 12 11 Fax: 0211/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht 2007 – praxisorientiertes Basiswissen	Prof. Dr. Michael Fischer, RA/FAStR Dr. Peter Haas, RA/FAStR/StB Arnold Christian Stange	13.–15. 12. 2007, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/970 640 Fax: 0234/970 35 07 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrechtliche Grundlagen in Scheidungssachen	RA/FAArbR u. StR/Notar Wolfgang Arens	14. 12. 2007, Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Angelika Günther Tel.: 030/72 61 53-127 Fax: 030/72 61 53-111 guenther@anwaltakademie.de
Einspruch und Klage im Steuerrecht	RA/FAStR Boris Kuder	15. 12. 2007, Berlin	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH Jürgen Brandt	15. 12. 2007, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel.: 030/72 61 53-132 Fax: 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de