

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2010

52. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen
Streck Mack Schwedhelm,
München

www.steuerrecht.org

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Schwärzler/Wagner/Frommelt
**Datendiebstahl in Liechtenstein:
Neues zu den Ansprüchen gegen die LGT
Treuhand AG**
- 7 Spatscheck **Das Ende des
Bankgeheimnisses – Neue
Amtshilferegulungen mit Liechtenstein,
der Schweiz und Österreich**
- 13 Unkelbach-Tomczak **Jahressteuergesetz
2009 – Besteuerung von Einkünften aus
Vermietung und Verpachtung nach § 2 a
EStG und DBA Deutschland – Österreich**
- 17 Worgulla **Das Investmentsteuergesetz
unter dem Regime der Abgeltungsteuer
– Unter besonderer Berücksichtigung des
aktuellen BMF-Schreibens**
- 23 Zacher **Gesellschaftsrecht und
Steuerrecht – Zwillinge oder ungleiche
Brüder?**
- 26 Dikmen **Das Mehrwertsteuer-Paket im
JStG 2009 – Relevante Änderungen für die
anwaltliche Beratungsleistung**

Veranstaltungen

- 30 ArGe Steuerrecht im DAV:
Rückblick auf das Wahljahr 2009
- 32 LiteraTour
- 34 Steuermelder
- 38 Termine

Editorial

I.

Das sog. Minarett-Verbot, dem die Schweizer mit mehr als 57 Prozent zustimmten, hat in der Ausländer-Debatte so einiges ausgelöst. Inhaltlich wenig vernünftig, allerdings eine souveräne Volksentscheidung. Selbst Befürworter von Volksentscheidungen sind nun einigermaßen sprachlos. Die Debatte in der Schweiz setzt noch eins drauf: Das Minarettverbot löse zwar keine Probleme bei der Ausländerintegration, aber es sei als Ergebnis eines demokratischen Prozesses zu akzeptieren, so *Markus Spillmann* in der *NZZ* vom 05.12.2009. Die nachstehende Begründung wäre das Ende aller Bemühungen um Volksentscheidungen in Deutschland: „Der Bürger ist nicht frei von Emotionen, stimmt aber durchaus rational.“

II.

Ein grenzenloses Vertrauen in den Souverän ist dem deutschen Staat fremd. Die *classe politique* hadert nach jeder Bundestagswahl mit den Bürgern, die ja schließlich für die Zusammensetzung ungewollter Koalitionen verantwortlich ist. Auch wenn das Volk bei uns nicht vereidigt wird, eines ist klar: Für die Gesetze ist das Volk nicht direkt verantwortlich. Daher schreibt man in Gesetze hinein, daß dem Steuerpflichtigen (bis zum Beweis des Gegenteils) erst einmal zu glauben sei. Wer's glaubt...

III.

„Ein wichtiges Merkmal des überzogenen Selbstvertrauens ist die Überschätzung der eigenen Fähigkeiten bei der Beurteilung komplexer Zusammenhänge“ (*Elger*, Neurofinance). Wir schauen uns um und entdecken in dieser Hinsicht so einiges.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, München (JD), jennifer.dikmen@streck.net

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

Die 53. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rainer Spatscheck*, Rechtsanwalt in München; *Sabine Unkelbach-Tomczack*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Niels Worgulla*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Jennifer Dikmen*, Rechtsanwältin in München; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Helmut Schwärzler*, Rechtsanwalt in Schaan; *Heinz Frommelt*, Rechtsanwalt in Vaduz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, 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/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **Dr. Klaus von Brocke**, 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 0 30/72 61 52-0;

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

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck und Medien, 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 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Datendiebstahl in Liechtenstein: Neues zu den Ansprüchen gegen die LGT Treuhand AG

Dr. Helmut Schwärzler, Rechtsanwalt, Schwärzler Rechtsanwälte, Schaan
Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz
Dr. Heinz Frommelt, Rechtsanwalt, Justizminister a.D., Sele Frommelt & Partner Rechtsanwälte, Vaduz¹

1. Einleitung

Sind Zahlungen, die die Straf- und Steuerbehörden aufgrund der Erlangung eines unerlaubten Vorteils verhängen, ersatzfähig? Diese Frage beschäftigt vor allem jene Personen, welche seit Februar 2008 aufgrund des Datendiebstahls bei der LGT Treuhand AG² im Visier der Steuerfahnder stehen – nicht nur in Deutschland. Die bereits im Jahr 2009 im steueranwaltsmagazin dargestellte Vorgeschichte zur Beantwortung der gegenständlich relevanten Frage soll hier lediglich kurz noch einmal zusammengefaßt werden.³

Mehrere hundert in Deutschland steuerpflichtige Personen mußten im Rahmen der gegen sie eingeleiteten Steuerstrafverfahren entsprechende Geldstrafen oder Einstellungsbescheide gem. § 153 a StPO entgegennehmen und Zahlungen in Form von Bewährungs- oder Einstellungsauflagen leisten. Die von den Verfassern dieses Artikels vorgenommene juristische Aufarbeitung der einzelnen in den Grundzügen gleichgelagerten Fälle zeigt, daß die *Ersatzfähigkeit von Strafzahlungen* mit gutem Grund zu bejahen ist, wenn einem Kunden vorsätzlich oder grob fahrlässig der Diebstahl und Mißbrauch geschützter Daten verschwiegen wurde. Die erste Entscheidung, die das Landgericht Vaduz hierzu traf, wird wohl durch die Instanzen gehen. Bereits im Jahr 2004 beschäftigte ein Fall die liechtensteinischen Gerichte, der dem gegenständlichen Fall sehr ähnelt. Der deutsche Pferdezüchter und Springreiter *Paul Schockemöhle* hielt in Liechtenstein über eine Stiftung Vermögenswerte, die er in Deutschland nicht deklariert hatte. Die Daten, die dem Treuhänder *Prof. Dr. Dr. Herbert Batliner* nach einer mißglückten Erpressung endgültig abhandenkamen, landeten erst beim SPIEGEL und danach bei der Staatsanwaltschaft Bochum. *Schockemöhle* wurde später wegen verschiedener Steuerstraftatbestände zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 11 Monaten verurteilt. Als Bewährungsauflage mußte *Schockemöhle* insgesamt 1 Mio DM bezahlen. Der festge-

stellte Steuerschaden betrug 29,5 Mio. DM. In der Folge beehrte *Schockemöhle* von seinem liechtensteinischen Treuhänder *Herbert Batliner* den Ersatz sämtlicher Schäden, nämlich den „Steuerschaden“ i.H.v. 29,5 Mio. DM und seine Bewährungsauflage i.H.v. 1 Mio. DM.

Der OGH vertrat in Anlehnung an verschiedene Lehrmeinungen⁴ und Rechtsprechung⁵ grundsätzlich die Auffassung, daß der Steuerschaden und die auferlegte Bewährungsauflage einen Schaden im Sinne des Schadenersatzrechtes darstellen. Für die Beschreibung des Schadensbegriffes zog der OGH die aus der schweizerischen Lehre abgeleitete Definition als „Interesse des Geschädigten am Nichteintritt des schädigenden Ereignisses“ heran.⁶ Letzt-

1 Dr. Helmut Schwärzler ist liechtensteinischer und österreichischer Rechtsanwalt sowie Mediator. Rechtsanwalt Jürgen Wagner ist sowohl in Deutschland, der Schweiz und in Liechtenstein tätig. Dr. Heinz Frommelt ist ehemaliger Justizminister des Fürstentums Liechtenstein und Partner der Kanzlei Sele Frommelt & Partner. Die Autoren bedanken sich bei Rechtsanwalt Dr. Matthias Niedermüller (Schaan), Martin Vonesch (Vaduz) und Rechtsanwalt Christian Merz (Konstanz), die wesentlich zum Gelingen des Artikels beigetragen haben. Die Autoren sind unter www.anwaltsallianz.li erreichbar.

2 Die LGT Treuhand AG wurde von der LGT Group an die First Advisory Group (nunmehr First Group) verkauft und in Fiduco AG umfirmiert. Im Folgenden soll dennoch unverändert von „LGT Treuhand“ die Rede sein.

3 Siehe Schwärzler/Wagner, steueranwaltsmagazin 2009, 2 ff.

4 Zitiert werden im folgenden hauptsächlich österreichische Autoren, da das liechtensteinische Recht weitgehend aus österreichischen Quellen stammt. *Koziol*, Österreichisches Haftpflichtrecht I, Allgemeiner Teil, S. 269 f., Rz. 8/59; *Canaris*, Bankvertragsrecht I Rz 66; *Jabornegg/Strasser/Floretta*, Das Bankgeheimnis, S. 162.

5 BGE 115 II 72.

6 *Oftinger/Stark*, Schweizerisches Haftpflichtrecht I, S. 76, §2, Rz. 22.

endlich kam der OGH jedoch zum Schluß, daß Schäden, welche durch das Scheitern einer versuchten Steuerhinterziehung beim Steuerpflichtigen eintreten, nicht ersatzfähig seien. Es handle sich bei einem solchen Schaden lediglich um den Verlust eines unerlaubten Vorteils; es würde einen Wertungswiderspruch darstellen, wenn auf der einen Seite ein Verhalten und die Erlangung eines bestimmten Vorteils vom Gesetzgeber verboten werde und auf der anderen Seite im Wege des Schadenersatzrechts Ersatz für den Verlust eines solchen verbotenen Vorteils gewährt würde. Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, seien daher die Bestimmungen der Schadenshaftung systematisch auf alle Verbotsnormen der Rechtsordnung abzustimmen und entsprechend einzuschränken. Es erfolge somit eine teleologische Haftungsreduktion.⁷

In seiner Entscheidung hielt der OGH im Schlußteil der Begründung im Anschluß an verschiedene Fragen⁸ in Zusammenhang mit der Ersatzfähigkeit von Steuerstraf- und Steuernachzahlungen ausdrücklich fest, daß er nicht habe feststellen können, ob der Treuhänder den Kläger durch eine unvollständige oder verspätete Information über den Verlust der Daten und die Indiskretion seines Mitarbeiters um die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gebracht habe. Tatsächlich war dies vom Kläger nie behauptet worden, da die Tat in einer laufenden Betriebsprüfung „entdeckt“ worden war. Mit diesem *obiter dictum* hat sich der OGH eine Türe offengelassen, um unter bestimmten Umständen gegebenenfalls Ersatzansprüche zuzusprechen zu können.

2. Sachverhalt

Heinrich Kieber als ehemaliger Mitarbeiter der LGT Treuhand AG hat während seiner Anstellung von 1999 zumindest bis November 2002 eine Vielzahl von Daten gestohlen. Bereits kurz nachdem er die LGT Treuhand AG verlassen hatte, versuchte er im Januar 2003 die Eigentümer der LGT Treuhand AG und der LGT Bank in Liechtenstein zu erpressen. Ab Januar 2003 war also der gesamten LGT Gruppe, insbesondere aber der LGT Treuhand AG und der LGT Bank in Liechtenstein bekannt (oder hätte bekannt sein müssen), daß Kieber Kundendaten gestohlen hatte und nun versuchte, aus diesen Daten Profit zu schlagen.

Der LGT Treuhand AG und ihren Eigentümern gelang es schließlich, Kieber dazu zu bewegen, sich in Liechtenstein wegen des Datendiebstahls und der nachfolgenden Erpressung der Eigentümer der LGT Treuhand AG und der LGT Bank einem Strafverfahren zu stellen. Wie sich nun herausgestellt hat, bezahlte die LGT Treuhand AG im folgenden Strafverfahren nicht nur die gesamten Verteidigungskosten des Erpressers, sondern auch dessen Kosten für den Aufenthalt in Liechtenstein. Kieber wurde schließlich im Rahmen

eines sich über zwei Instanzen hinziehenden Strafverfahrens, das zudem unter Ausschluß der Öffentlichkeit geführt wurde, zu einer bedingten Freiheitsstrafe von einem Jahr wegen Betrugs, Nötigung und Urkundenunterdrückung verurteilt. Nach Abschluß des Strafverfahrens bezahlte die LGT Treuhand AG dem Datendieb und Erpresser überdies einen sechsstelligen Betrag in Schweizer Franken, um ihm einen Neustart unter fremdem Namen im Ausland zu ermöglichen. Auch sorgte die LGT Treuhand AG dafür, daß der Erpresser eine neue Identität erhält. Kieber versicherte in den Strafverfahren, er habe die gestohlenen Daten vernichtet. Beweise hierfür lieferte er nicht. Mittlerweile hat sich herausgestellt, daß die entwendeten Daten und die „zurückgegebenen“ Daten keineswegs identisch waren.

Im Sommer des Jahres 2007 informierten mehrere Kunden die LGT Treuhand AG, daß bei der LGT-Gruppe offenbar ein „Datenleck“ bestanden habe. Die Kunden wiesen die LGT Treuhand AG sogar darauf hin, daß gestohlene Kundendaten bereits in den Besitz ausländischer Steuerbehörden gekommen seien. Die LGT Treuhand AG entschloß sich jedoch, auch trotz dieser Informationen ihre Kunden nicht zu informieren, und verneinte sogar gegenüber den anfragenden Kunden und deren Vertreter vehement auch nur die Möglichkeit eines Datenlecks.

Anfang Februar 2008 informierten britische Behörden die Eigentümer der LGT Treuhand AG, daß die LGT Treuhand AG betreffende Kundendaten gestohlen und bereits an Behörden mehrerer europäischer Länder weitergeleitet worden seien. Kurz darauf wurde Klaus Zumwinkel medienwirksam in Deutschland verhaftet. Kurz danach wurde der letzte Weg der Daten bekannt: Kieber hatte sie dem deutschen Bundesnachrichtendienst für ca. 5 Mio. EUR verkauft.

Die gesamte Zeit hinweg, in welcher der LGT Treuhand AG der Datendiebstahl und dessen Umfang bekannt war, also ab Januar 2003, erachteten es weder die LGT Treuhand AG noch deren Eigentümer als erforderlich, ihre Kunden, deren geschützte persönliche Daten vom Diebstahl betroffen waren, über den Diebstahl zu informieren. Die Kunden wurden weder über den Diebstahl noch über die Erpressung und deren (vermeintliches) Ende, noch später zu irgendeinem Zeitpunkt, informiert. Auch Kunden, die in der Amnestiezeit (2004/2005) nach ihren Unterlagen fragten, um diese in Anspruch zu nehmen, wurden in keinsten Weise informiert. Ab dem Spätsommer 2007 verneinte die

⁷ OGH in LES 2007, 36.

⁸ Beispielsweise stellte der OGH die Frage, ob der Kläger, dessen Steuerhinterziehung wegen eines Geheimnisbruchs mißglückte, durch entsprechende Schadenersatzansprüche wirtschaftlich so zu stellen sei, wie wenn die Steuerhinterziehung geglückt wäre.

LGT Treuhand AG sogar auf Nachfrage verschiedener Kunden vehement, daß bei ihr irgendwelche Daten gestohlen worden waren. Erst am 15. und 22.02.2008 stellte die LGT Bank eine entsprechende Mitteilung auf ihre Website.

3. Zur Frage des Schadenersatzes und der Ersatzfähigkeit des Schadens

Für die Kunden der LGT Treuhand AG stellt sich nun die Frage, ob der aufgrund des beschriebenen Sachverhalts in ihrer Sphäre eingetretene Vermögensnachteil von der LGT Treuhand AG im Wege des Schadenersatzes zu ersetzen ist. Insbesondere stellt sich in Anbetracht der Entscheidung des OGH in der Sache *Schockemöhle* die Frage, ob einerseits ein Schaden vorliegt und dieser andererseits ersatzfähig ist.

Der Vergleich des Sachverhalts in der Sache *Schockemöhle* mit dem eben dargestellten Sachverhalt zeigt, daß wesentliche Unterschiede bestehen. In der Sache *Schockemöhle* war es bereits zu spät für eine Selbstanzeige. Im aktuellen Fall wußten jedoch sowohl die LGT Treuhand AG und auch deren Eigentümer zumindest seit Beginn des Jahres 2003, daß einer ihrer ehemaligen Mitarbeiter eine Vielzahl an geschützten Daten gestohlen hatte.

Die LGT Treuhand AG hätte daher zumindest ab Beginn des Jahres 2003 die Möglichkeit gehabt, ihre Kunden über den Datendiebstahl und ihre mögliche Betroffenheit zu informieren. Dies hat die LGT Treuhand AG jedoch unterlassen und teilweise auf Nachfrage ihrer eigenen Kunden, deren Beauftragte sie war, sogar eine Falschauskunft erteilt. Dadurch hat die LGT Treuhand AG den Kunden maßgebliche Informationen vorenthalten, welche diese dazu benötigt hätten, um eine Entscheidung zu treffen, ob sie angesichts des Datendiebstahls und der dadurch massiv erhöhten Wahrscheinlichkeit, entdeckt zu werden, die Möglichkeiten der deutschen Steueramnestie im Jahre 2004/2005 oder der strafbefreienden Selbstanzeige in Anspruch nehmen sollen. Außerdem stand die Steueramnestie seit Herbst 2002 offen zur Diskussion; bereits im Februar 2003 wurde sie durch das Bundeskabinett beschlossen. Wären die LGT Treuhand AG und deren Eigentümer ihren Informationsverpflichtungen nachgekommen und hätten sie die Kunden über diese wichtigen Umstände informiert, hätten die betroffenen Kunden mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Möglichkeiten der Steueramnestie oder der strafbefreienden Selbstanzeige genutzt. Die vom Datendiebstahl betroffenen Kunden hätten so in jedem Fall vermeiden können, daß gegen sie ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird und sie in diesem Verfahren zur Einstellung des Verfahrens eine Einstellungsaufgabe oder aufgrund einer Verurteilung eine Bewährungsaufgabe leisten müssen. Sie hätten (abhängig vom Zeitpunkt ihrer Information) die Möglichkeiten der Steueramnestie der Jahre 2004 und 2005 nutzen und so

nicht nur die Zahlung einer Bewährungs- oder Einstellungsaufgabe, sondern auch einen Teil der ihnen nun auferlegten Steuernachzahlungen vermeiden können.

4. Schaden

Der Hauptpunkt, der hier behandelt werden soll, ist nicht der Schaden⁹, sondern dessen Ersatzfähigkeit. Wie bereits einleitend ausgeführt, hat sich der liechtensteinische OGH in seiner Entscheidung in der Sache *Schockemöhle* mit den verschiedenen Lehrmeinungen zur Frage auseinandergesetzt, ob also eine nachträglich erhobene Steuer und eine Steuerstrafe einen ersatzfähigen Schaden darstellen. Das Schweizer Bundesgericht hat in einer Entscheidung vom 14.02.1989 eine Buße als Schaden bezeichnet, diese jedoch wegen ihrer Höchstpersönlichkeit als nicht ersatzfähig angesehen.¹⁰ *Koziol* hat Steuernachzahlungen, welche aufgrund eines Bruchs einer Geheimnisverpflichtung anfallen, als Schaden angesehen.¹¹ Die Autoren sind der Auffassung, daß unter Zugrundelegung der Differenzmethode die Vermögensveränderung nach der Bezahlung der Strafe sowie der Steuern einen positiven Schaden darstellt.¹² Auch *Schauer* vertritt die klare Auffassung, daß die Leistung der Steuern und Bezahlung einer Geldstrafe als Schaden anzusehen ist. Bei der Berechnung nach der Differenzmethode wird als Schaden die Differenz zwischen dem tatsächlich vorhandenen Vermögen des Geschädigten nach dem schädigenden Ereignis und dem hypothetisch ohne das schädigende Ereignis vorhandenen Vermögensbetrag angesehen.¹³ Einem Kunden, der Steuernachzahlungen und auch Strafzahlungen geleistet hat, ist daher grundsätzlich ein Schaden im Sinne des Schadenersatzrechts entstanden. Ist er also im Sinne des Schadenersatzrechts auch ersatzfähig?

5. Zur Ersatzfähigkeit des Schadens

Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat im Falle *Schockemöhle* die Ersatzfähigkeit des dem Kläger eingetretenen Schadens mit der Begründung verneint, daß Schäden, die durch das Scheitern einer versuchten Steuerhinterziehung beim Steuerpflichtigen dadurch eintreten, daß er eine Steuer nachzahlen muß, nicht ersatzfähig sind, da es sich bei solchen

9 Siehe steueranwaltsmagazin 2009, 2 ff. 16 BGE 132 III 466/467, E. 4.3.

10 BGE 115 II 72 18 Vgl. BGE 132 III 467/468, E. 4.4.

11 *Koziol*, Österreichisches Haftpflichtrecht I, Allgemeiner Teil, Rz. 8/59. 20 ZR 107 (2008) Nr. 35, E. I./III./1. und 2.

12 Siehe steueranwaltsmagazin 2009, 2, 5.

13 *Schauer* in RdW 2004, 324.

Schäden lediglich um den Verlust eines ohnehin unerlaubten Vorteils handelt. Eine Rechtsordnung dürfe sich nicht widersprechen und könne nicht im Rahmen des Schadenersatzrechts den Ersatz solcher Vorteile gewähren, die an anderer Stelle der Rechtsordnung für bereits für unerlaubt erklärt werden. Dies gebiete die Einheit der Rechtsordnung. Ein Vorteil, den zu erlangen ein Gesetz verbietet, könne ein anderes Gesetz nicht als Schadenersatzanspruch für schutzwürdig erachten. Der Vorteil, um welchen der Geschädigte gebracht wurde, war also die Möglichkeit, die eigentlich geschuldeten Steuern nicht bezahlen zu müssen. Diesen Vorteil erachtete der OGH als unerlaubt.

Unerlaubte Vorteile sind nach einem Teil der Lehre nicht ersatzfähig.¹⁴ Nach einem Teil der österreichischen Lehre soll jedoch auch eine Steuernachzahlung einen ersatzfähigen Schaden bilden, wenn die Pflichtwidrigkeit, durch welche der Schaden eingetreten ist, auf einer Verletzung des Bankgeheimnisses beruht.¹⁵

Auch soll ein ersatzfähiger Schaden vorliegen, wenn beispielsweise ein Rechtsanwalt, Notar oder Steuerberater eine ihm obliegende Verschwiegenheitspflicht verletzt und infolge einer Indiskretion dem Mandanten ein Schaden entsteht. In diesem Fall soll kein Widerspruch der Rechtsordnung vorliegen, welcher den Ersatz eines Schadens als unerlaubten Vorteil verbieten würde. Dies, da die Diskretion des Berufsgeheimnisträgers nicht nur erlaubt, sondern sogar gesetzlich geboten sei.¹⁶ Folgt man dieser Rechtsauffassung, so wären sämtliche Nachteile, die durch die Verletzung einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht entstehen, grundsätzlich ein ersatzfähiger Schaden. Der liechtensteinische OGH hat sich in der Sache *Schockemöhle* mit dieser Auffassung auseinandergesetzt, ist ihr jedoch nicht gefolgt. Trotz offensichtlicher Verletzung des in Liechtenstein gesetzlich verankerten Treuhändergeheimnisses ist er davon ausgegangen, daß kein ersatzfähiger Schaden vorliegt. Er zeigt jedoch deutlich in seinem Urteil, wie schwer sich die Vorinstanzen Landgericht und Obergericht mit dieser Argumentation getan haben. Diese sind mit unterschiedlichen Begründungen zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen gekommen.

6. Strafbefreiung und Steuervorteile der Selbstanzeige und Steueramnestie: Erlaubte Vorteile

Der Vorteil, der durch die Steuerhinterziehung erlangt und später durch die Aufdeckung der Steuerhinterziehung wieder weggefallen ist, soll nach der Auffassung des OGH also nicht ersatzfähig sein. Hier war jedoch klar, daß sowohl der LGT Treuhand AG als auch deren Eigentümern bereits seit Beginn des Jahres 2003 bekannt war, daß einer ihrer ehemaligen Mitarbeiter bis zum Jahr 2002 eine Vielzahl an ge-

schützten Kundendaten gestohlen und mit diesen Daten bereits versucht hatte, die Eigentümer der LGT Treuhand AG zu erpressen. Sie informierte bis zum Februar 2008, also über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren, keinen einzigen Kunden.

Durch die vorsätzliche Nichtinformation ihrer Kunden und die teilweise Erteilung von Falschauskünften hat die LGT Treuhand AG als Beauftragte gegen die ihr aufgrund des Auftragsrechts obliegenden Treue-, Informations- und Sorgfaltspflichten verstoßen und somit rechtswidrig gehandelt. Hinsichtlich der einzelnen bei der LGT Treuhand AG tätigen natürlichen Personen könnte sich zudem u.U. sogar die Frage einer Untreue gegenüber den Kunden als Auftraggeber stellen.

Die LGT Treuhand AG wäre als Beauftragte aufgrund der ihr gemäß Auftragsrecht zukommenden Treue-, Sorgfalt- und Informationspflichten ohne Zweifel verpflichtet gewesen, alle ihre betroffenen Kunden über den Datendiebstahl und die massiv gestiegene Gefahr der Aufdeckung zu informieren.¹⁷ Die LGT Treuhand AG hätte die Kunden darauf hinweisen müssen, daß ihnen für den Fall, daß sie die in Liechtenstein gehaltenen Vermögenswerte in ihrem Heimatstaat nicht deklariert haben sollten, unmittelbar die Gefahr eines Strafverfahrens drohen könnte. Auch hätte die LGT Treuhand AG darauf hinweisen müssen, daß ihnen zur Vermeidung einer Bestrafung oder einer Einstellungsaufgabe und zur Schadensminderung die Möglichkeiten der Steueramnestie oder der strafbefreienden Selbstanzeige offenstehen.

Diese Pflicht bestand unabhängig davon, ob die LGT von der Steuerehrlichkeit ihrer Kunden wußte oder nicht: Sie hätte die Kunden darauf aufmerksam machen müssen, daß aufgrund des Datendiebstahls und der bereits erfolgten Erpressung auch jedem einzelnen ihrer Kunden unmittelbar die Gefahr einer direkten Erpressung durch den Datendieb drohen könnte. Die LGT Treuhand AG hat jedoch

14 *Schauer* in RdW 2004, 324. Hinsichtlich dieses Beitrags ist jedoch auf die Anmerkungen des OGH in seiner Entscheidung LES 2007, 36 zu verweisen, in welcher der OGH ausgesprochen hat, daß es sich bei diesem Beitrag mit Wahrscheinlichkeit um eine Auftragsarbeit für den Beklagten des Verfahrens *Schockemöhle* handelte.

15 *Avancini* in *Avancini/Iro/Koziol*, Bankenvertragsrecht I, 1987, Rz. 2/145; *Koziol*, Haftpflichtrecht I Rz. 8/59.

16 *Harrer* in *Schwimann*, ABGB Kommentar, § 1323 Rz. 62; *EvBl* 2002/32. Ein Steuerschaden kann vor allem dann entstehen, wenn beispielsweise die Möglichkeit zur Steuereinsparung versäumt wird. Der Steuerschaden besteht im allgemeinen dann im Verlust steuerlicher Vorteile. Als potentieller Schädiger bei einem Steuerschaden kommt vor allem ein Steuerberater in Betracht, s.a. *Harrer* in *Schwimann*, ABGB Kommentar Anh. § 1323, Rz. 29.

17 Zu den auftragsrechtlichen Pflichten siehe LES 2007,208; *Strasser* in *Rummel*, ABGB-Kommentar, § 1002, Rz. 42; *Strasser* in *Rummel*, ABGB Kommentar, § 1009, Rz. 17.

durch diese vorsätzliche und wiederholte Unterlassung eindrücklich ihr Interesse an der Aufrechterhaltung der Kundenbeziehungen und somit an der Aufrechterhaltung des aus deutscher Sicht unrechtmäßigen Verhaltens kundgetan. Wären die Kunden pflichtgemäß informiert worden, wäre mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ein Kundenexodus eingetreten. Dieser Kundenschwund durch Selbstanzeigen und Nutzung der Steueramnestie sollte durch die Nichtinformation der Kunden, in der Hoffnung, es werde schon nichts passieren, verhindert werden.

Durch diese Nichtinformation und teilweise Fehlinformation der Kunden entzog die LGT Treuhand AG ihren Kunden die Grundlage für die Entscheidung, ob sie die Möglichkeiten der Steueramnestie nutzen oder eine Selbstanzeige machen sollen.

Die Vorteile, welche eine strafbefreiende Selbstanzeige und auch die Steueramnestie einem in Deutschland Steuerpflichtigen zukommen lassen, stellen im Gegensatz zum Vorteil, den ein in Deutschland Steuerpflichtiger durch die Steuerhinterziehung selbst erlangt, einen vom Gesetzgeber ausdrücklich erlaubten Vorteil dar, welcher dem Steuerpflichtigen, der seine nicht deklarierten Vermögenswerte ausweist, zukommen soll. Sowohl die Selbstanzeige als auch die Nutzung der Steueramnestie sind ein vom Gesetzgeber gewolltes Verhalten (schließlich gesteuert vom fiskalischen Interesse des Staates), das (auch) mit einem Vorteil für den Steuerpflichtigen verbunden ist. Durch die Steueramnestie hatte der Staat Steuersündern die Möglichkeit eröffnet, zu günstigen Konditionen wieder in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Die Bestimmungen der Steueramnestie 2004/2005 sahen sowohl eine vollumfängliche Strafbefreiung als auch eine Nachversteuerung nichtversteuerter Vermögenswerte zu günstigen Konditionen, also eine Verkleinerung der Bemessungsgrundlage zu einem dazu noch niedrigeren Steuersatz, vor.¹⁸

Das Hauptziel der Steueramnestie war es, nicht versteuerte Gelder nach Deutschland zurückzuholen und jedem eine „Brücke zurück in die Steuerehrlichkeit“ zu bauen.¹⁹ Die günstigen Konditionen der Steueramnestie wurden als ein großzügiges Entgegenkommen des Staates angesehen. Durch die Nutzung der Steueramnestie konnten zu attraktiven Konditionen steuerrechtliche wie auch strafrechtliche Probleme gelöst werden.²⁰

Genauso wie bei der für einen befristeten Zeitraum geltenden Steueramnestie ist es auch bei der Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige die permanente Intention des Gesetzgebers, jedem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, eine Strafbefreiung zu erhalten. Dies stellt eine im Strafrecht einmalige Privilegierung des Steuerstraftäters gegenüber jedem anderen Straftäter dar, welchem die Straffreiheit durch Wiedergutmachung der Tat verwehrt bleibt.

Diese Privilegierung der Steuerstraftaten gegenüber anderen Betrugsdelikten ist vom Gesetzgeber gewollt und soll auch in Anspruch genommen werden.²¹ Sowohl die Strafbefreiung einer Selbstanzeige als auch die Amnestie stellen daher einen vom Gesetzgeber gewollten Vorteil dar.

Es kann davon ausgegangen werden, daß mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Kunden, die vom Datenleck informiert worden wären, die Möglichkeiten der Amnestie und/oder der strafbefreienden Selbstanzeige in Anspruch genommen hätten. Dieser Verlust eines möglichen steuerlichen Vorteils und auch der Verlust der Möglichkeit einer rechtzeitigen strafbefreienden Selbstanzeige stellt daher den Entzug eines erlaubten Vorteils und somit einen ersatzfähigen Schaden dar.

7. Fazit

Die Schäden, welche den ehemaligen Kunden der LGT Treuhand AG dadurch entstanden sind, daß die LGT Treuhand AG unter massiver Verletzung sämtlicher auftragsrechtlicher Verpflichtungen ihren Kunden sämtliche Informationen vorenthalten hat, welche für diese offensichtlich von hoher Wichtigkeit für die Frage der Nutzung der Vorteile der Steueramnestie 2004/2005 oder der strafbefreienden Selbstanzeige (während des gesamten Zeitraums) waren, sind den Geschädigten zu ersetzen.

Würde im gegenständlichen Fall trotz der vorsätzlichen massiven Verstöße gegen das Auftragsrecht und die Verschwiegenheitsverpflichtungen eine Haftung des Auftragnehmers LGT Treuhand AG verneint, so hätten Treuhänder und andere Auftragnehmer in Fällen von nicht deklarierten Geldern keinerlei Verpflichtungen irgendwelcher Art gegenüber den Mandanten.

Eine grobe, über Jahre hinweg ununterbrochene Verletzung der essentiellsten Verpflichtungen eines Auftragnehmers und Treuhänders kann und darf daher nicht ohne Konsequenzen für den Auftragnehmer bleiben. Hat ein Auftragnehmer, wie im gegenständlichen Fall, für den Auftraggeber wichtige Informationen und gibt er diese nicht

18 Statt aller *Kaligin*, Strafbefreiungserklärungsgesetz, StraBEG, Stuttgart, 2004 (Sonderdruck aus *Lademann*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz); *Joecks/Randt*, Steueramnestie 2004/2005, München 2004; *Streck (Hrsg.)*, Berater-Kommentar zur Steueramnestie, Köln, 2004; *Rudolf*, Steueramnestie in Deutschland, Private 3/2003. In Liechtenstein *Wagner*, „Steueramnestie in Deutschland – Mögliche Auswirkungen auf Liechtenstein“, JUS & News 2004, S. 19 ff. und Steueramnestie in Deutschland – Erster Nachtrag, JUS & News 2004, 389 f.

19 *Mecking*, Steueramnestie durch Stiftungsdotations, ZSt 03/2003.

20 *Moore's Rowland International*, Steueramnestie 2004/2005.

21 *Heesen*, Selbstanzeige als Instrument zur Kriminalitätsbekämpfung, S. 7.

an den Auftraggeber weiter, so nimmt er zumindest mit bedingtem Vorsatz in Kauf, daß dem Auftraggeber aufgrund seines Verhaltens ein Schaden entstehen könnte. Abschließend ist daher festzuhalten, daß durch den Umstand, daß die LGT Treuhand AG ihre Auftraggeber nicht über die für diese bedeutenden Tatsachen informiert hat und sie somit

mangels Vorliegen der vollständigen Entscheidungsgrundlagen nicht mehr rechtzeitig die Möglichkeiten der Steueramnestie und der straffbefreienden Selbstanzeige nutzen konnten, den Kunden der LGT Treuhand AG daher ein *erlaubter Vorteil* entgangen und eben ein *ersatzfähiger Schaden* entstanden ist.

Das Ende des Bankgeheimnisses – Neue Amtshilferegulungen mit Liechtenstein, der Schweiz und Österreich

Rechtsanwalt Dr. Rainer Spatscheck, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Streck Mack Schwedhelm München¹

I. Entwicklung

Jahrzehntelang galten Liechtenstein, die Schweiz und Österreich als sichere Festungen gegen die Anfragen ausländischer Staaten im Hinblick auf die dort bei Banken und Treuhändern angelegten Vermögenswerte. Anleger konnten sicher sein, dass ihr „Sparschwein“ weder dem deutschen Fiskus noch anderen Anfragenden gegenüber bekannt werden könnte. Es etablierte sich ein über lange Jahre hinweg von den Regierungen der anderen Staaten zwar nicht akzeptiertes, doch faktisch toleriertes System aus Banken, Treuhändern etc., das professionell mit verschwiegenen Geldanlagen umging. In der Praxis zeigt sich, daß die Steuerverkürzung häufig nicht das primäre Ziel der Auslandsanlage war. Sicher war man sich darüber im klaren, daß es zu einer solchen kommen könnte, und akzeptierte diese als „Beifang“. Als wesentlicher Grund für eine verschwiegene Geldanlage werden häufig Sicherheitsaspekte genannt. Gerade die Nachkriegsgeneration hatte die Vorstellung, außerhalb Deutschlands einen Notgroschen anlegen zu müssen. Unternehmer, die mit ihrem gesamten in Deutschland bekannten Vermögen Banken und anderen Gläubigern gegenüber hafteten, sahen so die Chance, das Überleben der Familie auch im Falle eines wirtschaftlichen Bankrotts sicherzustellen. Sieht man sich die im Zusammenhang mit der Auslandsanlage angefallenen Gebühren für Treuhänder, Stiftungen und Bankspesen an, so wird insbesondere bei kleineren und mittleren Anlagevolumina deutlich, daß jedenfalls eine Gesamtrendite-Maximierung nicht das Ziel der gewählten Struktur gewesen sein kann.

Dieses über lange Jahre hinweg ausgeglichene System bekam erste Brüche, als auf Druck der Nicht-Oasen-Staaten, insbesondere der USA sowie mehrerer europäischer Staaten, vor dem Hintergrund der Bekämpfung der Geldwäsche insgesamt anonym geführte Konten nicht mehr möglich waren. Der wirtschaftlich Berechtigte mußte jedenfalls der Bank und dem Treuhänder bekannt sein. Dies gilt auch für ausländische Stiftungen, bei denen regelmäßig der Stifter als

wirtschaftlich Berechtigter genannt wurde. Ferner wurde in Fällen strafrechtlicher Ermittlungsverfahren nach und nach immer umfangreicher Rechtshilfe gewährt. Eine Ausnahme bildete häufig eine Rechtshilfegewährung im Falle der „normalen“ Steuerhinterziehung, bspw. in der schlichten Nichtklärung von Kapitaleinkünften gegenüber dem Fiskus. Schließlich kamen Auskunftsmöglichkeiten im Hinblick auf bestimmte Steuerarten wie z.B. die Umsatzsteuer hinzu, während parallel hierzu die Auslieferungsmöglichkeiten im Falle der Untersuchungshaft auch bei Hinterziehungsdelikten ausgeweitet wurden.²

Auf intensiven Druck der USA vor allem auf die schweizerische UBS³ sowie der OECD auf sog. „Oasen-Staaten“ durch die Einführung weißer (vollständige Amtshilfe), grauer (eingeschränkte Amtshilfe in Steuersachen) und schwarzer (keine Amtshilfe) Länderlisten haben Liechtenstein, die Schweiz und Österreich ihre Auskunftspolitik gegenüber den anderen Staaten mit Bezug auf die steuerliche Amtshilfe radikal verändert, um nicht auf der grauen oder schwarzen Liste zu erscheinen. Entsprechende Abkommen sind bereits abgeschlossen bzw. in Vorbereitung. Das deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz⁴ mag für die Entschlußfassung der „auskunftersuchten“ Staaten ein zusätzliches Argument gewesen sein, jedoch sicher nicht allein ausschlaggebend oder ursächlich.

Im folgenden werden die Entwicklungen in Liechtenstein, der Schweiz und Österreich im einzelnen dargestellt.

¹ Dr. Rainer Spatscheck ist Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln Berlin München.

² Siehe Spatscheck/Alvermann, Steuerfahndung ohne Grenzen, IStR 2001, 33.

³ Siehe hierzu unten Ziff. III.

⁴ BGBl. I 2009, 2302, siehe hierzu Exkurs unten Ziff. V.

II. Liechtenstein

Liechtenstein nimmt insofern eine Vorreiterrolle unter den drei Staaten ein, als es bereits im Dezember 2008 eine Vereinbarung über den Informationsaustausch in Steuersachen mit den Vereinigten Staaten unterzeichnet hat.⁵ Ein entsprechendes Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Fürstentums Liechtenstein wurde am 02.09.2009 mit Zusatzprotokoll abgeschlossen.⁶

1. Inhalt des TIEA Deutschland-Liechtenstein

Deutschland und Liechtenstein verpflichten sich einander zum Informationsaustausch im Hinblick auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern sowie im Hinblick auf Ermittlungen, die für ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren von Bedeutung sein können. Die Informationen müssen Behörden oder „Personen“ in dem jeweiligen Vertragsstaat zugänglich sein (Artikel 2 des Abkommens).

Im Abkommen sind die betroffenen Steuern aufgezählt. Neben den Ertragsteuern ist die Gewerbesteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer und Versicherungssteuer betroffen. Ferner wird das Abkommen auf die zu den Steuern anfallenden Zuschläge oder den genannten Steuern „ähnliche“ Steuern ausgedehnt.

Artikel 4 des Abkommens enthält Begriffsbestimmungen, die man eigentlich eher aus angelsächsischen Abkommen kennt. Von praktischer Bedeutung ist Artikel 4 Abs. 1 o) des Abkommens, nach dem der Begriff „Steuerstrafsachen“ entsprechend dem Strafrecht des ersuchenden Staates definiert wird. Stellt also Deutschland ein Auskunftsgesuch an Liechtenstein, was in der Praxis der Normalfall sein wird, ist die Frage, ob eine „Steuerstrafsache“ vorliegt, nach deutschem materiellen Recht zu beurteilen.

Zentrale Regelung des Abkommens ist Artikel 5, der den „Informationsaustausch auf Ersuchen“ regelt. Schon in der Überschrift wird damit eindeutig klargestellt, daß es keine automatisierte Informationsweiterleitung, wie dies bspw. innerhalb der EU-Zinsrichtlinie der Fall ist, geben wird. Ferner ist folgendes geregelt:

- Die Auskünfte müssen unabhängig davon erteilt werden, ob die Informationen bei den ersuchten Regierungen bereits intern vorhanden sind. Da die liechtensteinische Regierung nahezu keine Möglichkeit der Auskunftserlangung von Banken in bezug auf die eigenen Staatsbürger hat, stellt diese Regelung ein absolutes Novum dar und läßt die liechtensteinischen Steuerzahler eine neue Informationsbegehrlichkeit auch des eigenen Fiskus befürchten. Abkommensrechtlich ist Liechtenstein jedenfalls verpflichtet, allein schon zur Durchführung des Abkom-

mens interne Strukturen zur Informationsbeschaffung herzustellen.

- Das Gebrauchmachen von den Abkommensmöglichkeiten ist subsidiär, d.h., inländische Ermittlungen müssen erfolglos oder nur schwer möglich sein. Der Umfang der Auskunft richtet sich nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei.
- Die Auskünfte umfassen solche von Banken, anderen Finanzinstituten oder Personen, einschließlich Bevollmächtigten und Treuhänder, die als Vertreter oder Treuhändern handeln, sowie Auskünfte über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften, Gemeinschaften und anderen Personen. In dieser Formulierung liegt die eigentliche Aufgabe des „Bankgeheimnisses“.
- Das Auskunftersuchen muß folgende schriftliche Angaben enthalten: Identität der Person, Zeitraum, für den die Auskünfte erbeten werden, Art der erbetenen Auskünfte, den steuerlichen Zweck der Auskunftserteilung, Gründe, warum der andere Vertragsstaat über diese Informationen verfügt, Namen und Anschrift derjenigen, in deren Besitz sich die Auskünfte vermutlich befinden, eine Erklärung des ersuchenden Vertragsstaats, daß man die erbetenen Informationen erhalten hätte, wenn sich diese im Inland befunden hätten, sowie eine Erklärung der ersuchenden Regierung, daß man die inländischen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft hat. Völlig unklar ist in diesem Zusammenhang, was genau angegeben werden muß, um die „Identität der Person“, deren steuerliche Verhältnisse untersucht werden sollen, zu beschreiben. Eine Erläuterung enthält das Protokoll, auf das unter Ziff. II, 2 eingegangen wird.

Von geringerer praktischer Bedeutung wird Artikel 6 des Abkommens sein, nachdem sich die Vertragsparteien verpflichten, unter bestimmten Bedingungen „Steuerprüfungen im Ausland“ durchzuführen.

Je nach praktischer Handhabung durch die Regierung von Liechtenstein – mit umfangreichen Auskunftersuchen der liechtensteinischen Regierung an die deutsche Regierung rechne ich nicht – ist Artikel 7 des Abkommens, der dem ersuchten Vertragsstaat eine Möglichkeit der Ablehnung des Ersuchens einräumt, von ausschlaggebender Bedeutung. Richtig verstanden hat Liechtenstein jedenfalls eine Prüfungs-„möglichkeit“, eher eine Prüfungs-„pflicht“, im Hinblick darauf, ob das Ersuchen in Übereinstimmung mit

5 TIEA Liechtenstein-USA vom 08.12.2008, *Wulf* in Stbg. 2009, 459 ff., mit Hinweis auf *Hosp* Abkommen betreffend Informationsaustausch in Steuersachen zwischen den USA und Liechtenstein, Liechtenstein-Journal 2009, 48.

6 Text: http://www.liechtenstein.li/eli/liechtenstein_main_sites/portal_fuerstentum_liechtenstein/fl-med-steuerabkommen.htm; Zum Tax Information Exchange Agreement Model s. *Herbst/Brehm*, IWB 2005/14, Fach 10, International, Gruppe 2, 1853-1864.

dem Abkommen gestellt wurde, tatsächlich im ersuchten Staat aber alle Auskunftsmöglichkeiten ausgeschlossen wurden und ein Verstoß gegen den liechtensteinischen *ordre public* nicht vorliegt. Ferner ist an Aussageverweigerungsrechte, insbesondere der Berufsgeheimnisträger (Ärzte, Anwälte, etc.), zu denken. Schließlich kann die Auskunftserteilung abgelehnt werden, wenn selbst nach dem Recht des ersuchenden Staats ein Auskunftsverlangen unzulässig wäre oder die vom ersuchenden Staat geplante steuerliche Veranlagung eine ungerechtfertigte Benachteiligung der jeweiligen Staatsangehörigen mit sich brächte.

In der Praxis wird die unter Artikel 7 Abs. 3 getroffene Regelung, nach der ein Auskunftsersuchen nicht mit der Begründung abgelehnt werden darf, die dem Ersuchen zugrundeliegende Steuerforderung sei strittig, für Verfahrensprobleme sorgen. Wie darf Liechtenstein verfahren, wenn die dortige Regierung der festen Überzeugung ist, daß eine Steuerforderung nicht nur „strittig“, sondern absolut ausgeschlossen ist. Haben bspw. die auf ein Ersuchen Deutschlands hin erhobenen Informationen ergeben, daß der vermutete Vermögenswert seit zehn Jahren ausschließlich in Gold angelegt wurde und sich dieses seitdem unberührt in einem Schließfach befindet, liegt nicht nur eine „strittige“ Steuerforderung vor, sondern gar keine. In diesem eindeutigen Fall muß Liechtenstein folglich berechtigt sein, das Auskunftsersuchen zurückzuweisen. Entgegen der Überschrift des Artikel 7, nach dem die „Möglichkeit“ besteht, das Ersuchen abzulehnen, hat nach richtiger Ansicht der ersuchte Staat unter Rechtsstaatlichkeits- und Gleichbehandlungsgesichtspunkten sogar die Pflicht, eine entsprechende Überprüfung durchzuführen. „Leichtfertig“ erteilte Auskünfte dürften sogar einen Schadensersatzanspruch des Betroffenen mit sich bringen.

Artikel 9 regelt die vertrauliche Behandlung der Auskünfte, die – ohne schriftliche Zustimmung des auskunftserteilenden Staats – auch nur zu Steuerzwecken verwandt werden dürfen.

Ein Verständigungsverfahren ist in Artikel 10 vorgesehen.

Das Abkommen ist nach Artikel 13 Abs. 2 nur in Bezug auf Steuerjahre oder Veranlagungszeiträume anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2010 beginnen. Damit sind zwei Dinge noch nicht klargestellt: Ab wann dürfen die Auskunftsersuche gestellt werden? Ist bspw. denkbar, am 02.01.2010 ein Auskunftsersuchen für das Jahr 2010 zu stellen, um sicher feststellen zu können, ob die Vorauszahlungsbescheide zutreffend sind, oder muß – nach vorzugswürdiger Einschätzung – abgewartet werden, bis für das Jahr 2010 entweder eine Steuererklärung vorliegt oder eine solche rechtswidrig nicht abgegeben wurde. Die zweite Frage bezieht sich darauf, ob die im Rahmen der Amtshilfe

gewonnenen Informationen betreffend die Jahre 2010 ff. auch für Zwecke der Beurteilung der Vorjahre herangezogen werden können. Hierzu enthält das Protokoll zum Abkommen eine Regelung, s. Ziff. II, 2.

2. Protokoll zum TIEA Deutschland-Liechtenstein

Während das Abkommen als solches die generellen Regelungen enthält, sind die praktisch wichtigen und im Ergebnis teilweise überraschenden Vorschriften im Protokoll zum Abkommen⁷ enthalten.

Zum einen enthält das Protokoll Verfahrensfragen, wie z.B., daß der Betroffene über das Auskunftsersuchen zu unterrichten ist, soweit der Zweck der Ermittlung hierdurch nicht gefährdet wird. Ferner ist die landesinterne Weitergabe der erlangten Auskünfte nur für den Fall einer im Einzelfall bestehenden dringenden Gefahr für Leib, Leben etc. als zulässig erklärt. Eine Vorschrift, nach der Daten, die nicht oder nicht mehr erforderlich sind, zu löschen sind, ist dort ebenso enthalten wie eine Bestimmung, nach der Schadensersatzansprüche nach dem innerstaatlichen Recht des auskunftsersuchenden Staats geltend zu machen sind, wobei dieser sich nicht damit exkulpieren kann, daß ihm „schlechte Informationen“ von Dritten geliefert wurden.

Zwei Regelungen des Protokolls überraschen und geben Anlaß, darauf weiter einzugehen.

Nach Ziffer 2 des Protokolls ist zur „Bestimmung der Identität des Steuerpflichtigen“ im Sinne von Artikel 5 Abs. 5 „eine Namensnennung nicht erforderlich“, sofern sich diese aus anderen Anhaltspunkten bestimmen läßt. Diese Passage steht im Widerspruch zu der Formulierung in Art. 5 Abs. 5 des Abkommens und überrascht insofern, als im Vorfeld des Abschlusses der TIEAs von allen Staaten mehrfach betont wurde, daß sogenannte fishing expeditions nicht zulässig sein sollen. Bei diesen werden – anders als im Text des Abkommens – dem ersuchten Staat, bspw. Liechtenstein, nicht der deutsche Steuerpflichtige mit vollständiger Namensnennung und konkreter Bezeichnung der angeblichen Bankverbindung genannt, sondern Teile dieser Informationen liegen noch nicht vor und werden von Liechtenstein selbst erhoben und vervollständigt. Insofern ist völlig unklar, wie konkret die Bezeichnung ausfallen muß. Was darf weggelassen werden? Anhand von Fallbeispielen läßt sich die Problematik schnell verstehen. Darf der deutsche Fiskus bspw. beim liechtensteinischen Fiskus Auskunft einholen,

- ob der namentlich bekannte deutsche Steuerpflichtige X bei dem konkreten Bankhaus Y in Liechtenstein eine

⁷ Text: http://www.liechtenstein.li/liechtenstein_main_sites/portalfuerstentum_liechtenstein/fl-med-steuerabkommen.htm

Bankverbindung unterhält? Diese Anfrage wird zulässig sein, selbst wenn die Kontonummer etc. nicht genannt werden können.

- herauszufinden, wer der deutsche Steuerpflichtige ist, der Inhaber des der Finanzverwaltung bekannten Bankkontos Nr. X bei der liechtensteinischen Y-Bank ist? Folgt man dem Protokoll, dürfte diese Auskunft – entgegen dem Abkommenstext – beantwortet werden müssen.
- welche deutschen Steuerpflichtigen bei liechtensteinischen Banken und Treuhändern Vermögenswerte angelegt haben, so sie in Deutschland zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen führen? Diese weitestgehende Form des Auskunftersuchens ist – selbst nach der erweiternden Auslegung im Rahmen der Protokollformulierungen – als reine fishing expedition unzulässig. Insofern muss jedoch klar sein, daß der eindeutige Trend im Bereich der steuerlichen Amtshilfe zu einer weitgehenden Offenlegung der steuerlichen Informationen geht, weshalb eine abweichende Auslegung dieser Bestimmung im Einzelfall durch die liechtensteinischen Behörden nicht ausgeschlossen werden kann.

Ebenso weicht die unter Ziffer 4 des Protokolls enthaltene Regelung, nach der die erteilten Auskünfte auch für die Beurteilung außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abkommens liegender Zeiträume herangezogen werden können, von der strikt formulierten Regel in Artikel 13 Abs. 2, nach der nur Veranlagungszeiträume ab dem 01.01.2010 betroffen sind, deutlich ab. Wird im Rahmen der Amtshilfe festgestellt, daß ein deutscher Steuerpflichtiger am 15.01.2010 eine Geldanlage in Liechtenstein i.H.v. 1 Mio. EUR unterhält, ist relativ leicht nachvollziehbar, dass die Anlage auch in den Vorjahren mit allergrößter Wahrscheinlichkeit bestanden haben muß und der Steuerpflichtige jedenfalls wird darstellen müssen, woher er den plötzlichen Vermögenszuwachs hat. Für solch eine Rückrechnung stünden die im Rahmen des Abkommens erhaltenen Informationen zur Verfügung.

III. Schweiz

1. Aktuelle Situation

Die Schweiz hatte bislang in all ihren Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf den unter Artikel 26 OECD-Musterabkommen analog vereinbarten Informationsaustausch stets den Vorbehalt gemacht, dass Amtshilfe nicht gewährt wird, wenn sich die vom nachfragenden Staat begehrten Informationen bei einer Bank, einem Treuhänder etc. befinden. Der Schweizerische Bundesrat hat am „Freitag, den 13.03.2009“ den Rückzug des schweizerischen Vorbehalts zu Artikel 26 OECD-Musterabkommen angekündigt und diesen in der Folge mit mehreren Staaten bereits vollzogen. Die Schweiz schloß u.a. Revisionsprotokolle mit Österreich, Frankreich etc. ab. Mit Deutschland laufen be-

reits Verhandlungen zum Abschluss eines Revisionsprotokolls, das jedoch noch nicht abgeschlossen und ratifiziert ist. Es ist damit zu rechnen, daß dies 2011 der Fall sein wird.

Die Revisionsprotokolle enthalten in aller Regel folgende Bestimmungen:⁸

Artikel 26 Ziffer 5 enthält die Regelung, daß keiner der Vertragsstaaten die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil sich diese bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum einer anderen Person beziehen. Die Steuerbehörden haben intern sicherzustellen, daß sie Zugriff auf diese Informationen haben. Für die Schweiz bedeutet dies insofern eine Neuerung, als es hierfür keine gesetzliche Regel gibt, sondern bislang auf Verordnungsgrundlage⁹ von den Bankinstituten etc. Informationen erhoben wurden.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus den Schlußprotokollen, die im wesentlichen dem TIEA Deutschland-Liechtenstein entsprechen. Hervorzuheben ist insofern, daß Maßnahmen, die lediglich der Beweisaufklärung dienen (fishing expeditions), nicht zulässig sein sollen. Die zeitliche Anwendbarkeit ist begrenzt auf die Veranlagungsjahre, die am 1. Januar des Jahres beginnen, das nach dem Jahr erfolgt, in welchem das Protokoll in Kraft tritt. Im Fall von Deutschland wird dies voraussichtlich der 01.01.2011 sein.

Da die Amtshilferegel auch in Fällen von Strafverfahren anwendbar sind, wird hier die wesentlich einfachere Amtshilfe die Rechtshilfe ersetzen.

2. Sonderfall Amtshilfe Schweiz-USA in den UBS-Fällen

Auslöser für die steuerliche Kooperationsbereitschaft der Schweiz auf der Ebene der Amtshilfe war vor allem ein Steuerstreit der UBS mit den USA, der sich ungeahnt dynamisch entwickelt hatte. Gegen verschiedene US-Bürger liefen Strafverfahren. Aus diesen sammelten die US-Behörden Informationen, nach denen systematische Zuwiderhandlungen gegen Zulassungsvorschriften sowie Steuergesetze durch die schweizerische UBS und deren amerikanische Tochtergesellschaft erfolgt sein sollen. Bei

8 Bspw. Protokoll vom 03.09.2009 zur Abänderung des am 30.01.1974 in Wien unterzeichneten Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen.

9 Art. 9 ff. der Verordnung zum deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, Text unter: <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/672.913.610.de.pdf>.

mehreren Ermittlungsverfahren gegen US-amerikanische Bürger wurden auch Ermittlungen gegen die UBS aufgenommen. Die Ermittler vermuteten die Zwischenschaltung von Vermögensverwaltungsgesellschaften zur Verschleierung der wirtschaftlichen Berechtigung an den in die Gesellschaft eingebrachten Vermögenswerten verbunden mit der Nichtdeklaration der Beteiligung an dieser Gesellschaft oder der daraus fließenden Erträge. Im Juni 2008 stellte der Internal Revenue Service (IRS) ein Amtshilfeersuchen an die schweizerischen Behörden. Die Herausgabe der Bankdaten von rund 300 im Ersuchen nicht namentlich genannter UBS-Kunden wurde beantragt. Obwohl die betroffenen Kontoinhaber beim Schweizerischen Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde mit aufschiebender Wirkung eingelegt hatten, gewährte die Schweiz die Amtshilfe, nachdem die US-Behörden mit einer Anklage der UBS in den USA drohten.

Ferner hat der IRS am 19.02.2009 beim District Court in Miami Anklage gegen die UBS erhoben. Hintergrund ist, daß ein Verdacht bestehe, nachdem nicht namentlich genannte Kunden der UBS, man geht von 52.000 aus, Steuern hinterzogen haben sollen. Auch hier lenkte die Schweizer Bundesregierung ein. Es wurde eine Vereinbarung geschlossen, nach der die UBS Unterlagen, die in ein von der IRS vorgegebenes Raster fallen, herausgeben muß. Zur Herausgabe von 4.000 Fällen in zwei Tranchen hat die UBS insgesamt 180 Tage Zeit.

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung fällt es schwer, anzunehmen, die Schweiz würde sich an die in den Amtshilfeabkommen enthaltene Regelung halten, keine „fishing expeditions“ der Vertragsstaaten auszuführen. Wie würde die Regierung in Bern wohl reagieren, wenn Deutschland verlangte, die Daten von 1.000 Anlegern herauszugeben, die unter ein bestimmtes Anlagemuster fallen – widrigenfalls gegen UBS-Manager in Deutschland strafrechtlich vorzugehen? Eine ungefähre Vorstellung mag das Verhalten der schweizerischen Regierung im Zusammenhang mit dem Abschluss des DBA mit Frankreich geben. Zeitnah hierzu hat Frankreich die Daten von 3.000 mutmaßlichen französischen Steuerhinterziehern mit schweizerischen Bankkonten erhalten.¹⁰

IV. Österreich

Österreich hat inzwischen seinen Vorbehalt zu Artikel 26 Abs. 5 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) allgemein zurückgenommen und somit die Möglichkeit geschaffen, Amtshilfe auch mit Bezug auf Informationen zu leisten, die sich bei Banken und Treuhändern befinden. Zur internen Umsetzung hat der österreichische Gesetzgeber das Amtshilfedurchführungsgesetz 2009¹¹ erlassen. Die bilateralen DBAs werden nach und nach geändert.

Das bereits geänderte Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz sieht vor, daß durch Angabe persönlicher Daten wie Name, Adresse, Geburtsdatum, Zivilstand, Steuernummer etc. eine konkrete Personenbestimmung durchgeführt werden muß. Fraglich ist, ob Mängel bei der Konkretisierung der Person durch eine genauere Beschreibung der Informationen, die benötigt werden, kompensiert werden kann. Ferner ist auch dort das Verbot der „fishing expeditions“ durch die ausländische Abgabenbehörde enthalten. Problematisch ist jedoch die Auslegung dieses Begriffs. Zwar werden Pauschalabfragen als unzulässig angesehen, unklar ist jedoch, was mit Mischformen geschieht.

Ein überarbeitetes Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland besteht derzeit noch nicht. Es ist für 2010 vorgesehen. Experten rechnen damit, dass es inhaltlich demjenigen mit der Schweiz entsprechen wird.

V. Exkurs: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Neben dem aktiven Vorgehen der USA gegen den Steuerbetrug wird häufig das deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG)¹² als Anlaß für die gesteigerte Kooperationswilligkeit der Oasenstaaten genannt. Der wesentliche Inhalt des Gesetzes sowie dessen Auswirkung auf internationale Sachverhalte wird im folgenden skizziert:

Das Einkommensteuergesetz erfuhr wesentliche Änderungen, nach denen die Bundesregierung bei steuerlich relevanten Sachverhalten, die sich im Ausland abspielen und bei denen die dort Handelnden nicht zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können (z.B. ausländische Bankinstitute und Geschäftspartner), durch Rechtsverordnung steuerliche Nachteile festlegen kann. Der Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug kann in diesen Fällen von besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden. Diese können sich z.B. beziehen auf die Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen vereinbarten Bedingungen, die Gewinnabgrenzung zwischen unselbstständigen Unternehmensteilen oder die Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich

10 Handelsblatt vom 31.08.2009, S. 4. Aufschub in den UBS-Fällen hat nun das viel diskutierte Urteil des schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts vom 22.01.2010 (Az. 7789/2009) gebracht.

11 Bundesgesetz über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe (Amtshilfe-Durchführungsgesetz) in der Fassung BGBl. 2009/1002 vom 08.09.2009.

12 BGBl. I 2009, 2302.

und gerichtlich geltend zu machen. Ferner kann bei ausländischen Gesellschaften die Entlastung von der Kapitalertragsteuer bzw. Abzugsteuer vom Nachweis der Identität der natürlichen Person abhängig gemacht werden, die an der ausländischen Gesellschaft mit mindestens 10% unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Werden von ausländischen Gesellschaften Einnahmen bezogen, kann die Anwendung der Abgeltungssteuer bzw. des Teileinkünfteverfahrens davon abhängig gemacht werden, daß das Finanzamt bevollmächtigt wird, im Namen des inländischen Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes werden parallel auf das Körperschaftsteuergesetz übertragen. So können Steuerbefreiungen von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, die eine inländische Körperschaft bezieht, nach § 8 b KStG oder nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens von erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden.

Die Verschärfungen des Einkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes sind auf sogenannte „Oasenstaaten“ beschränkt. Als solche gelten Staaten, die keine Amtshilfe nach Artikel 26 Abs. 5 OECD-MA leisten, d.h. Amtshilfe ablehnen, wenn sich die angefragten Unterlagen und Informationen z.B. in dem Besitz einer Bank oder eines Treuhänders befinden.

Am 05.08.2009 hat das Bundeskabinett eine Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung¹³ erlassen, die alle gegebenen Möglichkeiten des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes umsetzt. Die Regelung gilt erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2010.

Der Gesetzgeber hat die Chance genutzt, bei Gelegenheit von materiellen Änderungen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz auch Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung zu ändern. So ist nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO bei dem Bestehen von „objektiv erkennbaren Anhaltspunkten“ für die Annahme, dass ein Steuerpflichtiger über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Land oder Gebiet verfügt, das i.S.d. obigen Definition auf der „schwarzen Liste“ steht, der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde verpflichtet, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen. Hat der Steuerpflichtige nach der Einschätzung der Finanzbehörde seine so bestehende Mitwirkungspflicht verletzt, so wird nach der Neuregelung des § 162 Abs. 2 AO widerlegbar ver-

mutet, daß der Steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten i.S.d. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO hat oder diese höher als die erklärten Einkünfte sind.

Derzeit ist die „schwarze Liste“ der OECD, in der früher die Oasenstaaten aufgeführt wurden, leer¹⁴. Gleiches dürfte für die bislang noch nicht veröffentlichte schwarze Liste der Bundesregierung gelten. Ob dies mit der Tätigkeit der US-Behörden oder dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz zusammenhängt, kann für weitere Überlegungen offenbleiben.

VI. Fazit und Handlungsüberlegungen

Im Ergebnis wird mehr als deutlich, daß nach und nach mit einem vollständigen Wegfall des Bankgeheimnisses und somit vollständiger Gewährung von steuerlicher Amtshilfe zu rechnen ist. Staaten, die gestern noch stabil jegliche Auskunft in Steuersachen verweigerten, sind heute aufgrund des internationalen Staatendrucks auskunftsbereit. Vor diesem Hintergrund geht der Rat im Regelfall dahin, noch in 2010 eine strafbefreiende Selbstanzeige i.S.v. § 371 AO abzugeben.¹⁵ Gerade größere, im Ausland angelegte Vermögenswerte gehören deutschen Steuerpflichtigen, die sich in einem Alter befinden, in dem an eine Ordnung des Nachlasses zu denken ist. Hierbei wird „schwarzes Vermögen“ zur Last, weshalb ohnehin an eine Legalisierung gedacht werden muß.

Berater, Treuhänder und Banken bieten derzeit Modelle an, nach denen auch ohne die mit einer Selbstanzeige verbundene, als schmerzlich empfundene Steuerzahlung eine Straffreiheit eintreten kann. Da die bereits tatbestandmäßig rechtswidrig und schuldhaft in der Vergangenheit begangene Steuerhinterziehung durch diese Modelle nicht mehr rückgängig gemacht werden kann¹⁶, ist deren Grundidee, jeweils in der Zukunft keine steuerpflichtigen Erträge entstehen zu lassen, bis jedenfalls strafrechtliche, besser jedoch auch steuerliche Verjährung eingetreten ist. All diesen Modellen ist deshalb ferner gemeinsam, daß sie Zeit, also mindestens fünf, in aller Regel zehn Jahre benötigen, um das gewünschte Ergebnis zu erreichen. Gerade Anleger im Lebensalter von 70 oder 80 Jahren haben diese Zeit nicht (mehr). Würde zwischen Beginn dieses Modells und Zielerreichung der Tod des Steuerpflichtigen treten, hätten die Erben genau das gleiche Problem in gleichem Umfang bei Bestehen der ursprünglichen Geldanlage. Ferner ist den meisten Modellen gemeinsam, daß der steuerpflichtige

13 BT-Drucks. 16/12852.

14 Trossen, AO-Stb 2009, 174; Köhler Stbg 2009, M1.

15 Ausführlich Streck/Spatscheck, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Tz. 117.

16 Das geht nur bei einer Selbstanzeige.

Anleger während der Laufzeit des Modells nicht auf die Vermögenswerte zugreifen kann. Gerade im fortgeschrittenen Alter soll jedoch ein Teil der Altersvorsorge oder jedenfalls die Pflege im Krankheitsfall über das Auslandsvermögen abgewickelt werden. Diese Situation lassen die auf dem Markt angebotenen Modelle nicht zu.

Denkbar ist hier, einen Lebensversicherungsmantel als fondsgebundene Lebensversicherung über die Geldanlage „zu stülpen“. Die Besteuerung wird somit auf die Auszahlungsfälligkeit der Lebensversicherung hinausgeschoben. Für diejenigen, die die Steuerpflichtigen bei dem Abschluß der Lebensversicherung unterstützen, ist zu überprüfen, ob nicht eine Strafbarkeit wegen Begünstigung, § 257 StGB, oder eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung, § 27 StGB, § 370 AO, vorliegt. Im Ergebnis dürfte dies nicht der Fall sein, abschließende Rechtsprechung existiert bislang noch nicht. Ferner ist genau zu überprüfen, wo die Lebensversicherungsdaten nachgehalten werden. Sollten deutsche Lebensversicherer gewählt werden, kann es sein, daß diese die Lebensversicherungs-Stammdaten in ihrer Zentrale in Deutschland nachhalten.

Wer das verdeckt angelegte Vermögen in Edelmetallen investiert und diese in den Safe legt, unterliegt somit deren Kursschwankungen.

Eine Geldanlage mit Endfälligkeit in Zero-Bonds ist derzeit unsicher, weil nicht abschließend geklärt ist, ob steuerlich erst zum Endzeitpunkt eine Besteuerung vorzunehmen ist oder ob bereits die Jahre über einen Steuerbetrag angesetzt werden muß.

Sollte die ausländische Geldanlage in einer treuhänderischen Stiftung erfolgt sein, ist folgendes zu überlegen:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁷ unterliegt eine Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung nicht der Schenkungsteuer, wenn die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen über das Vermögen im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Das ist regelmäßig bei den sog. „Treuhänderstiftungen“ der Fall, bei denen der Stifter über das Vermögen nach wie vor wie über Eigenes verfügt. Man hat letztlich den Stiftungsmantel nur gewählt, um die verborgene Geldanlage besser verschleiern zu können. Somit könnte nach aktueller Rechtsprechung die Stiftung aufgelöst werden, ohne daß Schenkungsteuer anfällt. Da die Schenkungsteuer normalerweise zivilrechtlichen Übertragungsvorgängen strikt folgt, war die vom BFH entschiedene Frage zunächst höchst Streitig. Im Moment wird das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht vom Gesetzgeber ohnehin mehrfach überarbeitet. Es ist nicht auszuschließen, daß der Gesetzgeber diese vom Bundesfinanzhof definitiv geschaffene Lücke schließen wird. Deshalb sollten Anleger möglichst frühzeitig ihr Vermögen aus den Stiftungen nehmen, wenn später eine Legalisierung des Vermögens beabsichtigt wird. Eine Stiftung bietet ohnehin nicht die vom Stifter erhoffte Anonymisierung, da Banken und Treuhänder nach den Geldwäschegesetzen der jeweiligen Länder verpflichtet sind, den letztendlich wirtschaftlich Berechtigten regelmäßig anzugeben. Bei Stiftungen werden hier die Stifter genannt.¹⁸

Im Ergebnis besteht somit in allen Fällen Handlungsbedarf.

17 BFH II R 21/05 vom 28.06.2007, II BStBl. 2007, 669.

18 Ausführlich *Streck/Spatscheck*, Die Steuerfahndung, 4. Aufl., 2006, Rz. 1406 ff.

Jahressteuergesetz 2009 – Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 a EStG und DBA Deutschland – Österreich

Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

I. Einleitung

In Deutschland ansässige natürliche Personen können in ihrer Einkommensteuererklärung für ein Kalenderjahr bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von in Deutschland belegenen Immobilien (§ 21 EStG) Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Form von Kreditzinsen und anderen Kosten geltend machen und damit die Höhe dieser Einkünfte in diesem Kalenderjahr mindern. Übersteigen die Kosten die Einkünfte, entsteht ein Verlust. Die-

ser wird in der Regel mit anderen positiven, in demselben Kalenderjahr erzielten Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen. Somit mindern Verluste aus Vermietung und Verpachtung die Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten für das betreffende Kalenderjahr und damit die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer (§ 2 EStG, R 2 EStR 2008). Nicht ausgeglichene Verluste können in das vorangegangene Jahr bis zu einem bestimmten Betrag zurückgetragen und danach in die folgenden Jahre vorgetragen werden (§ 10 d EStG).

Anders ist die steuerliche Behandlung, wenn die Immobilien sich in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (Gemeinschaftsgebiet) oder in anderen nicht zur EU gehörenden Staaten (Drittstaaten) befinden. Für Steuerpflichtige mit Sitz in Deutschland, die Eigentümer von im Gemeinschaftsgebiet oder im Gebiet eines Drittstaates belegenen Immobilien sind und aus denen die Steuerpflichtigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, wird die Kenntnis der Änderung des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 a EStG für die nächste Einkommensteuererklärung 2009 von erheblicher Bedeutung sein. Vor allem dann, wenn der Erwerb, die Renovierung oder der Umbau mittels Kredit finanziert wurden, werden die Steuerpflichtigen die Schuldzinsen zur Minderung dieser Einkünfte ansetzen wollen. Inwiefern solche Schuldzinsen oder im weiteren Sinne Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Jahr ihres Entstehens im Belegenheitsstaat und in der Bundesrepublik Deutschland einkünftermindernd und damit auch einkommensteuermindernd abgezogen werden dürfen, wird im folgenden untersucht.

II. Bisherige Rechtslage

Nach der Regelung des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 a a. F. (2008) Einkommensteuergesetz (EStG) durften negative Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, wenn dieses in einem ausländischen Staat belegen ist, nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Sie durften auch nicht im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10 d EStG abgezogen werden. Sie waren zudem Gewinnminderungen gleichgestellt. War ein Ausgleich dieser negativen Einkünfte nicht möglich, so konnten sie die positiven Einkünfte nur der jeweils selben Art in der Höhe ihres Betrags mindern, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielte. Die Minderung war nur in Höhe der verbleibenden negativen Einkünfte zulässig, die in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht abgezogen werden konnten. Die am Ende eines Veranlagungszeitraums verbliebenen negativen Einkünfte waren gesondert festzustellen.

Diese Bestimmungen erfaßten unbewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen war, gleichermaßen wie im Privateigentum stehendes Vermögen. Unerheblich war, ob es sich um dauerhaft vermietete oder verpachtete Immobilien oder um lediglich zeitweise oder als Ferienwohnungen vermietete oder verpachtete Immobilien handelte. Außerdem war der Abzug von im Ausland entstandenen Verlusten von inländischen positiven Einkünften beschränkt sowie nach inländischem Recht der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.¹

III. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) bewirkte aufgrund verschiedener Urteile, dass § 2 a Abs. 1 EStG zugunsten der Steuerpflichtigen geändert wurde.

1. Entscheidungen „Marks & Spencer“

In den Entscheidungen „Marks & Spencer“ vom 13. 12. 2005² und „Lidl Belgium“ vom 15. 05. 2008³ ging es um die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Verbots, Verluste, die bei einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte entstanden waren, bei der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft oder Gesellschaft in demselben Steuerzeitraum oder in vorhergehenden oder folgenden Steuerzeiträumen abzuziehen. Der Europäische Gerichtshof kam zu dem Erkenntnis, daß diese Verlustabzugsbeschränkung gegen die Freiheit des Personenverkehrs über die EU-Grenzen hinweg, namentlich die Freizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit des EU-Vertrages verstößt.⁴ Hinzu kamen Einwände gegen den Ausschluß des negativen Progressionsvorbehalts, der daraufhin im Jahressteuergesetz 2008 gestrichen wurde.

2. Urteil „Rewe Zentralfinanz“

Darauf folgte das Urteil „Rewe Zentralfinanz“ vom 29. 03. 2007⁵, in dem der EuGH sich auch gegen die Anwendung von § 2 a EStG im Bereich der Europäischen Union aussprach.⁶ Der Fall betraf die Einschränkung der Möglichkeiten einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften steuerlich auszugleichen.

Diese Rechtsprechung wurde mit dem Urteil „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH“ des EuGH vom 23. 10. 2008⁷ fortgesetzt. Zu entscheiden war erneut über die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten bei der Gesellschaft.

1 Schmidt, EStG, Kommentar, 28. Auflage 2009, § 2 a Rz. 1.

2 Rs C-446/03, DStR 2005, 2168.

3 Rs C-414/06, DStR 2008, 1030.

4 Schmidt, EStG, Kommentar, 28. Auflage 2009, § 1 Rz. 7, 8.

5 Rs C-347/04, BStBl 2007 Teil II S. 492; DB 2007, 776.

6 Schmidt, EStG, Kommentar, 28. Auflage 2009, § 2 a Rz. 1.

7 Rs C-157/07, IStR 2008, 769.

3. Urteil „Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian Fernandez“

Das Urteil des EuGH vom 15.10.2009 in der Rechtssache C-35/08 „Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian Fernandez“ stellte fest, daß „Art. 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates über die Einkommensteuer entgegensteht, wonach das Recht gebietsansässiger und unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen, Verluste aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie im Verlustentstehungsjahr von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen ... , von der Voraussetzung abhängt, daß die Immobilie im Gebiet dieses Mitgliedstaates belegen ist“.

In diesem zu beurteilenden Fall waren die Kläger in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Geschwister mit spanischer Staatsangehörigkeit, die von ihren Eltern ein Hausgrundstück in Spanien geerbt hatten. Das Haus wurde vermietet. Für die Jahre 1997 bis 2003 beantragten sie in ihren Steuererklärungen neben der degressiven Abschreibung auch die „Nichtanwendung des eingeschränkten Verlustausgleichs nach § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe a EStG“. Der EuGH bestätigte, daß es sich bei dem Erwerb von Todes wegen auch im Falle des Übergangs von unbeweglichen Gütern um Kapitalverkehr i. S. des Art. 56 EG handele, und folglich auch eine Situation, in der in Deutschland ansässige und unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen ein Haus in Spanien erben, unter Art. 56 EG fällt.

Weiter führte der EuGH aus, daß einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in Deutschland, der negative Einkünfte aus der Vermietung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie erziele, im Unterschied zu einem in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, der in eine in Deutschland belegene Immobilie investiere, ein Liquiditätsvorteil vorenthalten werde, weil er nicht in den Genuß einer sofortigen Berücksichtigung dieses Verlustes kommen könne. Die steuerliche Situation des Steuerpflichtigen mit EU-Auslandsimmobilie sei ungünstiger als die des Steuerpflichtigen mit Inlandsimmobilie. Der sich daraus ergebende steuerliche Nachteil könne eine solche Person davon abhalten, in eine EU-Auslandsimmobilie zu investieren und eine solche zu behalten. Daraus ergäben sich Beschränkungen des Kapitalverkehrs, die nach Art. 56 EG verboten seien. Diese Beschränkungen seien auch nicht durch das Territorialprinzip gerechtfertigt. Die Bestimmung des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe a EStG könne nicht als Umsetzung des Territorialprinzips angesehen werden. Damit stellte der EuGH noch einmal klar, dass § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchstabe a EStG in seiner bisherigen Fassung gegen Art. 56 EG und somit gegen Gemeinschaftsrecht verstieß.

IV. Reaktion der Finanzverwaltung

Die EU-Kommission forderte die Bundesregierung auf, die Bestimmung des § 2 a Abs. 1 EStG den Grundsätzen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit des EU-Rechts anzupassen. Die Bundesregierung kündigte daraufhin einen Vorschlag zur Änderung dieser Vorschrift an.

Für die Übergangszeit erließ die Finanzverwaltung Anweisungen zur EU-rechtskonformen Anwendung des § 2 a Abs. 1 EStG.⁸ Demzufolge waren die Bestimmungen des § 2 a Abs. 1 und 2 EStG nicht weiter auf negative Einkünfte mit Bezug auf die Mitgliedstaaten der EU oder des EWR anzuwenden, sofern zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat nach der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Dies trifft für die Mitgliedstaaten der EU sowie Island und Norwegen zu.

Allerdings sollte die noch geltende Fassung des § 2 a Abs. 1 Satz 3 bis 5 EStG auf die bislang bestandskräftig gesondert festgestellten und noch nicht verrechneten Verluste angewandt werden. Diese Übergangsregelung sollte bis zum Inkrafttreten einer gesetzlichen Neuregelung in allen noch offenen Fällen gelten. Gleichzeitig wurden die BMF-Schreiben zur Anwendung des EuGH-Urteils in der Rechtssache Ritter-Coulais und Rewe Zentralfinanz aufgehoben.

V. Rechtslage nach dem Jahressteuergesetz 2009

Durch das Jahressteuergesetz 2009 wurde der § 2 a Abs. 1 und 2 EStG dahin abgeändert, daß die Verlustabzugsbeschränkung nur noch für Verluste aus Drittstaaten Anwendung findet, somit nur für Staaten, die weder der EU noch dem EWR angehören. Demzufolge gilt die Verlustabzugsbeschränkung nicht mehr für EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten.

Die geänderte Fassung des § 2a Abs. 1 EStG ist bereits in den Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist (§ 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 2009). Hingegen greift die bisherige Regelung in den Fällen ein, in denen die negativen Einkünfte i. S. von § 2 a Abs. 1 EStG bestandskräftig gesondert festgestellt wurden. Für diese ist nur ein Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat zulässig (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG 2009). Gleichzeitig wurde der negative und positive Progressionsvorbehalt bei bestimmten Tatbeständen ausgeschlossen (§ 32 b Abs. 1 EStG).

⁸ BMF-Schreiben vom 30.07.2008, BStBl I S. 810, Az. IV B 5 – S 2118 a/07/10014.

Das Urteil des EuGH vom 15.10.2009 in der Rechtssache C-35/08 „Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian Fernandez“ wurde durch die Änderung des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 a EStG für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bereits in geltendes Recht umgesetzt, bevor der EuGH es verkündete.

VI. Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellungsmethode

Diese Rechtslage kann jedoch dann anders zu beurteilen sein, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und einem EU-Mitgliedstaat besteht. Die Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Vereinbarungen gehen den nationalen Steuergesetzen im Rang vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind (§ 2 AO). Doppelbesteuerungsabkommen dienen der Vermeidung der doppelten Besteuerung derselben Einkünfte eines Steuerpflichtigen in Deutschland und in dem EU-Mitgliedstaat. Für die Vermeidung der doppelten Besteuerung stehen die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Verfügung. Vereinfacht formuliert bedeutet das folgendes: Bei Anwendung der Freistellungsmethode werden die Einkünfte in dem Staat besteuert, in dem sie entstehen, und im anderen Staat von der Besteuerung freigestellt. Die Anrechnungsmethode führt zur Anrechnung der im Quellenstaat gezahlten Steuern auf die im anderen Staat zu entrichtenden Steuer.

Als Beispiel wird im folgenden die Auswirkung des DBA Deutschland – Österreich (DBA D-Ö) auf die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, also aus Vermietung und Verpachtung, in Deutschland und Österreich betrachtet:

- Aus Artikel 6 DBA D-Ö folgt, daß der Staat, in dessen Gebiet das unbewegliche Vermögen belegen ist, die daraus erzielten Einkünfte besteuern darf. Demnach darf Österreich Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das in Österreich belegen ist, besteuern, auch wenn der Steuerpflichtige in Deutschland ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sind Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens. Der Begriff „unbewegliches Vermögen“ knüpft an das Zivilrecht der beiden Vertragsstaaten an.⁹
- Die Doppelbesteuerung dieser Einkünfte wird für in Deutschland ansässige Personen durch die Freistellungsmethode vermieden. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a) DBA D-Ö werden die Einkünfte aus Österreich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, die nach diesem DBA in Österreich besteuert werden dürfen und auf welche die Anrechnungsmethode des

Art. 23 Abs. 1 Buchstabe b nicht anzuwenden ist. Jedoch ist der Progressionsvorbehalt zugunsten von Deutschland in Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a Satz 2 und in Buchstabe c festgeschrieben. Die Bundesrepublik darf die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte berücksichtigen. Die Bestimmung zum Progressionsvorbehalt für Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, enthält § 32 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Sie wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 geändert. Der Progressionsvorbehalt wurde für einzelne positive wie negative, nach DBA steuerfreie Einkünfte in EU-Mitgliedstaaten sowie in Island und Norwegen gestrichen. Erfasst sind auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Satz 2 Nr. 3 EStG).¹⁰

- Hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, die eine in Deutschland ansässige Person aus ihrem in Österreich belegenen unbeweglichen Vermögen, z. B. Immobilien, erzielt, ergibt sich damit folgende Rechtslage: Die für einen Kredit gezahlten Schuldzinsen und weitere Kosten mindern die aus dem in Österreich belegenen unbeweglichen Vermögen erzielten Einkünfte. Übersteigen die Zinsen allein oder zusammen mit weiteren Kosten die Einnahmen, ergibt sich ein Verlust. Dieser ist bei der Besteuerung der Einkünfte in Österreich zu berücksichtigen. Die Kosten sind demnach nicht unmittelbar bei der Besteuerung in Deutschland zur Minderung der Bemessungsgrundlage anzusetzen. Auch der in Österreich entstandene Verlust ist nicht von der in Deutschland zu ermittelnden Bemessungsgrundlage für die Einkommensbesteuerung in Deutschland abzuziehen. Dieser Verlust darf in Deutschland nach dem Jahressteuergesetz 2009 nicht mehr zur Feststellung des Steuersatzes verwendet werden, der vom Steuerpflichtigen in Deutschland auf die dort entstandenen Einkünfte anzuwenden ist. Die positiven und negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in Deutschland nicht zu berücksichtigen, weil sie nach dem DBA D-Ö in Deutschland steuerfrei sind. Aus dem Vorrang des DBA D-Ö ergibt sich, daß § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6a EStG nicht anzuwenden ist. Wäre das Anrechnungsverfahren vorgesehen, käme diese Bestimmung zur Anwendung.

⁹ *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Band IV Litauen-Österreich, DBA-Österreich, Art. 6 Rz. 3.

¹⁰ *Schmidt*, EStG, Kommentar, 28. Auflage 2009, § 32 b Rz. 14, 33, 34; § 2 a Rz. 46.

VII. Fazit

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger, der Verluste aus Vermietung und Verpachtung von in einem EU-Mitgliedstaat belegenen unbeweglichen Vermögen einkommensteuermindernd geltend machen möchte, kann dies nach dem Jahressteuergesetz 2009 nur noch im Rahmen der Besteuerung in diesem EU-Mitgliedstaat erreichen, wenn

ein DBA das Besteuerungsrecht dem anderen Mitgliedstaat zuteilt und die Einkünfte von der Besteuerung in Deutschland freistellt. Der Verlust wird auch nicht mehr zur Feststellung eines besonderen Steuersatzes berücksichtigt, weil der Progressionsvorbehalt für diese DBA-Fälle entfallen ist. Die Rechtslage ist anders zu beurteilen, wenn andere Einkunftsarten, Drittstaaten oder DBA mit Anrechnungsmethode betroffen sind.

Das Investmentsteuergesetz unter dem Regime der Abgeltungsteuer – Unter besonderer Berücksichtigung des aktuellen BMF-Schreibens

Rechtsanwalt Niels Worgulla, Söffing & Partner, Düsseldorf¹

Die Besteuerung von Investmentfondserträgen ist im Rahmen der Einführung der Abgeltungsteuer teilweise erheblich verändert worden. Nachfolgend wird unter Beachtung des BMF-Schreibens vom 18.08.2009 über Zweifels- und Auslegungsfragen zum Investmentsteuergesetz (InvStG) sowohl die Ebene des Investmentvermögens als auch die des Anlegers unter steuerlichen Gesichtspunkten dargestellt.²

I. Anwendungsbereich des InvStG

Das InvStG findet in sachlicher Hinsicht gemäß § 1 Abs. 1 InvStG sowohl auf inländische als auch auf ausländische Investmentvermögen Anwendung.³ Dabei verweist das InvStG sowohl für die Definition der vom Gesetz erfaßten Investmentvermögen als auch in Bezug auf die übrigen Begriffsbestimmungen auf die Definitionen unter § 1 Abs. 2 und § 2 Investmentgesetz (InvG). Der persönliche Anwendungsbereich erfaßt insbesondere Privatanleger, die die Anteile an einem Investmentfonds im Privatvermögen halten. Bei diesen gehören die laufenden Erträge gemäß der Fiktion in § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG zu den Kapitaleinkünften im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, also zu den Dividendeneinkünften. Die Veräußerungsgewinne hingegen sind stets gemäß § 8 Abs. 5 Satz 1 InvStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu rechnen. Die Anwendung von § 17, § 3 Nr. 40 EStG, also die besonderen Regelungen zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, findet insgesamt auf Investmentfonds im Privatvermögen keine Anwendung.⁴

Investmentfondserträge aus Verträgen zur Basisversorgung und aus zertifizierten in- oder ausländischen Altersvorsorgeverträgen fließen hingegen ohne steuerliche Belastung in das Vorsorgeprodukt und werden erst mit Auszahlung an den steuerpflichtigen Versicherten nachgelagert besteuert.

Wird der Investmentfonds im betrieblichen Vermögen gehalten, werden alle Erträge und Veräußerungsgewinne gemäß § 20 Abs. 8, § 15 EStG zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert. Auf diese Gewinne finden § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG nur insoweit Anwendung, als das InvStG dies ausdrücklich gestattet.⁵ Bei den ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen sind dies Dividenden oder Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie Abs. 2 Nr. 1 EStG.⁶ Erfolgt die Veräußerung oder Rückgabe eines Investmentfondsanteils, unterliegt der sog. Anleger-Aktiengewinn (§ 8 Abs. 1 InvStG) ebenfalls dem Regelungsbereich.⁷ Im Ergebnis unterliegen auf betrieblicher Ebene damit im wesentlichen nur die auch bei direkten Investments unter § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG zu subsumierenden Kapitaleinkünfte der begünstigten Besteuerung, so

1 Niels Worgulla, Söffing & Partner Rechtsanwälte, Steuerberater, Düsseldorf München Zürich.

2 Besonderheiten der Spezial-Sondervermögen, Spezial-Investmentaktiengesellschaften (§ 15 InvStG) und ausländischer Spezial-Investmentvermögen (§ 17 InvStG) sind hier nicht Gegenstand der Ausführungen, ebenso die Regelungen zur Pauschalbesteuerung des § 5 InvStG.

3 Nachfolgend werden alle Investmentvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 InvStG als Investmentfonds bezeichnet. Zu unterscheiden sind Wertpapier-Sondervermögen (§§ 46 ff. InvG), Immobilien-Sondervermögen (§§ 66 ff. InvG), Hedgefonds (§ 112 InvG), Gemischte Sondervermögen (§ 83 InvG) und Spezialsondervermögen (§ 91 InvG).

4 BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 964, Tz. 195 f. D.h. auch ein Anteil von mehr als 1% an einem Investmentfonds stellt keine wesentlichen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG dar.

5 Die für Privatanleger geltende Fiktion der Zuordnung der Einkünfte findet keine Anwendung.

6 BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 940, Tz. 33.

7 Zur Definition des Anleger-Aktiengewinns siehe BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 958, Tz. 163.

daß die Investmentfondsebene und das Direktinvestment weitestgehend identisch sind.⁸

II. Ebene des Investmentfonds

Zunächst ist zwischen der Kapitalanlagegesellschaft (KAG), die nach § 6 InvG nur als AG oder GmbH ausgestaltet sein darf und Sitz und Hauptverwaltung im Inland haben muß, und sog. Publikumssondervermögen, den Investmentfonds⁹, zu unterscheiden. Folge dieser zwei Ebenen ist, daß sowohl die KAG nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG kraft Rechtsform körperschaftsteuerpflichtig ist als auch der inländische Investmentfonds selbst als Zweckvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, § 11 Abs. 1 InvStG angesehen wird.¹⁰ Nachfolgend wird die Investmentfondsebene genauer betrachtet.

1. Besteuerung des Investmentfonds

Die Ebene der Investmentfonds ist durch das Transparenzprinzip geprägt. Dieses soll dazu führen, daß eine grundsätzliche steuerliche Gleichbehandlung von Investmentfondsanlagen und Direktanlagen erreicht wird. Deshalb sind inländische Investmentfonds nach § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG von der Körperschaft- und der Gewerbesteuer befreit.¹¹ Damit fließen die Erträge aus inländischen Quellen dem inländischen Investmentfonds als Bruttoerträge zu.

Eine Besonderheit besteht für ausländische Quellensteuern, da eine Erstattung der Quellensteuer durch den deutschen Staat nicht auf Ebene des Investmentfonds erfolgt, so daß nur die Nettoerträge dem Fonds zufließen. Die Quellensteuer wird regelmäßig erst auf Anlegerebene relevant.¹²

2. Ertragsermittlung auf Investmentfondsebene

Die Ertragsermittlung auf Investmentfondsebene hat unabhängig von der Qualifikation des Anlegers gemäß § 3 Abs. 1 InvStG grundsätzlich nach den Regeln der Überschuß Einkünfte i.S.v. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zu erfolgen. D.h., der Überschuß wird durch Abzug der Werbungskosten von Einnahmen ermittelt.

a) Modifiziertes Zu- und Abflußprinzip

Für die Zuordnung von Einnahmen und Werbungskosten gilt gemäß § 3 Abs. 2 InvStG eine modifizierte Regelung des Zu- und Abflußprinzips des § 11 EStG. Danach gelten nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 InvStG Dividenden bereits mit dem Tag des Dividendenabschlags – dem ersten Tag, an dem die Aktie ex-Dividende gehandelt wird – als zugeflossen. Außerdem sind die an den Investmentfonds zu zahlenden Zinsen und Mieten im in § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InvStG definierten Umfang periodengerecht abzugrenzen. Werbungskosten können nach § 3 Abs. 2 Nr. 3 InvStG ebenfalls periodengerecht

abgegrenzt werden, soweit der Abfluß im Folgejahr tatsächlich erfolgt. Bedarf es in Folge eines geringeren tatsächlichen Abflusses einer Korrektur, so ist diese grds. in dem Geschäftsjahr des tatsächlichen Abflusses vorzunehmen.¹³

b) Sonderregelung zu Werbungskosten

Auf Ebene des Investmentfonds ist zwischen Werbungskosten, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit bestimmten Einnahmen stehen, und nicht direkt zuzuordnende Werbungskosten zu unterscheiden. Soweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind die Werbungskosten direkt mit den Einnahmen zu verrechnen. Fehlt es daran, findet § 3 Abs. 3 Satz 2 InvStG Anwendung. Danach sind diese Werbungskosten in einem dreistufigen Verfahren aufzuteilen. Von der ersten Stufe sind Investmentfonds mit nach DBA steuerfreien Einnahmen erfaßt. Soweit die Werbungskosten auf steuerfreie Einnahmen entfallen, sind sie nicht abzugsfähig.¹⁴

Nach Ausscheiden der nichtberücksichtigungsfähigen Werbungskosten der ersten Stufe sind auf der zweiten Stufe von den verbleibenden allgemeinen Kosten pauschal 10 % als nichtabzugsfähig zu qualifizieren.¹⁵ Auf der dritten Stufe sind die dann verbliebenen abzugsfähigen Werbungskosten zwischen den Dividenden erträgen und den übrigen laufenden Erträgen aufzuteilen. Eine Zuordnung der allgemeinen Kosten zu den Veräußerungsgewinnen unterbleibt hingegen auch zukünftig.¹⁶ Zu den Werbungskosten – meist wohl den nicht direkt zuzuordnenden – gehören nach der Regelung des § 3 Abs. 3 Satz 1 InvStG auch Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung. Die anzusetzenden Höchstbeträge sind anhand der Regelung des § 7 EStG zu bestimmen.

8 Weiterführend BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 941, Tz. 36a, 41 ff. und 63. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf private Anleger, Hinweise zu betrieblichen Anlegern und zertifizierten Altersvorsorgeverträgen sind in den Fußnoten angeführt.

9 Siehe Fn 1.

10 Für ausländische Investmentfonds wäre allenfalls eine beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG, soweit inländische Einkünfte im Sinne von § 49 EStG vorliegen, denkbar.

11 Die Befreiung gilt auch für inländische Investmentaktiengesellschaften i.S.v. § 2 Abs. 5 InvG (§ 11 Abs. 1 Satz 3 InvStG).

12 Siehe dazu Punkt B. III. auch in Bezug auf Besonderheiten.

13 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 942, Tz. 52, siehe auch Beispiel Tz. 55.

14 Weiterführend BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 942, Tz. 59.

15 Diese nichtabzugsfähigen Werbungskosten sind als ausschüttungsgleiche Erträge auszuweisen, die allerdings im Folgejahr nicht zur Ausschüttung gelangen können. Siehe BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 942, Tz. 60.

16 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 943, Tz. 64; zustimmend Ebner, NWB 2007, Fach 3, 14709 (14716).

c. Verlustverrechnung und Verlustvortrag

Innerhalb des Investmentfonds sind positive und negative Erträge, soweit sie der gleichen Ertragsart entsprechen, gemäß § 3 Abs. 4 InvStG zu verrechnen. Nach dem BMF-Schreiben vom 18.08.2009 sind bis zu zehn Verlustverrechnungskreise auf Ebene des Investmentfonds zu unterscheiden.¹⁷ Die Verlustverrechnungsbeschränkung für Veräußerungsverluste aus Aktien gemäß § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG ist allerdings auf Aktienverluste auf Fondsebene nicht übertragbar. Deshalb können Veräußerungsverluste aus Aktien auch mit anderen artgleichen Erträgen i.S.d. Anlage 3 zum BMF-Schreiben vom 18.08.2009 uneingeschränkt verrechnet werden. Nicht im Entstehungsjahr ausgeglichene Verluste werden ausschließlich auf Investmentfondsebene in das folgende Geschäftsjahr vorgetragen und können anhand der gleichen Voraussetzungen im Folgejahr verrechnet werden. Eine Verlustverrechnung mit anderen Kapitaleinkünften des Anlegers ist ausgeschlossen.¹⁸

3. Ausländische Erträge des Investmentfonds

Für ausländische Erträge ist zu unterscheiden zwischen nach DBA in Deutschland steuerfreien Erträgen und in Deutschland steuerpflichtigen Erträgen.

a) Steuerfreie Erträge

Hat Deutschland in einem DBA auf sein Besteuerungsrecht verzichtet, sind die dem Investmentfonds zufließenden ausländischen Erträge bei der Ermittlung der ausschüttungsgleichen bzw. ausgeschütteten Erträge gemäß § 4 Abs. 1 InvStG nicht zu erfassen. Die auf diese Erträge gezahlte ausländische Quellensteuer ist dann gemäß § 4 Abs. 3 InvStG weder nach § 4 Abs. 2 InvStG beim Anleger anzurechnen, noch kann sie gemäß § 4 Abs. 4 InvStG als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Entsprechendes gilt für ausländische steuerfreie Erträge.

b) Steuerpflichtige Erträge

Besteht hingegen auch für die ausländischen ausschüttungsgleichen bzw. ausgeschütteten Erträge eine deutsche Steuerpflicht, ist nach § 4 Abs. 2 Satz 1 InvStG die ausländische Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer bzw. Kapitalertragsteuer des Anlegers anzurechnen. Bei natürlichen Personen als Privatanleger erfolgt die Anrechnung unter entsprechender Anwendung des § 32d Abs. 5 EStG. Die anrechenbare Quellensteuer ist dabei auf 25 % der Summe, der nach Verlustverrechnung verbleibenden ausländischen Einkünfte, begrenzt.¹⁹ Die Höhe der anrechenbaren ausländischen Quellensteuer in DBA-Fällen ist außerdem anhand des DBAs zwischen Deutschland und dem Quellenstaat des Ertrags zu bestimmen.²⁰ Darüber hinaus im Quellenstaat einbehaltene Steuern sind im Erstattungswege seitens des Investmentfonds zurückzuholen.²¹

Als Alternative zur Anrechnung besteht auf Investmentfondsebenen die Wahlmöglichkeit des § 4 Abs. 4 InvStG, wonach die ausländische Quellensteuer als Werbungskosten in Abzug gebracht werden kann, dann jedoch nicht mehr zur Anrechnung zur Verfügung steht. Dies ist insbesondere sinnvoll, wenn aus den ausländischen Einkunftsquellen auf Ebene des Investmentfonds nach Abzug der Werbungskosten keine oder nur negative Erträge verbleiben und trotzdem ausländische Quellensteuer im Quellenstaat einbehalten wurde.²²

III. Ebene des Anlegers

Die nach den zuvor ausgeführten Grundsätzen auf Ebene des Investmentfonds ermittelten Erträge sind für die steuerliche Behandlung auf Ebene des Anlegers in vier Kategorien zu unterteilen.

1. Ausgeschüttete Erträge

Die ausgeschütteten Erträge i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG umfassen die vom Investmentfonds zur Ausschüttung verwendeten Kapitalerträge i.S.v. § 20 Abs. 1 und Abs. 2 EStG²³, Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, sonstige Erträge und Gewinne aus Veräußerungsgeschäften, zuzüglich gezahlter deutscher Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag sowie gezahlter ausländischer Quellensteuer, abzüglich erstatteter ausländischer Quellensteuer, sofern die Quellensteuer nicht bereits nach § 4 Abs. 4 InvStG als Werbungskosten in Abzug gebracht wurde. Außerdem gehören zu den ausgeschütteten Erträgen gemäß § 2 Abs. 3 Satz 4 InvStG die nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InvStG abgegrenzten Erträge.²⁴ Ausgeschüttete Erträge sind gemäß § 2 Abs. 3 InvStG insoweit steuerfrei, als sie Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten enthalten und für die die zehnjährige Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG abgelaufen ist. Eine Ausnahme von der Steuerfreiheit besteht allerdings, wenn

¹⁷ Die Definition der einzelnen Verlustverrechnungskreise ist im Anhang 3 zum BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 943, Tz. 70 aufgeführt. Siehe auch *Grabbe/Simonis*, DStR 2009, 837, 841.

¹⁸ BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 943, Tz. 70a.

¹⁹ BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 945, Tz. 77a.

²⁰ BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 945, Tz. 77d.

²¹ Für betrieblichen Anleger gelten § 34c EStG bzw. § 26 KStG.

²² Für auf Ebene einer Kapitalgesellschaft steuerfreie Erträge ist eine Anrechnung ausgeschlossen, soweit das Teileinkünfteverfahren greift, ist sie auf 60 % der Quellensteuer begrenzt.

²³ Hierunter fallen jetzt auch Erträge aus Stillhalterprämien i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG und Termingeschäfte i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG.

²⁴ Vgl. Punkt B.II.2

es sich um betriebliche Einkünfte handelt, da auf betrieblicher Ebene § 23 EStG keine Berücksichtigung findet.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach folgendem Schema:

Betrag der ausgeschütteten Erträge

./. Steuerfreie Grundstücksveräußerungsgewinne

./. Nach DBA in Deutschland steuerfreie Erträge

./. Steuerfreie Alt-Veräußerungsgewinne

= Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer

Erfolgt eine in engen Grenzen mögliche Substanzausschüttung werden die Anschaffungskosten des Investmentfondsanteils in entsprechendem Umfang gesenkt. Alternativ können Privatanleger statt der Kürzung im Falle der Veräußerung oder Rückgabe die Substanzausschüttung dem Gewinn i.S.v. § 8 InvStG hinzurechnen.²⁵

Die steuerliche Zuordnung beim Anleger bestimmt sich grds. nach § 11 Abs. 1 EStG mit dem tatsächlichen Zufluß.²⁶ Die KAG muß die Ausschüttung innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs beschließen, da sonst gemäß § 1 Abs. 3 Satz 5 InvStG die nicht zur Ausschüttung verwendeten Erträge als ausschüttungsgleiche Erträge zu behandeln sind.

2. Ausschüttungsgleiche Erträge

Ausschüttungsgleiche Erträge sind immer dann gegeben, wenn die Erträge eines Investmentfonds nicht (vollständig) ausgeschüttet werden. Als ausschüttungsgleiche Erträge eines solchen thesaurierenden Investmentfonds gelten die nach Abzug der abzugsfähigen Werbungskosten i.S.v. § 3 Abs. 3 InvStG nicht zur Ausschüttung verwandten und nach § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InvStG abgegrenzten Kapitalerträge. Ebenfalls zu den ausschüttungsgleichen Erträgen zählen Erträge aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 1. Alt. InvStG) und Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist.

Die ausschüttungsgleichen Kapitalerträge gemäß § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 InvStG sind aufgrund der sog. Thesaurierungsbegünstigung begrenzt. Soweit die Thesaurierungsbegünstigung greift, stehen die Ertragsanteile dem Investmentfonds ohne steuerliche Belastung zur Wiederanlage zur Verfügung. Darunter fallen Erträge aus Stillhalterprämien, Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Körperschaften gemäß § 20 Satz 1 Abs. 2 Nr. 1 EStG und Erträge aus der Beendigung bzw. Veräußerung von Termingeschäften i.S.v. § 20 Satz 1 Abs. 2 Nr. 3 EStG.²⁷ Schließlich sind auch die Veräußerungsgewinne aus Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Satz 1 Abs. 2 Nr. 7 EStG, mit Ausnahme vereinnahmter Stückzinsen, im nach § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 lit. a bis f

InvStG definierten Umfang keine ausschüttungsgleichen Erträge.²⁸ Zusammenfassend läßt sich dabei die Abgrenzung danach bestimmen, ob laufende Erträge (Zinscharakter) gegeben sind, die als ausschüttungsgleiche Erträge der Besteuerung unterliegen, oder ob es sich um zu thesaurierende Veräußerungsgewinne handelt.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach folgendem Schema:

Kapitalerträge i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 InvStG

+ Erträge aus Vermietung und Verpachtung

+ sonstige Erträge

+ Gewinne aus Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 und Abs. 3 EStG, jeweils abzüglich der direkt zuordenbaren Werbungskosten

./. ausgeschüttete Erträge

./. nicht direkt zuordenbare Werbungskosten

= Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer

Sind ausschüttungsgleiche Erträge gegeben, bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG, daß diese Erträge bereits mit Ablauf des Geschäftsjahrs des Investmentfonds dem Anleger zufließen.²⁹ Werden die Erträge des Investmentfonds nur teilweise ausgeschüttet und teilweise thesauriert (Teilausschüttung), besteht ebenfalls ein einheitlicher Zuflußzeitpunkt. Ist die Teilausschüttung ausreichend, um die auf die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge entfallende Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer einzubehalten, fließen die Erträge insgesamt erst mit Teilausschüttung zu. Reicht die Teilausschüttung hingegen nicht, werden die gesamten Erträge bzgl. des Zuflußzeitpunkts wie ausschüttungsgleiche Erträge behandelt.³⁰

3. Zwischengewinne

Zwischengewinn ist nach der Definition in § 1 Abs. 4 InvStG der positive oder negative Entgeltanteil bei Erwerb oder Veräußerung bzw. Rückgabe, den der Anleger für noch nicht zugeflossene oder als zugeflossen geltende Einnah-

25 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 936, Tz. 16 f.

26 Besonderheiten bestehen für bilanzierende Anleger und bei Wiederanlage zertifizierter Altersvorsorgeverträgen, siehe BMF-Schreiben v. 20.01.2009, BStBl. I 2009, 273, 288, Tz. 28 und 94 ff.

27 Ausgenommen sind allerdings spezielle Geldmarktfonds i.S.v. § 18 Abs. 2b InvStG.

28 Siehe hierzu die detaillierte Ausführung im BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 937, Tz. 18 bis 18d, vgl. auch *Grabe/Simonis*, DStR 2009, 837, 838 und die ausführliche Darstellung von *Ebner*, NWB 2009, 203, 204 ff.; zur Prüfungsreihenfolge der einzelnen Alternativen siehe *Maier/Wengenroth*, ErbStB 2009, 350, 352.

29 Dies gilt nicht für zertifizierte inländische oder ausländische Altersvorsorgeverträge, da hier aufgrund der nachgelagerten Besteuerung es keines Zuflusses ausschüttungsgleicher Erträge bedarf.

30 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 939, Tz. 30.

men zahlt.³¹ Der Zwischengewinn entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Veräußerung von Anteilen an in- oder ausländischen Investmentfonds, deren Wert zum Teil durch Forderungen auf Zinserträge bzw. Zinssurrogate bestimmt wird.

Beim Erwerb gezahlter Zwischengewinn eines Privatanlegers wird als negative Einnahme aus Kapitalvermögen gewertet, die mit allen übrigen Kapitaleinkünften verrechnet werden kann. Voraussetzung ist, daß der Investmentfonds einen sog. Ertragsausgleich durchführt.³² Für den Ertragsausgleich muß der Investmentfonds sicherstellen, daß durch den Ein- bzw. Austritt von Anlegern für die verbleibenden Anleger keine Veränderungen der ihnen zuzurechnenden Erträge eintreten.³³

4. Veräußerung bzw. Rückgabe von Investmentfondsanteilen

Die Veräußerung bzw. Rückgabe von Investmentfondsanteilen im Privatvermögen des Anlegers ist in § 8 Abs. 5 InvStG geregelt.³⁴ Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewinns ist die Definition des Gewinns in § 20 Abs. 4 EStG, wobei durch die Regelung des § 8 Abs. 5 InvStG, zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen bzw. Vergünstigungen, Hinzurechnungen und Kürzungen vorgenommen werden.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach folgendem Schema:

- Einnahmen aus der Veräußerung*
- ./. Veräußerungskosten und -nebenkosten*
- ./. Anschaffungskosten und -nebenkosten*
- + Gezahlte Zwischengewinne (Kauf)*
- ./. Erhaltende Zwischengewinne (Verkauf)*
- ./. Besitzzeitanteilige ausschüttungsgleiche Erträge*
- + Besitzzeitanteilige ausgeschüttete ausschüttungsgleiche Erträge*
- + gezahlte Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag und ausländische Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge*
- ./. versteuerte Erträge nach § 6 InvStG, soweit diese nicht Ausschüttungen betreffen*
- + Ausschüttete steuerfreie Alt-Veräußerungsgewinne*
- ./. oder + Besitzzeitanteilige Immobiliengewinne i.S.v. § 8 Abs. 5 Satz 6 InvStG*
- + Substanzauskehrungen³⁵*
- = Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer.³⁶*

IV. Kapitalertragsteuer und Zuschlagsteuern

Für die Schedule der Einkünfte aus Kapitalvermögen, zu denen auch die Erträge aus Investmentfonds zählen, gilt seit dem 01.01.2009 die sog. Abgeltungsteuer. Die §§ 7 und 8 Abs. 6 InvStG regeln den Kapitalertragsteuerabzug auf laufende Erträge und Gewinne bei Rückgabe und Veräußerung von Investmentfondsanteilen.

Damit der Kapitalertragsteuer tatsächlich abgeltende Wirkung zukommt, sind die steuerpflichtigen Kapitalerträge bereits mit Zufluß im Fall ausschüttender Investmentfonds beim Anteilseigner bzw. mit Ablauf des Geschäftsjahrs des Investmentfonds im Fall thesaurierender Investmentfonds umfassend der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen. Für den Fall, daß steuerpflichtige Kapitaleinkünfte nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, ist der Steuerpflichtige gemäß § 32d Abs. 3 EStG zur Deklaration dieser Kapitaleinkünfte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung verpflichtet.³⁷

a) Kapitalertragsteuerpflichtige Erträge des Investmentfonds beim Anteilseigner

Steuerpflichtige Erträge, die einem Anleger aus seinem Investmentfondsanteil steuerlich zugerechnet werden, sind auch für Zwecke der Kapitalertragsteuer gemäß § 7 InvStG wiederum in ausgeschüttete Erträge, ausschüttungsgleiche Erträge und Zwischengewinne sowie gemäß § 8 Abs. 6 InvStG in Gewinne aus der Rückgabe bzw. Veräußerung der Investmentfondsanteile zu unterteilen.

aa) Ausschüttete Erträge

Ausgeschüttete Erträge i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG werden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 InvStG insgesamt vom Kapitalertragsteuerabzug erfaßt.³⁸ Durch den Einbehalt der Kapitalertragsteuer erfolgt für den Anleger die abschließende Besteuerung. Für diesen Steuerabzug an der Quelle ist gemäß § 7 Abs. 3 Satz 2 InvStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 44 EStG bei ausschüttenden in- oder ausländischen Investmentfonds die auszahlende Stelle, also das jeweilige inländische Kreditinstitut, bei dem der Anleger seinen Investmentfondsanteil im Depot verwahrt, zuständig.³⁹ Die

31 Vgl. § 1 Abs. 4 Nr. 2 bis 4 InvStG, zur Definition des Zugewinns siehe BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 938, Tz. 21 ff.

32 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 938, Tz. 21a.

33 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 938, Tz. 21a.

34 Für betriebliche Anleger gelten die Besonderheiten des § 8 Abs. 1 bis Abs. 4 InvStG. Hierzu siehe ausführlich BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 958 ff., Tz. 162 - 194.

35 Siehe Punkt C. I., wenn das Wahlrecht entsprechend ausgeübt wurde.

36 Siehe auch Anhang 6 zu BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 964, Tz. 196a.

37 Die Veranlagung nach § 32d Abs. 3 EStG führt dazu, daß die Kapitaleinkünfte, soweit sie nicht der Besteuerung unterlegen haben, in der Steuererklärung anzugeben sind und dann mit dem Abgeltungsteuertarif besteuert werden.

38 Eine Ausnahme besteht nur für solche Erträge, die gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvStG i.d.F. 2008 (Veräußerungsgewinne, Termingeschäfte i.S.v. § 18 Abs. 1 InvStG), § 2 Abs. 3 InvStG (Veräußerung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten) oder § 4 Abs. 1 InvStG (Erträge von beteiligten Fonds) als steuerfreie Erträge gelten oder aufgrund von DBA steuerbefreite Erträge sind.

39 Die auszahlende Stelle hat die Kapitalertragsteuer an das für sie steuerlich zuständige Finanzamt abzuführen, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 EStG.

auszahlende Stelle hat außerdem nach § 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG i.V.m. § 32d Abs. 5 EStG ausländische Steuern auf die von ihr zu erhebende Kapitalertragsteuer anzurechnen.⁴⁰

Fehlt es hingegen an einer inländischen auszahlenden Stelle, verwahrt also der Anleger seinen Investmentfondsanteil in einem Depot bei einem ausländischen Kreditinstitut, muß gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 32d Abs. 3 EStG die Besteuerung im Rahmen einer Veranlagung durch den Anleger selbst durchgeführt werden.

Soweit die ausgeschütteten Erträge solche aus Veräußerungsgewinnen von vor dem 01.01.2009 erworbenen Wertpapieren, aus Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen, soweit die zehnjährige Spekulationsfrist verstrichen ist, oder nach DBA steuerfrei gestellte Erträge sind, erfolgt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 lit. b InvStG kein Kapitalertragsteuereinbehalt.⁴¹ Teilausschüttungen unterliegen gemäß § 7 Abs. 2 InvStG grds. auch der Regelung des § 7 Abs. 1 InvStG. Ist die Teilausschüttung für den Einbehalt der Abgeltungsteuer nicht ausreichend, finden die Regelungen zu den ausschüttungsgleichen Erträgen Anwendung.⁴²

bb) Ausschüttungsgleiche Erträge

Auch steuerpflichtige ausschüttungsgleiche Erträge i.S.v. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG unterliegen gemäß § 7 Abs. 3 und Abs. 4 InvStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Durch den Einbehalt der Kapitalertragsteuer für den Anleger erfolgt damit ebenfalls die Besteuerung abschließend. In Abgrenzung zum ausschüttenden Investmentfonds ist beim thesaurierenden inländischen Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 1 InvStG der Kapitalertragsteuereinbehalt nicht durch das Kreditinstitut, in dessen Depot der Anleger seinen Investmentfondsanteil verwahrt, vorzunehmen. Bei einem thesaurierenden inländischen Investmentfonds ist die diesen verwaltende KAG vielmehr gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1, Abs. 8 Satz 1 InvStG, unabhängig von der tatsächlichen Verwahrung der Anteile zum Einbehalt der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Dabei kann ausländische Quellensteuer auf Erträge nach § 7 Abs. 4 InvStG nach dem BMF-Schreiben vom 18.08.2009 nicht mit der Kapitalertragsteuer auf inländische Dividenden gemäß § 7 Abs. 3 InvStG verrechnet werden.⁴³ Bei ausländischen thesaurierenden Investmentfonds kann mangels deutscher Steuerhoheit ein Einbehalt der Kapitalertragsteuer nicht erfolgen, so daß der Anleger die Veranlagung nach § 32d Abs. 3 EStG durchführen muß.

cc) Zwischengewinne

Erzielt der Anteilsinhaber bei der Veräußerung oder Rückgabe der Fondsanteile einen Zwischengewinn gemäß § 1 Abs. 4 InvStG, so hat die auszahlende Stelle gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 4 InvStG die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die auszahlende Stelle ist dabei wiederum das Kreditinstitut, bei dem der Anleger seinen Investmentfondsanteil in seinem

Depot verwahrt. Soweit die Verwahrung für den Anleger bei einem ausländischen Kreditinstitut erfolgt, kann der abgeltende Kapitalertragsteuereinbehalt nicht erfolgen und der Anleger ist zur Veranlagung gemäß § 32d Abs. 3 EStG verpflichtet. Im Zeitpunkt des Erwerbs der Investmentfondsanteile kann, da in diesem Zeitpunkt nur ein zu zahlender Zwischengewinn (negative Einkünfte) denkbar ist, die Veranlagung allerdings unterbleiben.

dd) Veräußerung bzw. Rückgabe von Investmentfondsanteilen

Kapitalertragsteuer ist außerdem gemäß § 8 Abs. 6 Satz 1 InvStG auf den Gewinn aus der Veräußerung oder Rückgabe von Investmentfondsanteilen einzubehalten. Die Veräußerung und die Rückgabe sind dabei zu unterscheiden. Erfolgt die unmittelbare Rückgabe der Investmentfondsanteile an die inländische KAG i.S.v. § 37 InvG, hat die KAG, die den Investmentfonds verwaltet, gemäß § 8 Abs. 6 Satz 4 InvStG die Kapitalertragsteuer einzubehalten. D.h., die KAG, die stets gemäß § 6 Abs. 1 InvG eine inländische Gesellschaft sein muß, muß die Kapitalertragsteuer einbehalten. In diesem Fall ist es daher in Bezug auf die Abgeltungsteuer unerheblich, ob das die zurückgegebenen Investmentfondsanteile verwahrende Kreditinstitut des Anlegers ein in- oder ausländisches ist.

Veräußert der Anleger die Investmentfondsanteile, ist gemäß § 8 Abs. 6 Satz 3 InvStG, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG die Kapitalertragsteuer einzubehalten, wenn eine inländische auszahlende Stelle besteht, also der Anleger die Investmentfondsanteile in seinem Depot bei einem inländischen Kreditinstitut verwahrt hat. Bei einer Verwahrung der Investmentanteile des Anlegers in seinem Depot bei einem ausländischen Kreditinstitut und der Veräußerung des Anteils bedarf es gemäß § 8 Abs. 6 Satz 3 InvStG, § 32d Abs. 3 EStG einer Veranlagung.⁴⁴

b) Zuschlagsteuern

Zu den Zuschlagsteuern sind der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu zählen.⁴⁵ Der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer sind gemäß § 51a Abs. 1 und Abs. 2b EStG als Zuschlagsteuern zur Kapitalertragsteuer entsprechend der Regelung zur Erhebung der Kapitalertragsteuer ebenfalls einzubehalten. Damit die auszahlende Stelle den Kirchensteuerabzug vornehmen kann, muß der Anleger einen Antrag an die auszahlende Stelle stellen. Für laufenden Fonds-

40 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 953, Tz. 135a.

41 Bezüglich der Einzelheiten siehe BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 953, Tz. 136.

42 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 955, Tz. 146.

43 BMF-Schreiben v. 18.08.2009, BStBl. I 2009, 931, 957, Tz. 153a.

44 Vgl. BMF Schreiben vom 18.08.2009, IV C I – S 1980-1/08/10019, Tz. 196c.

45 Drenseck in Schmidt, EStG, 28. Auflage 2009, § 51a Rn. 1.

erträge, den Zwischengewinn und für Veräußerung oder Rückgabe der Investmentfondsanteile gilt als auszahlende Stelle die KAG, die den jeweiligen thesaurierenden inländischen Investmentfonds verwaltet. Deshalb ist der Antrag nach § 51a Abs. 2c EStG in diesem Fall an die KAG zu richten. Der inländische Investmentfonds führt dann, unter Berücksichtigung der Kirchensteuer als Sonderausgaben gemäß § 51a Abs. 2c Satz 2 EStG, diese mit abgeltender Wirkung ab. Ist hingegen auszahlende Stelle ein inländisches Kreditinstitut, so ist der Antrag beim Kreditinstitut zu stellen und dieses für den Einbehalt der Kirchensteuer zuständig.

V. Zusammenfassung

Die Änderungen, die sich im Rahmen der Besteuerung von Kapitaleinkünften im privaten Bereich durch die Einführung der Abgeltungsteuer ergeben⁴⁶, sind weitestgehend auch auf die Besteuerung von Investmentfondserträgen

übertragen worden. Eine Besonderheit bieten allerdings weiterhin thesaurierende Investmentfonds, da die Thesaurierungsbegünstigung für bestimmte Erträge bestehen bleibt. Ebenfalls vorteilhaft ist, daß auf Ebene der Investmentfonds anfallende Werbungskosten die Erträge größtenteils mindern und damit gegenüber dem Werbungskostenabzugsverbot gemäß § 20 Abs. 9 EStG auf Privatanlegerebene ein Vorteil besteht. Zukünftig dürfte außerdem durch die differenzierten Regelungen der §§ 7 und 8 Abs. 6 InvStG in den meisten normalen Fällen eine Veranlagung der Erträge aus einem Investmentfonds unterbleiben können, wobei insbesondere bei der Verwahrung der Anteile an Investmentfonds in ausländischen Depots die Veranlagungspflicht genau zu prüfen ist.

⁴⁶ Siehe zur Abgeltungsteuer *Worgulla*, steueranwaltsmagazin 2008, 57 ff.

Gesellschaftsrecht und Steuerrecht – Zwillinge oder ungleiche Brüder?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Banken- und Kapitalmarktrecht, Zacher & Partner, Köln, und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

Für den Steueranwalt ist der Blick auf die gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Dimension eines Sachverhalts eine Selbstverständlichkeit. Die aktuelle Diskussion zu § 15 a EStG sowie zu Treuhandverhältnissen zeigt jedoch, daß das scheinbar klar geregelte Verhältnis beider Rechtsbereiche zueinander nach wie vor zu Schwierigkeiten führt.

1. Einleitung

Der Steueranwalt hat im Rahmen der universitären Ausbildung meist zunächst das Handels- und Gesellschaftsrecht kennengelernt. Erkennt er seine Neigung zum Steuerrecht schon während des Studiums, lernt er zum Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht in etwa folgende Grundzüge: Soweit das Steuerrecht an zivilrechtliche Begriffe anknüpft, ist der Sachverhalt zunächst zivilrechtlich zu qualifizieren.¹ Ertragsteuerlich wird das Verhältnis durch den sogenannten Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 EStG ausgedrückt. Durchaus nachvollziehbar erscheinen dem jungen Steuerrechtler darüber hinaus die in der Abgabenordnung niedergelegten Abweichungen von diesen Grundregeln, jedenfalls in ihrem Kerngehalt. Wenn z. B. § 41 AO die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise dann heranzieht, wenn ein zivilrechtlich ggf. unwirksamer Tatbestand gleichwohl in seinen wirtschaftlichen Folgen in der Praxis umge-

setzt wird und § 42 AO – jedenfalls in seiner Urform – eine mit § 242 BGB durchaus vergleichbare Regelung ins Steuerrecht transponiert, werden diese Ausnahmen wohl eher als Bestätigung denn als Aufweichung der Anknüpfung an das Zivil- und damit auch das Gesellschaftsrechts akzeptiert. Mit zunehmender Praxis scheint es dem erfahrenen Steueranwalt jedoch mehr und mehr als Ärgernis, wenn – manchmal scheinbar beliebig – bei Beurteilung komplexer gesellschaftsrechtlicher Sachverhalte und ihrer steuerrechtlichen Folgen mal ein „Primat des Zivilrechts“ betont, mal geradezu außer Acht gelassen wird. Zusätzlich verkompliziert wird dieser uneinheitliche Befund durch eine manchmal festzustellende Tendenz sowohl in der Rechtsprechung wie auch in der Literatur, den Versuch einer eigenständigen „steuerrechtlichen Kommentierung zivilrechtlicher Probleme“ zu unternehmen. Auch der Gesetzgeber möchte dabei manchmal nicht fehlen und kommt zu systemwidrigen steuerrechtlichen (Ergänzungs-)Regelungen, die er dann auch noch als „Klarstellung“ verstanden wissen will. Zwei prominente Beispiele aus der jüngeren Rechtsprechung und steuerlichen Diskussion stehen hier pars pro toto.

¹ Allg. Meinung, so auch z.B. *Tipke/Kruse*, Steuerrecht 11. Auflage, S. 116 ff. auch m.w.N. zum Meinungsstand, obwohl *Tipke* selbst ein allgemeines „Primat des Zivilrechts“ durchaus kritisch sieht.

2. Der beschränkte Verlustausgleich nach § 15a EStG

§ 15a EStG stellt den gesetzgeberischen Versuch dar, die steuerliche Verlustverrechnung in Kongruenz mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung eines Kommanditisten zu bringen. Dabei soll der Umfang des (steuerlichen) Kapitalkontos die Grenze bestimmen, bis zu der die einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteile am Verlust der KG ausgleichsfähig (positives Kapitalkonto) oder aber nur verrechenbar (negatives Kapitalkonto) sind. Dieser im Kern durchaus nachvollziehbaren Vorschrift liegt ein – früherer – Ansatz zur Eindämmung sogenannter Steuersparmodelle zugrunde, bei denen im Extremfall Verluste weit oberhalb der Summe aus Einlage und ggf. darüber hinaus bestehender Haftungsbelastung zugewiesen werden konnten und dementsprechend allein durch die Verrechenbarkeit solcher Verluste mit anderen Einkünften aus steuerlichen Verlusten wirtschaftlich „Gewinne“ generiert werden konnten.² Schon der Kerngehalt der Vorschrift selbst weist Schwierigkeiten im Spannungsfeld zwischen Zivilrecht und Steuerrecht auf, da eine eindeutige Definition „des Kapitalkontos“ im Gesellschafts- wie Steuerrecht fehlt. Meist behilft man sich damit, daß als Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG die Summe derjenigen für den Kommanditisten geführten Gesellschafterkonten angesehen wird, die bei wertender Betrachtung Eigenkapital abbilden. Maßgeblich soll zwar die zivilrechtliche Rechtsnatur sein, die Höhe des steuerlichen Kapitalkontos ist aber nach den Regeln des Steuerbilanzrechts zu ermitteln und etwaige Ergänzungsbilanzen sind zu berücksichtigen.³ Daß dies allein schon nicht unbeträchtliche Schwierigkeiten bereitet, wird nicht nur in der Rechtsprechung⁴ und Literatur⁵ festgestellt, sondern auch von der Finanzverwaltung eingeräumt.⁶ Um so unverständlicher erscheint es, daß sich nicht zuletzt aufgrund der anfänglichen Verweigerungshaltung der Finanzverwaltung⁷ wegen befürchteter Mißbräuche nach einem BFH-Urteil, in dem dieser zutreffend entschieden hatte, daß auch spätere Zuführungen von Eigenkapital ebenso wie anfängliches Kapital als definitive wirtschaftliche Belastung das Verlustausgleichsvolumen erhöhen,⁸ der Gesetzgeber sich veranlaßt sah, eine nicht nur wiederum – vorsichtig formuliert – interpretationsbedürftige, sondern eigentlich systemwidrige Ergänzung von § 15a EStG nachzuschieben.⁹ Nach diesem zweiten „Sündenfall“ mißratener Abstimmung von Zivil- und Gesellschaftsrecht im Rahmen von § 15a EStG erschienen zwar aktuelle Entscheidungen des BFH¹⁰ wiederum geradezu erfrischend konsequent. Dort wurde in folgerichtiger Anwendung der gesellschaftsrechtlichen Rechtslage und Gestaltungsfreiheit anerkannt, daß – soweit dies einer einverständlich zwischen Kommanditist und Gesellschaft getroffenen negativen Tilgungsbestimmung entspricht – Einlagen auch in der Weise geleistet werden können, daß sie nicht zugleich unter Anrechnung auf die Haftsumme des betreffenden Kommanditisten erfolgen

sollen. Dies führte in den beiden entschiedenen Fällen zivilrechtlich dazu, daß die bestehende Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB trotz der unzweifelhaft im Innenverhältnis werthaltig geleisteten Einlage nicht reduziert wurde. Die Summe aus dem der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Risikokapital einerseits und der weiterhin bestehenden Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB erhöhte sich jedoch entsprechend, da eben eine entsprechende Reduzierung der Außenhaftung nicht eintrat und auch nicht eintreten sollte. Der BFH urteilte in den genannten Entscheidungen dementsprechend konsequent, daß hierdurch neues Ausgleichspotenzial im Sinne des § 15a EStG entstand. Trotz dieser bemerkenswerten Klarheit melden sich nun jedoch wieder Stimmen aus der steuerrechtlich orientierten Literatur, die dieses Ergebnis hinsichtlich seiner zivilrechtlichen Ausgangssituation¹¹ oder jedenfalls wegen der Gefahr einer steuerrechtlich mißbräuchlichen willkürlichen Erhöhung des Haftungspotenzials zur Herbeiführung eines größeren Verlustausgleichsvolumens in Frage stellen wollen. Es fragt sich, wer nur aus steuerlicher Gestaltungs-(Mißbrauchs-)freude tatsächlich eine wirtschaftlich werthaltige Einlage als nicht anrechenbar auf die weiterhin bestehen bleibende Außenhaftung gemäß §§ 171, 172 HGB bestimmt? Würde die entsprechende Außenhaftung nicht ernsthaft drohen, läge ohnehin ein Fall von § 15a Absatz 1, Satz 3 EStG vor. Die inhaltliche Problematik kann hier nicht in vollem Umfang ausdiskutiert werden. Allein die vorstehend nur kurz dargestellten Problemkreise innerhalb einer Norm des EStG beweisen aber, welches unsichere Terrain beschritten – bzw. erst bereitet – wird, wenn sich Rechtsprechung oder Literatur, aber auch der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung vom Ausgangspunkt des Zivilrechts bei der Beurteilung gesellschaftlicher Sachverhalte nicht erst ihrer konkreten steuerlichen Rechtsfolgen lösen und versuchen, dort zum Teil ein steuerrechtliches „Paralleluniversum“ zu schaffen.

2 Dies wird vielfach bei der steuerlichen Diskussion heutiger sog. Verlustzuweisungsmodelle übersehen, die ungeachtet der späteren Bekämpfungsvorschriften derartige Effekte ohnehin nicht mehr hervorbringen können.

3 Vgl. zuletzt etwa *Hüttemann/Meyer*, DB 2009, Seite 1613.

4 Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 14.05.1991 – VIII R 31/88 zur Behandlung der Sonderbetriebsvermögens; BFH, Urteil vom 07.04.2005 – IV R 24/03 zur Behandlung von Finanzplandarlehen.

5 Vgl. Fn. 3

6 So z.B. OFD Hannover, Verfügung vom 07.02.2008 – S2241a-96-StO 222/221.

7 Vgl. BMF, BStB 2004, S. 463

8 BFH, Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01; vgl. zur Entwicklung auch *Schmidt-Wacker*, EStG, 28 A., § 15 a Rz 183 f.

9 So auch z.B. *Schmidt-Wacker*, a.a.O., Rz 184.

10 BFH, Urteil vom 11.10.2007 – IV R 39/05 und vom 16.10.2008 – IV R 98/06.

11 Vgl. etwa *Hüttemann/Meyer*, a.a.O.

3. Treuhandverhältnisse bei Gesellschaftsanteilen

Ein weiterer Fall von einer gefährlichen Irrfahrt im Grenzgebiet zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht wird am Beispiel einer jüngst veröffentlichten Entscheidung des FG Münster¹² deutlich. Es ging darum, daß einheitliche GmbH-Geschäftsanteile aufgrund privatschriftlicher Treuhandverträge zum Teil treuhänderisch für verschiedene weitere Beteiligte nach dem Vortrag der Steuerpflichtigen gehalten wurden, ohne daß die entsprechenden Geschäftsanteile auf der Ebene des Treuhänders im Verhältnis der wirtschaftlichen Berechtigung der Treuhänder in separate Geschäftsanteile aufgeteilt worden war. Liest man zwischen den Zeilen von Sachverhaltsdarstellung und Urteilsgründen, mag der Fall durchaus im Ergebnis zutreffend entschieden worden sein, da offensichtlich große Zweifel daran bestanden, ob die entsprechenden Treuhandverträge nicht nachträglich fingiert worden waren. Der denkbaren Anforderung, dem ggf. durch entsprechende gerichtliche Feststellungen nachzugehen, hätte man aber vielleicht nicht dadurch ausweichen sollen, mit allein rechtlicher Begründung die Klage abzuweisen. Das FG Münster meinte, die Treuhandverträge müßten schon – unabhängig von in der Tat zivilrechtlich diskussionsfähigen Problematik ihrer mangelnden notariellen Beurkundung – deshalb zivilrechtlich unwirksam sein, weil das Treugut nicht hinreichend individualisiert gewesen wäre.

Schon diese scheinbar zivilrechtliche Prämisse, daß mangels einer Bildung von Teil-Geschäftsanteilen zivilrechtlich überhaupt kein Treugut bestanden hätte, erscheint fraglich. Bei vielen Treuhandverhältnissen an Gesellschaftsanteilen wird es ebenfalls für ausreichend gehalten, daß das entsprechende Treugut erst nach einer entsprechenden Beendigung des Treuhandverhältnisses auch mit dinglicher Wirkung separiert werden kann. Ein Beispiel hierfür ist z. B. die bisher zivilrechtlich wie steuerrechtlich grundsätzlich kaum in Zweifel gezogene Anerkennung eines Treuhandkommanditisten für die Anlegergesellschaften bei Publikumskommanditgesellschaften im Rahmen sog. geschlossener Fonds.

Das FG Münster diskutiert daraufhin dann noch die Frage, ob trotz des – seiner Meinung nach bestehenden – negativen zivilrechtlichen Befundes die wirtschaftliche Be-

trachtungsweise gemäß § 41 AO zu einem anderen Ergebnis führen könne. Es weist dann aber darauf hin, daß § 159 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 AO Lex speciales zu § 41 Absatz 1 Satz 2 AO wäre. Dies ist steuerverfahrensrechtlich durchaus nachvollziehbar. Kaum nachvollziehbar erscheint aber dann die Begründung, mit der das FG die von ihm selbst eröffnete Fragestellung ablehnt. Da ja zivilrechtlich mangels Bildung von Teil-Geschäftsanteilen keine wirksame Bildung eines Treugutes vorgelegen habe, könnten die Kläger auch verfahrensrechtlich den nach § 159 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO erforderlichen Nachweis über das – wirtschaftliche – Bestehen eines Treuhandverhältnisses ohnehin nicht führen; deshalb wiederum sei auch eine Berücksichtigung aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen. Hier scheint nicht nur ein klassischer Zirkelschluß vorzuliegen, sondern es werden auch an diesem Beispiel die Gefahren unklarer Vorstellungen des Verhältnisses zwischen gesellschaftsrechtlicher und steuerlicher Betrachtung offenbar.

4. Fazit

Die gesetzgeberische Grundentscheidung, daß das Steuerrecht im Regelfall auf der Tatbestandseite der zivilrechtlichen Ausgangssituation folgen und daran anknüpfend seine steuerrechtlichen Rechtsfolgen statuieren sollte, ist sicher klug. Ebenso ist es sicher notwendig, hiervon Ausnahmen dann zuzulassen, wenn die tatsächliche Handhabung sich dauerhaft anders als nach dem Zivilrecht eigentlich geboten oder mit Blick auf erstrebte steuerliche Folgen mißbräuchlich darstellt. Gerade Steueranwälte, die im Regelfall „in beiden Welten“ zu Hause sind, sollten aber sowohl als Organe der Rechtspflege wie auch bei der Vertretung von Einzelinteressen im Rahmen der Mandatsbearbeitung darauf hinwirken, daß dieses recht klare Verhältnis nicht zu einer schwer verdaulichen Melange von zivil- und steuerrechtlichen Maßstäben mit zusätzlich noch kreuzweiser Interpretation des jeweiligen anderen Rechtsgebiets aus dem Vorstellungsbild des einen Rechtsgebietes wird. Auch dann bleibt es steuerrechtlich ggf. noch schwierig genug.

¹² Urteil vom 08.02.2008 – 11 K 500/05 (Revision eingelegt, Aktenzeichen beim BFH: IX R 14/08).

Das Mehrwertsteuer-Paket im JStG 2009 – Relevante Änderungen für die anwaltliche Beratungsleistung

Rechtsanwältin Dr. Jennifer Dikmen, Fachanwältin für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, München¹

I. Einleitung

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) hat der deutsche Gesetzgeber das sog. Mehrwertsteuer-Paket in nationales Recht umgesetzt.² Dieses Paket besteht u.a. aus einer vom Rat der EU am 12.02.2008 verabschiedeten EG-Richtlinie zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MWStSysRL) bezüglich des Orts der Dienstleistung.³ Mit der Umsetzung dieser Richtlinie sind grundlegende Neuregelungen der umsatzsteuerlichen Vorschriften zu den sonstigen Leistungen verbunden, die zum 01.01.2010 in Kraft treten. Im folgenden wird ein Überblick über die Auswirkungen dieser Neuregelungen auf die anwaltliche Beratungsleistung aus deutscher Sicht gegeben.

II. Überblick über die Neuregelungen

Durch die Umsetzung des Mehrwertsteuer-Pakets werden die umsatzsteuerlichen Regelungen der §§ 3 a ff. UStG zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistungen erheblich verändert. Dabei werden nicht nur redaktionelle Korrekturen vorgenommen. Vielmehr handelt es sich um eine Umstellung des systematischen Grundkonzepts, durch die das bislang für Lieferungen geltende Empfängerortsprinzip auf den Bereich der sonstigen Leistungen übertragen wird. D.h., daß zukünftig nicht mehr der Sitz des Leistenden, sondern der Sitz des Leistungsempfängers die Grundregel für die Ortsbestimmung ist. Dadurch soll erreicht werden, daß eine Besteuerung weitestgehend am Ort des tatsächlichen Verbrauchs erfolgt.⁴

Diese Systemumstellung auf das Empfängerortsprinzip erfolgt jedoch in letzter Konsequenz nur im zwischenunternehmerischen Bereich (§ 3 a Abs. 2 UStG n.F.). Handelt es sich bei dem Leistungsempfänger um einen privaten Endverbraucher, verbleibt es nach § 3 a Abs. 1 UStG n.F. dabei, dass sich der Leistungsort nach dem Sitz des Leistenden richtet. Hintergrund ist, daß nur im zwischenunternehmerischen Bereich eine Besteuerung durch Umkehr der Steuerschuldnerschaft sichergestellt werden kann. Durch Art. 196 MWStSysRL n.F. wird deshalb gleichzeitig zur Systemumstellung auf das Empfängerortsprinzip das sog. Reverse-Charge-Verfahren EU-weit verpflichtend eingeführt. Damit kommt es zu einer obligatorischen Verlagerung der Steuerschuld, wenn der die Leistung erbringende Unternehmer im Land der steuerpflichtigen Dienstleistung nicht ansässig ist. In Deutschland war dies bereits vor dem JStG 2009

in § 13 b UStG geregelt, so daß es insoweit keiner Änderung bedurfte.

Zusammenfassend läßt sich also festhalten, daß durch das JStG 2009 das bisherige einheitliche System, das bei der Ortsbestimmung für sonstige Leistungen im Grundsatz nicht zwischen zwischenunternehmerischen Umsätzen und Umsätzen an private Endverbraucher unterschied, durch ein duales System abgelöst wird. Dies führt – so auch schon die erste Kritik⁵ – kaum zu einer Vereinfachung des Systems, zumal zusätzlich zu der nun stets erforderlichen Unterscheidung zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer als Leistungsempfänger nach wie vor zahlreiche Sonder- und Ausnahmeregelungen zu beachten sind.

III. Ort der anwaltlichen Beratungsleistung

1. Allgemeines

Als sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG hängt die Umsatzsteuerpflicht der anwaltlichen Beratungsleistung in Deutschland davon ab, ob diese gem. § 1 Abs. 1 UStG im Inland ausgeführt wird. Die Bestimmung dieses sog. Leistungsorts richtet sich auch nach der Gesetzesnovelle nach § 3 a UStG n.F. In der alten Fassung normierte die Vorschrift den Grundsatz, daß eine sonstige Leistung als an dem Ort ausgeführt gilt, von dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte aus betreibt. Das bedeutete, daß – unter Vorbehalt von Ausnahmeregelungen – der Sitz des Anwalts für die Frage der Umsatzsteuerpflicht maßgeblich war.⁶ Unter der neuen Gesetzeslage ist stets zu differenzieren:

- Handelt es sich bei dem Mandanten um einen Nichtunternehmer, gilt der Grundsatz, daß die Beratungsleistung dort ausgeführt wird, von wo der Anwalt seine Kanzlei betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG).
- Ist der Mandant Unternehmer, gilt der Grundsatz, daß die Beratungsleistung an dem Ort ausgeführt wird, von

1 Dr. Jennifer Dikmen ist Partnerin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, Köln Berlin München.

2 BGBl. 2008 I, 2794.

3 Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008, ABl. EU Nr. L 44/2008, 23 ff. zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG, ABl. EU Nr. L 347/2006.

4 Vgl. Nieskens, UR 2008, 677, 680.

5 Vgl. auch die Kritik von Nieskens, UR 2008, 677, 680.

6 Vgl. Schwedhelm/Fraedrich, steueranwaltsmagazin, 2007, 1, 3.

dem aus der Mandant sein Unternehmer betreibt (§ 3 a Abs. 2 UStG).

2. Beratungsleistungen an Unternehmer

- a) Für Beratungsleistungen, die der Anwalt an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbringt, gilt – wie bereits aufgezeigt – ab dem 01.01.2010 das sog. Empfängerortsprinzip als neuer Grundsatz. Nach § 3 a Abs. 2 UStG n.F. liegt für diese Fälle der Ort der Leistung beim Unternehmen bzw. der Betriebsstätte des Leistungsempfängers. Wird also die Beratungsleistung für ein in Deutschland betriebenes Unternehmen bzw. eine in Deutschland betriebene Betriebsstätte ausgeführt, liegt ein in Deutschland steuerpflichtiger Umsatz vor. Erbringt der Rechtsanwalt hingegen Beratungsleistungen an ein Unternehmen, dessen Sitz bzw. Betriebsstätte im Ausland liegt, ist der Leistungs-ort gem. § 3 a Abs. 2 UStG dort angesiedelt, so daß die Beratungsleistungen nicht in Deutschland umsatzsteuerbar bzw. -pflichtig sind. Ob für den Leistungsempfänger im Ausland eine Steuerpflicht besteht, richtet sich nach dort geltenden Vorschriften. Im EU-Bereich gilt die nunmehr obligatorische Umkehr der Schuldnerschaft, sog. Reverse-Charge-Verfahren (Art. 196 MWStSystRL n.F.). Dies bedeutet, dass bei grenzüberschreitenden Beratungen im EU-Gebiet stets das beratene Unternehmen die Umsatzsteuer im eigenen Land schuldet.
- b) Zu beachten ist, daß nach der neuen Gesetzeslage nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine Umsatzsteueridentifikationsnummer mitgeteilt wurde, den Unternehmern gleichgestellt sind (§ 3 a Abs. 2 UStG n.F.). Sie werden allein für Zwecke der Bestimmung des Leistungsorts als Unternehmer behandelt. Der Begriff der juristischen Person ist dabei wohl weit zu verstehen. Er umfaßt alle Rechtsgebilde, die keine natürlichen Personen sind. Außerdem erstreckt er sich gleichermaßen auf juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts.⁷
- c) Nicht ganz unproblematisch ist das in § 3 a Abs. 2 UStG n.F. normierte Erfordernis des Unternehmensbezugs der Leistung. Hintergrund ist, daß die deutsche Gesetzesfassung gegenüber den Vorgaben der EG-Richtlinie eine Verschärfung darstellt. Dort heißt es, daß ein Unternehmer, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Leistungen anzusehen sind, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Leistungen als Unternehmer gilt (Art. 43 MWStSystRL n.F.). Eine Einschränkung soll nach der Präambel der Richtlinie nur gelten, wenn der Unternehmer Dienstleistungen für seine persönliche Verwendung oder die Verwendung durch sein Personal empfängt.⁸ Dies allerdings steht wiederum im Widerspruch zu der Rechtsprechung des EuGH, wonach ein Unternehmer stets

unternehmensbezogene Leistungen empfängt.⁹ Ausgehend von dieser durchaus als unklar zu bezeichnenden europarechtlichen Situation ist zu befürworten, daß der deutsche Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung festgelegt hat, daß der Unternehmensbezug auch dann angenommen werden soll, wenn die Leistung für die Erbringung von nichtsteuerbaren Umsätzen bestimmt ist.¹⁰ Des weiteren soll der Leistende nach der Gesetzesbegründung von einer Leistung für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgehen dürfen, wenn letzterer ihm gegenüber die Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet.¹¹

- d) Die Finanzverwaltung hat diese Hinweise des Gesetzgebers aufgegriffen. In einem BMF-Schreiben vom 04.09.2009¹² wird klargestellt, daß der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, daß der Leistungsempfänger die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht. Die Art und Weise des Nachweises liegt in der Hand des leistenden Unternehmers. Er kann jedoch von einem unternehmerischen Bezug ausgehen, wenn der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer die ihm erteilte Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet. Verwendung i.d.S. setzt ein positives Tun bei Vertragsabschluss voraus, d.h. die Umsatzsteueridentifikationsnummer muß nachgefragt oder ausdrücklich mitgeteilt worden sein. Dies soll außerdem schriftlich im jeweiligen Auftragsdokument festgehalten werden. Die bloße Nennung auf dem Briefkopf soll – so das BMF – nicht ausreichen. Der Vertrauensschutz gilt nach dem BMF auch dann, wenn sich im nachhinein ein fehlender Unternehmensbezug herausstellt. Voraussetzung ist allerdings, daß sich der leistende Unternehmer vorab die Umsatzsteueridentifikationsnummer durch das Bundesamt für Steuern bestätigen läßt.
- e) Bei Unternehmen mit Sitz in einem Drittland kann – so das BMF – der Nachweis der Unternehmereigenschaft dadurch erbracht werden, daß eine behördliche Bescheinigung des Drittlands über die Unternehmereigenschaft beigebracht wird.¹³

3. Beratungsleistungen an Nichtunternehmer

- a) Ist der Mandant eine Privatperson, verbleibt es bei dem Grundsatz des § 3 a Abs. 1 UStG, wonach auf den

7 Monfort, DStR 2009, 297, 300.

8 Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008, ABl. EU Nr. L 44/2008, 23 ff., 4. Begründungserwägung der Präambel.

9 EuGH C-291/07 vom 06.11.2008, DStRE 2008, 1519; vgl. auch Monfort, DStR 2009, 297, 299.

10 BT-Drucks. 16/1108, S. 35.

11 BT-Drucks. 16/1108, S. 35.

12 BMF-Schreiben IV B 9 – S 7117/08/100001 vom 04.09.2009, Tz. 14 ff.

13 BMF-Schreiben IV B 9 – S 7117/08/100001, vom 04.09.2009, Tz. 17.

Standort des beratenden Rechtsanwalts abgestellt wird. Beratungsleistungen, die ein in Deutschland tätiger Rechtsanwalt gegenüber einem Nichtunternehmer erbringt, sind damit im Grundsatz in Deutschland umsatzsteuerpflichtig.

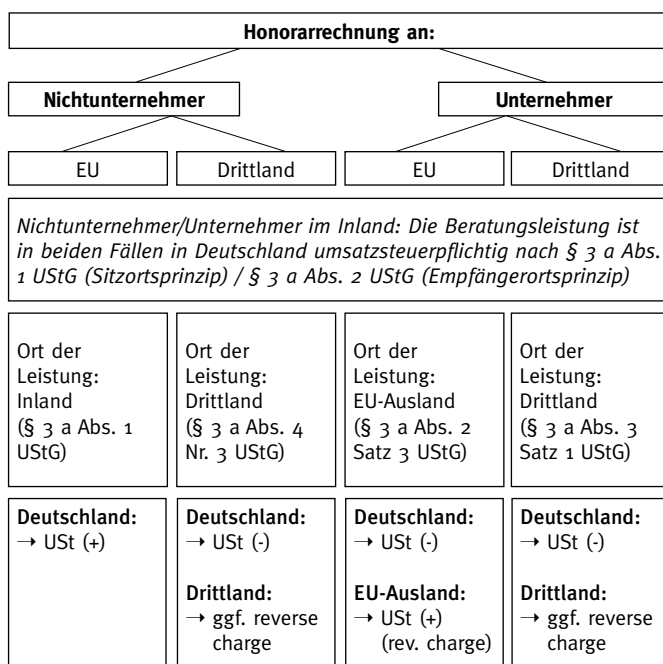
- b) Von diesem Grundsatz gibt es aber wiederum eine Ausnahme. So normiert § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG eine Sonderregelung, wenn der Nichtunternehmer seinen Sitz bzw. Wohnsitz im sog. Drittland hat. In diesem Fall gilt die sonstige Leistung als am Sitz bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers erbracht. Drittland i.d.S sind sämtliche Gebiete außerhalb der Europäischen Gemeinschaft (§ 1 Abs. 2 a UStG).
- c) Für Rechtsanwälte bedeutet dies, daß ihre Beratungsleistungen gegenüber Privatpersonen aus anderen EU-Staaten in Deutschland umsatzsteuerpflichtig sind. Wohnt der Mandant hingegen in einem Nicht-EU-Staat, besteht keine Umsatzsteuerpflicht in Deutschland. Ob in diesem Fall eine Umsatzsteuerpflicht in dem Staat des Leistungsempfängers besteht, hängt von den jeweiligen Gesetzen des betroffenen Drittstaats ab.¹⁴

4. Grundstücksbezogene Leistungen

Durch das BMF ist nunmehr klargestellt, dass Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen keine sonstigen Leistungen i.S.d. § 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG n.F darstellen.¹⁵ Die insoweit bestehende Sonderregelung zum Leistungsort kann aus Sicht der Rechtsanwälte also außer Acht gelassen werden.

5. Ergebnis

Die durch das JStG 2009 erfolgten Neuregelungen zur Bestimmung des Leistungsorts haben im Ergebnis keine Ver-



änderungen hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht der anwaltlichen Beratungsleistungen gebracht. Lediglich die zugrundeliegende Gesetzessystematik wurde umgestellt, so daß nunmehr folgendes gilt:

IV. Sonstige Änderungen

Neben den Neuerungen bei den Vorschriften zur Ortsbestimmung bringt das JStG 2009 in Bezug auf die umsatzsteuerliche Erfassung der sonstigen Leistungen weitere Änderungen mit sich. Diese betreffen vor allem den Bereich der Rechnungserteilung sowie der Meldepflichten.¹⁶

1. Rechnungserteilung bei „Reverse Charge“

- a) § 14 a Abs. 1 UStG n.F sieht vor, daß in allen Fällen des „Reverse-Charge“ in der Rechnung die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistenden und des Leistungsempfängers angegeben werden muß. Gegenüber der alten Rechtslage ist damit der Anwendungsbereich dieser Vorschrift erheblich erweitert worden. Früher galt sie nur für bestimmte Katalogleistungen. Anwaltliche Beratungsleistungen fielen nicht hierunter. Diese werden aber nun ab dem 01.01.2010 mit-erfaßt.
- b) Nach dem Gesetzeswortlaut des § 14 a Abs. 1 UStG gilt die Vorschrift jedoch nur, wenn der Leistungsort im Inland liegt, was z.B der Fall ist, wenn ein Anwalt mit Sitz in einem anderen EU-Land ein in Deutschland ansässiges Unternehmen berät. Die Regelung des § 14 a Abs. 1 UStG n.F richtet sich also nicht unmittelbar an in Deutschland tätige Anwälte.¹⁷ Gleichwohl gilt für diese nichts anderes, denn das in § 14 a Abs. 1 UStG normierte Formerfordernis basiert auf einer EG-Richtlinie (Art. 226 Nr. 4 MWStSysRL). Entsprechende Vorschriften finden sich folglich in allen Rechtsordnungen der EU-Mitgliedsstaaten. Damit gilt die Pflicht zur Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer jedenfalls EU-weit, so daß auch der in Deutschland tätige Rechtsanwalt – neben den sonstigen Pflichtangaben¹⁸ – die Umsatzsteueridentifikationsnummer seines Mandanten angeben muß, wenn es sich um ein Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Staat handelt. Ein Verstoß gegen diese Pflicht ist allerdings nicht sanktioniert.

14 Vgl. zum Beispiel der Schweiz: *Schwedhelm/Fraedrich, steuernanwaltsmagazin*, 2007, 1, 3.

15 BMF-Schreiben IV B 9 – S 7117/08/100001 vom 04.09.2009, Tz. 33.

16 Vgl. dazu *Langer*, DB 2009, 419, 422.

17 *Monfort*, DStR 2009, 297, 304.

18 Vgl. *Schwedhelm/Fraedrich, steuernanwaltsmagazin* 2007, 1, 4 ff.

2. Zusammenfassende Meldung

- a) Eine in der Praxis wichtige Neuerung bringt das JStG 2009 in bezug auf die Zusammenfassende Meldung. Diese besondere Erklärungspflicht betraf nach der alten Rechtslage ausschließlich den Bereich der Lieferungen. Nunmehr ist eine Erweiterung auf den Bereich der sonstigen Leistungen und damit auch auf anwaltliche Beratungsleistungen erfolgt. Nach § 18 a Abs. 1 Satz 2 UStG n.F besteht ab dem 01.01.2010 für jeden Unternehmer – ausgenommen sind nur Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG – die Verpflichtung, im Rahmen einer Zusammenfassenden Meldung alle sog. „innergemeinschaftliche Dienstleistungen“ zu erklären. Innergemeinschaftliche Dienstleistungen sind solche, die unter das Empfängerortsprinzip des § 3 a Abs. 2 UStG fallen und für die die in anderen EU-Mitgliedsstaaten ansässigen Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schulden.¹⁹ Berät also ein in Deutschland ansässiger Rechtsanwalt ein Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat, ist dieser Umsatz zukünftig nach § 18 a UStG erklärungsspflichtig.
- b) Für die Form der Erklärung gilt § 18 a Abs. 1 Satz 1 UStG n.F. Danach ist die Zusammenfassende Meldung beim Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg²⁰ unter Verwendung einer Teilnehmernummer einzureichen. Das Formular kann online abgerufen werden.²¹ Anzugeben sind die Umsatzsteueridentifikationsnummern der Leistungsempfänger sowie für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlage der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen (vgl. § 18 a Abs. 4 Nr. 3 AO). Die Zusammenfassende Meldung ist keine Steuererklärung. Gleichwohl gelten nach § 18 a Abs. 8 Satz 1 UStG n.F die Vorschriften der AO, so daß z.B die Abgabe nach § 328 AO erzwungen werden kann.
- c) Meldezeitraum ist grundsätzlich das Kalendervierteljahr (§ 18 a Abs. 1 Satz 1 UStG n.F). Unter den in § 18 a Abs. 6 UStG n.F genannten Voraussetzungen kann für Unternehmen, die von der Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung sowie der Vorauszahlung befreit sind, der Meldezeitraum auf das Kalenderjahr ausgeweitet werden. Maßgeblicher Stichtag für die Einreichung der Zusammenfassenden Meldung ist der 10. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums.²² Bei Fristversäumung kann nach § 18 a Abs. 8 Satz 2 UStG n.F ein Verspätungszuschlag i.H.v. 1 % der Summe der anzumeldenden Bemessungsgrundlage, höchstens 2.500,- EUR festgesetzt werden.
- d) Für die zeitliche Zuordnung der Umsätze gilt § 18 a Abs. 5 UStG n.F. Danach sind die Umsätze für den Zeitraum zu erklären, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Wird keine Rechnung erstellt oder wird diese erst später als in dem Monat erteilt, der auf die sonstige Leistung folgt, ist die Leistung in der Meldung für

denjenigen Monat zu erfassen, der auf den Monat der Leistung folgt. Durch diese zeitliche Vorgabe werden Rechtsanwälte zukünftig gehalten sein, zeitnah ihre Beratungsleistungen abzurechnen. Denn für die Erklärung nach § 18 a UStG n.F müssen die Umsätze ohnehin erfaßt werden. Dabei gilt, daß anwaltliche Beratungsleistungen ausgeführt sind, wenn sich der zugrunde liegende Auftrag erledigt hat oder die Angelegenheit beendet ist. Bei Beratungstätigkeiten durch mehrere Instanzen ist mit Abschluß einer Instanz eine eigenständig zu betrachtende Teilleistung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 UStG anzunehmen.²³

- e) Wird die Zusammenfassende Meldung nicht, nicht vollständig, nicht richtig oder nicht rechtzeitig eingereicht oder unrichtige Angaben nicht nach § 18 a Abs. 7 UStG n.F innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis berichtet, kann dies als Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG n.F geahndet werden. Die Geldbuße kann bis zu 5.000,- EUR betragen. Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung ist m.E. in diesem Bereich nicht möglich.²⁴ Denkbar wäre allenfalls der Vorwurf der Beihilfe, weil die zutreffende Besteuerung in dem anderen Mitgliedsstaat vereitelt werden könnte. Allerdings ist die Hinterziehung von Umsatzsteuer anderer Mitgliedsstaaten nicht strafbar. Die in § 370 Abs. 6 Satz 4 AO vorgeschriebene Rechtsverordnung wurde bisher nicht erlassen.²⁵

3. Umsatzsteuervoranmeldung

Eine weitere neue Erklärungspflicht ergibt sich für Rechtsanwälte aus § 18 b Nr. 2 UStG n.F. Danach müssen Unternehmer in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung und in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, für die das Reverse-Charge-Verfahren gilt, gesondert anmelden. Damit soll ein Gleichklang mit den Angaben in der Zusammenfassenden Meldung hergestellt werden.

19 *Monfort*, DStR 2009, 297, 303.

20 Nach § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG n.F kann in Ausnahmefällen zur Vermeidung unbilliger Härten auch die Abgabe in Papierform gestattet werden.

21 http://www.bzst.bund.de/003_menuue_links/005_zm/index.html

22 Eine vom Finanzamt gewährte Dauerfristverlängerung gilt automatisch auch für die Zusammenfassende Meldung (Abschn. 245 b UStR).

23 Vgl. *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 13 Rz. 109 „Rechtsanwaltsleistungen“ (Okt. 2003).

24 *A.A. Leonard* in *Bunjes/Geist*, 9. Aufl., 2009, § 18 a n.F Rz. 10.

25 *Kohlmann* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370 Rz. 377; *Hentschel*, DStR 2009, 1076.

V. Zeitrahmen

Die neuen Bestimmungen zum Ort der sonstigen Leistung, die neuen Regelungen zur Rechnungsstellung sowie die erweiterten Erklärungspflichten treten zum 01.01.2010 in Kraft (Art. 39 Abs. 9 JStG 2009). Gemäß der allgemeinen Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 1 UStG gelten sie für alle Dienstleistungen, die ab diesem Zeitpunkt²⁶ ausgeführt werden.

VI. Fazit

Durch das JStG 2009 haben sich in Bezug auf die Umsatzsteuerbarkeit anwaltlicher Beratungsleistungen keine Änderungen ergeben. Lediglich die zugrunde liegende Systematik wurde umgestellt. Bedeutsame Neuerungen gibt es allerdings bei den umsatzsteuerlichen Rechnungslegungs-

Erklärungs- und Meldepflichten. Hier unterliegen auch Rechtsanwälte ab dem Jahr 2010 erhöhten Anforderungen. Sie müssen bei Mandatsverhältnissen zu Unternehmen mit Sitz im EU-Ausland in den Rechnungen die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten ausweisen. Außerdem sind die aus solchen Mandaten erzielten Beratungshonorare gesondert in den Umsatzsteuervoranmeldungen auszuweisen sowie i.d.R. Zusammenfassenden Meldung zu erklären, wobei auch hier die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten anzugeben ist. Für die Praxis bedeutet dies vor allem, daß Rechtsanwälte bei allen betroffenen neuen und noch laufenden Mandaten in der Pflicht sind, zeitnah die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten zu erfragen und ggf. zu überprüfen.

²⁶ Vgl. dazu oben IV. 2. d.

Veranstaltungen

ArGe Steuerrecht im DAV: Rückblick auf das Wahljahr 2009

Wirtschaftliche, politische und historische Ereignisse und Jubiläen prägten das Jahr 2009: Die seit Herbst 2008 dauernde internationale Finanzkrise überschattete alle weiteren nationalen Ereignisse. Die Bundesrepublik Deutschland und ihr Grundgesetz feierten im Mai ihren 60. Geburtstag. Das als „Superwahljahr“ bezeichnete Jahr 2009 fand seinen Höhepunkt in der Bundestagswahl Ende September, mit der die Große Koalition durch die CDU-/FDP-Koalition abgelöst wurde. Der Mauerfall in Berlin jährte sich im November zum 20. Mal.

Gesetzgebung

Nachdem im Jahr 2008 viele Gesetze geändert oder sogar umfassend reformiert worden waren, traten sie zum 01.01.2009 in Kraft und mußten im Jahr 2009 erstmals umgesetzt werden. Im Bereich des Steuerrechts waren dies vor allem das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, das Erbschaftsteuergesetz und die Jahressteuergesetze 2008 und 2009. Daneben gab es weitere zahlreiche Änderungen der Steuergesetze. Die Auswirkungen der neuen Abgeltungssteuer hatten im Verlauf des Jahres 2009 in erster Linie die Banken und Vermögensverwalter zu verarbeiten. Für die Steuerpflichtigen werden sich die Auswirkungen auf ihre

Einkommensteuer erstmals nach Ablauf des Jahres 2009 in vollem Umfang zeigen. Aber auch die GmbH-Reform brachte einige Anwendungsfragen mit sich, die noch ohne die Hilfe der Rechtsprechung zu beantworten waren.

Als besonders wichtige Reform im Jahre 2009 ist die Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz = BilMoG) hervorzuheben, das nach etwa dreijährigem Gesetzgebungsverfahren mit Rücksicht auf die im Herbst 2008 eingetretene große Finanzkrise erst am 29.05.2009 endlich in Kraft trat.

Weitere gravierende gesetzgeberische Reformen im Steuerrecht wurden vor der Bundestagswahl Ende September 2009 nicht verabschiedet, wenn die schnellen Gesetzesänderungen zur Bewältigung der Finanz- und Wirtschaftskrise wegen ihres kurzen Geltungszeitraums einmal außer Acht gelassen werden.

Veranstaltungen

Mit insgesamt drei Fortbildungsveranstaltungen bot die ArGe Steuerrecht im DAV ihren Mitgliedern und allen am

Steuerrecht Interessierten ein vollständiges Fortbildungsprogramm an, das die Fortbildungspflicht der Fachanwälte für Steuerrecht nach der Fachanwaltsordnung erfüllt. Über die Veranstaltungen wurde im steueranwaltsmagazin und auf der Homepage berichtet.

Steueranwalt International

Zuerst fand der „Steueranwalt International“ vom 23. bis 25. April 2009 wieder dreitägig auf Mallorca im Hotel Punta Negra statt. Wer sich erstmalig mit dem Internationalen Steuerrecht auseinandersetzen oder Grundlagenkenntnisse auffrischen wollte, erhielt am Donnerstag und Freitagvormittag anhand von Inbound- und Outbound-Fällen einen umfassenden und aktuellen Überblick über die Bestimmungen und die Rechtsprechung zum Außensteuergesetz, zur Funktionsweise der Doppelbesteuerungsabkommen und den internationalen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes. Die Neuregelungen des Jahressteuergesetzes 2009 für den Bereich der beschränkten Steuerpflicht sowie Fragen der Verrechnungspreise, Funktionsverlagerung und Betriebsstättengewinnermittlung wurden als aktuelle Themen einbezogen. Im Umsatzsteuerrecht standen die innergemeinschaftlichen Lieferungen im Mittelpunkt des Vortrags. Ergänzend dazu wurden am Freitagnachmittag aktuelle Informationen zu Liechtenstein und aktuelle Entwicklungen im Europarecht angeboten. Aufbauend auf dem Vormittagsprogramm wurden weitere aktuelle Gesetzesänderungen und wichtige Urteile des BFH und der Finanzgerichte einschließlich neuer Verwaltungsanweisungen erörtert.

Am Samstag ging es für Kenner um spezielle Themen wie Mißbrauchsklauseln im internationalen Steuerrecht, Rückfallklauseln, das Verhältnis der nationalen Steuerbestimmungen im EStG und AStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, internationale Vermögensanlage und internationale Erbschaftsbesteuerung.

60. Deutscher Anwaltstag

Mit vier auf die Interessen der Rechtsanwaltschaft ausgerichteten Beiträgen beteiligte die ArGe Steuerrecht sich am Programm des DAT, der vom 21. – 23. Mai in Braunschweig durchgeführt wurde. Am Vormittag des 22. Mai wurden zunächst das Steuerverfassungsrecht passend zum Motto des DAT „60 Jahre Grundgesetz – den Rechtsstaat gestalten“ und die wesentlichen Grundlagen des Gesellschaftsrechts vorgestellt. Die Erkenntnis, daß die steuerlichen Folgen beim Eintritt in die Sozietät und Austritt aus der Sozietät gestaltet werden können, gewannen die Zuhörer im zweiten Vortrag. Gewarnt wurden die Zuhörer durch die Feststellung im dritten und vierten Vortrag, daß Angestellte und Sozian

als Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker und Betreuer Auslöser für Gewerbe- und Umsatzsteuerprobleme von freiberuflichen Personengesellschaften sein können.

Steueranwaltstag

Zum 15. Steueranwaltstag am 30. und 31. Oktober hatte die ArGe Steuerrecht wieder nach Berlin in das Hotel Adlon eingeladen. In zehn Stunden erhielten die Teilnehmer einen konzentrierten Einblick in die Besteuerung von unternehmensverbundenen Stiftungen, erfuhren auf humorvolle Weise, wie das Grund- und Betriebsvermögen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht besteuert wird, hörten, daß es kaum praktische Erfahrungen mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht aber inzwischen einige Verwaltungsanweisungen gibt, aktualisierten ihre Kenntnisse zur Umsatzsteuer und der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Insolvenz, lernten die neuen Vorgaben zur Strafzumessung und Verjährung kennen, befaßten sich mit dem Deal und der Verständigung als Handwerkszeug des Steuerstrafverteidigers, ärgerten sich über den Verlust der Verluste im Steuerrecht und bekamen aktuelle Informationen zur Sanierung von Unternehmen.

Medien der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht

Zu den von der AG Steuerrecht in Zusammenarbeit mit dem Richard Boorberg Verlag herausgegebenen Medien gehörten der Tagungsband „Steueranwalt International 2009/2010“, der Tagungsband „Steueranwalt 2008/2009“ und das steueranwaltsmagazin mit sechs Ausgaben. Die Aufsätze im steueranwaltsmagazin zu den Bereichen allgemeines Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Europarecht und Steuerstrafrecht behandeln Grundsatzfragen gleichermaßen wie aktuelle Themen. Diese Printmedien werden den AG-Mitgliedern zugesandt.

Weiteres wichtiges Medium ist die Homepage, auf der die Veranstaltungen angekündigt werden und über diese berichtet wird. Unter www.steuerrecht.org finden die Leser unter anderem das Archiv des steueranwaltsmagazins, aktuelle Urteile der Steuerrechtsprechung und nützliche Steuertipps.

Jubiläum des steueranwaltsmagazin – 50. Ausgabe

Das steueranwaltsmagazin konnte im Jahr 2009 ein kleines Jubiläum feiern: Das fünfte Heft war die 50. Ausgabe nach genau 10 Jahren. Anlässlich dieses Jubiläums lieferten über 20 Autoren einen kurzen Aufsatz zu einem von ihnen ausgewählten Thema.

In diesem Jahr

Die AG Steuerrecht wird im Jahr 2010 die Veranstaltungsreihe auf vier Veranstaltungen erweitern. Das Seminar „Steueranwalt International“ wird aufgeteilt und neu gestaltet. Die „Grundlagen des Internationalen Steuerrechts“ werden am 12. und 13. März 2010 in **Hamburg** vermittelt. Vertiefende Kenntnisse können anschließend beim „Steueranwalt International“ vom 22. bis 24. April 2010 auf **Mallorca** erworben werden. Bei dem **61. Deutschen Anwaltstag** vom 13. bis 15. Mai 2010 in **Aachen** werden aktuelle Informationen zur steuerlichen Situation und dem TIEA Deutschland Liechtenstein in Liechtenstein gegeben. Für die Diskussionsrunde konnten neben *Dr. Rai-*

ner Spatscheck, Jürgen Wagner und *Kirsten Bäumel* die Kommunikationsberaterin *Jana Riedmüller* und der ehemalige Justizminister Liechtensteins, *Dr. Heinz Frommelt*, gewonnen werden. Der „**Steueranwaltstag**“ wird am 05. und 06. November in **Berlin** aktuelle und grundlegende Steuerthemen präsentieren.

Weitere Informationen wie z. B. das Programm, die Themen und die Referenten zu diesen Veranstaltungen können auf der Homepage der ArGe Steuerrecht nachgelesen werden unter „www.steuerrecht.org“. Die Veranstaltungen werden in Zusammenarbeit mit der DeutschenAnwaltAkademie (DAA) durchgeführt.

*Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak,
Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt*

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.

Elger neuroleadership

Erkenntnisse der Hirnforschung für die Führung von Mitarbeitern, Haufe Verlag, Freiburg 2009, 213 Seiten und **neurofinance**

Wie Vertrauen, Angst und Gier Entscheidungen treffen, Haufe Verlag, Freiburg 2009, 239 Seiten

„Gier frisst Hirn“ ist ein altes Thema und wird in ihren Facetten, die Wirtschaftskriminalität betreffend, seit fast 200 Jahren beschrieben. Gerade in Zeiten einer Finanz- und Wirtschaftskrise wird das Thema „Gier“ (und nicht nur in der ARD) in immer kürzeren Abständen wiederbelebt. Wer wissen will, wie das mit dem Hirn funktioniert und wie die Zusammenhänge zwischen finanziellen und psychologischen Momenten aussehen, soll sich bei der *Neurofinance* etwas umsehen. Ob jetzt Neuroleadership „alter Wein in neuen Schläuchen“ ist oder nicht, sollte etwas länger behandelt werden. Wie der Autor schon betont: „Jedes Gehirn schafft sich seine Wirklichkeit“.

(JW)

Kraft

ASTG Außensteuergesetz

Kommentar, C.H. Beck Verlag, München 2009, 977 Seiten

Die etwas lästige weiße Binde, die um das Buch geschlungen ist, braucht es hier nicht („Schwerpunkte: Funktionsverlagerung, EuGH und AStG“). Diese Aussage ist für einen Kommentar, der das AStG kommentiert, schlicht Unsinn. Kein Unsinn ist die Aufnahme einer AStG-Kommentierung in die „Gelbe Reihe“ (die eher orange daherkommt). Doch die Werbung hat auch ihr Gutes, verdeutlicht sie doch das Dilemma der Autoren, die der Auswirkung der euoparechtlichen Rechtsprechung auf das AStG hinterherhecheln müssen.

(JW)

Raabe

Jahresabschluss, national

6. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 246 Seiten

In der Grauen Reihe „Bilanzbuchhalter“ ist uns der Band 4 aufgefallen. Nicht nur wegen des lustigen, mit einem Komma getrennten Titels, sondern aufgrund des Vorworts. Daß sich irgendetwas „im Umbruch“ befindet, sind wir im Steuerrecht gewöhnt. Daß man in Vorworten jammert, ist eigentlich Standard. Daß man sein Werk aber so beschreibt, als sei es bei Erscheinen bereits veraltet, ist neu. Oder auch nicht.

(JW)

Schmidt

EStG, Einkommensteuergesetz

Kommentar, C.H. Beck Verlag, München 2009, 2611 Seiten

Auch hier fällt die Umschlagbinde auf: „16 Änderungs-gesetze mit 120 Paragraphenänderungen“. Ist das nun viel oder wenig, wird sich der geneigte Leser fragen. Wir wissen es nicht. Die Bemerkung „Gut, daß es den Schmidt gibt“ könnte zwar jeder unterschreiben, der so heißt, ist auch hier bestenfalls überflüssig. Allerdings ist auch hier (wieder) das Vorwort gelungen, fordern doch die Verfasser (allesamt amtierende oder ehemalige Finanzrichter) den Gesetzgeber deutlich zum Handeln auf und beschreiben gelungene und mißlungene Vorschriften. Etwa den zu Recht als „Paragraphenmonster“ geschilderten § 92a EStG. (JW)

Ruter/Thümmel

Beiräte in mittelständischen Familienunternehmen

2. Aufl., Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2009, 167 Seiten

Die edle Aufmachung des Buches hat nichts mit seinem Umfang, vielleicht aber mit seinem Thema zu tun. Der Aufsichtsrat der AG ist des öfteren in die Kritik geraten, fakultative Beiräte eigentlich noch nie. Vielleicht hat dies auch damit zu tun, daß die Autoren sich sorgfältig dem Thema des Anforderungsprofils widmen und auch die „weniger geeigneten Beiratsmitglieder“ ansprechen. (JW)

Bart/Bart/Fichtelmann/Koch/Schlarb

GmbH-Recht

6. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2009, 1345 Seiten

Eine der „Heidelberger Kommentare“ widmet sich auch der GmbH. Das ist nicht neu, erscheint das Werk doch in bereits 6. Auflage und hat sich auf über 1.300 Seiten ausgedehnt. Dennoch ist der Kommentar noch handlich, ohne inhaltlich etwas vermissen zu lassen. Vielleicht sind die den Praktiker interessierenden Themen sogar deutlicher angesprochen als in anderen Kommentaren. (JW)

Hilpold/Steinmair/Rier

Italien im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart 2009, 167 Seiten

Dem Titel kann man bereits entnehmen, daß die Hälfte des Buches (als Kooperationsprojekt mehrerer Verlage) in italienischer Sprache verfaßt ist. Es geht hier nicht nur um Italien, sondern um einen Vergleich zwischen den Steuerrechtsordnungen in Deutschland, Österreich und Italien.

Auch zahlreiche andere Länder sind hier kurz beschrieben, aber völlig ausreichend, um sich einen groben Überblick zu verschaffen. Die Anspielung auf „ineffiziente Verwaltungsstrukturen“ haben wir ebenfalls verstanden. Sie relativieren oft die theoretisch hohe Steuerbelastung. (JW)

Rudolf Jansen/Martin Jansen

Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht

NWB-Verlag, Herne, 8. Auflage 2009, 216 Seiten

Das Nießbrauchsrecht stellt sowohl in der erb- als auch in der steuerrechtlichen Praxis ein wichtiges Beratungsfeld dar. Nicht zuletzt aufgrund der ersatzlosen Streichung des § 25 ErbStG durch die Erbschaftsteuerreform 2009 und die daraus folgende steuerliche Abzugsfähigkeit des Nießbrauchs kommt dem Nießbrauch als Rechtsinstitut gesteigerte Bedeutung zu. Das neu aufgelegte Buch beinhaltet eine umfassende Behandlung des Themas in zivil- und steuerrechtlicher Hinsicht und kann dem Berater damit eine zuverlässige Hilfestellung sein.

Das Buch gliedert sich in vier Teile: Im ersten Teil befaßt sich der Autor *Martin Jansen*, von den Begrifflichkeiten ausgehend, umfassend mit den zivilrechtlichen Regelungen des Nießbrauchs. Er stellt das Nießbrauchsrecht von seiner Begründung an bis schließlich zum Nießbrauch als Gegenstand der Zwangsvollstreckung dar.

Der folgende zweite Teil kann als Hauptteil des Buches bezeichnet werden. *Dr. Rudolf Jansen*, Richter am BFH a.D., erläutert nicht nur überaus detailliert die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, sondern ebenfalls umfassend erbschaftsteuerliche, grunderwerbsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Einräumung eines Nießbrauchsrechts ergeben.

In seinem dritten Teil stellt das Buch für die Praxis hilfreiche Vertrags- und Testamentsmuster zur Verfügung. Abschließend sind im vierten Teil die für das Nießbrauchsrecht wichtigen Verwaltungsanweisungen abgedruckt.

Die Autoren haben das Buch mit der Neuauflage wieder auf den aktuellen Stand gebracht. Die umfassenden Verweise auf die finanzgerichtliche Rechtsprechung, die sich für das vertiefte Studium gut eignen, wurden überarbeitet. Darüber hinaus wurde der das Erbschaftsteuerrecht behandelnde Abschnitt unter Berücksichtigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 ergänzt. Damit bleibt das Buch auch in der achten Auflage für den erfahrenen Berater zur Lösung nießbrauchrechtlicher Fragestellungen gleichermaßen gut geeignet wie für den Neueinsteiger.

Dr. Matthias Söffing/Monika Nagelschmitz

Söffing

Die GmbH & Co. KGNWB-Verlag, Herne 2009,
863 Seiten

Die GmbH & Co. KG ist neben der GmbH die in Deutschland zahlenmäßig am häufigsten vertretene Rechtsform. In der GmbH & Co. KG vereinen sich die Vorteile der Haftungsbeschränkung aus der GmbH mit den auf die KG anwendbaren, gesellschaftsrechtlich flexibleren und steuerrechtlich vorteilhaften Regelungen. Dennoch ist die GmbH & Co. KG als Mischform der GmbH und der KG in ihrer rechtlichen Ausgestaltung und Organisation im Vergleich zur GmbH oder zur KG bedeutend komplizierter.

Das von Prof. Günter Söffing initiierte Buch, für das dieser vor seinem Ableben das Manuskript erstellte, wurde unter der Federführung seines Sohnes, Dr. Matthias Söffing, vollendet. Das Buch stellt einen Gewinn für die steuerrechtliche Praxis dar. Zum einen bietet es zunächst auf ca. 100 Seiten einen guten ersten Überblick über die auf die GmbH & Co.

KG anwendbaren gesellschaftsrechtlichen Regelungen. Im zweiten Teil des Buches, dem eigentlichen Hauptteil, liefert es zum anderen ausführliche Inhalte zu den in Bezug auf die GmbH & Co. KG relevanten steuerrechtlichen Vorschriften. Auf den ca. 760 Seiten des zweiten Teils werden auf eine sehr verständliche Weise, insbesondere anhand zahlreicher Beispiele, eine Vielzahl praktischer Probleme dargestellt, analysiert und verschiedene Lösungsmöglichkeiten sehr anschaulich hergeleitet. Das Buch stellt eine Zusammenfassung aktueller Rechtsprechung dar und berücksichtigt zudem auch die aufgrund des Erbschaftsteuergesetzes vom 24. 12. 2008 eingeführten Neuerungen vollumfänglich.

Carmen von Rüden

In der nächsten Ausgabe u.a. Bleiber, **Erfolgreiche Existenzgründung mit CD-ROM**; Thomsen, **Crashkurs Buchführung für Selbständige mit CD-ROM**; Mücke, **Umsatzsteuer richtig gestalten**; Haase, **Internationales und Europäisches Steuerrecht**; Gosch, **Körperschaftsteuergesetz**.

Redaktion

Steuermelder

Behaltefrist und Auflösungsverlust i. S. von § 17 EStG

Autor: Ria BFH Dr. Ulrich Dürr**Betrifft:** EStG § 17**Schlagwörter:** Auflösungsverlust, Behaltefrist, wesentliche Beteiligung, Absenkung

Abstract: Ein Auflösungsverlust i. S. von § 17 Abs. 2, 4 EStG ist auch zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erwirbt, die Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Gesellschaft aber auf einen Prozentsatz unterhalb der Grenze des § 17 Abs. 1 EStG abgesenkt wird.

Anlass: BFH, Urteil vom 01.04.2009 IX R 31/08, BFH/NV 2009 S. 1499, DStR 2009 S. 1579

I. Sachverhalt

Das FG hatte die Klage aus zwei Gründen abgewiesen: Zum einen beziehe sich der Erwerbstatbestand des § 17 Abs. 2

Satz 6 Buchst. b Satz 2 Alt. 1 EStG nur auf den Hinzuerwerb von Anteilen, durch deren Zukauf eine bis dahin unwesentliche Beteiligung wesentlich wird. Zum anderen dispensiere die Ausnahmeregelung nicht von der Voraussetzung einer relevanten Beteiligung im Veräußerungszeitpunkt.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH widerspricht in beiden Punkten: Die Norm – mit der Folge der vollen Verlustberücksichtigung – betrifft auch den Fall, in dem eine ursprünglich in relevanter Höhe erworbene Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung/ Auflösung der Gesellschaft auf einen Prozentsatz unterhalb der Relevanzschwelle abgesenkt wurde. Es wird nicht nur der Hinzuerwerb von Anteilen, durch den eine bis dahin geringere Beteiligung relevant wird, erfaßt, sondern auch von vornherein relevante Beteiligungen fallen unter die Gegenahnahmeregelung.

III. Praxishinweis

Hätte der Kläger seine Beteiligung mit Gewinn veräußert, wäre dieser steuerpflichtig gewesen, da innerhalb der letzten fünf Jahre die Relevanzgrenze überschritten war. Dem-

entsprechend müssen auch die Verluste berücksichtigt werden. Der BFH betont, nur der so erreichte Gleichklang der Besteuerung von Auflösungsgewinn und -verlust entspreche dem objektiven Nettoprinzip.

Sonderausgabenabzug bei Grenzgängern

Autor: Ria BFH Jürgen Brandt

Betrifft: EStG § 10

Schlagwörter: Grundfreiheiten, Grenzgänger, Altersrenten

Abstract: Die europäischen Grundfreiheiten eines Grenzgängers werden durch den beschränkten Sonderausgabenabzug auch dann nicht verletzt, wenn ein anderer Mitgliedstaat die entsprechenden Altersrenten aufgrund des ihm durch das DBA mit der Bundesrepublik Deutschland zugewiesenen Besteuerungsrechts vollständig der Besteuerung unterwirft.

Anlaß: BFH, Urteil vom 24.09.2009 X R 57/06, BFH/NV 2009 S. 1697

I. Sachverhalt

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, daß die französische Klägerin mit in Deutschland zu versteuernden Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Grenzgängerin in Frankreich (Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich) die in Frankreich geleisteten Sozialversicherungsbeiträge lediglich im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. als Sonderausgaben berücksichtigen konnte und einen umfanglicheren Abzug insbesondere nicht wegen der in Frankreich möglichen uneingeschränkten Abziehbarkeit der Beiträge für die Sozialversicherungen und der voll in Frankreich gem. Art. 14 Abs. 2 DBA Frankreich zu versteuernden Renteneinkünfte geltend machen konnte. Insbesondere hat der BFH insoweit keine Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 39 EGV noch eine Verletzung des allgemeinen Diskriminierungsverbots nach Art. 12 EGV gesehen.

II. Entscheidung des BFH

An einer Diskriminierung fehlt es schon, weil hier inländische und ausländische Sozialversicherungsbeiträge gleich (schlecht) behandelt werden (vgl. im Unterschied dazu die Rechtssachen Bachmann, EuGH, Urteil vom 28.01.1992, C-204/90, Slg. 1992, I 249 und Danner, EuGH, Urteil vom 03.10.2002 C-136/00). Dies gilt ungeachtet des Umstandes, daß diese steuerliche Gleichbehandlung in- und ausländischer Vorsorgeaufwendungen erfolgt, obwohl die daraus resultierenden Alterseinkünfte unterschiedlich besteuert werden. Denn nach der sog. „isolierenden Betrachtungsweise“ des BFH sind weder eine frühere noch eine oder spätere steuerliche Behandlung in einem anderen Mitgliedstaat in die Prüfung einer Diskriminierung einzubeziehen.

III. Praxishinweis

Für eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit fehlte es des weiteren an einer europarechtlichen Pflicht Deutschlands und Frankreich, in dem DBA eine anderweitige Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse vorzunehmen (synchrone Besteuerung der Alterseinkünfte und Erfassung der Vorsorgeaufwendungen in ein und demselben Staat) oder das jeweilige Steuerrecht zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu harmonisieren (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 12.02.2009, C-67/08 „Margarete Block“, BFH/NV 2009 S. 677: keine Verpflichtung eines Staats, das eigene Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung anzupassen).

Verbrauch des einmaligen Freibetrags auch durch zu Unrecht erfolgte Gewährung

Autor: Ria BFH a.D. Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 16

Schlagwörter: Veräußerungsfreibetrag, Treu und Glauben, Rechtsgrundverweisung, Einmalgrundsatz

Abstract: Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG wird personenbezogen gewährt; er steht dem Steuerpflichtigen für alle Gewinneinkunftsarten nur einmal zu.

Anlass: BFH, Urteil vom 21.07.2009 X R 2/09, BFH/NV 2009 S. 1889

I. Sachverhalt

Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nach § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG nur einmal zu gewähren. Entgegen gewichtiger Auffassungen im Schrifttum gilt der Einmalgrundsatz absolut und damit einkünfteübergreifend. Das bedeutet, daß der Freibetrag auch für den Gewerbetreibenden verbraucht wird, wenn ihn der Steuerpflichtige bei der Aufgabe oder Veräußerung seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder seiner freiberuflichen Praxis in Anspruch nimmt.

II. Entscheidung des BFH

§ 14 Satz 2 und § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG enthalten keine Rechtsfolgen-, sondern **Rechtsgrundverweisungen** mit der Folge, daß der Freibetrag nur unter den Voraussetzungen des

§ 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist. Das ergibt sich aus dem **Sinn und Zweck** der Regelung. Vor der Änderung durch das JStG 1996 wurde der Freibetrag bei Veräußerung oder Aufgabe jeder betrieblichen (gewerblichen, freiberuflichen, land- und forstwirtschaftlichen) Einheit berücksichtigt. Der Freibetrag konnte mehrfach zur Anwendung kommen. Mit der Gesetzesänderung sollte der Freibetrag personenbezogen „nur einmal im Leben“ und für alle Gewinneinkunftsarten in Anspruch genommen werden können. Es wäre sinnwidrig, bei mehreren gewerblichen Betrieben den Freibetrag zu versagen, aber bei verschiedenen Betrieben, die unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnen sind, im Veräußerungs- oder Aufgabefall mehrfach zu gewähren.

III. Praxishinweis

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, ob der Freibetrag zu Recht gewährt worden ist oder nicht. Entscheidend ist allein, daß sich der Freibetrag auf die Steuerfestsetzung ausgewirkt hat und die Steuervergünstigung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Soll der Freibetrag für einen späteren Veräußerungsgewinn genutzt werden, muß daher die Steuerfestsetzung, in der der Freibetrag berücksichtigt wurde, angefochten werden. Der BFH betont, nach Treu und Glauben könnte der Verbrauch des Freibetrags ausnahmsweise nur dann nicht entgegengehalten werden, wenn der Steuerpflichtige z.B. angesichts der geringen Höhe des Betrags oder eines fehlenden Hinweises des Finanzamts den Ansatz nicht erkennen konnte.

Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung nur bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang Arbeitslohn

Autor: Ria BFH Dr. Ulrich Dürr

Betrifft: EStG § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Schlagwörter: Veräußerungsgewinn, Arbeitslohn, Veranlassung, Veranlassungszusammenhang, Kapitalbeteiligung

Abstract: Der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen führt nicht allein deshalb zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil die Kapitalbeteiligung von einem Arbeitnehmer des Unternehmens

gehalten und nur Arbeitnehmern angeboten worden war.

Anlass: BFH, Urteil. v. 17.06.2009 VI R 69/06, BFH/NV 2009 S. 1870

I. Sachverhalt

Im Streitfall ging es um Mitarbeiterbeteiligungen in Form von Zertifikaten, die leitenden Angestellten angeboten wurden.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH betont, daß es keinen Grundsatz gebe, wonach sämtliche Kursgewinne, die durch an Arbeitnehmer verbilligt ausgegebene Mitarbeiterbeteiligungen erwirtschaftet werden, über die Verbilligung hinaus als Vorteile aus dem Dienstverhältnis zu qualifizieren sind. Er präzisiert in dieser Entscheidung die Maßstäbe, unter welchen Voraussetzungen ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis stammt und deshalb als Arbeitslohn zu erfassen ist oder ob er aufgrund anderer nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt wird. Entscheidend ist die genutzte Erwerbsgrundlage. Maßgebend ist, ob der Vorteil durch eine Sonderrechtsbeziehung veranlaßt ist, die ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit dadurch zeigt, daß sie auch selbstän-

dig und lostgelöst vom Arbeitsverhältnis bestehen könnte. Aber auch wenn ein weiteres Rechtsverhältnis – etwa in Form eines Darlehens- oder Mietvertrags – neben das Arbeitsverhältnis tritt, kann der Vorteil durch das Dienstverhältnis veranlaßt sein, sofern das weitere Rechtsverhältnis seinerseits aus dem Arbeitsverhältnis resultiert, z.B. wenn die Darlehensgewährung oder Mietüberlassung für den Arbeitnehmer vorteilhaft ist.

III. Praxishinweis

Es obliegt letztlich der Tatsachenwürdigung des FG, ob die vom Arbeitnehmer erzielten Vorteile als Anreizlohn zu beurteilen sind. Dabei dürfte hierfür die verobjektivierte Sicht des Arbeitnehmers ausschlaggebend sein.



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2010, 20., überarbeitete Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Insbesondere waren das Gesetz zur

Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) und das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu berücksichtigen.

In der steuerlichen Übersicht waren die zahlreichen Änderungen insbesondere durch das Unternehmensteuereinführungsgesetz 2008, aber auch durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung einzuarbeiten.



Neuaufgabe.

sz 210

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

 BOORBERG

Termine

März 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Die Verschärfung des Steuerstrafrechts	RA/FAStR Alexandra Mack, RA/FAStR Dr. Rainer Spatscheck	03.03.2010, Nürnberg	Steuerberaterkammer Nürnberg Tel.: 09 11/9 46 26-0 Fax.: 09 11/94 62 6-30 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vereine, Verbände, Stiftungen	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	03.03.2010, Berlin	FSB GmbH, Fachinstitut für Steuerrecht und Betriebswirtschaft Tel.: 0 30/88 7193-0 Fax.: 0 30/88 7193-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
EST-Erklärung 2009 für Freiberufler und Gewerbetreibende	StB Hans Günter Christoffel	03.03.2010, Bonn	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax.: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Betriebswirt (FH) Jürgen Mertes	04.03.2010, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/9 37 36-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Arbeitsgemeinschaft Steuer- recht: Grundlagen des interna- tionalen Steuerrechts 2010	Prof. Dr. Bert Kaminski, RA/FAStR Sebastian Korts, RA/FAStR Dr. Jochen Krieger, StB Prof. Dr. Günther Strunk	12.03.2010, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/9 37 36-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Immaterielle Vermögens- gegenstände – Lizenzen, Rechte, Patente, Firmenwert, Software in der Bilanz	WP/StB Prof. Dr. Tobias Hüttche	15.03.2010, Köln	FORUM – Institut für Management Tel.: 0 62 21/50 05 01 Fax.: 0 62 21/50 05 55 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Reisekosten und doppelte Haushaltsführung nach den neuen BMF-Schreiben	Dipl.-Finw. Walter Niermann	16.03.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax.: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuergünstige Gestaltung mit- telständischer Unternehmen	RA/FAStR Dr. Wolfgang Leibner, RA/FAStR Dr. Bernd Schulze-Borges	19.03.2010, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/9 37 36-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Rechtsform wechseln – Steuern reduzieren! Ist Ihre Rechtsform noch optimal?	StB Dr. Stefan Griemla, StB Dr. Leonid Korezkij, RA Dr. Dr. Boris Schilmar	23.03.2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
KSt-Erklärung 2009	Dipl.-Finw. Thomas Stimpel	24.03.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax.: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Streit mit der Steuerfahndung? Praxisempfehlungen zur Vertretung des Mandanten	RA/FAStR Dr. Martin Wulf	24.03.2010, Berlin	FSB GmbH, Fachinstitut für Steuerrecht und Betriebswirtschaft Tel.: 0 30/88 7193-0 Fax.: 0 30/88 7193-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kapitaleinkünfte auf dem Prüfstand – unter besonderer Berücksichtigung des neuen Anwendungserlasses	Dipl.-Finw. Roland Ronig	25.03.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax.: 0 22 03/99 30 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuersicher archivieren! Digitale Betriebsprüfung im Fokus	Thorsten Brand, WP Dietmar Hoffmann, Leiter Bundeszentralamt für Steuern Dieter Paschmanns	25.03.2010, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbschaft- und Schenkungsteuer	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	27.03.2010, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/9 37 36-6 51 Fax.: 0 30/9 37 36-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

LEITFADEN.



BOORBERG



Steuerrecht im Sport

von Dr. Axel Steiner, Regierungsdirektor

2009, 336 Seiten, € 48,-

– Recht im Sport, Band 2 –

ISBN 978-3-415-04215-5

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

sz 210

April 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Steuerhaftung von Geschäftsführern und Insolvenzverwaltern – Strategien zur Vermeidung und Verteidigung	RA/StB Dr. Günter Kahlert, Richter am BFH Reinhart Rüsken	15.04.2010, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189-503 Fax.: 089/38189-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Unternehmertestament – Zivilrechtliche und steuerrechtliche Gestaltung	RA Dr. Randolf Mohr	16.04.2010, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueranwalt International 2010 der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht	RA/FAStR Kirsten Bäumel, RA/StB Friedhelm Jacob Prof. Dr. Bert Kaminski Prof. Dr. Günther Strunk RA/FAStR Dr. Klaus von Brocke	22.04.2010, Palma de Mallorca	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung – Gestaltungsempfehlungen und Steuerfallen	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	23.04.2010, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RA/FAStR Dipl.-Finw. Dr. Peter Gußen	23.04.2010, Mannheim	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht – 17. Fachlehrgang Miet- und Wohnungseigentumsrecht	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	23.04.2010, Bremen	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Neues Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht – erste praktische Erfahrungen	RA/FAStR Prof. Dr. Ralph Landsittel	30.04.2010, Hamburg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/93736-651 Fax.: 030/93736-166 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen