

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2011

58. Ausgabe | 13. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA.MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

www.steuerrecht.org

1 Editorial

Wagner

Beiträge

2 Söffing/Friedberg **Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Frist bei privaten Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG – Eine Besprechung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.07.2010**

8 Zacher **Kapitalanlagen und Scheinrenditen – jetzt vierfacher Schaden für die Anleger?**

11 Dikmen/Fraedrich **Steuerliche Grundfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern in die USA**

18 Lappat **Die Schweizerische Sozialversicherung: Teilweise eine Sozialsteuer?**

21 Joecks **Die Verwertung „illegal“ beschaffter Daten**

26 Wagner **Steuerrecht in der Schweiz**

32 **Veranstaltungen**

34 **Steuermelder**

38 **Termine**

I.

Texte, die zum Jahreswechsel geschrieben werden, sind entweder dramatisch übertrieben oder dramatisch wahr. Eines von beiden mag auch für folgende Passage aus einem Essay in der *Neuen Zürcher Zeitung* am 30.12.2010 unter der Überschrift „Deutschland droht ein Krisenjahrzehnt“ zuzutreffen: „Die politische Stabilität in Deutschland ist bedroht, der Zusammenhalt des Landes gefährdet. Die Oberklasse und die Unterklasse verabschieden sich aus der politischen Mitte. Das Prekariat, weil es sich nicht leisten kann, mitzumachen – finanziell wie intellektuell. Und die Plutokraten, weil sie es sich leisten können, sich von der Gesellschaft freizukaufen, etwa indem sie ihre Kinder vom privaten Kindergarten bis zur privaten Hochschule im Ausland mit der „misera plebs“ fernhalten.“ Jeder geneigte Leser möge selbst entscheiden.

II.

„Eine der glücklichsten Gaben an die Menschheit ist zweifellos ihr schlechtes Gedächtnis (...), daher der Glaube jedes Zeitalters, Aufgang, Zenith und Gloriole des Entwicklungsprozesses zu sein.“ (*Gottfried Benn*)

III.

Das Lesen mancher Gesetzestexte wird zur Wachkoma-Erfahrung: Man liest, aber das Bewußtsein bleibt völlig uneindrückt.

Eine schönes Frühjahr 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, Bonn
j.dikmen@t-online.de

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

Die 59. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2011.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Friedberg*, Diplom-Jurist in Düsseldorf; *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Jennifer Dikmen*, Rechtsanwältin in Bonn; *Jessica Fraedrich*, Rechtsanwältin in Bonn; *Hans-Jürgen Lappat*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Wolfgang Joecks*, Rechtsprofessor in Greifswald; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz.

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**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

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 030/726152-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart
Druck: Kessler Druck + 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

Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Frist bei privaten Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG – Eine Besprechung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.07.2010

Dr. Matthias Söffing Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, und Dipl.-Jurist Martin Friedberg, LL.M., beide Düsseldorf¹

I. Einleitung

Die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesänderungen mit Rückwirkung hat das BVerfG in der Vergangenheit in regelmäßigen Abständen beschäftigt. Auch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002² gab diesbezüglich Anlaß zur verfassungsrechtlichen Normenkontrolle. Im Bundestag am 04.03.1999 beschlossen, am 24.03.1999 vom Bundespräsidenten unterzeichnet und am 31.03.1999 im Bundesgesetzblatt verkündet, datiert das Wirksamwerden des Gesetzes nach seinem Art. 18 auf den 01.01.1999 und stellt damit einen Fall des rückwirkenden Inkrafttretens dar. Problematisch war dies unter anderem³ in bezug auf die Verlängerung der Frist für die bisherige Spekulationsbesteuerung von zwei auf zehn Jahre, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG⁴ war diese verlängerte Frist für alle Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.1998 maßgebend. Somit konnte es zu dem Fall kommen, daß ein Grundstück, für das die zweijährige Frist nach alter Rechtslage bereits abgelaufen war und das somit steuerfrei hätte veräußert werden können, erneut in die Steuerverstrickung geriet. Diese übergangslose Erfassung von Veräußerungsgeschäften mit nach altem Recht erworbenen Grundstücken sah sich zahlreichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt und führte in der Folge zu Vorlagebeschlüssen des 13. und 14. Senats des FG Köln⁵ wie auch des IX. Senats des BFH⁶, die ihre Zweifel daran äußerten, ob die rückdatierte Wirksamkeit insoweit verfassungsgemäß sei, als die Verlängerung der Veräußerungsfrist auch für nach altem Recht erworbene Grundstücke gelten sollte, bei denen die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war.

Das BVerfG hat die drei genannten Vorlagebeschlüsse zu einem einheitlichen Verfahren verbunden und am 07.07.2010 entschieden. In seinem Beschluß erklärt das Gericht § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG insoweit für nichtig, als in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfaßt werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31.03.1999 entstanden sind und die nach zuvor geltender Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steu-

erfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können.

Der vorliegende Beitrag soll den Beschluß im Detail beleuchten. Dabei ist zuerst auf die Ausführungen des BVerfG zur grundsätzlichen Behandlung von Rückwirkungen einzugehen. Im folgenden werden sodann das steuerrechtliche Ergebnis der Entscheidung und die sich daraus ergebenden praktischen Konsequenzen und Probleme dargestellt.

II. Zur Zulässigkeit von Rückwirkungen

Noch bevor sich das BVerfG mit der Verfassungsmäßigkeit von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG selbst auseinandersetzt, sieht es sich dazu veranlaßt zu dem Problemkreis der rückwirkenden Gesetzesänderung in allgemeiner Hinsicht Stellung zu nehmen.

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

- 1 Rechtsanwalt, FASr Dr. Matthias Söffing ist Gründungspartner, Dipl.-Jurist Martin Friedberg Mitarbeiter der überörtlichen S&P SÖFFING Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.
- 2 BGBl I 1999, 402.
- 3 Siehe außerdem: Zur Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen von § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG, BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BFH/PR 2010, 411; zur Ersetzung des halben Steuersatzes des § 34 Abs. 1 EStG a.F. für Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen durch die sogenannte Fünftelregelung, § 34 Abs. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 47 EStG und § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG, BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BFH/PR 2010, 413.
- 4 Die Anwendungsregel ist nun in § 52a Abs. 11 EStG verortet.
- 5 Vom ►► 25.07.2002, 13 K 460/01, EFG 2002, 1236 und vom ►► 24.08.2005, 14 K 6187/04, DStRE 2007, 150.
- 6 Vom ►► 16.12.2003, IX R 46/02, BStBB II 2004, 284.

1. Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung

Das Gericht erhält dabei die seit längerem bekannte Unterscheidung zwischen der sogenannten „echten“ und der „unechten“ Rückwirkung aufrecht.⁷ Die echte Rückwirkung zeichnet sich dadurch aus, daß die durch die neue Regelung gesetzte Rechtsfolge ihre belastende Wirkung schon für Tatbestände entfaltet, die vor der rechtlichen Existenz der Norm abgeschlossen waren, und wird daher auch als Rückbewirkung von Rechtsfolgen bezeichnet. Die rechtliche Existenz läßt sich dabei auf den Zeitpunkt der Verkündung datieren,⁸ im Falle der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten Normen ist damit der 31.03.1999 das maßgebende Datum. Die unechte Rückwirkung hingegen wirkt erst auf den Zeitpunkt nach ihrer Verkündung, knüpft aber an bereits laufende Geschehensabläufe und Sachverhalte an und erhält durch die tatbestandliche Rückanknüpfung ihren rückwirkenden Charakter.

Wesentlich für die rechtliche Einordnung als Rückbewirkung von Rechtsfolgen oder tatbestandliche Rückanknüpfung ist daher die Frage nach dem Zeitpunkt der Rechtsfolgensetzung. Im Steuerrecht ist dieser Moment das Entstehen der Steuerschuld. Einkommensteuerrechtlich entsteht die Steuerschuld nach § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG mit Ende des Veranlagungszeitraumes, mithin am Ende des Kalenderjahres, § 25 Abs. 1 EStG. Für die Einkommensteuer als jährliche Veranlagungssteuer bedeutet dies: Wird eine Norm geändert und greift die Rechtsfolge in einen bereits abgeschlossenen Veranlagungszeitraum ein, handelt es sich um eine echte Rückwirkung. Wird eine Norm geändert und greift die Rechtsfolge zwar rückwirkend, aber noch in den laufenden Zeitraum ein, liegt eine unechte Rückwirkung vor.

2. Zulässigkeit von Rückwirkungen

Möchte der Gesetzgeber eine Regelung rückwirkend im Gesetz installieren, so sind ihm durch den Grundsatz des Vertrauensschutzes Grenzen gesetzt. Das Zusammenwirken von Grundrechten und Rechtsstaatsprinzip gewährt jedem das Vertrauen in eine verlässliche Rechtsordnung, die der Bürger des Rechtsstaates zur Grundlage seines selbstbestimmten Lebensentwurfs machen kann. Dabei ist es nach dem BVerfG für eine freiheitliche Verfassung wesentlich, daß der einzelne davon ausgehen kann, daß seine Entscheidungen nicht ohne weiteres nachträglich andere Rechtsfolgen nach sich ziehen, als dies zum Zeitpunkt der Entscheidung möglich war.⁹ Daraus folgt, daß die echte Rückwirkung, namentlich die Rückbewirkung von Rechtsfolgen, grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig ist.¹⁰ Nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen kommt eine derartige Durchbrechung des Vertrauensschutzes in Betracht.¹¹

Anerkannt ist, daß die unechte Rückwirkung hingegen nicht die gleichen Voraussetzungen für eine verfassungsrechtliche Zulässigkeit mit sich bringt wie die echte Rückwirkung. Das ist in der Tatsache begründet, daß ein vollumfänglicher Schutz der bestehenden Rechtslage dem Gesetzgeber in gewichtigen Sachgebieten eine Modifikation des Rechts unangemessen erschweren und der Konflikt zwischen Änderungs- und Bestandsinteresse in nicht zu rechtfertigender Weise zugunsten des Bestandsinteresses entschieden würde.¹²

Die Rechtsprechung des BVerfG, insbesondere des 1. Senats, hat in der Vergangenheit teilweise dazu geführt, daß von einer grundsätzlichen Zulässigkeit von unechten Rückwirkungen ausgegangen wurde.¹³ Der 2. Senat des BVerfG schwenkt nun jedoch in eine andere Richtung, indem er präzise formuliert, daß eine grundsätzliche Unzulässigkeit solcher Rückwirkungen nicht vorliegt,¹⁴ was von der Tatsache einer grundsätzlichen Zulässigkeit zweifelsohne weit entfernt ist. Zwar wird nicht jede Erwartung auf die Fortgeltung des Rechts als schützenswert angesehen, vielmehr müssen besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten. Das Gericht stellt aber heraus, daß auch bei einer unechten Rückwirkung dem Vertrauensschutz in genügender Weise Rechnung zu tragen ist, wofür wiederum Voraussetzung ist, daß sich die Rückwirkung als zur Erreichung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich darstellt. Weiterhin muß im Rahmen der Abwägung von Dringlichkeit und Bedeutung der Gesetzesänderung im Gegensatz zu dem enttäuschten Interesse in die Verlässlichkeit der Rechtsordnung die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt werden.¹⁵ Daß es sich hierbei keineswegs um bloße Floskeln handelt, beweist das BVerfG bei der Bewertung der Rechtfertigungsversuche des Gesetzgebers im Hinblick auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG.¹⁶

7 So schon BVerfG vom 03.12.1997, 2 BvR 882–97, BVerfGE 97, 67 unter C.I.1.a).

8 ►► BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.b).

9 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.b).

10 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.b); Heuermann, BFH/PR 2010, 409, 409.

11 Spindler, DStR 1998, 953, 955 f., m. w. N.

12 BVerfG vom 27.09.2005, 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258, unter C.III.2; vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.c); Koops/Dräger, DB 2010, 2247, 2249.

13 BVerfG vom 08.02.1977, 1 BvR 79/70, 1 BvR 278/70, 1 BvR 282/70, BVerfGE 43, 291, unter C.III.3.; vom 05.05.1987, 1 BvR 724/81, 1 BvR 1000/81, 1 BvR 1015/81, 1 BvL 16/82, 1 BvL 5/84, BVerfGE 75, 246, unter C.III.1.; dazu auch: Spindler, DStR 1998, 953, 956; Brüning, NJW 1998, 1525, 1525 ff.

14 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.c).

15 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.c).

16 Dazu unter III.2.

Bislang war außerdem unklar, welcher Zeitpunkt für eine Einschränkung bzw. den Wegfall des Vertrauensschutzes ausschlaggebend ist. Verwirrung hatte hier die Entscheidung vom 03.12.1997¹⁷ gestiftet, in der das BVerfG auf den Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses abstellte und dann den Kabinettsbeschluss als maßgeblich ansah, was unter der Formulierung „endgültig“ aufgrund des nachfolgenden Verfahrens im Bundestag nicht frei von Bedenken war. Klarstellend wirkt daher die Aussage in der Entscheidung vom 07.07.2010, daß der maßgebliche Zeitpunkt für das Ende des Vertrauensschutzes die Verkündung der geänderten Norm ist.¹⁸

III. Steuerrechtliche Bedeutung des Urteils

1. Unechte Rückwirkung durch das Steuerentlastungsgesetz

Den Ausgangsverfahren des hier betrachteten Beschlusses war gemein, daß die Kläger ihre in den Jahren 1990 bzw. 1991 erworbenen Grundstücke nach Ablauf der Zweijahresfrist, aber innerhalb der neu eingeführten Zehnjahresfrist veräußerten. Teilweise taten sie dies im Zeitraum zwischen dem 01.01.1999 und dem 31.03.1999 (Verkündungsdatum der Neuregelung), teilweise jedoch erst danach. Die FinVerw legte in allen Fällen eine Besteuerung nach dem zum damaligen Zeitpunkt neuen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde und erfaßte die vollständigen Wertsteigerungen bis zum Veräußerungszeitpunkt unabhängig von der abgelaufenen alten Spekulationsfrist. Folge der daraufhin erhobenen Klagen waren die Vorlagen des FG Köln und des BFH.

In Anwendung der oben dargestellten Grundsätze sieht das BVerfG in Übereinstimmung mit den vorlegenden Gerichten in der Einbeziehung von Grundstücksveräußerungen nach dem 01.01.1999 eine tatbestandliche, unechte Rückanknüpfung und mangels bereits erfolgter Veranlagung nicht die Rückbewirkung von Rechtsfolgen, wenn die Grundstücke vor dem 31.03.1999 erworben wurden. Nach diesem Datum erworbene Grundstücke unterfallen vollständig und offensichtlich der dann bekannten neuen Rechtslage. Damit stellt das Gericht für die Grundstücke, die von der Rückwirkung erfaßt sind, auf den Erwerbszeitpunkt ab. Anders sieht dies das Bundesfinanzministerium, das noch in seiner Stellungnahme innerhalb des Beschlußverfahrens allein den Veräußerungsvorgang als rechtserheblich erblickt.¹⁹ Folge daraus wäre, daß in den Fällen, in denen ein Verkauf nicht erfolgt ist, eine Rückwirkung überhaupt nicht vorliegt. Das BVerfG sieht den Veräußerungsvorgang selbst jedoch als unerheblich an.²⁰

2. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Rückwirkung unterteilt das BVerfG nun in verschiedene Fallgruppen.

a. Noch nicht abgelaufene Spekulationsfrist

Zuerst seien die Fälle genannt, in denen ein Grundstück zwar vor dem 31.03.1999 erworben wurde, die zweijährige Spekulationsfrist aber noch nicht abgelaufen war. Hier sieht das BVerfG keine Probleme in der Verfassungsmäßigkeit der verlängerten Veräußerungsfrist. Es gibt zwar zu, daß auch der Erwerb eines Grundstücks wesentlich von der Erwartung getragen werden kann, nach Ablauf von zwei Jahren die Wertsteigerungen des Objekts steuerfrei realisieren zu können. Eine solche Erwartung begründet indes noch keine besondere vertrauensrechtlich schutzwürdige Position, sondern stellt lediglich eine allgemeine Expektanz auf das Fortbestehen des Rechts dar. Die Tatsache, daß Wertsteigerungen keinesfalls sicher sind, rechtfertigt es, auch die enttäuschte Hoffnung, mögliche Vermögenszuwächse steuerfrei verwirklichen zu können, in Kauf zu nehmen.²¹ Es fehlt mithin ein besonderes Moment der Schutzbedürftigkeit. Die nachfolgend genauer dargestellten Rechtfertigungsgründe des Gesetzgebers, wie die Verbesserung der Steuergerechtigkeit und die Gegenfinanzierung von Steuerentlastungen,²² sind daher bzgl. der Rückwirkung auf noch nicht abgelaufene Spekulationsfristen als ausreichend anzusehen.

b) Bereits abgelaufene Spekulationsfrist

Ist die Spekulationsfrist vor dem 31.03.1999 hingegen bereits abgelaufen, dies charakterisiert die zweite Fallgruppe, so sieht das BVerfG einen erhöhten Rechtfertigungsbedarf. Der Ablauf der Frist markiert den Zeitpunkt, in dem sich die nicht besonders schutzwürdige Erwartung auf steuerfreie Wertzuwächse zu einer konkret verfestigten Vermögensposition im grundrechtlich geschützten Verfügungsbe- reich konkretisiert.²³ Die nachträgliche Entwertung dieser Position darf nicht ohne weiteres zulässig sein. Keine Rolle spielt es nach dem BVerfG, welche genaue Motivation bei Erwerb des Grundstücks gegeben war. Nicht maßgebend ist ebenfalls, ob und in welcher Form der Steuerpflichtige nach Fristablauf in Ansehung seines steuerfreien Wertzuwachses weitere Dispositionen, wie die Veräußerung oder das bewusste Halten des Grundstückes, vorgenommen hat. Dabei wird zusätzlich außer acht gelassen, daß sich bereits ein Ge-

17 2 BvR 882–97, BVerfGE 97, 67, unter C.I.1.b).

18 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.1.b).

19 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter A.III.1.

20 Dazu auch nachfolgend unter 2.b.

21 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.2.a).

22 BT-Drucks 14/23, S. 179; BT-Drucks 14/443, S. 2 ff.

23 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.2.b) aa).

setzgebungsverfahren in der Schwebe befand; dies zerstört weder den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen noch wirkt es sich auf den Rechtfertigungsbedarf aus.²⁴

Für die Fälle, in denen die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist, führt das BVerfG noch weiter ins Detail und stellt für diese, in denen die alte zweijährige Spekulationsfrist schon bis zum 31.12.1998 abgelaufen war, einen nochmals erhöhten Rechtfertigungsbedarf fest. Es begründet diesen mit einer Durchbrechung des systematischen Zusammenhangs der einkommensteuerrechtlichen Gewinnbesteuerung, die durch Vermögensvergleich und Realisationsprinzip geprägt ist.²⁵ Auf den ersten Blick mag dies im Rahmen einer Überschuß Einkunftsart fremd erscheinen. Das Gericht leitet dies jedoch auf folgendem Wege her. § 23 EStG stellt mit seiner Erfassung von Wertzuwächsen im steuerlichen Privatvermögen eine Ausnahmegesetzgebung im Dualismus der Einkunftsarten mit dem Gegenüber von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie dar. § 23 EStG ist daher, trotz seiner Zugehörigkeit zu den Überschuß Einkünften, den betrieblichen Einkünften insoweit angenähert, als er auf eine Besteuerung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Gegenstandswert im Erwerbszeitpunkt und dem Wert im Veräußerungszeitpunkt, mithin eines Gewinns, abzielt. Zwar wird hierfür kein Betriebsvermögensvergleich vorgenommen, jedoch folgt die Systematik der Überschuß- bzw. Veräußerungsgewinnermittlung jener der betrieblichen Gewinnermittlung, indem die Wertsteigerung erst im Zeitpunkt der Realisation durch den Verkauf erfaßt wird. Dabei bleiben zwar das Jahreseinkommen und die periodische Einkünftermittlung maßgebliche Prinzipien, die Besteuerung von derartigen Vermögenszuwächsen soll aber zugunsten des Steuerpflichtigen liquiditätsschonend erst im Zeitpunkt der realisierenden Veräußerung „nachgeholt“ werden, auch wenn Wertzuwächse bereits in vorangegangenen Zeiträumen erzielt worden sind.

Werden mithin Wertsteigerungen der Besteuerung unterworfen, die bereits vor dem 01.01.1999 und damit vor Beginn der Veranlagungszeitraumes 1999 entstanden sind und bis dato steuerfrei hätten realisiert werden können, so kann nach dem BVerfG von einem schonenden „Nachholen“ der Besteuerung nicht die Rede sein. Dabei geht das Gericht sogar so weit, bei einer solchen Form des steuerlichen Zugriffs den grundsätzlichen Charakter als Einkommensbesteuerung in Frage zu stellen und eine Annäherung an die Vermögensbesteuerung zu verbalisieren, was letztendlich mangels Entscheidungserheblichkeit der Thematik offengelassen wird.²⁶ Indessen ergibt sich aus dem Systembruch ein abermals erhöhter Rechtfertigungsbedarf wegen Mißachtung des Gebots der folgerichtigen Ausgestaltung der einkommensteuerrechtlichen Belastungsentscheidungen und vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Gesetzgeber führt zur Rechtfertigung der rückwirkenden Fristverlängerung insbesondere Zweierlei an. Zum ersten ergebe sich das Überwiegen des Änderungsinteresses daraus, daß mit der verlängerten Veräußerungsfrist

dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werde, was Hand in Hand mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit ginge.²⁷ Die darin liegende Grundsatzentscheidung, Wertsteigerungen im Privatvermögen weitgehend zu besteuern, kritisiert das BVerfG nicht. Um die nachträgliche Erfassung von zwischenzeitlich steuerfrei realisierbaren Wertzuwächsen zu rechtfertigen, ist diese Begründung dessenungeachtet zu allgemein gehalten, sie bezeichnet lediglich das Interesse an einer Verbesserung der zukünftigen Rechtslage. Sie kann jedoch keinen spezifischen Grund für einen rückwirkenden Zugriff liefern.

Als ähnlich untauglich stellt sich zum zweiten das Argument der verbreiterten Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung von ebenfalls durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eingeführten Steuererleichterungen dar. Dazu das BVerfG wörtlich:

„Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist aber für sich genommen grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse, denn dies würde bedeuten, daß der Vertrauensschutz praktisch leerliefe.“

Die Gegenfinanzierung von Steuererleichterungen ist eine politische Entscheidung der Umverteilung von Steuerlasten. Eine solche hat aber vom Grundsatz her zukunftsgerichtet zu erfolgen und bezeichnet wie auch der erstgenannte Rechtfertigungsgrund lediglich ein allgemeines, nicht ausreichend spezifisches Änderungsinteresse, was sich nur bei außerordentlichen Umständen, wie dem Ausgleich unerwarteter Mindereinnahmen, anders darstellen kann.²⁸

Nach der Auseinandersetzung mit diesen Hauptargumenten erteilt das Gericht in aller Kürze auch den Rechtfertigungsgründen von einem Finanzierungsbedarf begleitenden ordnungspolitischen Sachzielen, einer raschen Korrektur offensichtlicher Fehlsubventionierungen, Problemen bei der Feststellung des gemeinen Werts nach § 9 Abs. 2 BewG sowie einfachen Praktikabilitätsgründen eine Absage und kommt so zu dem Ergebnis einer fehlenden verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.

24 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.2.b) aa).

25 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.2.b) bb).

26 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.II.2.b) bb).

27 BT-Drucks 14/23, S. 179 f.

28 BVerfG vom 05.02.2002, 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, unter C.II.3.b) dd).

3. Nichtigkeitsfolge

Infolgedessen ist die Nichtigkeit von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG insoweit, als in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfaßt werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31.03.1999 entstanden sind und die nach zuvor geltender Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Der erkennende Senat beschränkt sich damit nicht auf die bloße Unvereinbarkeit mit der Verfassung, wie es das BVerfG in der Vergangenheit häufiger getan hatte, sondern erklärt die Regelung für nichtig.

Bemerkenswert, aber in Anbetracht der vorherigen Argumentationslinie des BVerfG stringent ist, daß nicht lediglich Wertsteigerungen, die durch die Veräußerungen eines Objekts realisiert worden sind, von der Besteuerung ausgenommen werden müssen, sondern auch solche Zuwächse steuerfrei bleiben, die zwar bis zum 31.03.1999 erzielt, aber mangels Veräußerung noch nicht oder erst nach dem 31.03.1999 realisiert worden sind. Damit wird die Darlegung, es könne nicht darauf ankommen, ob und in welcher Weise der Steuerpflichtige über seine Vermögenszuwächse disponiere, konsequent zur Anwendung gebracht.²⁹

4. Verfassungsmäßigkeit im weiteren

Soweit die Kläger der Ausgangsverfahren neben dem vom BVerfG als nichtig erkannten Teil des Gesetzes eine formelle Verfassungsmäßigkeit des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 sehen wollen³⁰ oder insgesamt die Vereinbarkeit der Fristverlängerung auf zehn Jahre mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Zweifel ziehen³¹, sieht der erkennende Senat keinen Grund zur Zustimmung. Das Gesetzgebungsverfahren war trotz offensichtlichen Zeitdrucks ordnungsgemäß, ebenso wie die Fristverlängerung innerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraumes liegt.³²

IV. Praktische Auswirkungen der fehlenden Übergangsregelung

Wie bereits unter III.3. angedeutet, bringt der im Ergebnis zweifelsohne zu begrüßende Beschluß des BVerfG für die Praxis nicht unwesentliche Schwierigkeiten mit sich. Ursache dafür ist die Tatsache, daß das Gericht die Nichtigkeit von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG auch auf vor dem 31.03.1999 erzielte, aber noch nicht realisierte Wertzuwächse ausdehnt. Dies ist zwar unter der Argumentation des erkennenden Senats konsequent, jedoch führt die fehlende Übergangsregelung unweigerlich zu dem praktischen Problem der Aufteilung der Wertsteigerungen auf den Zeitraum vor und nach dem 31.03.1999,

wenn das Grundstück in einem späteren Zeitpunkt veräußert wird. Der Verdeutlichung der Problematik diene das folgende:

Beispiel: A erwirbt am 01.03.1996 ein Grundstück mit Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 EUR. Das Grundstück wird am 01.07.1999 zu einem Preis von 2,1 Mio. EUR verkauft.

Die nach der alten Rechtslage geltende zweijährige Spekulationsfrist ist für das von A erworbene Grundstück am 01.03.1998 abgelaufen. Er hätte das Grundstück damit steuerfrei veräußern können. Die Neuregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 haben das Grundstück des A nun aber erneut steuerlich verstrickt, da eine Veräußerung vor dem 01.01.1999 nicht stattgefunden hat. An dieser Tatsache ist vom Grundsatz her nach der Rechtsprechung des BVerfG kein Anstoß zu nehmen, allerdings müssen ausweislich des Beschlußtenors, bei der Berechnung des infolge der Veräußerung am 01.07.1999 erzielten steuerrelevanten Veräußerungsgewinnes die Wertsteigerungen bis zum 31.03.1999 außer Ansatz bleiben. In dem gebildeten Beispiel muß daher eine Aufteilung der aufgedeckten stillen Reserven des Grundstücks in Höhe von 1,6 Mio. EUR erfolgen. Dies ist jedoch offensichtlich schwierig und aufwendig, da es keinen festgelegten Maßstab für die Aufteilung gibt. Konsequenz ist mutmaßlich, daß eine Vielzahl von Streitigkeiten zwischen FinVerw und Steuerpflichtigem in der zeitlichen Zuordnung der Wertzuwächse ihren Anlaß finden wird. Jede der beiden Seiten wird bemüht sein, darzulegen und zu beweisen, daß der überwiegende Teil der Wertsteigerungen in dem für sie günstigeren steuerfreien oder aus anderer Sicht steuerpflichtigen Zeitraum entstanden ist.

Möglich erscheint zur Lösung des Problems eine typisierende, schlicht zeitraumbezogene Betrachtung, nach der die gesamte Wertsteigerung anteilig auf die Monate zu verteilen ist, in denen das Grundstück zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörte. Für obigen Beispielfall würde das bedeuten, daß bei einem Unterschiedsbetrag von 1,6 Mio. EUR und einer Vermögenszugehörigkeit

29 A.A. vgl. Bundesfinanzministerium in BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter A.III.1.

30 Vgl. FG Köln vom 24.08.2005, 14 K 6187/04, DStRE 2007, 150, 158; BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter A.III.2.

31 Vgl. BFH vom 16.12.2003, IX R 46/02, BStBl II 2004, 284, unter A.IV.1.a); BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter A.III.2.

32 BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, unter C.I. und C.III.

von 40 Monaten je 40.000 EUR auf einen Monat entfallen. Dem Zeitraum nach dem 31.03.1999 bis zum Verkauf am 01.07.1999 wären folglich dreimal 40.000 EUR zuzuordnen, es entstünde mithin ein Veräußerungsgewinn von 120.000 EUR.

Diese Berechnungsweise stößt jedoch schnell an ihre Grenzen, wenn besondere Umstände für die Wertsteigerung verantwortlich sind, beispielsweise ein Bebauungsplan zuvor lediglich als Ackerland nutzbares Terrain neuerdings als Bauland ausweist, oder auch schon, wenn ein Grundstück mit einem Haus bebaut wird. Die Baulandwerdung und der Hausbau wären in diesen Fällen maßgebliche Ansatzpunkte für einen erfolgten Wertzuwachs. Es müßte also darauf geschaut werden, ob der relevante Zeitpunkt vor oder nach dem 31.03.1999 liegt, wodurch sich die Steuerpflichtigkeit bestimmt. Eine zeitraumbezogene, typisierende Betrachtung würde hier offensichtlich zu unbilligen Ergebnissen führen.

Handelt es sich um Sachverhalte, in denen eine Typisierung wie im Beispielfall möglich, wegen offensichtlicher Fehlerhaftigkeit ausscheidet oder der maßgebliche Zeitpunkt für die Wertsteigerung nicht derart eindeutig ist wie bei Beschluß eines Bebauungsplans oder durchgeführten Baumaßnahmen, so bleibt das Streitpotential zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigem über den Entstehungszeitpunkt der Wertsteigerungen immens. Da sich die FinVerw bis jetzt nicht dazu geäußert hat, wie sie solche Fälle behandeln will, bleibt abzuwarten, wie die behördliche Lösung aussehen wird.

Zukünftige vergleichbare Gesetzesänderungen im Bereich von § 23 EStG sollten mit einer geeigneten Übergangsregelung kombiniert werden, um vergleichbare praktische Probleme zu minimieren. Denkbar wäre beispielsweise das Abstellen auf den Erwerbszeitpunkt, wie es das BVerfG für den Ansatz der Rückwirkung macht, und damit ein Ausnehmen aller Altfälle von den Neuregelungen, wie es auch bei Einführung der Abgeltungssteuer gehandhabt wurde.

Beispiel: Am 31.03.2012 wird mit Rückwirkung zum 01.01.2012 ein neues Gesetz verkündet, das die Verlängerung der Veräußerungsfrist auf 15 Jahre beinhaltet.

Hier würde eine Übergangsregelung wie zuvor beschrieben dazu führen, daß alle Grundstücke, die bis zum 31.03.2012 erworben wurden, von der neuerlich verlängerten (vorstellbar ist auch eine ganz entfallende) Veräußerungsfrist nicht erfaßt und weiter nach alter Rechtslage beurteilt werden würden, unabhängig davon, ob die Zehnjahresfrist zuvor bereits abgelaufen ist oder nicht. Weniger positiv für den Steuerpflichtigen, aber den Finanzen des Bundes eher zuträglich, wäre die Option, nur diejenigen Grundstücke von der Neuregelung auszunehmen, bei denen die Zehnjahresfrist im Zeitpunkt der Gesetzesverkündung bereits abgelaufen ist.

V. Schlußbemerkung

Die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG ist von erfreulicher Klarheit. Das Gericht macht deutlich, wie generell mit rückwirkenden Gesetzesänderungen zu verfahren ist und wo die Grenzen ihrer Wirksamkeit liegen. Dabei beseitigt es auch den Mythos der grundsätzlichen Zulässigkeit von tatbestandlichen Rückanknüpfungen und festigt so den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen, ohne ihn über Gebühr auszuweiten. Für den Gesetzgeber bedeutet der Beschluß eine nachdrückliche Mahnung im Hinblick auf die Praxis rückwirkender Neuregelungen und verlangt für die Zukunft bessere Rechtfertigungen von Eingriffen in grundrechtliche geschützte Positionen als bloß ein allgemeines Änderungsinteresse oder nicht weiter konkretisierten Finanzierungsbedarf. Zu beachten ist aber auch, daß das BVerfG es weiterhin nicht für verfassungswidrig hält, die Besteuerung von Wertzuwachsen im Privatvermögen bis hin zu einer vollständigen Erfassung solcher Wertsteigerungen durch die umfassende Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater Vermögensgüter auszuweiten. Offene Fragen hinterläßt der Beschluß vom 07.07.2010 lediglich im Hinblick auf die Verfahrensweise der Aufteilung von Vermögenszuwachsen auf den vom 31.03.1999 aus gesehenen steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich. Dies ist ein Problem der Praxis, dem sich die FinVerw sicherlich in naher Zukunft annehmen wird. Welche Konsequenzen sich dann für den Steuerpflichtigen ergeben, ist noch nicht abzusehen.

Kapitalanlagen und Scheinrenditen – jetzt vierfacher Schaden für die Anleger?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Köln¹

I. Einleitung

Die schon seit vielen Jahren so bezeichnete „ständige Rechtsprechung des BFH“ zu sog. Scheinrenditen, insbesondere bei sog. Schneeballsystemen, ist in 2010 durch ein weiteres Urteil² ausdrücklich bestätigt worden. Die Verfestigung dieser Rechtsprechung wäre an sich allenfalls eine Urteilsanmerkung wert, auch wenn sie von der Praxis³ und auch einigen Finanzgerichten nach wie vor durchaus kritisiert wird.⁴ Aber dem jüngsten Revisionsurteil des BFH lag ein sog. „Rüttelurteil“ zugrunde, mit dem das erstinstanzlich befaßte Finanzgericht⁵ den BFH nochmals zu einer Überprüfung und ggf. Korrektur seiner Rechtsprechung veranlassen wollte.⁶ Der BFH nahm den Fall zum Anlaß, seine Rechtsprechung zu bekräftigen und dabei nochmals einige maßgebliche Gesichtspunkte zu betonen, aber auch immerhin einige Grenzen aufzuzeigen.⁷ Dies allein würde allerdings für den Anleger „lediglich“ die bereits bekannte Situation⁸ des „doppelten Schadens“ verfestigen, in der dieser

- nicht nur sein Kapital verloren und es dabei gerade wegen des anfänglichen scheinbaren Zuflusses von Renditen regelmäßig auch versäumt hat, das Kapital rechtzeitig wieder abzuziehen bzw. Rückzahlungsansprüche geltend zu machen, sondern auch
- die bilanziell eindeutig vorliegende Auszahlung „eigenen“ Kapitals bzw. vor Vermögenswerten, die von seinen Mitanlegern stammen, auch noch in voller Höhe versteuern muß.

Hinzu kam – in den Altfällen –, daß auch der (Teil-)Verlust des eingesetzten Kapitals im Privatvermögen steuerlich nicht berücksichtigt werden konnte. Dieser ohnehin traurige Befund erhält durch aktuelle Urteile des BGH zwei zusätzliche Facetten, die nicht nur bedenklich stimmen müssen, sondern – auch wenn man im Zusammenspiel zwischen Steuer- und Zivilrecht Einschränkungen des Grundsatzes der „Einheit der Rechtsordnung“ hinzunehmen durchaus bereits gewohnt ist – einen bitteren Nachgeschmack hinterlassen.

II. Vom „doppelten“ zum „vierfachen“ Schaden

Der BGH hat hinsichtlich der Anfechtbarkeit gemäß § 134 Abs. 1 InsO jüngst seine Rechtsprechung bekräftigt, nach der Auszahlungen einer (späteren) Insolvenzschuldnerin auf von in Schneeballsystemen erzielten Scheingewinnen als objektiv unentgeltliche Leistung nach § 134 Abs. 1 InsO durch den Insolvenzverwalter anfechtbar sind.⁹ Dem Anle-

ger steht dabei nicht die Befugnis zur Aufrechnung des (regelmäßig bestehenden) Schadensersatzanspruchs gegen die Insolvenzschuldnerin, notfalls aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 263 StGB, zu. Der BGH betont auch, daß – anders als bei offenen Rückzahlungen auf das Kapital – weder eine entgeltliche Leistung im insolvenzrechtlichen Sinne vorliege, noch eine Saldierung mit der ursprünglichen Einlage des Anlegers hätte erfolgen dürfen. Damit kann es zu einer „dritten“ Schädigung des Anlegers kommen,

- da dieser bei rechtzeitiger Anfechtung durch den Insolvenzverwalter Scheingewinne auch noch zurückzahlen muß.

Den Reigen beschließt vorläufig das Urteil des BGH vom 23.11.2010¹⁰, welches die Frage eines Entschädigungsanspruches für Scheingewinne nach dem Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetz im Fall „Phoenix“ betrifft. Der 11. Zivilsenat des BGH verneint dort aus grundsätzlichen Erwägungen einen Entschädigungsanspruch im Hinblick auf in Kontoauszügen und Saldenbestätigungen dem gutgläubigen Anleger mitgeteilte Scheingewinne, die aber noch nicht abgeflossen waren. Nach den Grundsätzen dieses Urteils gibt es viertens

- auch keinen Anspruch gegen die Entschädigungseinrichtung der Wertpapierhandelsunternehmen, wenn Scheingewinne in Kontoauszügen ausgewiesen, aber noch nicht liquide ausgezahlt worden sind.

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

1 Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach.

2 BFH, Urteil vom 16.03.2010 – VIII R 4/07.

3 Zur grundsätzlichen Kritik vgl. schon Zacher, steueranwaltsmagazin 2009, S. 189 ff.

4 Vgl. etwa ►► FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.02.2004 – 2 K 1550/03, hiergegen jedoch die Revisionsentscheidung des BFH, Urteil vom 28.10.2008 – VIII R 36/04; ►► FG München, Urteil vom 10.02.2002 – 2 K 426/99 (rkr.).

5 ►► FG Saarland, Urteil vom 06.12.2006 – 1 K 165/03.

6 Vgl. hierzu die Anmerkung von RIBFH Moritz, in BB 2010, S. 1738.

7 Vgl. hierzu nachfolgend III.

8 Vgl. FN 2.

9 BGH, Urteil vom 22.04.2010 – IX ZR 225/09.

10 BGH, Urteil vom 23.11.2010 – XI ZR 26/10.

Können diese Leitlinien in der Rechtsprechung widerspruchsfrei nebeneinander bestehen?

III. Grundsätze und Einschränkungen der Besteuerung nach der Rechtsprechung des BFH

Der BFH stützt seine Rechtsprechung primär auf die Interpretation von § 11 Abs. 1 EStG, nach der Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) dann zugeflossen seien, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen könne. Deshalb könne auch eine Gutschrift in der Buchführung des Verpflichteten einen Zufluß bewirken. Voraussetzung sei aber, daß die entsprechenden Gutschrift nicht allein „das buchmäßige Festhalten“ einer Schuld darstelle, sondern Ausdruck der Verwendungsbefugnis des Berechtigten über diesen Betrag sei.¹¹

Die entsprechende Rechtsprechung wird zusätzlich auf den Aspekt der Schuldumwandlung (Novation) gestützt, wonach der aufgrund der Altforderung geschuldete Betrag dann im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen sei, wenn – nunmehr – aufgrund einer einvernehmlichen Regelung der bisherige Schuldgrund durch ein neues Rechtsverhältnis (z. B. ein Darlehen oder eine Wiederanlage) ersetzt worden sei. In der Ausübung bzw. der Mitwirkung bei dieser Disposition läge die entsprechende wirtschaftliche Verfügung im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG.¹²

Die vorstehend skizzierte Begründung der Rechtsprechung des BFH unterliegt allerdings bestimmten Einschränkungen, die zugleich auch ihre Schwäche offenbaren.

Zunächst soll allein das „buchmäßige Festhalten einer Schuld“ noch nicht ausreichen. Vielmehr müsse hinzukommen, daß durch dieses „Festhalten“ der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung stehe. Daraus ist zu folgern, daß eine Schuldumwandlung im eigentlichen Sinne wohl nicht stets erforderlich ist, da offensichtlich auch die Bestätigung im Sinne eines schlichten (deklaratorischen) Schuldanerkenntnisses ausreichend sein soll. Andererseits bleibt dann zu fragen, durch welchen rechtserheblichen Schritt – unterhalb der Schwelle der Novation – zum Ausdruck gebracht wird, daß der Betrag von nun an dem Berechtigten zur Verfügung stehen solle.

Auch hier schränkt die BFH-Rechtsprechung nun ein, daß der Gläubiger in der Lage sein müsse, den Leistungserfolg auch ohne weiteres Zutun des im übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen.¹³ Da aber offensichtlich der „Streßtest“ des tatsächlichen Abzugs der Gutschrift nicht zwingende Voraussetzung für die Annahme eines Zuflusses ist, kommt wieder der Gedanke der Novation ins Spiel. Sie soll offensichtlich nur ein möglicher Anwendungsfall der Herbeiführung des Leistungserfolges durch den Gläubiger ohne weiteres Zutun des Schuldners sein. Dies ist streng genommen inkonsequent, da eine Novation stets einen gemeinsamen rechtsgeschäftlichen

Willen zur Schuldumwandlung voraussetzt.

Gleichwohl sieht der BFH die Novation zunächst „als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers (Steuerpflichtigen) über den Gegenstand der Altforderung“¹⁴, schließt aber zugleich ein weiteres Entscheidungskriterium an. Die Schuldumwandlung indiziere nur dann die Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung, wenn sie im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers erfolge. „Bleibt die Schuld hingegen im Interesse des Schuldners bestehen, liegt wirtschaftlich gesehen trotz der Novation lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor“.¹⁵ Dies ist streng genommen ein Widerspruch in sich, da dann, wenn „die Schuld“ bestehenbleibt, schon begrifflich kaum von einer Novation die Rede sein kann.

Wohl auch deshalb fügt der BFH in seiner jüngsten Rechtsprechung zwar weitere Kriterien an, die eine wohl auch von dort als zu weit gehend empfundene Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze wieder eingrenzen sollen. Hier ist zunächst das Kriterium der Möglichkeit, von der objektiven Bereicherung auch Kenntnis zu nehmen, zu nennen. Dabei ist es nicht unbedingt erforderlich, daß im konkreten Einzelfall die positive Kenntnis des Steuerpflichtigen von seinem Anspruch und dessen neuer Qualität vorliegt; die – ausreichende – Möglichkeit zur Kenntnisnahme kann auch auf ständiger Übung beruhen. Eine solche ständige Übung wird z. B. in der Verzinsung ab einem bestimmten Stichtag gesehen.

Schließlich wird insoweit eine Konzession an die tatsächliche Vermögenslage gegenüber dem reinen Vorstellungsbild des Anlegers gemacht, als dieser auch objektiv in der Lage hätte sein müssen, eine konkrete Auszahlung in seinem Fall erreichen zu können. Dabei ist die Möglichkeit einer hypothetischen Zahlung an alle Anleger zur gleichen Zeit nicht der Maßstab. Die objektiv wertlose Forderung auch bei der einzelfallbezogenen Betrachtung soll jedoch dann vorliegen, wenn ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt ist.¹⁶

Damit bejaht der BFH explizit einen wirtschaftlichen Zufluß auch dann, wenn das „Schneeballsystem“ zusammenbrechen würde, wenn alle oder eine große Anzahl von Anlegern gleichzeitig „ihren“ Zufluß realisieren wollten.

11 Vgl. BFH, Urteil vom 16.03.2010 – VIII R 4/07 84/07 und die dort zitierte vorausgegangene Rechtsprechung des BFH.

12 Vgl. BFH, a. a. O.

13 Ständige Rechtsprechung seit BFH, Urteil vom 14.02.1984 – VIII R 221/80.

14 Vgl. BFH, Urteil vom 16.03.2010 und die dort zitierte Rechtsprechung.

15 BFH, a. a. O.

16 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 28.10.2008 – VIII R 36/04, m. w. N.

Schon oberhalb dieser Schwelle stellt der BFH nunmehr allerdings einen Zufluß dann in Frage, wenn der Zahlungspflichtige eine sofortige Auszahlung ablehnt und stattdessen über andere Zahlungsmodalitäten verhandelt. Es soll hierbei wohl wieder auf die bereits oben angesprochene Einschränkung zurückgegriffen werden, daß bei einem Bestehenbleiben der Schuld im überwiegenden Interesse des Schuldners auch nach Auffassung des BFH ein eher stundungsähnlicher Vorgang vorläge, der aus der Sicht des Anlegers als Gläubiger nicht als Disposition und damit Zufluß im Sinne von § 11 Abs. 1 EStG gewertet werden kann. Interessant ist in diesem Zusammenhang, daß der BFH dabei auch von der Möglichkeit einer im Zeitablauf wechselhaften Interessenlage ausgeht. Er spricht in den Urteilsgründen, mit denen er dem FG weitere tatsächliche Feststellungen aufgibt, die Möglichkeit an, daß selbst bei Feststellung einer auch für den Einzelfall fehlenden Leistungsbereitschaft des Gläubigers es nicht ausgeschlossen wäre, daß diese später wieder eingetreten sei.

IV. Anfechtbarkeit der Auszahlung von Scheingewinnen im Insolvenzfall

Der BGH stellt im Rahmen der Prüfung der Insolvenzanfechtung gem. § 134 Abs. 1 InsO ebenfalls die zunächst an der Deklaration orientierte Betrachtung in den Vordergrund. In dem bereits genannten Urteil vom 22.04.2010¹⁷ und einem weiteren Urteil vom gleichen Tage¹⁸ betont er, daß (auch) Scheingewinne objektiv unentgeltliche Leistungen nach § 134 Abs. 1 InsO seien. Insoweit käme es nicht darauf an, wie diese Scheingewinne berechnet wären. Auch eine Saldierung mit der ursprünglich erbrachten Einlage käme nicht in Betracht, obwohl dies – gerade aufgrund der Eigenschaft als „Schein“ – Gewinne¹⁹ – naheläge. In diesem Zusammenhang lehnt der BGH auch eine Aufrechnung mit Schadensersatzansprüchen des getäuschten Empfängers der Scheingewinne ab.

Als entgeltlich und damit nicht anfechtbar sieht der BGH hingegen Auszahlungen an, welche als Rückzahlung auf eine (noch vorhandene) Einlage zu werten seien. Offen blieb im zu entscheidenden Fall, ob diese Unterscheidung letztlich nach objektiven Kriterien oder der subjektiven Vorstellung der Beteiligten zu treffen gewesen wäre. Das Oberlandesgericht hatte hierzu keine Feststellung getroffen; nach den Umständen des Einzelfalles kam es angesichts des noch im Streit stehenden Betrages hierauf jedoch nicht an. Da der BGH insoweit jedoch das Vorstellungsbild der Beteiligten nicht anspricht, hilfsweise auf eine Nachberechnung der Kontenstände durch den Insolvenzverwalter verweist und schließlich auch darauf, daß der Anleger durch die Rückzahlung seiner Einlage zugleich einen „Anspruch auf Rückzahlung der noch vorhandenen Einlage“ verliere – womit die Leistung nicht unentgeltlich sei –, scheint bei der Rückzahlung der Einlage doch eine objektiv-bilanzielle

Betrachtung im Fokus der Richter zu stehen. Diese Argumentation erscheint prima facie nachvollziehbar. Trotzdem steht sie durchaus in einem gewissen Widerspruch zur Behandlung der „Scheingewinne“ in insolvenzrechtlicher Hinsicht (jedenfalls außerhalb des dort entschiedenen Sonderfalls), da Scheingewinne geradezu der Definition nach ebenfalls Entnahmen sind und dementsprechend bilanziell das Kapitalkonto mindern, weshalb auch insoweit „der Anspruch auf Rückzahlung der Einlage“ vermindert wird, was der BGH als ausreichende Voraussetzung der „Entgeltlichkeit“ ansieht.

Die insolvenzrechtliche Rechtsprechung folgt damit zwar zunächst der begriffsorientierten Unterscheidung zwischen (Schein-) Gewinnen und Rückzahlungen der Einlage, reichert diese aber ebenfalls wiederum um objektive, an der vermögensmäßigen Betrachtung orientierte Kriterien an, um unbillige Ergebnisse zu vermeiden.

V. Keine Einlagensicherung für Scheingewinne

Unbillige Ergebnisse vermeiden möchte der BGH in seiner jüngsten Entscheidung vom 23.11.2010²⁰ offensichtlich auch. Hier allerdings im Hinblick auf eine als unbillig empfundene Belastung der Entschädigungseinrichtung der Wertpapierhandelsunternehmen gegenüber den Anlegern. Der 11. Zivilsenat wies damit letztinstanzlich die Klage eines Anlegers ab, der im Rahmen des sog. Phoenix-Managed-Accounts der Phoenix Kapitaldienst GmbH Kapital für Termingeschäfte (Futures und Optionen) angelegt hatte. Statt der entsprechenden Anlage wurde jedoch ein Großteil der Gelder im Rahmen des Schneeballsystems für Zahlungen an Altanleger und für die laufenden Geschäfts- und Betriebskosten verwendet. Neben tatsächlich zugeflossenen Auszahlungen liefen auf dem Konto des Klägers weitere Beträge auf, die dieser nach der Untersagung des Geschäftsbetriebes durch die BaFin abzüglich seines Selbstbehaltes von 10% geltend machte.

Vergleicht man die Argumentation des Klägers mit der des BFH in seiner Rechtsprechung zur Steuerbarkeit von Scheingewinnen, so springen entsprechende Parallelen ins Auge. Auch der Kläger hatte darauf verwiesen, daß ihm in der Vergangenheit entsprechende Gutschriften auch stets ausgezahlt worden waren. Er konnte also durchaus davon ausgehen, daß die entsprechenden Gutschriften jedenfalls in seinem Fall von einem leistungsbereiten Schuldner hätten ausgezahlt werden können, auch wenn dieser vielleicht

17 Vgl. FN 8.

18 XI ZR 163/09.

19 In diesem Sinne die Vorinstanz OLG München, ZIP 2009, S. 918.

20 Vgl. FN 9.

nicht in der Lage gewesen wäre, alle entsprechenden Gutschriften gleichzeitig zu bedienen. Dies zeigte sich daran, daß dem Kläger tatsächlich betragsmäßig ein großer Teil seiner Einzahlungen – auf seine Disposition über entsprechende Guthaben hin – ausgezahlt worden war. Der 11. Zivilsenat des BGH stellte jedoch nunmehr die bilanzielle Betrachtungsweise in den Vordergrund. Er sah die Gutschriftsbeträge als solche nicht als „Verpflichtungen eines Instituts zur Rückzahlung von Geldern, die den Anlegern aus Wertpapier geschuldet werden oder gehören und die für deren Rechnung im Zusammenhang mit Wertpapiergeschäften gehalten werden (vgl. § 1 Abs. 4 Satz 1 des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes), an. Vielmehr stellte der 11. Zivilsenat auf die tatsächliche Vermögenslage ab. Er gab der Revision des Klägers nur zu einem (geringen) Teil insoweit statt, als die bisherigen Auszahlungen noch nicht den Betrag der Nettoanlagesumme erreicht hatten. Die Kontoauszüge und Saldenbestätigungen als solche wären jedoch weder abstrakte Schuldversprechen noch Schuldanerkenntnisse, welche Grundlage als Entschädigungsanspruch sein könnten. Darüber hinaus müsse dieser aber auch aus grundsätzlichen Erwägungen verneint werden. Weder der Wortlaut des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes noch der Gesetzesmaterialien oder der Anlegerentschädigungsrichtlinie 97/9/EG vom 03.03.1997 geböte es, den Entschädigungsanspruch auf Scheingewinne auszudehnen.

VI. Fazit

Dem 11. Zivilsenat des BGH mag man folgen. Was jedoch gegenüber der Entschädigungseinrichtung für Wertpapierhandelsunternehmen recht erscheint, müsste im Verhältnis zum Fiskus erst recht billig sein. Nicht nur die Wertungswidersprüche in verschiedenen Rechtsgebieten, sondern auch die als solche durchaus nachvollziehbaren und begrüßenswerten Einschränkungen der steuerlich prinzipiell am subjektiven Vorstellungsbild der Beteiligten orientierten Rechtsprechung zeigen, daß man – erst recht – im Steuerrecht zugunsten des Steuerpflichtigen bei der viel zitierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise bleiben sollte. Weder die Anknüpfung an subjektive Vorstellungen des Anlegers bzw. eine einzelfallbezogene Leistungsbereitschaft des Gläubigers noch die Anknüpfung an begriffliche Unterscheidungen wie bloße Stundungsvereinbarung im Gegensatz zu steuerauslösender Novation, und schließlich auch die Korrektur der hiernach gefundenen Ergebnisse durch objektive Kriterien im Extremfall des gänzlich verlorenen Kapitals, vermögen zu überzeugen. Dies gilt zunächst für die Altfälle. Im Rahmen des neuen Steuerregimes für Einkünfte aus Kapitalvermögen bei grundsätzlicher Berücksichtigung sowohl von echten Erträgen wie von Veränderungen auf der Vermögensebene könnte man meinen, daß diese Fragen zukünftig an Brisanz verlören. Dies wäre jedoch nur dann der Fall, wenn die Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht ggf. auch auf der Vermögensebene die bisherige Rechtsprechung zu Scheingewinnen „konsequent“ auf scheinbare Kapitalveränderungen ausweiten würde. Daß jedenfalls dies nicht eintritt, bleibt zu hoffen.

Steuerliche Grundfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern in die USA

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, und Jessica Fraedrich, Rechtsanwältin, beide Bonn*

I. Einleitung

Die zunehmende Globalisierung führt bei international tätigen Unternehmen mehr und mehr zu der Notwendigkeit, Mitarbeiter an verschiedenen Standorten einzusetzen, um auf diese Weise einen Austausch fachlicher Kompetenzen und Erfahrungen zu erreichen. Der vorliegende Beitrag möchte am Beispiel der Mitarbeiterentsendung in die USA die mit einer Entsendung verbundenen steuerlichen Aspekte aus Sicht des Entsendeten aufzeigen. Schwerpunkt des Beitrags ist die Frage, in welchem Staat der Entsendete je nach Fallgestaltung seinen Lohn zu versteuern hat. Außerdem soll betrachtet werden, welche an den Entsendeten geleisteten Zahlungen steuerpflichtigen Lohn darstellen.

II. Der Begriff der Entsendung

Der Begriff der Entsendung ist kein steuerrechtlicher Fachbegriff. Es existiert weder eine steuergesetzliche Definition der „Entsendung“ noch werden unmittelbare steuerliche Rechtsfolgen an eine „Entsendung“ geknüpft. Die steuer-

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

* Dr. Jennifer Dikmen ist ehemalige Partnerin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm und seit 2010 als Syndikusanwältin im Bereich Wirtschaftsstrafrecht der Deutschen Telekom AG tätig. Jessica Fraedrich ist Syndikusanwältin der Deutschen Telekom AG im Bereich Steuerpolitik.

lichen Rechtsfolgen einer Auslandstätigkeit sind vielmehr von der Kombination einzelner allgemeiner Steuermerkmale wie Dauer der Tätigkeit, Ansässigkeit des Arbeitnehmers und Arbeitgebers usw. abhängig. Gleichwohl wird der Begriff der Entsendung im steuerlichen Sprachgebrauch oftmals in Abgrenzung zur Dienstreise gebraucht. Dabei wird für die Annahme einer „Dienstreise“ meist eine solche Kombination von Merkmalen der Auslandstätigkeit (insbesondere eine Dauer von weniger als drei Monaten) vorausgesetzt, die eine mögliche Besteuerungspflicht im Ausland von vornherein ausschließt. Hingegen ist die mögliche Steuerpflicht im Ausland bei einer Entsendung gerade ein wesentlicher Aspekt.

Eine solche vorweggenommene Kategorisierung einer Auslandstätigkeit anhand bestimmter Merkmalskombinationen, die zu bestimmten Rechtsfolgen führen, ist jedoch nicht immer trennscharf möglich. Wie so oft geben auch bei Auslandseinsätzen die Umstände des Einzelfalls den Ausschlag für die steuerliche Würdigung. Der Begriff der „Entsendung“ soll daher für den vorliegenden Beitrag frei von einer vorweggenommenen Kategorisierung anhand bestimmter Merkmale, insbesondere der Dauer, verstanden werden. Entsendung beinhaltet damit im folgenden alle Sachverhalte, in denen ein Arbeitnehmer (Entsendeter) für eine begrenzte Zeit auf Initiative eines inländischen Unternehmens (Entsender) im Ausland seine Tätigkeit ausübt.

III. Ort der Besteuerung

Für den Entsendeten stellt sich bei einer Auslandstätigkeit vorrangig die Frage, in welchem Staat er seine Einkünfte, insbesondere seinen auf den Zeitraum im Ausland entfallenden Lohn, versteuern muß. Für die Frage der Steuerpflicht der Einkünfte des Entsendeten ist das jeweils geltende nationale Steuerrecht heranzuziehen, bei einer Entsendung in die USA also das deutsche und US-amerikanische Steuerrecht. Das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen kommt zum Zuge, wenn sich für beide Staaten eine Steuerpflicht ergeben sollte und der Entsendete zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung die Vorteile seiner etwaigen Abkommensberechtigung einfordert. Ist der Entsendete abkommensberechtigt, gehen gemäß § 2 Abs. 1 AO die Regelungen des DBA-USA den nationalen Steuervorschriften vor. Hinsichtlich der abkommensrechtlichen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbelastung ist die Ansässigkeit des Entsendeten entscheidend, die sich in einem ersten Prüfungsschritt wiederum danach richtet, in welchem Staat unbeschränkte Steuerpflicht besteht (Art. 4 Abs. 1 DBA-USA). Erster Ausgangspunkt jeder Betrachtung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts ist daher stets die Frage der Steuerpflicht des Entsendeten nach beiden betroffenen nationalen Steuersystemen.

1. Steuerpflicht in Deutschland

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Unbeschränkt Steuerpflichtige sind mit ihrem gesamten Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig (§§ 2 Abs. 1 Satz 1, 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Voraussetzung ist, daß ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt in Deutschland gegeben ist. Ist dies nicht der Fall, besteht eine beschränkte Steuerpflicht nur für inländische Einkünfte gemäß § 49 EStG (§ 2 Abs. 1, Satz 1 a.E., 1 Abs. 4 EStG).

Führt demnach die Auslandstätigkeit dazu, daß der Entsendete seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder Wohnsitz in Deutschland aufgegeben hat, ist der Entsendete mit seinem Lohn in Deutschland nur steuerpflichtig, wenn es sich dabei um Einkünfte für Tätigkeiten handelt, die im Inland ausgeübt oder verwertet werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Behält der Entsendete hingegen seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland bei, ist sein Lohn unabhängig davon, wo er seine Tätigkeit ausübt, in Deutschland steuerpflichtig.

a) Wohnsitz

Zunächst ist zu beachten, daß die Begründung eines Wohnsitzes im Ausland das Vorliegen des Wohnsitzes im Inland nicht ausschließt.¹ Ebenso wie eine doppelte Steuerpflicht vorliegen kann, kann ein doppelter Wohnsitz gegeben sein. Auch die melderechtliche An- oder Abmeldung bei der Ordnungsbehörde ist kein maßgebliches Kriterium für die Wohnsitzbestimmung, sondern nur Indiz.² Maßgeblich sind stets die tatsächlichen Umstände. Entsprechend der Legaldefinition hat der Entsendete einen Wohnsitz in Deutschland, wenn er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Wohnung meint dabei eine Räumlichkeit, die auf Dauer zum Bewohnen geeignet ist. Die Finanzverwaltung läßt eine „bescheidene Bleibe“ ausreichen, eine abgeschlossene Wohnung mit eigener Küche und separater Waschgelegenheit ist nicht notwendig.³ Auf die Häufigkeit oder Dauer des Verweilens kommt es dabei nicht an.⁴ Entscheidend ist, daß die Wohnung nicht nur als vorübergehende Bleibe genutzt werden soll; die Nutzungsabsicht ist also maßgeblich.⁵ Der Entsendete muß ein tatsächliches Verfügungsrecht für die Wohnung innehaben. Dieses kann auch von Dritten abgeleitet sein, also z.B. vom Lebenspartner. Allerdings genügt es nicht, sich in der Wohnung eines Bekannten oder Ver-

1 BFH, Urteil v. 04.06.1975, I R 250/73, BStBl. II 1975, 708.

2 BFH, Urteil v. 22.04.1994, III R 22/92, BStBl. II 1994, 887, AEO Anm. 2 zu § 8.

3 AEO, Anm. 3 zu § 8.

4 BFH, Urteil v. 19.03.1997, I R 69/96, BStBl. II 1997, 447.

5 BFH, Urteil v. 22.04.1994, III R 22/92, BStBl. II 1994, 887.

wandten aufzuhalten, wenn diese nicht gleichzeitig auch die eigene Wohnung des Entsendeten ist. Letzteres kann angenommen werden, wenn die Wohnung z.B. nur kurzfristig vermietet wird. Vermietungen bis zu 6 Monaten⁶ stehen der Annahme eines Wohnsitzes nicht entgegen.

Der Wohnsitz wird demnach im Falle einer Entsendung nur dann aufgegeben, wenn der Entsendete seine bisherige Wohnung kündigt bzw. langfristig vermietet, mithin ein jederzeitiges Verweilen in der bisherigen Wohnung nicht mehr möglich ist und auch im übrigen keine andere eigene, jederzeit zur Verfügung stehende Bleibe in Deutschland aufrechterhalten wird. Dies dürfte regelmäßig nur bei Entsendungen auf lange Dauer gegeben sein, bei denen sich das Vorhalten der bisherigen Wohnung für eigene Zwecke nicht lohnt und z.B. auch Familienmitglieder den Entsendeten begleiten, so daß keine dauernd zur Verfügung stehende Unterkunft mehr besteht. Bleiben hingegen Familienmitglieder zurück, so ist von einem abgeleiteten Verfügungsrecht auszugehen, das einen Wohnsitz begründet.⁷

b) Gewöhnlicher Aufenthalt

Besteht kein Wohnsitz im vorgenannten Sinne, kommt eine unbeschränkte Steuerpflicht dennoch in Betracht, wenn der Entsendete in Deutschland seinen gewöhnlichen Aufenthalt innehat (§ 9 AO). Unter gewöhnlichem Aufenthalt ist der Ort zu verstehen, an dem sich der Entsendete unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er dort nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO). Das Gesetz selbst gibt insoweit Zeiträume vor, die in einem ersten Schritt zur Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts herangezogen werden können. Danach gilt Folgendes:

- Hält sich der Entsendete für eine zusammenhängende Dauer von 6 Monaten in Deutschland auf, wird der gewöhnliche Aufenthalt unwiderlegbar gesetzlich vermutet (§ 9 Satz 2 AO), wobei kurzfristige Unterbrechungen für z.B. Urlaub unbeachtlich bleiben. Umgekehrt wird bei einer Abwesenheit von mehr als 6 Monaten i. d. R. der bisherige gewöhnliche Aufenthalt beendet sein.⁸ Dabei kommt es nach deutschem Steuerrecht nicht auf eine isolierte Betrachtung des Kalenderjahrs an. § 9 Abs. 2 AO verlangt nicht, daß die Frist von 6 Monaten innerhalb eines Kalenderjahres bzw. Veranlagungszeitraums überschritten wird. Sie kann auch jahresübergreifend sein und führt in diesem Fall von Beginn an zur unbeschränkten Steuerpflicht, so daß ggf. für zwei Veranlagungszeiträume die unbeschränkte Steuerpflicht begründet wird. Deshalb ist z. B. derjenige, der vom 1.9. bis zum 31.03. des Folgejahres im Inland verweilt, in beiden Veranlagungszeiträumen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.⁹
- Bei Abwesenheit von mehr als 1 Jahr kann allenfalls in seltenen Ausnahmefällen ein Fortbestehen des gewöhnlichen Aufenthalts angenommen werden.¹⁰ Das gilt unabhängig davon, ob an dem neuen Aufenthaltsort wie-

derum ein gewöhnlicher Aufenthalt begründet wird oder nicht.¹¹

- Wer sich über drei Jahre hinweg ununterbrochen im Ausland aufhält, ohne objektiv an der Rückkehr gehindert zu sein, hat den erforderlichen Rückkehrwillen und damit seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland definitiv verloren.

In einem zweiten Schritt sind sowohl für die Begründung als auch für die Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts neben dem zeitlichen Moment die Begleitumstände der Abwesenheit von Bedeutung. Entscheidend ist, ob die Abwesenheit nach den erkennbaren äußeren Umständen darauf hindeutet, daß der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich von dem bisherigen gewöhnlichen Aufenthaltsort wegverlagert hat. Hierbei kommt den familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Beziehungen des Entsendeten entscheidende Bedeutung zu.¹² Es ist also zu prüfen, ob der Entsendete den persönlichen und geschäftlichen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt hat und ob er seinen Willen, in den Geltungsbereich dieses Gesetzes zurückzukehren, endgültig aufgegeben hat. Im Gegensatz zum Wohnsitz, der das dauerhafte Vorhalten einer tatsächlichen Bleibe zum Ausgangspunkt hat, kommt es bei der Frage nach dem gewöhnlichen Aufenthalt also auf die Umstände, insbesondere die Dauer, einer *tatsächlichen* Anwesenheit des Entsendeten in Deutschland an. Generell sind für den Fortbestand um so engere Beziehungen zu dem betreffenden Ort erforderlich, je länger die Abwesenheit andauert. Im Einzelfall sind die Abwesenheitszeit einerseits und die für Beibehaltung des gewöhnlichen Aufenthalts andererseits sprechenden Umstände untereinander zu gewichten. Der gewöhnliche Aufenthalt kann daher nicht gleichzeitig an mehreren Orten bestehen.

c) Beschränkte Steuerpflicht

Hat der Entsendete weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, ist denkbar, daß seine Lohneinkünfte dennoch insoweit einer Steuerpflicht in Deutschland unterfallen, als der Entsendete beschränkt steuerpflichtig ist. Die beschränkte Steuerpflicht ist eine

6 BFH, Urteil v. 17.05.1995, I R 8/94, BStBl. II 1996, 2.

7 Laut BFH hat ein Ehegatte, der nicht dauernd getrennt lebt, seinen Wohnsitz dort, wo seine Familie lebt, Urteil v. 06.02.1985, I R 23/82, BStBl. II 1982, 331.

8 BFH-Urteil v. 27.07.1962, VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 429; AEAO zu § 9, Nr. 4.

9 Schmidt, EStG, 28. Aufl., 2009, § 1 Rz. 27; Beermann/Gosch, AO/FGO, § 9 AO, Rz. 44, m. w. N.

10 BFH-Urteil v. 27.07.1962, VI 100/61 U, BStBl. III 1962, 429; AEAO zu § 9, Nr. 4.

11 RFH, Urteil v. 28.01.1937, III A 202/36, RStBl. II 1937, 336; FG Bremen, Urteil v. 27.07.1989, II 246/85 K, EFG 1990, 93.

12 BFH, Urteil v. 27.07.1962, VI 156/59 U, BStBl. III 1962, 429.

sachliche Steuerpflicht, d. h., sie bezieht sich allein auf inländische Einkünfte. Für Lohneinkünfte ist gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG entscheidend, ob die Tätigkeit des Entsendeten für ein inländisches Unternehmen ausgeübt wird oder von ihr verwertet wird. Die Frage der Ausübung oder Verwertung wird wiederum maßgeblich durch die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert. Im Fall der USA ergibt sich aus dem DBA-USA, daß das Besteuerungsrecht für Lohneinkünfte vorrangig dem Staat zugewiesen ist, in dem der Arbeitnehmer unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 15 Abs. 1 DBA-USA, s. auch nachfolgend Punkt 3.) oder in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Jedenfalls letzteres wird bei einem entsendeten Arbeitnehmer regelmäßig in den USA geschehen, so daß die beschränkte Steuerpflicht für Lohneinkünfte bei einer Entsendung in die USA ohne Relevanz ist.

2. Steuerpflicht in den USA

Die Steuerpflicht in den USA¹³ unterscheidet ebenso wie in Deutschland nach unbeschränkter Steuerpflicht, die eine Versteuerung des gesamten Welteinkommens des Steuerpflichtigen zur Folge hat, und beschränkter Steuerpflicht, die nur eine sachlich beschränkte Besteuerung von Einkünften aus US-Quellen bedeutet. Alle US-Bürger, also alle Bürger mit US-amerikanischer Staatsbürgerschaft, sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, ungeachtet ihres Wohnsitzes. Ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig sind solche Personen, die mit einem Einwanderungsvisum bzw. einer permanenten Aufenthaltsgenehmigung in die USA einreisen („Green Card Test“), und zwar unabhängig davon, ob sie anschließend in den USA tatsächlich ihren Wohnsitz begründen („lawful permanent member of the US“, § 7701(b)(6) IRC).¹⁴

Desweiteren unterfallen alle natürlichen Personen, die sich länger als 183 Tage im Kalenderjahr in den USA aufgehalten haben („Substantial Presence Test“), der unbeschränkten Steuerpflicht in den USA („resident alien“, § 7701(b)(3) IRC).¹⁵ Dabei ist zu beachten, daß bei Überschreitung der 183 Tage eine unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich ab dem ersten Aufenthaltstag, der in den USA verbracht wurde, bis zum Jahresende angenommen wird („residency termination date“ ist der 31.12. des Kalenderjahrs). Dies auch dann, wenn der Betroffene vor Jahresende in seine Heimat zurückkehrt oder aber der erste Aufenthaltstag nur einem privaten Besuch diene, der einige Zeit vor dem endgültigen Übersiedeln in die USA stattfand. Ein Besuch zur Besichtigung der Arbeitsstätte oder Organisation einer Wohnung, der einige Wochen vor der Entsendung stattfindet, kann daher schon den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht darstellen. Von dieser Regel wird nur dann abgewichen, wenn der Betroffene nachweisen kann, daß er einen ausländischen Wohnsitz hat, der eine dortige Steuerpflicht begründet („tax home“), und zudem eine engere Beziehung zu diesem ausländischen Wohnsitz-

ort besteht als zu den USA. In diesem Fall werden bis zu 10 Tage Aufenthalt, ob vor- oder nachgelagert, ignoriert. Wenn der Entsendete also z. B. im laufenden Jahr nach Hause zurückkehrt und nachweist, daß er dort ein „tax home“ im US-steuerrechtlichen Sinne innehat, wäre das tatsächliche Rückkehrdatum für die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht maßgeblich, nicht das Jahresende, soweit nachfolgende Besuche in den USA im selben Kalenderjahr einen Aufenthalt von 10 Tagen nicht überschreiten.

3. Anwendung des DBA-USA

Ergibt sich bei Anwendung der jeweiligen nationalen Steuergesetze eine unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Staaten, kann der Entsendete die Anwendung der Regelungen des DBA-USA einfordern, um eine tatsächliche Doppelbesteuerung zu verhindern. Das DBA-USA regelt in diesem Fall, welchem Staat letztendlich das Recht zusteht, die Lohneinkünfte zu besteuern bzw. wie im Falle eines überschneidenden Besteuerungsrechts eine doppelte Steuerlast vermieden wird.

a) Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA USA: Tätigkeitsort vor Ansässigkeit

Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA USA ordnet das Besteuerungsrecht demjenigen Staat zu, in dem die Ansässigkeit des Entsendeten besteht. Dieses Besteuerungsrecht ist aber nur dann ausschließlich, wenn die Tätigkeit nicht im anderen Staat ausgeübt wird. Wird die Tätigkeit in dem anderen als dem Ansässigkeitsstaat ausgeübt, steht dem Tätigkeitsstaat das Recht zu, die auf den in diesem Staat ausgeübte Tätigkeit entfallende Vergütungen zu besteuern (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA USA).

aa) Bestimmung des Tätigkeitsortes

Der Tätigkeitsort ist der Ort, an dem die vergütete Tätigkeit tatsächlich verrichtet wird.¹⁶ Dies ist im Fall der Entsendung eines Arbeitnehmers in die USA regelmäßig die USA.

bb) Bestimmung des Ansässigkeitsortes, Art. 4 Abs. 1 DBA-USA

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-USA richtet sich die Ansässigkeit grundsätzlich nach dem Ort der unbeschränkten Steuerpflicht. Besteht allerdings in beiden Staaten eine unbeschränkte Steuerpflicht, sieht Art. 4 Abs. 2 DBA-USA eine weitere Prüfungsreihenfolge zur Bestimmung der Ansässigkeit vor. Demnach soll zunächst der Ort der Wohnstätte maßgeblich sein bzw. wenn in beiden Staaten eine

13 Siehe hierzu auch: www.irs.gov (IRS, Internal Revenue Service USA), insbesondere: <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=96392,00.html>.

14 IRC, Internal Revenue Code, einsehbar z. B. unter http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html.

15 Für den Beginn und das Ende des Status als „resident alien“ gibt es bestimmte Sonderregelungen, § 7701(b)(2)(A) IRC.

16 Vgl. z. B. ► BFH, Urteil v. 11.11.2009, I R 83/08, BStBl. II 2010, 781.

Wohnstätte besteht der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) DBA-USA). Sollte dieser nicht bestimmt werden können, entscheiden im weiteren zunächst der gewöhnliche Aufenthalt (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b) DBA-USA), sodann die Staatsangehörigkeit (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe c) DBA-USA) und in einem letzten Schritt beide Staaten im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens (Art. 4 Abs. 2 Buchstabe d) DBA-USA) über die Ansässigkeit.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich danach, welcher Ort unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der bedeutendere ist.¹⁷ Die persönlichen Beziehungen umfassen die gesamte private Lebensführung, d.h. familiäre, gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen.¹⁸ Wirtschaftliche Beziehungen bestehen vor allem zu örtlich gebundenen Tätigkeiten, Einnahmequellen und Vermögensgegenständen.¹⁹ Nach der Rechtsprechung des BFH liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen jedenfalls dann in einem bestimmten Staat, wenn zu diesem Staat erstens die deutlich engeren persönlichen Beziehungen und zweitens gewichtige wirtschaftliche Beziehungen bestehen, während vorhandene wirtschaftliche Beziehungen zu einem anderen Staat nur gegenwartsbezogen sind und sich voraussichtlich abbauen werden.²⁰ Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze ist z. B. für den (üblichen) Fall, daß für den Entsendeten von vornherein die Rückkehr an seinen alten Arbeitsplatz in Deutschland feststand, eine Ansässigkeit in Deutschland anzunehmen.²¹

b) Ausnahmeregelung gemäß Art. 15 Abs. 2 DBA-USA

Von der Regelung des Art. 15 Abs. 1 DBA-USA, der für das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Lohneinkünfte dem Tätigkeitsort Vorrang einräumt, sieht Art. 15 Abs. 2 DBA-USA allerdings eine bedeutsame Ausnahme vor. Unter bestimmten Voraussetzungen verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, auch wenn die Tätigkeit nicht dort ausgeübt wird. Hierfür müssen kumulativ die folgenden Kriterien erfüllt sein:

- Der Entsendete darf sich nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres im Tätigkeitsstaat aufhalten. Gemeint ist damit die körperliche Anwesenheit, nicht etwa die Dauer der beruflichen Tätigkeit.²² Schon eine nur kurzfristige Anwesenheit an einem Tag ist als voller Aufenthaltstag im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen.²³ Zu den Anwesenheitstagen zählen daher z. B. Ankunfts- und Abreisetag, Samstag und Sonntage, Urlaubstage im Tätigkeitsstaat.
- Die Vergütung wird von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist.²⁴ Hierbei ist zu beachten, daß als Arbeitgeber im Sinne des DBA-USA nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch der sog. wirtschaftliche Arbeitgeber in Betracht kommt.

Exkurs: Wirtschaftlicher Arbeitgeber ist jede andere natürliche oder juristische Person, die die Vergütung für die ihr geleistete Tätigkeit wirtschaftlich trägt.²⁵ Somit kann u.U. auch das aufnehmende, ausländische Unternehmen (wirtschaftlicher) Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinn sein. Dies wird angenommen, wenn der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist und das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt.²⁶ Eine Einbindung ist anzunehmen, wenn das aufnehmende Unternehmen das Risiko für die durch den Arbeitnehmer erzielten Ergebnisse trägt und der Arbeitnehmer den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen ist. Weitere Indizien für die Einbindung können die Teilnahme an Altersvorsorgeplänen, die Entscheidung über die Urlaubsgewährung, die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall oder das Recht über Kündigung sein. Das BMF geht vereinfachend (widerlegbar) davon aus, daß eine Einbindung bei einer Entsendung von weniger als 3 Monaten nicht gegeben ist.²⁷ Die Bereitschaft einer derartigen dauerhaften Einbindung ist regelmäßig überhaupt nur denkbar, wenn aufnehmendes und entsendendes Unternehmen miteinander verbunden sind. Die Frage nach der Einbindung in den Betrieb wird daher vor allem bei konzerninternen Entsendungen bejaht. Maßgeblich wird dann, welches Unternehmen wirtschaftlich mit dem Lohn belastet ist. Wird der Arbeitnehmer zur Erfüllung einer Werkleistungs- oder Lieferungsverpflichtung entsendet und ist sein Lohn Preisbestandteil der Lieferung oder Werkleistung, ist das entsen-

17 BFH, Urteil v. 23.10.1985, I R 274/82, BStBl. II 1986, 133.

18 BFH, Urteil v. 31.10.1990, I R 24/89, BStBl. II 1991, 562.

19 BFH, Urteil v. 31.10.1990, I R 24/89, BStBl. II 1991, 562.

20 Vgl. z. B. ► BFH, Beschluß v. 27.03.2007, I B 63/06, BFH/NV 2007, 1656.

21 BFH, Urteil v. 23.10.1985, I R 274/82, BStBl. II 1986, 133.

22 Im Rahmen der 183-Tage-Regel sind Abweichungen zwischen den DBA zu beachten. Andere DBA beziehen sich auf die Dauer der Ausübung der Tätigkeit im Ausland (DBA-Dänemark) oder setzen als Bezugszeitraum das Steuerjahr oder einen Zeitraum von 12 Monaten an.

23 BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6-S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532.

24 Zur Ansässigkeit einer Kapitalgesellschaft vgl. BFH, Urteil v. 05.06.2007, I R 1/06, BStBl. II 2007, 2000.

25 Vgl. z. B. ► BFH, Beschluß v. 27.4.2000, I B 114/99, BFH/NV 2001, 6; BFH, Urteil v. 15.03.2000, I R 28/99, BStBl. II 2002, 238; BFH, Urteil v. 21.08.1985, I R 63/80, BStBl. II 1986, 4. Hintergrund der Regelung ist, daß die Versteuerung der Lohneinkünfte in dem Staat verbleiben soll, bei dem der Lohn den steuerpflichtigen Gewinn als abzugsfähige Betriebsausgaben gemindert hat.

26 BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6-S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532, 4-3-3-1.

27 BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6-S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532, 4-3-3-2.

28 BFH, Urteil v. 21.08.1985, I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; vgl. z. B. auch FG Hessen, Urteil v. 28.09.2005, 1 K 1977/01, DStRE 2006, 1065.

dende Unternehmen auch Arbeitgeber im Sinne des DBA.²⁸ Das aufnehmende Unternehmen bezahlt eine Gesamtleistung und ist nicht wirtschaftlich mit einer Lohnzahlung belastet. Wird aber die Tätigkeit des Entsendeten unabhängig von einer konkreten Beauftragung dem ausländischen Unternehmen zur Verfügung gestellt, kommt das ausländische Unternehmen als abkommensrechtlicher Arbeitgeber in Betracht, wenn es die Lohnkosten z.B. im Rahmen einer konzerninternen Vereinbarung dem entsendenden Unternehmen erstattet oder nach Fremdvergleichsgrundsätzen hätte erstatten müssen.²⁹ In diesem Fall ist unbeachtlich, wenn die tatsächliche Lohnzahlung weiterhin unmittelbar durch das inländische Unternehmen erfolgt.³⁰

Schließlich beläßt Art. 15 Abs. 2 DBA-USA das Besteuerungsrecht nur dann beim Ansässigkeitsstaat, wenn die Vergütung auch nicht von einer im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebsstätte getragen wird. Hintergrund dieser Regelung ist wiederum die beabsichtigte Zuordnung der Lohneinkünfte zu dem Staat, in dem der Lohnaufwand als Betriebsausgabe abziehbar ist. Der Arbeitslohn gilt als zu Lasten einer Betriebsstätte gezahlt, wenn die Zahlungen nach den Regelungen des einschlägigen DBA wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Für die Einkunftsabgrenzung ist Art. 7 DBA-USA maßgeblich. Die Grundsätze zum wirtschaftlichen Arbeitgeber gelten entsprechend, d.h., allein entscheidend ist der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Vergütung und der Betriebsstättentätigkeit, mithin inwieweit der Lohn wirtschaftlich auf Leistungen zugunsten dieser Betriebsstätte entfällt.³¹ Ist ein solcher Zusammenhang gegeben, so wird die Vergütung auch dann von der Betriebsstätte „getragen“, wenn sie von einem anderen Unternehmensteil ausgezahlt wird und eine unternehmensinterne Verrechnung des Aufwands nicht erfolgt. Auf die buchtechnische Erfassung kommt es nicht an.

c) Zwischenergebnis

Ergibt sich nach Prüfung der Umstände des Einzelfalls, daß Ansässigkeitsort (Deutschland) und Tätigkeitsort (USA) auseinanderfallen, unterliegen die Lohneinkünfte des Entsendeten entsprechend dem Prinzip des Vorrangs des Tätigkeitsorts grundsätzlich der Besteuerung in den USA. Eine Ausnahme ist allerdings für den Fall zu beachten, daß sich der Entsendete nicht mehr als 183 Tage im Kalenderjahr in den USA aufhält, seine Vergütung durch einen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber gezahlt und die Belastung der Vergütung auch nicht durch eine Betriebsstätte in den USA getragen wird. Verbleibt es bei dem Regelfall, wird nach Art. 23 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Satz 1 DBA-USA die Doppelbesteuerung durch eine Freistellung der Lohneinkünfte auf deutscher Seite vermieden. Eine Berücksichtigung der Einkünfte i.R.d. Progressionsvorbehalts bleibt jedoch vorbehalten (§ 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG, Art. 23 Abs. 2 Buchstabe a Satz 2 DBA-USA).³²

IV. Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns

Die Frage nach dem Umfang des steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Arbeitslohn stellt sich regelmäßig nur dann, wenn die USA das Besteuerungsrecht für die auf die Tätigkeit vor Ort entfallenden Lohneinkünfte hat (Art. 15 Abs. 1 DBA-USA), d.h., wenn die 183-Tage-Frist überschritten ist oder aber die übrigen Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-USA nicht erfüllt sind. Wie aufgezeigt gilt in diesem Fall die sog. Freistellungsmethode nach Art. 23 Abs. 2 DBA-USA. Das bedeutet, daß aus deutscher Sicht diejenigen Einkünfte zu separieren sind, die nach der Regelung des Art. 15 DBA-USA dem amerikanischen Fiskus zustehen und damit in Deutschland steuerfrei sind. Maßgebliches Kriterium ist insoweit die unmittelbare Zuordnung der Lohneinkünfte zur Auslandstätigkeit. Der Teil des Arbeitslohns, der der Tätigkeit im Ausland direkt zuzuordnen ist, ist in vollem Umfang in Deutschland freizustellen. Arbeitslohn, der der Tätigkeit im Ausland nicht direkt zugeordnet werden kann, ist im Verhältnis der im Ausland geleisteten Arbeitstage zu den übrigen Arbeitstagen aufzuteilen. Werbungskosten werden aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen, soweit sie mit den steuerfreien Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.³³

1. Unmittelbare Zuordnung zur Auslandstätigkeit

Eine unmittelbare Zuordnung zur Auslandstätigkeit ist vor allem für solche Lohnbestandteile möglich, die ausschließlich anlässlich des Auslandseinsatzes gezahlt werden. Hierunter fallen z.B. Erstattungen für Mehrkosten des Auslandsaufenthalts, wie die Vergütung von Reisekosten, die Gestellung einer Wohnung, aber auch Auslandszulagen

29 BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6-S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532, 4.3-3.1. a.E. mit Verweis auf BMF, Schreiben v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, 276.

30 BFH v. 21.08.1985, BStBl. II 1986, 4; BMF, Schreiben v. 09.11.2001, IV B 4-S 1341-20/01, BStBl. I 2001, 796; BFH, Urteil vom 23.02.2005, I R 46/03, BStBl. II 2005, 547. Die Anwendung der Fremdvergleichsgrundsätze eröffnet ein weites Feld, das in diesem Beitrag nicht tiefergehend untersucht werden soll. Die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung stellt darauf ab, welchem Unternehmen die Entsendung ins Ausland dient bzw. in wessen Interesse und auf wessen Betreiben hin die Entsendung erfolgt. Wenn z.B. die Entsendung als Personalentwicklungsmaßnahme zu werten ist, die darauf abzielt, daß das entsendende Unternehmen von der Weiterentwicklung des Entsendeten profitiert, erscheint die Annahme einer Kostentragung durch das aufnehmende Unternehmen unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten nicht angemessen. Ob tatsächlich eine solche Lohnerstattung stattfindet, ist dann unerheblich. Wenn das aufnehmende US-Unternehmen demnach wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, verbleibt das Besteuerungsrecht in den USA; die Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA-USA, nach dem die Besteuerung der Lohneinkünfte ausnahmsweise beim Ansässigkeitsstaat verbleiben, kommt nicht zur Anwendung.

31 ►► BFH, Urteil v. 28.01.2004, I R 48/03, BFH/NV 2004, 1075.

32 ►► BFH, Urteil v. 07.03.2007, I R 17/06, BFH/NV 2007, 1638; ►► BFH, Urteil v. 11.02.2009, I R 25/08, BStBl. 2010 II, 536.

33 BFH, Urteil v. 11.02.2009, I R 25/08, BStBl. II 2010, 536.

oder Kaufkraftausgleich.³⁴ Darüber hinaus sind auch besondere Vergütungen für die Auslandstätigkeit wie z. B. Projektprämien oder Zuschläge (Überstunden, Nacht- oder Feiertagsarbeit) für die im Ausland geleisteten Stunden direkt der Tätigkeit im Ausland zurechenbar und unterfallen daher unmittelbar der Freistellung.

2. Aufteilung des übrigen Lohns

Die Zuordnung des übrigen Lohns, also insbesondere des regulären Gehalts und von Sondervergütungen wie Urlaubsentgelt, Weihnachtsgeld, variables Entgelt etc., richtet sich nach der Anzahl der im Ausland verbrachten Arbeitstage.³⁵ Auf Grundlage der vertraglich geschuldeten Arbeitstage und des für diese Zeit vereinbarten Entgelts wird das Arbeitsentgelt pro Arbeitstag ermittelt und mit den auf den Auslandsaufenthalt entfallenden *vereinbarten* Arbeitstagen multipliziert. Auf die Zahl der Tage, an denen der Arbeitnehmer im Ausland tatsächlich seiner nichtselbständigen Arbeit nachging, kommt es insoweit nicht an. Nach der Rechtsprechung des BFH ist davon auszugehen, daß der einzelne Arbeitnehmer seine Einnahmen (Lohn, Gehalt, Tantieme, Bezüge u. ä. m.) aus nichtselbständiger Arbeit erhält, weil er seinem Arbeitgeber zugesagt hat, seine Arbeitskraft an einer bestimmten Zahl von Tagen (vereinbarte Arbeitstage) zur Verfügung zu stellen.

Zur Bestimmung der vertraglich vereinbarten Arbeitstage sind hinsichtlich jahresbezogener Zusatzvergütungen (Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Tantiemen u. ä. m.) in der Regel die vereinbarten Arbeitstage pro Kalenderjahr heranzuziehen. Darunter sind die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage zu verstehen, an denen der Arbeitnehmer laut Arbeitsvertrag nicht zu arbeiten verpflichtet ist. Urlaubstage, arbeitsfreie Samstage und Sonntage sowie gesetzliche Feiertage bleiben also unberücksichtigt. Maßgeblich ist insoweit die arbeitsvertragliche Gestaltung der Entsendung, insbesondere die Regelung hinsichtlich der Urlaubsgewährung im Ausland oder der Arbeitspflicht an Feiertagen sowie der Lohnfortzahlung bei Krankheit. Sind keine Sonderregelungen getroffen worden, sind z. B. Tätigkeiten, die der Entsendete an deutschen Feiertagen, die in den USA nicht arbeitsfrei sind, ausübt, ohne daß hierfür ein Ausgleich in Lohn oder Freizeit stattfindet, als vereinbarte Arbeitstage zu behandeln. Krankheitstage ohne Lohnfortzahlung mindern die vertraglich vereinbarten Arbeitstage ebenfalls. Tage, die der Entsendete nur teilweise im Ausland tätig geworden ist, werden ebenfalls zeitanteilig aufgeteilt.³⁶ Dabei ist die für diesen Tag vereinbarte tägliche Arbeitszeit zugrunde zu legen.

V. Gestaltungshinweise

1. 183-Tage-Regelung

Aus Sicht des amerikanischen Steuerrechts kann die dortige Steuerpflicht durch Gestaltung der 183-Tage-Regelung be-

einflußt werden. Anders als in Deutschland findet eine isolierte Betrachtung des Kalenderjahrs statt. Folglich kann – die entsprechende Flexibilität auf Seiten aller Beteiligten vorausgesetzt – z. B. ein einjähriger Aufenthalt zeitlich so geplant werden, daß von zwei Jahren jeweils nur eine Hälfte im Ausland verbracht wird, um in diesen Jahren keine Steuerpflicht in den USA zu begründen.

2. Zeitpunkt der Lohnzahlung

Weiterer Gestaltungsspielraum ist im Hinblick auf die Ausnutzung von Steuervorteilen in den USA denkbar. So können Gehaltsauszahlungen für die im Ausland erbrachte und dort steuerpflichtige Tätigkeit gestreckt werden, indem sie in Veranlagungszeiträume vor oder nach der Entsendung verlagert werden. Die Verteilung der Gehaltszahlungen auf mehrere Veranlagungszeiträume ermöglicht im Rahmen der Besteuerung in den USA die Nutzung von Grundfreibeträgen und Progressionsvorteilen. Denn auch wenn sich der Entsendete im Zeitpunkt des Zuflusses noch oder wieder in Deutschland aufhält, unterfallen die auf die Auslandstätigkeit entfallenden Gehaltszahlungen der dortigen Besteuerung. Maßgeblich ist der wirtschaftliche Zusammenhang der Zahlung mit der Tätigkeit im Ausland, nicht der Aufenthaltsort bei Auszahlung.

3. Nettolohnvereinbarung

In der Praxis wird oftmals die sog. Nettolohnvereinbarung als Gestaltungsmittel eingesetzt. Solche Nettolohnvereinbarungen sind insbesondere bei größeren Unternehmen mit einer Vielzahl von Entsendungen üblich. Dabei wird vereinbart, daß der Entsendete während seiner Tätigkeit im Ausland weiterhin sein bisheriges Nettogehalt erhält, während der Arbeitgeber sämtliche – in welchem Besteuerungsstaat auch immer anfallende – Steuern und Sozialabgaben für den Entsendeten trägt, und zwar auch, soweit diese durch die Erstattung von Mehrkosten, also als geldwerter Vorteil zufließender Lohn, entstehen. Der Arbeitnehmer tritt im Gegenzug sämtliche Ansprüche auf Steuer- oder Sozialabgabenerstattungen ab.

Bei der Nettolohnvereinbarung ist allerdings nicht das Ziel, die Steuerlast zu minimieren. Auch stellen sich die vorstehend diskutierten steuerlichen Fragestellungen gleicher-

34 Vgl. z. B. FG München, Urteil v. 07.10.1998, 5 K 2544/97; BMF, Schreiben v. 14.09.2006, IV B 6-S 1300-367/06, BStBl. I 2006, 532, 5.3. Rechtsprechung und Finanzverwaltung sind sich einig, daß es sich insoweit um geldwerte Vorteile handelt, die als Lohn zufließen. Einer ebenso denkbaren Argumentation, daß diese Erstattungen dem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse dienen, um den Arbeitnehmern einen Anreiz zu geben, sich zu einer Entsendung bereitzu erklären und arbeitsrechtliche Fürsorgepflichten zu erfüllen, folgt die Rechtsprechung nicht.

35 BFH, Urteil v. 29.01.1986, I R 22/84, BStBl. II 1986, 479

36 BFH, Urteil v. 29.01.1986, I R 22/84, BStBl. II 1986, 479.

maßen. Vielmehr bewirkt eine Nettolohnvereinbarung ausschließlich die Verlagerung des Risikos von Mehrsteuern vom Entsendeten auf den Entsender. Der Vorteil für die Unternehmen liegt neben der Gewährleistung der Gleichbehandlung von allen Arbeitnehmern in der Anreizwirkung für die Arbeitnehmer, einer Entsendung (z. B. in Hochsteuerländer) überhaupt zuzustimmen. Dem Entsendeten muß insoweit aber bewußt sein, daß ihn die Nettolohnvereinbarung nicht von jeglichen steuerlichen Pflichten entbindet. Insbesondere bleibt er steuerrechtlich den Behörden gegenüber als Steuersubjekt verpflichtet und hat an der Abgabe der Steuererklärungen sowie der Aufklärung der steuerlich relevanten Sachverhalte mitzuwirken.

Des weiteren kann die Nettolohnvereinbarung auch zu steuerlichen Nachteilen führen. Insoweit sei auf eine jüngere Entscheidung des BFH zur Übernahme von Steuerberaterkosten³⁷ bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung hingewiesen. Der BFH hatte die Annahme eines geldwerten Vorteils unbeanstandet gelassen und sich der Argumentation angeschlossen, daß das Eigeninteresse des Arbeitnehmers an der Übernahme der Steuerberaterkosten jedenfalls dann anzunehmen sei, wenn eine Nettolohnvereinbarung besteht, weil diese zumindest auch im Interesse des Entsendeten liege.

VI. Fazit

Die zunehmende Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland wirft komplexe steuerliche Fragestellungen im Hinblick auf den Ort der Steuerpflicht auf. Hierbei kommt wie so oft den Umständen des Einzelfalls, insbesondere den persönlichen Lebensumständen des Entsendeten und ihre Abwägung mit den beruflichen Umständen, maßgebliche Bedeutung zu. Gestaltungsmöglichkeiten bestehen nur begrenzt, da regelmäßig die tatsächlichen Lebensumstände des Entsendeten als nicht gestaltbar vorgegeben sind. Die in der Praxis häufig gewählte Vereinbarung einer Nettolohnzahlung vermag die Klärung der steuerlichen Fragestellungen wenigstens auf den Entsender überzuwälzen und damit für den Entsendeten eine Minimierung des administrativen Aufwands darstellen. Eine Vermeidung der steuerlichen Fragen wird durch sie aber auch nicht erreicht.

37 ►► BFH, Urteil v. 21.01.2010, VI R 2/08, DB 2010, 706. Die Entscheidung hat viel Aufmerksamkeit erregt. Zum einen betrifft sie aufgrund des Sachverhalts mit einer Nettolohnvereinbarung eine Vielzahl von Entsendungssachverhalten. Zum anderen ließ der BFH auch unbeanstandet, daß die Interessensabwägung an den Motiven zur Vereinbarung der Nettolohnvereinbarung insgesamt gemessen wurde anstatt an dem Verbleib der Steuererstattungen im einzelnen. Hätte das Finanzgericht auf die Übernahme der Steuerberaterkosten alleine abgestellt, wäre ein anderes Ergebnis denkbar gewesen, denn der Entsendete tritt schließlich alle Erstattungsansprüche an den Arbeitgeber ab. Auch wurde kritisiert, daß die Nettolohnvereinbarung ohne weitere Erläuterung als nicht im überwiegend betrieblichen Interesse veranlaßt angesehen wurde.

Die Schweizerische Sozialversicherung: Teilweise eine Sozialsteuer?

Dr. Hans-Jürgen Lappat, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt am Main*

I. Einleitung

Schweizer Kantone werben um die Ansiedlung von deutschen Unternehmen oder die Begründung von Betriebsstätten in der Schweiz. Dabei stellen die Kantone ihre Standorte hinsichtlich der Abgabenbelastung als wesentlich attraktiver dar, als das vergleichbare Umfeld dieser Unternehmen in Deutschland sich darstellt. Hierbei wird häufig zu erwähnen vergessen, daß es in der Schweiz eine Sozialversicherung gibt, die die sogenannte Alters- und Hinterlassenschaftsversicherung beinhaltet. Diese Alters- und Hinterlassenenversicherung kann nach einem Standortwechsel oder der Begründung einer Betriebsstätte zu einer erstaunlichen Belastung mit unerwarteten Abgaben führen, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Abgabe vor dem Standortwechsel nicht entsprechend beachtet worden sind.

II. Rechtsgrundlagen, Begriffsbestimmungen

Das soziale Sicherungssystem in der Schweiz ist in der Schweizerischen Bundesverfassung in Artikel 111 bis 113 geregelt. Dieses Sozialversicherungssystem basiert auf drei Säulen und stellt sich wie folgt dar:

- Staatliche Vorsorge,¹
- Berufliche Vorsorge² und
- Private Vorsorge.

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

* Dr. rer. pol. *Hans-Jürgen Lappat* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht sowie tätig als Partner bei der LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt am Main.

1 Geregelt in dem Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vgl. AHVG, SR 831.10) und der Verordnung vom 31.10.1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vgl. AHVV, SR 831.101-V).

2 Geregelt in dem Bundesgesetz vom 25.06.1982 über die Berufliche Alters- und Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG).

Die staatliche Vorsorge dient der Existenzsicherung, die berufliche Vorsorge der Fortsetzung der gewohnten Lebensführung und die private Vorsorge der individuellen Ergänzung entsprechend der persönlichen Bedürfnisstruktur.

III. Staatliche Vorsorge

Unter der staatlichen Vorsorge wird in der Schweiz die

- Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV),
- Invalidenversicherung (IV),
- Erwerbsausfallentschädigung (Erwerbersatzordnung, EO),
- der Erwerbersatz für Militär-, Schutz- oder Zivildienstleistende und bei Mutterschaft (EE),
- die Ergänzungsleistungen zur AHV/IV (EL),
- Militärversicherung (MV),
- Arbeitslosenversicherung (ALV),
- Krankenversicherung (KV) sowie
- die Familienzulagen (FamZ)

verstanden und im nachfolgenden zusammenfassend als AHV bezeichnet. Die für Zwecke dieses Beitrags relevanten Regelungen finden sich im Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20.12.1946 in der heute gültigen Fassung, welches die Pflichtversicherung für alle Arbeitnehmer und für alle selbständig Erwerbende regelt. Die staatliche Vorsorge wird zwar grundsätzlich nach dem Umlageverfahren finanziert, d. h., die Zahlungen an die Berechtigten werden durch die laufenden Beiträge der versicherungspflichtigen Personen erbracht, jedoch wird aus Sicherheitsgründen derzeit ein gesetzlich nicht vorgeschriebener Kapitalstock unterhalten.

Für alle Erwerbstätigen beginnt die Beitragspflicht grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie das 20. Altersjahr vollendet haben (Art. 29^{bis} Abs. 1 AHVG). Da alle Versicherten so lange beitragspflichtig sind, wie sie einer Erwerbstätigkeit nachgehen, endet die Beitragspflicht grundsätzlich mit dem Tod oder der Einstellung der Erwerbstätigkeit (Art. 3 Abs. 1 Satz 1 AHVG). Der Anspruch auf Altersrente entsteht am ersten Tag des Monats, der auf die Vollendung des 64. Altersjahres bei Frauen und des 65. Altersjahres bei Männern folgt (Art. 21 AHVG).

Für die Arbeitnehmer werden Beiträge in Prozent der Lohnsumme auf sämtliche Entgelte, jeweils hälftig beim Arbeitgeber und beim Arbeitnehmer wie in nachstehender Tabelle erhoben. (Siehe nebenstehende Tabelle).

Die Alters- und Hinterlassenenversicherung wird auch von den sogenannten Selbständigerwerbenden erhoben. Die Schweizer Gesetze definieren den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht (vgl. Art. 18 DBG, Art. 8 StHG). Unter selbständiger Erwerbstätigkeit wird jede Tätigkeit verstanden, die auf eigenes Risiko, mit der Absicht der Gewinnerzielung sowie unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt.³ Nach dem von der Informationsstelle AHV/IV in Zusammenarbeit mit dem Bundes-

Schweizer AHV-Beiträge für Arbeitnehmer

Versicherungsart	Arbeitgeberbeitrag	Arbeitnehmerbeitrag	Summe
AHV	4,20	4,20	8,40
IV	0,70	0,70	1,40
EO	0,15	0,15	0,30
Gesamt	5,05	5,05	10,10

amt für Sozialversicherungen herausgegebenen und dort zu beziehendem Merkblatt (2.02/d) treten Selbständigerwerbende nach außen mit einem Firmennamen auf, tragen ihr eigenes wirtschaftliches Risiko, können ihre Betriebsorganisation frei wählen und sind für mehrere Auftraggeber tätig. Wer andere Personen beschäftigt, gilt als selbständigerwerbend.⁴

Bei den sogenannten Selbständigerwerbenden werden die Beiträge gestaffelt nach dem Einkommen erhoben. Bei einem Einkommen bis unter 54.800 CHF werden Beitragssätze von 5,116% bis 9,013% erhoben (Art. 8 AHVG). Ab einem Einkommen von 54.800 CHF werden 9,5% erhoben, hiervon 7,8% für AHV, 1,4% für IV und 0,3% für EO.⁵ Zusätzlich wird von der zuständigen Ausgleichskasse ein Verwaltungskostenbeitrag von 3% der Beiträge erhoben. Einschließlich des Verwaltungskostenbeitrags ergibt sich ein Beitragssatz von 10,403% für Arbeitnehmer und von 9,785% für Selbständigerwerbende.⁶

Die schweizerische AHV kennt keine Beitragsbemessungsgrenzen, wie sie bei der Deutschen Sozialversicherung üblich sind, d. h. die schweizerische AHV wird unlimitiert auf Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erhoben, selbst wenn es sich im mehrfachen Millionenbereich bewegt (Art. 9 AHVG). Leistungen an die AHV sind bei der leistenden Person steuerlich abzugsfähig (Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG; Art. 9 Abs. 1 lit. d StHG) und bei Bezug von der empfangenden Person ohne Einschränkung⁷ als Einkommen zu versteuern (Art. 22 Abs. 1 DBG).

Ausländer sowie ihre Hinterlassenen ohne Schweizer Bürgerrecht sind grundsätzlich nur rentenberechtigt, solange sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz haben (Art. 18 Abs. 2 AHVG). EU-Bürger sind aufgrund des zwischen der Schweizer Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitglied-

3 Vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern Stuttgart Wien 2001, § 14 Rn. 36 ff.

4 Vgl. www.ahv-iv.info, Merkblatt 2.02/d vom 1.1.2010, Tz. 2, letzter Satz, abgerufen am 06.12.2010.

5 AHVG, Art. 21 AHVG.

6 Berechnung: Beitragssatz x (1 + 0,03).

7 Vgl. Höhn/Waldburger, Bd. I, § 14 Rn. 102.

staaten abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens von der vorstehenden Regelung ausgenommen und werden den Schweizer Bürgern entsprechend gleichbehandelt.⁸

Bei einer vollständigen Beitragsdauer zwischen dem vollendeten 20. und dem vollendeten 64. Lebensjahr bei Männern (Art. 29^{ter} AHVG) und der lückenlosen Belegung mit in der amtlichen Rentenskala 44⁹ sogenannten „Maßgebendes durchschnittliches Jahreseinkommen“ von im Jahre 2009 82.080 CHF und mehr entsprechenden Beitragszahlungen kann eine Höchstrente von 2.280¹⁰ CHF erworben werden. Bei Ehepaaren ist die Summe der beiden Renten auf 150% des Höchstbetrags der Altersrente begrenzt (Art. 35 Abs. 1 AHVG).

IV. Berufliche Vorsorge

Die Regelungen der sogenannten zweiten Säule des schweizerischen Sozialversicherungssystems sind im Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung geregelt. Diese Versicherung ist für Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen¹¹ obligatorisch. Selbständigerwerbende können sich nach Art. 4 Abs. 1 BVG freiwillig versichern lassen. Die Finanzierung der beruflichen Vorsorge erfolgt durch das Kapitaldeckungsverfahren, d.h., die versicherten Personen zahlen ihre anzulegenden Beiträge in die jeweils zuständigen Kassen ein. Die Besteuerung der Beruflichen Vorsorge ist ebenfalls im BVG geregelt. Danach ist die Finanzierung, d.h. die Einzahlung durch Bund, Kantone und Gemeinden, weitgehend steuerfrei zu stellen. Laufende Beiträge der Versicherten und der Arbeitgeber sind vom Einkommen und vom Gewinn abziehbar (vgl. Art. 81 BVG). Die einmaligen Beiträge („Einkaufssummen“) sind zwar grundsätzlich ebenfalls abzugsfähig; sie sind jedoch in Abhängigkeit vom Alter der Versicherten in ihrer Höhe beschränkt (vgl. Art. 79a BVG). Die späteren Leistungen aus der Vorsorgeeinrichtung sind als Einkommen steuerpflichtig (vgl. Art. 83, 98 Abs. 4 BVG).

Die von dem Bundesamt für Sozialversicherungen publizierten Beitragssätze¹² der beruflichen Vorsorge in 2009¹³

Laufende Beiträge zugunsten der Arbeitnehmer		Beiträge der Selbständigerwerbenden
Arbeitnehmer	Arbeitgeber	
	4.00%–14.00%	Freiwillig
4.00%–13.00%	und mehr	

stellen sich wie folgt dar:

Das Bundesamt für Sozialversicherungen veröffentlicht laufend alle wesentlichen die Versicherten interessierenden Informationen bezüglich der staatlichen und der beruflichen Vorsorge im Internet.¹⁴

V. Private Vorsorge

Hinsichtlich der privaten Vorsorge sind die Arbeitnehmer und die Selbständigerwerbenden in der Schweiz in ihrer Entscheidungsfindung völlig frei und unterliegen keiner staatlichen Reglementierung. Gleichwohl wird die private Vorsorge entsprechend einer gesetzlichen Vorgabe durch steuerliche Anreize gefördert.¹⁵

VI. Gleichbehandlung

Art. 153 a AHVG regelt unter Bezugnahme auf das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union die Gleichstellung der EU-Bürger mit den Schweizer Staatsangehörigen.¹⁶ Auch Art. 89b BVG ordnet an, daß alle Personen, die in der Schweiz oder im Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft wohnen, die gleichen Rechte und Pflichten wie Schweizer Staatsangehörige haben. Der Anspruch an Leistungen aus der staatlichen oder der beruflichen Vorsorge steht demnach allen EU-Bürgern und allen Schweizer Staatsangehörigen in gleicher Weise zu.

VII. Rentenanspruch

Der maximal mögliche monatliche Rentenanspruch beträgt 2.280 CHF (rd. Euro 1.528)¹⁷ und entsteht, wenn über die vollständige Beitragsdauer von 44 Beitragsjahren¹⁸

8 Vgl. Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten vom 21.06.1999, in Kraft getreten am 01.06.2002, SR 0.142.112.681, AS 2002, 1527; VO (EWG) Nr. 1408/71 vom 14.06.1971, ABL Nr. L. 149.

9 Vgl. Amtliche Rentenskala 44-2009, Anhang 4.

10 Stand: 01.01.2009; vgl. Merkblatt 1.2009/d, www.ahv-iv.info, abgerufen am 23.03.2010.

11 Arbeitnehmer sind für die Risiken Tod und Invalidität pflichtversichert, wenn sie das 17. Altersjahr überschritten haben. Ferner sind Arbeitnehmer ab 1. Januar nach Vollendung des 25. Altersjahres auch für das Alter versichert, wenn sie einen Mindestlohn von SFR 18.990 beziehen (vgl. Art. 2 Abs. 1 BGV). Versichert wird der sogenannte „koordinierten Lohn“ grundsätzlich in einer Bandbreite von 22.155 CHF bis 75.960 CHF p.a. (vgl. Art. 8 Abs. 1 BGV).

12 Die konkreten Beiträge hängen von der Höhe des Einkommens ab.

13 Vgl. <http://www.bsv.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/index.html?lang=de>, abgerufen am 23.03.2010.

14 Vgl. Höhn/Waldburger, Bd. I, § 14 Rn. 101.

15 Vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern Stuttgart Wien 2002, § 52 Rn. 13.

16 Vgl. Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten vom 21.6.1999, in Kraft getreten am 01.06.2002, SR 0.142.112.681, AS 2002, 1527; VO (EWG) Nr. 1408/71 vom 14.06.1971, ABL Nr. L. 149.

17 Umrechnungskurs zum 31.12.2009 mit rd. 100 CHF = 67 EUR.

18 Zeit der Beitragspflicht zwischen der Vollendung des 20. bis zur Vollendung des 64. Lebensjahres bei Männern.

jeweils einem derzeitigen Einkommen von mindestens 82.080 CHF entsprechende Beiträge entrichtet worden sind. Bezogen auf lediglich ein mit einem solchen Mindestbeitrag belegtes Beitragsjahr entsteht ein Rentenanspruch mit rd. 52 CHF (rund 35 EUR) monatlich.¹⁹

Da die Alters- und Hinterlassenenversicherung keine Beitragsbemessungsgrenze kennt, also (Betriebsstätten-) Gewinne unbegrenzt mit 9,785% belastet werden, gleichzeitig die maximal denkbare Höhe eines erwerbbaaren monatlichen Rentenanspruchs mit 35 EUR limitiert ist, kann diese Versicherung nicht als eine solche, sondern muß als eine Sozialsteuer eingeordnet werden.

VIII. Zusammenfassung

- Die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung wird von allen in der Schweiz erwerbstätigen natürlichen Personen erhoben.
- Diese Versicherung kennt keine Beitragsbemessungsgrenze und greift uneingeschränkt auf das gesamte Erwerbseinkommen als Bemessungsgrundlage zu.
- Für selbständig erwerbende Personen beträgt diese Abgabe 9,75% der Bemessungsgrundlage.

- Der Versicherte oder seine Hinterlassenen, sofern sie Schweizer oder EU-Bürger sind oder sonstige Ausländer mit einem Wohnsitz in der Schweiz, erwerben zwar dem Grunde nach einen Rentenanspruch. Diese Rente ist aber der Höhe nach auf einen jährlich maximal erwerbbaaren Anspruch von rund Euro 35 monatlich beschränkt, auch wenn sechs- oder mehrstellige Einkünfte in den einzelnen Jahren der Beitragspflicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.
- Bei Lichte betrachtet stellt die Alters- und Hinterlassenenversicherung keine Versicherung dar, bei der Leistung und Gegenleistung ausgewogen kalkuliert sind. Sie ist als (Sozial-)Steuer anzusehen, die unter dem Deckmantel und der Begrifflichkeit „Versicherung“ erhoben wird und bei der Durchführung von Steuerbelastungsvergleichen wie Steueraufwand zu berücksichtigen ist, sofern nicht bereits im Gestaltungsbereich entsprechende Vermeidungsstrategien bei der Strukturierung von Investitionen in der Schweiz Berücksichtigung gefunden haben.

¹⁹ Berechnung: 2.280 CHF x 1/44.

Die Verwertung „illegal“ beschaffter Daten

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald*

Offenbar ist mit Billigung des Bundesfinanzministeriums durch den Bundesnachrichtendienst bzw. Finanzbehörden im Jahre 2007 eine CD erworben worden, die eine Vielzahl personenbezogener Daten enthält. Diese Daten lassen Schlüsse auf Kapitalanlagen zu, deren Erträge dem deutschen Fiskus und dem Fiskus anderer Staaten vermutlich vorenthalten wurden. Für den Erwerb der CD sollen mehrere Millionen Euro gezahlt worden sein. Die durch sie gewonnenen Erkenntnisse werden ausgewertet, zum Teil wurden sie, soweit sie Bürger anderer Staaten betreffen, diesen übermittelt. Ob sie strafprozessual genutzt werden dürfen, wurde in der Folge heftig diskutiert und war nun erstmals Gegenstand einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts.¹

Verschiedenste Straftatbestände für das Handeln der Amtsträger werden diskutiert und verworfen, so Hehlerei (§ 259 StGB),² Geldwäsche (§ 261 StGB), Beihilfe zur Untreue (§ 266 StGB), zum Ausspähen von Daten (§ 202 a StGB), § 43 Abs. 2 BDSG und – eher einschlägig – § 17 Abs. 2 UWG. Danach wird bestraft, „wer zu Zwecken des Wettbewerbs, aus Eigennutz, zugunsten eines Dritten oder in der Absicht, dem Inhaber des Unternehmens Schaden zuzufügen“, entweder sich ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis z. B. durch Her-

stellung einer verkörperten Wiedergabe des Geheimnisses (b) oder die Wegnahme einer Sache, in der das Geheimnis verkörpert ist (c) unbefugt verschafft oder sichert. Erfasst ist aber auch, wer (2.) ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, das er durch eine der in Absatz 1 bezeichneten Mitteilungen und durch eine eigene oder fremde Handlung nach Nr. 1 erlangt oder sich sonst unbefugt verschafft oder gesichert, unbefugt verwertet oder jemandem mitteilt. Mit der Zahlung an den Informanten könnten deutsche Beamte Beihilfe (§ 27 StGB) zu dieser Tat geleistet haben.³

Der Vorgang hat die Diskussion um die Frage verschärft, in welchem Maße Verwertungsverbote verhindern, daß über strafbares Verhalten gewonnene Erkenntnisse in eine strafprozessuale Entscheidung einfließen dürfen. Daneben stellt

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

* Prof. Dr. Wolfgang Joecks leitet den Lehrstuhl für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht an der Ernst Moritz Arndt Universität Greifswald.

1 ►► BVerfG vom 09.11.2010 – 2 BvR 2101/09, DStR 2010, 2512.

2 Vgl. Trüg/Habetha NJW 2008, 887; Sieber, NJW 2008, 881, 883.

3 Sieber, NJW 2008, 881, 884; Stahl/Demuth DStR 2008, 600.

sich die Frage, ob die auf der CD enthaltenen Daten zumindest als Ermittlungsansatz genutzt werden können und als Beweismittel im Besteuerungsverfahren benutzt werden dürfen. Die Äußerungen bewegen sich dabei teilweise im Spekulativen, da niemand so recht weiß, was eigentlich geschehen ist. Hat nun der BND der Finanzverwaltung Amtshilfe geleistet oder wurde der BND bewußt von der Finanzverwaltung eingeschaltet?

In der Folgezeit wurden wiederholt weitere Datensätze über Kunden von Banken und Versicherungen in der Schweiz und Liechtenstein angeboten und wohl auch gegen Entgelt erworben. Die Daten wurden Anlaß für Nachfragen bei den betroffenen Steuerpflichtigen, Anlaß für zahlreiche Selbstanzeigen, aber auch Grundlage von Durchsuchungsbeschlüssen, mit deren Hilfe im Inland Informationen über im Ausland befindliches Vermögen und dort erzielte Einkünfte gewonnen werden sollten.

Das Bundesverfassungsgericht hatte sich in einem Kammerbeschluß vom 09.11.2010⁴ mit einem solchen Durchsuchungsbeschluß zu befassen. Der Beschwerdeführer war auf einer CD aufgeführt, es wurde daher bei ihm durchsucht und eine Anrufung des Gerichts bzw. die Beschwerde zum Landgericht blieben erfolglos. Hiergegen wandte sich der Beschwerdeführer mit seiner Verfassungsbeschwerde, der ebenfalls der Erfolg versagt war.

Für die Bescheidung der Verfassungsbeschwerde wurde nicht etwa der Senat bemüht, sondern „nur“ eine Kammer. Eine solche Kammerentscheidung ist dann möglich, wenn die mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen Fragen hinreichend geklärt sind und sie sich ohne weiteres mit Hilfe der in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Maßstäbe entscheiden läßt. Diese Voraussetzung hat die Kammer zu Recht bejaht, auch wenn mancher anderes erhofft haben mag. Die Argumentation, mit der das Bundesverfassungsgericht zu einer Verwertbarkeit der Erkenntnisse jedenfalls zur Schöpfung des Anfangsverdachts einer Steuerhinterziehung und zur Begründung eines Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses kommt, bewegt sich letztlich in ausgetretenen Bahnen der Fach- und Verfassungsgerichtsbarkeit. Sie war nicht wirklich eine Überraschung.

I. Illegale Beschaffung?

Unstreitig sein dürfte, daß die Beschaffung der Datensätze über Bank- und Versicherungskunden jedenfalls gegen das nationale Recht des Fürstentums Liechtenstein und der Schweizer Eidgenossenschaft verstößt. Inwiefern sich auch deutsche Beamte durch den Ankauf der DVD bzw. den Erwerb von Datensätzen strafbar gemacht haben, ist heftig umstritten. Das hängt nicht zuletzt davon ab, ob § 17 Abs. 2 UWG eine wirtschaftliche Verwendung voraussetzt und eine politische oder ideelle Nutzung der Verwertung nicht genügen läßt.⁵ Das Bundesverfassungsgericht hat diese

Frage offengelassen. Bei den in Rede stehenden Durchsuchungsbeschlüssen hatte das Landgericht in der Beschwerdeentscheidung unterstellt, daß sich die Amtsträger nach innerstaatlichem Recht rechtswidrig verhalten oder sogar Straftatbestände verwirklicht hätten.⁶ So konnte das Bundesverfassungsgericht für seine Prüfung der Verwertungsproblematik auf die Prämisse zurückgreifen, daß ein strafbares Amtsträgerverhalten vorliegt. Damit stellte sich aber die Frage, ob ein solches Vorverhalten die Verwertung der Erkenntnisse hindert oder ob die auf der CD enthaltenen Daten zumindest als Ermittlungsansatz genutzt werden können.

II. Legale Verwertung?

Nach deutschem Rechtsverständnis heiligt der Zweck zwar nicht die Mittel, man tut sich aber schwer, aus der Genese von Beweismitteln oder der Art ihrer Beschaffung darauf zu schließen, diese Erkenntnisse seien in einem Strafverfahren nicht verwertbar. Dies zeigt sich sogar in Fällen, in denen das Gesetz Grenzen für die Verwendung von Erkenntnissen aufzeigt.

Allerdings hat die Rechtsprechung in einigen Fällen durchaus angenommen, daß die Illegalität der Beschaffung von Beweismitteln nicht folgenlos bleiben darf. Zumeist differenziert man danach, ob der Staat von solchen Erkenntnissen lediglich Gebrauch macht (1.) oder die Art der Beschaffung initiiert oder zumindest toleriert hat (2.).

1. Nutzung von Beweismitteln bei illegalem Verhalten Privater

Hat eine Privatperson über ein zwischen ihr und dem Beschuldigten geführtes Gespräch und ohne dessen Wissen eine Tonbandaufnahme hergestellt, ist zwar der Tatbestand des § 201 StGB erfüllt. Dies hinderte den Bundesgerichtshof aber nicht, das Abspielen der Tonbandaufnahme zu gestatten.⁷ Aus der rechtswidrigen Erlangung eines Beweismittels durch einen Dritten folgt nicht ohne weiteres die Unverwertbarkeit dieses Beweismittels im Strafverfahren.⁸ Anders mag es sein, wenn es um die Frage geht, ob ein Verwertungsverbot für eine von staatlichen Strafverfolgungsorganen rechtswidrig hergestellte Tonbandaufnahme besteht.⁹ Auch der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte hat die Verwertbarkeit eines rechtswidrig aufgenommenen Ton-

4 2 BvR 2010/09, DStR 2101, 2512.

5 Vgl. *Janssen/Maluga*, MüKo-StGB Band 6/1 § 17 UWG Rn. 104 f.

6 BVerfG, Rn. 154.

7 BGH wistra 1989, 272.

8 BGHSt 27, 355, 357; 34, 39, 52.

9 Vgl. BGHSt 31, 304, 307 f.; 34, 39, 52.

bands als strafprozessuales Beweismittel nicht ausgeschlossen, wenn die Aufnahme von einem Privatmann ohne Einverständnis des Betroffenen gemacht worden ist, sofern die Rechte der Verteidigung gewahrt werden und die Verurteilung nicht ausschließlich auf dem rechtswidrig erlangten Beweismittel beruht.¹⁰

Diese grundsätzliche Linie zeigt sich auch im Zusammenhang mit Zeugenvernehmungen. Wenn etwa ein Rechtsanwalt die Verschwiegenheitspflicht verletzt, macht er sich nach § 203 StGB strafbar. Diesem Konflikt kann er sich als Zeuge im Strafprozeß dadurch entziehen, daß er von seinem Zeugnisverweigerungsrecht nach § 53 StPO Gebrauch macht. Auf dieses Recht muß er aber vom vernehmenden Gericht nicht hingewiesen werden.¹¹ Verletzt er – in strafbarer Weise! – seine Verschwiegenheitspflicht, ist die Zeugenaussage nach Auffassung der Rechtsprechung dennoch verwertbar.¹² Begründet wird dies praktisch nicht, sondern angeführt wird die Erwägung, der Richter könne oftmals ohnehin nicht beurteilen, ob eine befugte Aussage vorliege oder nicht.

In einem dem Beschluß des OLG Frankfurt/Main vom 20. 12. 1995¹³ zugrunde liegenden Fall hatte sich der Täter illegale Datensätze der Commerzbank verschafft und versucht, die Bank zu erpressen. Nach deren Strafanzeige wurden bei einer Durchsuchung sechs Leitzordner mit Unterlagen betreffend ca. 1.600 Kunden der Bank beschlagnahmt. Nachdem der Täter wegen Erpressung zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt worden war, leitete die Staatsanwaltschaft die entsprechenden Unterlagen an das Finanzamt – Steuerfahndungsstelle – weiter. Daß sich daraus Erkenntnisse über Straftaten Dritter ergaben, ist kein Problem. § 108 StPO sieht die Verwertung solcher Zufallsfunde explizit vor. Das OLG nahm daher an, die Weitergabe sei wegen § 116 AO zu Recht erfolgt. Im gleichen Sinne hat das hessische Finanzgericht entschieden.¹⁴

Eine Grenze zieht man für das aus der Hand Privater stammende Beweismittel, wenn dieses durch Folter oder ähnliches, also unter Verstoß gegen die Menschenwürde erlangt wurde¹⁵, und bei Eingriffen in die Intimsphäre durch Ton- oder Bildaufnahmen oder durch Auswertung eines Tagebuches.¹⁶

Hier wurde nicht gefoltert und bei den verwendeten Daten handelt es sich nicht um solche, die den absoluten Kernbereich privater Lebensgestaltung berührten; es handelte sich vielmehr um Daten über geschäftliche Kontakte der Beschwerdeführer mit Kreditinstituten.¹⁷ Steht nicht ein Zugriff der öffentlichen Gewalt auf den absolut geschützten Persönlichkeitsbereich in Frage, wäre etwa die Verwertung eines Tonbandes zulässig, wenn sie sich durch ein überwiegendes Interesse der Allgemeinheit rechtfertigen ließe.¹⁸

Da sich die Vorschriften der StPO zur Beweiserhebung und -verwertung nach Systematik, Wortlaut und Zweck ausschließlich an die staatlichen Strafverfolgungsorgane richten, sind Beweismittel, die von Privaten erlangt worden

sind, grundsätzlich verwertbar, selbst wenn dies in strafbewehrter Weise erfolgte.¹⁹

Auch in der steuerrechtlichen Literatur wird die Auffassung vertreten, daß eine finanzbehördliche Sachverhaltsaufklärung nicht rechtswidrig sei, wenn von Privatpersonen überlassene Erkenntnisse bzw. Beweismittel verwertet werden, die diese sich zuvor rechtswidrig bzw. in strafbarer Weise verschafft haben. Das rechtswidrige Verhalten der Privatperson sei der Finanzverwaltung nicht zuzurechnen. Werden Beweismittel nur durch eine Privatperson und ohne Veranlassung oder Mitwirkung der Finanzbehörden erlangt, besteht hinsichtlich des der Finanzverwaltung zugespielten Beweismittels kein Verwertungsverbot. Erlangt also eine Privatperson in strafbarer Weise steuerlich relevante Beweismittel und stellt diese der Finanzverwaltung zur Verfügung, sollen diese Beweismittel verwertbar sein.²⁰

Insofern verwundert auch die Linie des Bundesverfassungsgerichts nicht: Nicht jeder Rechtsverstoß bei der strafprozessualen Beweisgewinnung führt zu einem Verwertungsverbot hinsichtlich der so erlangten Erkenntnisse. Vielmehr ist je nach den Umständen des Einzelfalles unter Abwägung aller maßgeblichen Gesichtspunkte und der widerstreitenden Interessen zu entscheiden. Aus diesem Grund stellt ein Beweisverwertungsverbot eine Ausnahme dar, die nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung oder aus übergeordneten wichtigen Gründen im Einzelfall anzuerkennen ist.²¹ Es besteht kein Rechtssatz des Inhalts, daß im Fall einer rechtsfehlerhaften Beweiserhebung die Verwertung der gewonnenen Beweise stets unzulässig wäre; das Rechtsstaatsprinzip gestattet und verlangt die Berücksichtigung der Belange einer funktionstüchtigen Strafrechtspflege.²²

Letztlich ist erst die Wertung des § 136 a StPO Grenze zumindest für die Verwendung von Erkenntnissen zur Begründung von Ermittlungsmaßnahmen.

10 EGMR NJW 1989, 654.

11 Vgl. BGHSt 31, 304, 307 f.; 34, 39, 52.

12 Joecks, StPO, 2. Aufl. 2008, § 53 Rn. 4.

13 Wistra 1996, 159.

14 Vgl. Klos, wistra 1996, 176.

15 Vgl. BGHSt 44, 129, 137.

16 Joecks, StPO 2. Aufl. 2008 Rn. 221.

17 Vgl. BVerfG Rn. 57.

18 Seit BVerfGE 34, 238.

19 BVerfG, Rn. 58 unter Hinweis auf BGHSt 27, 355, 357; 34, 39, 52; Eisenberg, Beweisrecht der StPO 6. Aufl. 2008 Rn. 397.

20 So Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 88 AO Rn. 146; a. M. Rüping, Beweisverbote, 1981, Seite 37 ff.

21 BGHSt 54, 69 Rn 47.

22 BVerfG NJW 2009, 3225.

2. Initiierung privaten Handelns durch den „Staat“

Grenzen sieht die Rechtsprechung dort, wo der Staat solche Verstöße mehr oder weniger gezielt auf den Weg bringt.²³

Grenzen zieht der Bundesgerichtshof, wenn ein inhaftierter Beschuldigter durch einen als Besucher getarnten nicht offen ermittelnden Polizeibeamten verhört wird und dies auch noch unter Zwangseinwirkung erfolgt.²⁴ Der BGH sieht hier einen Verstoß gegen das Recht auf ein faires Verfahren. Wird ein Mitgefangener gezielt auf Veranlassung der Polizei in die Zelle des Beschuldigten gelegt, um ihn über das Tatgeschehen auszuhorchen, darf dies nicht verwertet werden.²⁵ Allerdings darf ein Zeuge vernommen werden, den die Polizei aufgrund von Angaben des Beschuldigten gegenüber dem Mitgefangenen ermittelt hat. Auch hier zeigt sich also wieder, daß die Illegalität der Beschaffung von Beweismitteln nicht unbedingt Folgewirkungen haben muß.

Führt eine Privatperson auf Veranlassung der Ermittlungsbehörden mit dem Tatverdächtigen ein Telefongespräch, darf der Inhalt des Gespräches im Zeugenbeweis jedenfalls dann verwertet werden, wenn es um die Aufklärung einer Straftat von erheblicher Bedeutung geht und die Erforschung des Sachverhalts unter Einsatz anderer Ermittlungsmethoden erheblich weniger erfolgversprechend oder wesentlich erschwert gewesen wäre.²⁶ Diese Entscheidung des Bundesgerichtshofes ist vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden. Eine Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen.²⁷

Nicht wesentlich anders ist die Einschätzung in der steuerrechtlichen Literatur. *Söhm*²⁸ will in Anlehnung an die Auffassungen im Strafprozeßrecht keine Probleme sehen, wenn private Personen in strafbarer Weise Informationen erlangen und der Finanzbehörde zur Verfügung stellen. Dies gelte auch für die durch einen Geheimnisträger unter Verstoß gegen § 203 StGB offenbarten Tatsachen. Ausnahmen seien „allenfalls“ denkbar, „falls sich eine Privatperson ihre Kenntnisse durch einen verfassungswidrigen Eingriff in den unantastbaren Bereich privater Lebensgestaltung ... verschafft hat, oder falls die Finanzverwaltung Informationen, die Private durch strafbare Handlungen erlangt haben, gegen Entgelt beschafft („kauft“).“

Letztlich geht es um die Frage, ob der Unterschied darin besteht, daß in den meisten Fällen prozessuale Zwangsmaßnahmen dazu führen, daß etwa die Staatsanwaltschaft oder die Steuerfahndung die inkriminierten Unterlagen beschlagnahmt, also gerade keine Strafbarkeit im Raum steht, oder aber die Amtsträgerstrafbarkeit die entscheidende Größe ist.

Nahe liegt, diese Rechtmäßigkeit mit der Erwägung zu bejahen, auch sonst dürfe man ja Gegenstände, die aus Straftaten herrühren, straflos erlangen. Wäre der Täter im Inland betroffen worden, hätte man die CD in Beschlag nehmen dürfen. Überdies hätte er als Zeuge aussagen müssen, da die deutschen Zeugnisverweigerungsrechte (§§ 52 ff. StPO) kein Bankgeheimnis kennen, das zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigte. Insofern ließe sich argu-

mentieren, daß der sich als Zeuge stellende Täter nunmehr als solcher vernommen worden sei und daher eine entsprechende Aussage befugt erfolgte. Dies setzte aber voraus, daß der Täter wirklich in einer Zeugensituation gewesen wäre. Dies wäre allenfalls dann der Fall gewesen, wenn eine förmliche Ladung vor einen Richter, einen Staatsanwalt oder eine Bußgeld- und Strafsachenstelle erfolgt wäre.

Was der Staat im Wege der Beschlagnahme erlangen darf, darf er nicht unbedingt auf anderen Wegen erlangen. Wäre der Täter in der Bundesrepublik Deutschland gefaßt worden, hätte man die CD in Beschlag nehmen dürfen. Aus dieser Beschlagnahmefugnis heraus wäre dann auch das Verwerten im Sinne des § 17 Abs. 2 UWG erlaubt. Für einen Ankauf solcher außerhalb des Geltungsbereichs des Grundgesetzes befindlicher Gegenstände, bei denen dem Täter noch dazu das Honorar definitiv verbleibt, kennt das dem Rechtsstaatsprinzip unterliegende deutsche Prozeßrecht aber bislang keine Rechtsgrundlage.²⁹ Also gibt es doch ein Verwertungsverbot?

III. Verwertung als Ermittlungsansatz

Das Bundesverfassungsgericht bejaht die Möglichkeit, die (vielleicht) durch strafbares Verhalten von deutschen Amtsträgern erlangten Daten zur Begründung eines Durchsuchungsbeschlusses heranzuziehen, und bewegt sich mit seiner Entscheidung auf einer Linie, die es bereits vorgegeben hat. Dies zeigt sich etwa bei der Rechtsprechung zur Verwertung von Zufallserkenntnissen aus einer Telefonüberwachung. Werden bei einer solchen Überwachung der Telekommunikation (§ 100 a StPO) Erkenntnisse über andere Straftaten gewonnen, deretwegen eine Telefonüberwachung nicht hätte angeordnet werden dürfen, verbietet zwar die StPO (jetzt: § 477 Abs. 2 Satz 2) die Verwendung der Erkenntnisse als Beweismittel. Die Erkenntnisse dürfen aber immerhin als Ermittlungsansatz genutzt werden.³⁰

Was in diesem Zusammenhang als „Verwendung“ zu Beweis Zwecken gemeint ist, ist zweifelhaft. Das OLG München³¹ hat für einen solchen Fall angenommen, daß die gewonnenen Erkenntnisse immerhin für die Begründung eines Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlusses ausreichen

23 *Sieber*, NJW 2008, 881, 886.

24 BGHSt 55, 138 = wistra 2010, 348.

25 BGHSt 34, 362.

26 BGHSt 42, 139; vgl. auch BGHSt 31, 304.

27 BVerfG NJW 2000, 3556.

28 *Hübschmann/Hepp/Spitaler* Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung § 88 Rn. 337. Andererseits: „Ermittlungsergebnisse, die die Finanzbehörde durch (eigene) strafbare Handlungen erlangt, sind ohne Ausnahme unverwertbar“; a. a. O. § 88 Rn. 310). *Söhm* bringt das Beispiel, daß ein Außenprüfer steuerlich relevante Unterlagen entwendet (unter Verweis auf *Schneider*, DStZ/A 1982, 101; *Wenzig* FR 1981, 348, 351).

29 Vgl. *Sieber*, NJW 2008, 881, 884.

30 BVerfG wistra 2006, 15; vgl. auch BGHSt 27, 355.

31 Siehe wistra 2006, 472.

können, da es insofern nicht um „Beweiszwecke“ im Sinne der Schulfrage geht. Auf der gleichen Linie bewegt sich die Kammerentscheidung, wenn sie einerseits die Strafbarkeit des Verhaltens deutscher Beamter hypothetisch unterstellt, andererseits annimmt, die von den Gerichten unterstellten Verfahrensverstöße und die Möglichkeit rechtswidrigen oder gar strafbaren Verhaltens beim Erwerb der Daten führten nicht zu einem absoluten Verwertungsverbot.

Letztlich bemüht das Bundesverfassungsgericht die Abwägungslehre des Bundesgerichtshofs: „Die Gerichte haben die verschiedenen rechtserheblichen Aspekte erkannt und in die Abwägung zwischen den Rechten der Beschwerdeführer, insbesondere dem Anspruch auf Einhaltung der Regeln für strafprozessuale Ermittlungsmaßnahmen, und dem konkreten Strafverfolgungsinteresse eingestellt.“³² „Soweit die Gerichte aufgrund ihrer Abwägung zu dem Ergebnis kommen, daß ein Verwertungsverbot für die gewonnenen Daten nicht besteht, wird der fachgerichtliche Wertungsrahmen nicht überschritten“. Betont wird, daß es sich hier lediglich um die mittelbaren Wirkungen eines als verfahrensfehlerhaft unterstellten Erwerbs der Daten handelt.

Bei den verwendeten Daten handelt es sich nicht um solche, die den absoluten Kernbereich privater Lebensgestaltung berührten; es handelte sich vielmehr um Daten über geschäftliche Kontakte der Beschwerdeführer mit Kreditinstituten.³³ Da sich die Vorschriften der StPO zur Beweiserhebung und -verwertung nach Systematik, Wortlaut und Zweck ausschließlich an die staatlichen Strafverfolgungsorgane richten, sind Beweismittel, die von Privaten erlangt worden sind, selbst wenn dies in strafbewehrter Weise erfolgte, grundsätzlich verwertbar.³⁴ Allerdings bestätigt das Bundesverfassungsgericht, daß die Geheimdienste, die keine polizeilichen Zwangsbefugnisse besitzen dürfen, nicht zur gezielten Erlangung von Zufallsfunden für nicht-nachrichtendienstliche Zwecke eingesetzt werden dürfen.³⁵ „Die Behauptung der Beschwerdeführer, der Bundesnachrichtendienst sei nur eingeschaltet worden, um dessen besondere Möglichkeiten auszunutzen, ist durch nichts belegt.“³⁶

Die Frage der Strafbarkeit von Amtsträgern stellt sich also nicht im Sinne einer Initiierung einer Straftat (Anstiftung), sondern allenfalls in Gestalt der Beihilfe zu der begangenen Tat. Bedenkt man die Linie des Bundesverfassungsgerichts im Hinblick auf die Annahme eines Beihilfeverdachts gegen Journalisten zum Geheimnisverrat durch Amtsträger (Fall Cicero)³⁷, ist klar, daß etwaige Verstöße deutscher Beamter gegen (deutsche Strafgesetze) nicht notwendig durchschlagen müssen. Zumindest nicht schon im Ermittlungsverfahren.

IV. Ergebnis

Verwertungsverbote haben im deutschen Strafprozeß Seltenheitswert, ihre Feststellung ist schwierig. Grenze sind außerhalb der gesetzlichen festgelegten Fälle (die Wertung

des) § 136 a StPO und die Verletzung der Menschenwürde, die auch das Erkennen Privater „vergiftet“. Daß diese (bloß) strafbar gehandelt haben, schadet als solches regelmäßig nicht. Macht sich der Amtsträger selbst strafbar, mögen die so (unmittelbar) gewonnenen Erkenntnisse unverwertbar sein. Eine Fernwirkung haben die Verwertungsverbote aber grundsätzlich nicht.

Wer nun meint, damit sei dem „Datenklau“ bzw. Datenankauf Tür und Tor geöffnet, urteilt allerdings vorschnell. Die Kammerentscheidung bezieht sich nur auf die Frage, ob solche Daten als Ermittlungsansatz genutzt werden dürfen und für die Begründung eines Durchsuchungsbeschlusses, also einen Eingriff in das Grundrecht des Art. 13 GG, herhalten dürfen. Nicht ausgemacht ist, daß bei einem wirklich strafbaren Verhalten deutscher Beamter die entsprechend unmittelbar durch die Straftat gewonnenen Erkenntnisse auch zu einer Verurteilung herangezogen werden können; hiergegen spricht auch die Rechtsprechung des EGMR. Wenn ein Finanzbeamter Geschäftsunterlagen stiehlt, um die Änderung eines Steuerbescheids zu ermöglichen, mag die Grenze erreicht sein. Aber nur für die Verwertung der Geschäftsunterlagen, nicht für daraus resultierende Folgeerkenntnisse.

Da das deutsche Recht Fernwirkungen praktisch nicht kennt, teilen die Unterlagen, die etwa ein Steuerpflichtiger unter dem Eindruck von Durchsuchungsmaßnahmen aus dem Ausland beschafft und zur Verfügung gestellt hat, das Schicksal der Daten-CD nicht. Zum Schwur kommen würde es also nur in solchen Fällen, in denen die illegal beschafften Daten den Schuldspruch tragen. Ein solcher Fall ist kaum denkbar. Soweit die Daten Altjahre betreffen, würde dies ohnehin allenfalls ein Fingerzeig auf noch nicht verjährte neuere Jahre sein. Wenn es um neuere Jahre geht, wird im Zweifel die Fortentwicklung von Amts- und Rechts-hilfe eine Beschaffung von Unterlagen auch dann zulassen, wenn der Steuerpflichtige nicht kooperativ ist.

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mag von vielen bedauert werden, weil wieder einmal Effizienz der Strafverfolgung vor rechtsstaatliche Erwägungen gestellt wird. Neu ist dies nicht, dies ist die Linie der deutschen Rechtsprechung, und nicht erst in diesem Jahrhundert.

32 BVerfG, Rn. 60.

33 BVerfG, Rn. 57.

34 BVerfG, Rn. 58 unter Hinweis auf BGHSt 27, 355, 357; 34, 39, 52; Eisenberg, Beweisrecht der StPO 6. Aufl. 2008 Rn. 397.

35 BVerfG, Rn. 59 unter Hinweis auf Roggan/Bergemann, NJW 2007, 876.

36 BVerfG, Rn. 59 am Ende.

37 BVerfGE 117, 244: Keine Beihilfe zum Verrat von Dienstgeheimnissen durch deren Veröffentlichung; siehe auch BVerfG v. 10.12.2010 – 1 BvR 1739/04 (1. Kammer).

Steuerrecht in der Schweiz

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

1. Allgemeines

Unter dem Titel „EFD-Schwerpunkte“ gibt das Eidgenössische Finanzdepartement jährlich eine Publikation heraus, in dem sie die Schwerpunkte der schweizerischen Finanzmarkt- und Steuerpolitik beschreibt.² Informativ, aber kritiklos beschreibt das Departement (Finanzministerium) seine Arbeit, wohingegen die Literatur einen kritischen Überblick gibt.³

Die sog. „Steuergerechtigkeits-Initiative“ der linken Sozialdemokratischen Partei (sp) ist in der Volksabstimmung am 28.11.2010 gescheitert. Sie zielte darauf, die kantonale Souveränität in Steuerfragen zwar nicht ganz auszuschalten, aber doch markant einzuschränken. Vermögende Einzelpersonen sollten stärker zur Kasse gebeten und die Umverteilung stärker in Gang gesetzt werden. Die Volksabstimmung fiel dann auch deutlich aus: Fast 20 der 26 Kantone und Halbkantone votierten gegen die Initiative, der Nein-Anteil der stimmberechtigten Bürger fiel mit 58,5% ebenso deutlich aus.⁴

Der Bundesrat plant gemäß einer in die Vernehmlassung geschickten Vorlage einen Systemwechsel bei der Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums: Der sog. Eigenmietwert soll abgeschafft werden, dafür soll der Abzug von Schuldzinsen zeitlich und betragsmäßig beschränkt werden. Möglich soll ferner ein Abzug für besonders wirkungsvolle Energiespar- und Umweltschutzmaßnahmen sein (in diesem Zusammenhang stehen auch eine überwiesene Motion über Steuerabzüge für Energiespar- und Umweltschutzmaßnahmen, die Volksinitiative „Sicheres Wohnen im Alter“ sowie zwei Volksinitiativen zum Thema des steuerprivilegierten Bausparens).⁵ Die sog. kalte Progression soll künftig jährlich ausgeglichen werden. Eine entsprechende Gesetzesänderung trat am 01.01.2011 in Kraft.

a) EU/OECD-Steuerstreit

In dieser Frage kam im Laufe des Jahres 2010⁶ langsam Bewegung, indem der Bund behutsam eine Öffnung durch Sondierungsgespräche vorantrieb. Im Konflikt um die Unternehmensbesteuerung ist die Schweiz nun bereit, mit der EU darüber zu reden, worüber man reden will. Eine direkte Verhandlung über einen Kodex für die Unternehmensbesteuerung ist dies noch nicht.

Der Streit mit der EU um die kantonalen Steuerregimes für Holdings, Domizil- und gemischte Gesellschaften tritt im 1. Quartal des Jahres 2011 in die „heiße Phase“. Während die EU Gesprächsbereitschaft signalisiert, zeigen auch die Kantone den Willen zur Lösungsfindung. Die Lösung dürfte dahin gehen, daß die heutigen kantonalen Steuer-

privilegien aufgegeben und EU-konforme Steuervergünstigungen eingeführt werden.⁷ Einzelne Kantone wie der Kanton Neuenburg legen Steuergesetzrevisionen vor, die europakompatibel sind. Vorgesehen ist eine Halbierung des kantonalen Gewinnsteuersatzes für Unternehmen; dafür sollen künftig alle juristischen Personen der gleichen tiefen Steuer unterliegen. Für viele Kantone (namentlich Genf und Zürich) wäre dies ein enormer Kraftakt, da sich die Steuerauffälle auf hunderte von Millionen Franken belaufen dürften. Innerhalb einer längeren Übergangsfrist wird es etwa von SwissHoldings als machbar betrachtet.⁸

b) Pauschalbesteuerung

Das Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer soll nun eine Bestimmung über die Besteuerung nach dem Aufwand erhalten. Das Gesetz befindet sich nun in der Vernehmlassung. Dem erläuternden Bericht des Bundesrates vom August 2010 ist zu entnehmen, dass es nun eine bundeseinheitliche (harmonisierte) Regelung geben soll, die den interkantonalen Steuerwettbewerb auf diesem Gebiet zumindest einschränken soll. Hier ist der Bund bereits im September 2010 der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren gefolgt. Tenor ist eine Verschärfung der Voraussetzungen, allerdings eine grundsätzliche Beibehaltung. Für alte Fälle ist eine Übergangsfrist von fünf Jahren vorgesehen.

Im Kanton Zürich wurde die Pauschalbesteuerung bereits im Jahr 2009 abgeschafft. Dies hatte zur Folge, daß rund die Hälfte der Pauschalbesteuerten den Kanton Zürich verlassen hat. Von 201 Personen haben 66 den Kanton verlassen, weitere 26 gar das Land. Die meisten zogen in die Kantone Schwyz, Graubünden und Zug. Da die Pau-

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

1 Der Beitrag erscheint in seiner Langfassung als jährlicher Bericht in der Zeitschrift *Recht der internationalen Wirtschaft* unter *Wagner/Plüss*, Aktuelle Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht, RIW 2011, Mai- oder Juni-Ausgabe; zuletzt RIW 2010, 177 ff.

2 Siehe auch www.efd.admin.ch.

3 *Glauser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 106 (2010), 266 ff.

4 NZZ vom 1.10.2010 („Umverteilung als Maxime“) und vom 29.11.2010 („Angriff auf den Steuerwettbewerb gestoppt“).

5 Weiterführend *Glauser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 106 (2010) S. 266 ff.

6 NZZ vom 20.8.2010 („Die Schweiz bewegt sich im Steuerstreit“).

7 NZZ vom 09.01.2011 („Kantone signalisieren Entgegenkommen – sie stellen aber Bedingungen“).

8 Ebenda.

schalbesteuerung zu eher moderaten Steuern führte, hatten die Wegzüge kaum Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Gemeinden und des Kantons. Von einzelnen der Verbliebenen ist zwischenzeitlich bekannt geworden, daß Vermögensumschichtungen und -umstrukturierungen ermöglicht haben, die Steuerbelastung bei ordentlicher Besteuerung gegenüber der früheren Pauschalbesteuerung zu senken. Innenpolitisch ist die Diskussion um Pauschalbesteuerung und die Ablehnung der sp-Steuerinitiative eng verknüpft mit den Fragen des Finanzausgleichs. Die Nachfrage zur Steuerinitiative wird zum Vorspiel der Debatte um den Finanzausgleich der Kantone.⁹

2. Steueramnestie, Steuerstrafrecht

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige in Kraft getreten. Die Neuregelung gilt sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer.¹⁰ Die Steueramnestie führte allein im Kanton Zürich zu 1.400 Selbstanzeigen, bei denen die nicht versteuerten Beträge 666 Mio. CHF erreichten. Im Kanton Bern waren es bisher 590 Selbstanzeigen mit einem Mehrertrag von 8,3 Mio. CHF. Schweizweit meldeten sich bisher gut 5.000 Steuerpflichtige. Die Amnestie gilt zeitlich unbefristet, Steuerpflichtige können sie allerdings nur einmal im Leben in Anspruch nehmen.

3. Die neue Schweizer UID-Nummer

Geht es nach den Plänen des Bundes, wird ab 2011 jedes Unternehmen, das in der Schweiz aktiv ist, eine einheitliche Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) erhalten. Die Pläne sind vom Parlament im Juni dieses Jahres abschließend genehmigt worden.

Die UID soll den Kontakt zwischen Unternehmen und Verwaltungsstellen erleichtern. Die heute bestehende Vielzahl von unterschiedlichen Identifikationsnummern soll nach und nach reduziert und Mehrspurigkeiten beseitigt werden. Schließlich verspricht die neue Nummer mehr Effizienz und Sicherheit im elektronischen Verkehr. Bereits jetzt ist geplant, daß die Handelsregisternummer sowie die AHV- und die Mehrwertsteuernummer durch die UID-Identifikation abgelöst werden.

Begonnen wird nicht bei null. So wird das Betriebs- und Unternehmensregister (BUR), das vom Bundesamt für Statistik (BFS) geführt wird und das mit rund 700'000 Einträgen bereits den größten Teil der heute bestehenden Unternehmen umfaßt, als Referenzgrundlage für die UID dienen. Dieses Register umfaßt bereits alle aktiven Unternehmen, die von den kantonalen Handelsregistern und der Mehrwertsteuerverwaltung geführt werden. Angeschlossen sind vornehmlich Privatunternehmen, aber auch Unterneh-

men des öffentlichen Sektors. Die UID wird aus neun Ziffern bestehen, wird zufällig zugeteilt und enthält keine Informationen, die auf den Träger schließen lassen (nicht-sprechende Nummer). Als Hinweis auf die Schweizer Herkunft der Nummer wird ihr die Landesidentifikation „CHE“ vorangestellt. Die letzte Ziffer versteht sich als Prüfziffer (P). Bei Unternehmen, die bereits eine BUR-Nummer haben, muß eine Neuzuteilung nicht erfolgen. Hier muß einzig die BUR-Nummer um das Präfix CHE ergänzt werden. Neue Gesellschaften erhalten die UID-Nummer bei ihrem ersten Behördenkontakt.

Von einer elektronischen Steuererklärung ist die Schweiz noch weit entfernt. Erst im Jahr 2013 sollen in einigen Versuchsgemeinden elektronische Steuererklärungen eingereicht werden können. Möglicherweise kann dieser Versuch ab 2014 kantonsweit im Kanton Zürich durchgeführt werden.

4. Mehrwertsteuer

Mit dem auf den 01.01.2010 in Kraft getretenen revidierten *Mehrwertsteuergesetz* (erster Teil) sollte ein „Wandel in der Steuerphilosophie“ vorgenommen werden.¹¹ Der Bundesrat hat am 28.05.2010 einen Bericht „Weitere Varianten zur nachhaltigen Vereinfachung der Mehrwertsteuer“ herausgegeben. Nach der Prüfung mehrerer Varianten lasse sich sagen, daß das bereits in der Botschaft enthaltene Einheitsatzmodell die deutlichste Verbesserung gegenüber dem Status quo ermögliche und im Durchschnitt aller Kriterien auch besser abschneiden als die übrigen beiden Varianten. Aufgrund der Prüfungsergebnisse habe der Bundesrat entschieden, dem Parlament weiterhin das Einheitsatzmodell zur Umsetzung zu empfehlen.

Mit der Umsetzung der Revision (zweiter Teil) beschäftigte sich der Nationalrat am 15.12.2010. Das von der Regierung vorgeschlagene Einheitsatzmodell stieß auf wenig Gegenliebe. Dieser wies es zurück mit dem Auftrag, eine Vorlage mit zwei Sätzen (reduziert für Nahrungsmittel und Gastgewerbe) und mehr Ausnahmen (etwa für Gesundheit, Kultur und Sport) zu erarbeiten. Die Vorlage geht nun zuerst an den Ständerat. Sollte dieser der Entscheidung des Nationalrates folgen, wird sich die Revision auch inhaltlich wesentlich ändern müssen.

9 Auch die innerschweizer Kantone waren mit dieser Gangart einverstanden, s. NZZ vom 10.12.2010 („Zentralschweizer Ja zur Pauschalbesteuerung“). Diskutiert wird die Anbindung des kantonalen Finanzausgleichs an das Steuersubstrat, s. NZZ vom 30.11.2010 („Nach den Steuern nun der Finanzausgleich“).

10 Da die Amnestie eben auch kantonale Steuern betrifft, kann sie Gegenstand eines Volksentscheids sein. Im Kanton Genf wird im Februar 2011 darüber abgestimmt, s. NZZ vom 22.01.2011 („Steueramnestie kommt in Genf vors Volk“).

11 *Glaser* in NZZ vom 03.12.2009 („Die Mehrwertsteuerreform als stille Revolution“).

Allerdings ändern sich die Mehrwertsteuersätze: Bisher zum Normalsatz von 7,6% steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen erhöhen sich auf 8,0%. Die bisher zum Sondersatz von 3,6% steuerbare Beherbergungsleistungen erhöhen sich auf 3,8%, diejenigen auf 2,4% reduzierten sich auf 2,5%.

5. Unternehmensbesteuerung

a) Unternehmenssteuerreform II

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II ist auf den 01.01.2011 der Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip vollzogen worden. Nach dem bisherigen System war nur die Rückzahlung von Nominalkapital steuerfrei; dagegen unterlagen Kapitaleinlagen in der Form von Agios oder Zuschüssen bei ihrer Rückzahlung der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer. Mit dem Wechsel zum Kapitaleinlageprinzip sind nur noch Ausschüttungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter steuerbar, die nicht eine Rückzahlung von Kapitaleinlagen darstellen. Die Rückzahlung von Einlagen, Agios und Zuschüssen bzw. Reserven aus Kapitaleinlagen, die nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, werden nun gleichbehandelt wie die Rückzahlung von Grundkapital, d. h., sie unterliegen weder der Verrechnungssteuer noch der Einkommenssteuer.

Der Wechsel zum Kapitaleinlageprinzip hat Folgen für die Buchhaltung und die Aufstellung des Jahresabschlusses. Künftig ist zwischen Reserven aus Kapitaleinlagen und übrigen Reserven zu unterscheiden. Ausschüttungsbeschlüsse müssen diesbezüglich klar abgefaßt sein. Die Erfassung von Kapitaleinlagen, die nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, erfordert eine Übergangsregelung. Solche Kapitaleinlagen müssen spätestens in der Bilanz für das Geschäftsjahr 2011 ausgewiesen und bis 30 Tage nach der Genehmigung der entsprechenden Jahresrechnung der Eidg. Steuerverwaltung nachgemeldet werden; andere Nachmeldungen sind voraussichtlich nicht möglich. Künftig muß dann jede Veränderung der Reserven aus Kapitaleinlagen gemeldet werden.

In Kraft gesetzt hat der Bundesrat weiter eine Verordnung zur Privilegierung der Besteuerung des Liquidationsgewinns bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Veröffentlicht hat die Eidg. Steuerverwaltung zwei wichtige Kreisschreiben betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie betreffend Steuerermäßigungen auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.¹²

b) Unternehmenssteuerreform III

Ziel der Unternehmenssteuerreform III ist ein attraktives steuerliches Umfeld für Unternehmen; dies als erkannte Voraussetzung zur Sicherung von Wachstum und Beschäftigung in der Schweiz.¹³ Die zentralen Elemente der Reform

sind die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigen- und Fremdkapital sowie die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei der Konzernfinanzierung. Als ersten Schritt hat der Bundesrat am 18.06.2010 eine entsprechende Änderung der Verrechnungs- und Stempelsteuerverordnung verabschiedet, die am 01.08.2010 in Kraft getreten ist.

Der Bundesrat schlägt zudem Anpassungen bei den kantonalen Holding- und Verwaltungsgesellschaften vor. In- und ausländische Erträge dieser Gesellschaften sollen künftig gleichbehandelt werden. Eine Vernehmlassungsvorlage ist in Ausarbeitung.

6. Doppelbesteuerungsabkommen, Amtshilfe

Nach der OECD-Konformitätserklärung der Schweiz vom 13.3.2009 war klar, daß das DBA D-CH mit der sog. großen Auskunfts Klausel analog Art. 26 OECD-Musterabkommen „nachgerüstet“ wird. Das so geänderte DBA wurde nun am 27.09.2010 von den jeweiligen Finanzministern revidiert und soll im Jahr 2011 ratifiziert werden. Schließlich sollen bis Herbst 2012 Verhandlungen über eine umfassende Revision des DBA-Schweiz beginnen. Seit dem Frühjahr 2009 wurden nun 31 von 75 Doppelbesteuerungsabkommen, welche die Schweiz abgeschlossen hat, revidiert bzw. verhandelt.¹⁴ Seit dem 01.10.2010 gilt für das Verfahren die neue Verordnung über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen vom 01.09.2010.

Zur Regelung der Amtshilfeverfahren wurde nun ein Gesetz in die Vernehmlassung geschickt, wonach Amtshilfe nur im Einzelfall auf Anfrage geleistet werden soll. Bei Gesuchen, die auf gestohlenen Daten basieren, werden keine Informationen gewährt. Ungelöst bleibt vorerst die Frage, ob auch schweizerische Steuerbehörden Bankinformationen, die sie nach hiesigem Steuerrecht nicht erhalten würden, die aber für die Amtshilfe eingeholt und übermittelt wurden, gebrauchen dürfen. Damit würde auch im Inland die strikte Unterscheidung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug aufgeweicht, allerdings nur bei Steuerpflichtigen, die zugleich im Ausland Steuern entrichten müssen. Eine frühere Beschwerde, ausgerechnet (wieder) im Fall des liechtensteinischen Treuhänders *Herbert Batliner*, wurde vom Bundesgericht als „offensichtlich unbegründet“ zurückgewiesen.¹⁵

12 KS 26 und KS 27.

13 Vgl. die Übersicht auf www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/01329.

14 Vgl. die Übersicht auf www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/00642; weiterführend *Oesterhelt/Grüniger*, Steuerrechtliche Entwicklungen (besonders im Jahr 2009), SZW 1/2010, S. 37 ff.; *Glauser/Beusch*, SJZ 106 (2010), 266 ff.

15 „Heikles zum Bankgeheimnis“, s. NZZ vom 13.01.2011. Hierzu s. BGE 2C514/2007 vom 02.10.2007.

7. Rechtsprechung in Steuersachen

Wir berichteten zuletzt über die Herausgabe von Bankdaten eines amerikanischen Staatsbürgers und dessen BVI-Gesellschaft. Dies war Gegenstand eines aufsehenerregenden Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 05.03.2009. Anders entschied das Bundesverwaltungsgericht in einem Urteil vom 21.01.2010: Die Richter kamen darin zum Schluß, daß bei schwerer und fortgesetzter Steuerhinterziehung keine Amtshilfe geleistet werden darf.¹⁶ Das Bundesverwaltungsgericht stoppte mit der Entscheidung vom 22.01.2010 die Lieferung von Kontendaten amerikanischer UBS-Kunden an die USA.¹⁷

Weil sie in größerem Umfang ihre Geburtstagsparty als Geschäftsausgaben deklarierten, wurde ein Wirtschaftsinformatiker-Paar wegen Urkundenfälschung und Steuerbetrug zu Geldstrafen verurteilt.¹⁸ Das Bundesstrafgericht entschied in einem Fall, daß die zuständige Herausgabe von Daten von der Steuerbehörde an ein Gericht nicht mit Verweis auf das Steuergeheimnis verweigert werden dürfe.¹⁹ In zwei Entscheiden befaßte sich das Bundesgericht mit der Qualifikation von Personen als gewerbsmäßige Liegenschaftenhändler bzw. gewerbsmäßige Wertschriftenhändler.²⁰ Daß eine Privatperson mit Wertschriftenanlagen zum gewerbsmäßigen Wertschriftenhändler wird, hängt nach der Auffassung des Bundesgerichts entscheidend von der Höhe des Transaktionsvolumens und dem Einsatz erheblicher Fremdmittel ab. In weiteren Entscheiden hatte das Bundesgericht neue kantonale Bestimmungen über die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu prüfen. Die Berner Bestimmungen zum „Halbsatzverfahren“ wurden teilweise,²¹ die Zürcher Bestimmungen und das Basler Gesetz vollumfänglich gutgeheißen.²²

Schließlich befaßte sich das Bundesgericht zweimal mit der Steuerumgehung im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer. Ein zu beurteilender internationaler Sachverhalt erschien als Steuerumgehung, so daß das Bundesgericht die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vollumfänglich verweigerte,²³ ein anderer innerstaatlicher Sachverhalt wurde demgegenüber nicht als Steuerumgehung betrachtet.²⁴ In einem anderen Entscheid zu einem Konzernsachverhalt hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, bei Zuschüssen an eine juristische Person von ihrer „Großmutter“ (also nicht von der Mutter als unmittelbaren Aktionärin) sei keine Emissionsabgabe geschuldet. Die sog. Dreiecks-theorie hat damit bei der Emissionsabgabe keinen Platz.

8. Schweiz und Europa

Offiziell und inoffiziell tut sich die Schweiz schwer mit Brüssel, gemeint ist die Europäische Union. Im Statement des Eidgen. Volkswirtschaftsdepartements heißt es u. a. „Aufgrund diverser parlamentarischer Vorstöße (bspw. Postulat Stähelin/2005) besteht ein parlamentarischer Auftrag an

den Bundesrat, Möglichkeiten und Nutzen eines Rahmenabkommens abzuklären. In der aktuellen Legislaturplanung wird die Aufnahme von Verhandlungen als Maßnahme zur Konsolidierung der Beziehungen zur EU aufgeführt.²⁵ Die EU hat ihrerseits u. a. in den Schlußfolgerungen des EU-Rats vom Dezember 2008 die Idee eines Rahmenabkommens begrüßt. Ziel eines solchen Rahmenabkommens müßte sein, das Funktionieren des bilateralen Wegs zu verbessern bzw. das Management der bilateralen Abkommen effizienter zu gestalten. Mögliche Diskussionspunkte im Rahmen dieser Zielsetzung sind verbesserte Verfahren bei der Weiterentwicklung bestehender Abkommen (Anpassung an Rechtsentwicklungen); die bessere Koordination der rund 20 gemischten Ausschüsse; eine einheitliche Regelung horizontaler Aspekte bei der Schweizer Beteiligung an EU-Programmen und Agenturen (bspw. finanzielle und personelle Beteiligung) und die Einführung eines institutionalisierten politischen Dialogs zwischen der Schweiz und der EU.“

Unnötig hinzuzufügen ist das „ja, aber“: „Kein Thema ist die automatische Übernahme von EU-Recht (d.h. die verfassungsmäßigen schweizerischen Genehmigungsverfahren müssen eingehalten werden) oder die Vorbereitung eines EU-Beitritts durch ein solches Rahmenabkommen.“

9. Die Schweiz und ihre Nachbarn

Das Thema Abgeltungssteuer paßt besser in diesen nachbarschaftlichen Zusammenhang, nämlich in denjenigen der Schweiz und ihrer Nachbarn als in einen steuerrechtlichen. Das Thema ist ein zutiefst politisches, nicht etwa ein steuertechnisch-rechtliches. Noch Ende 2009 war der politische Konsens in der Schweiz gegen jede Art von Steuern, nun ist Deutschland auf die Linie der von der Schweiz vorgeschlagenen Abgeltungssteuer eingeschwenkt. Was zu-

16 „Neue Schlappe für den Bundesrat“, NZZ vom 22.1.2010.

17 Entscheidung Bundesverwaltungsgericht Az. 7789/2009 vom 22.01.2010.

18 Bezirksgericht Zürich, GG100259 vom 14.09.2010.

19 Urteil vom 21.09.2010, BG.2010.11.

20 StE 2009 B 23.1 Nr. 66; StE 2010, 205.

21 StR 2010 34.

22 BGer 2C_30/2008 und 2C_62/2008. Die drei Entscheide sind bei *Oesterhelt/Grüninger* ausführlich dargestellt.

23 StR 2010 63.

24 StR 2010 156.

25 Siehe www.evd.admin.ch. Dort ist an dieser Stelle der Kommentar angebracht „2006 und 2007 haben technische Sondierungsgespräche zwischen der Schweiz und der EU über Interessenlage und Machbarkeit stattgefunden. Es handelte sich dabei aber um keine Verhandlungen.“

nächst als „Flucht nach vorn“ aussah²⁶, ergibt wohl einen vernünftigen Kompromiß, auch wenn Anfang des Jahres 2011 immer noch unklar ist, ob dieser auf die Dauer den automatischen Informationsaustausch tatsächlich verhindern kann. Die Rahmenbedingungen sollen einerseits den Betroffenen teurer zu stehen kommen als eine Selbstanzeige, andererseits sich insoweit im Rahmen halten, um nicht weitere Steuerflucht in großem Ausmaß auszulösen. Auch die Details der „erleichterten Amtshilfe“ werden noch zu klären sein.²⁷

10. Ausblick

Die Schweiz bewegt sich in den letzten zwei Jahren „auf dem schmalen Grat zwischen Recht und Moral, vor allem an der Grenze der Glaubwürdigkeit“. Ist die Grenze nun angesichts der ersten „Sündenfälle“ wie der Herausgabe der UBS-Bankdaten an die USA, der Credit Suisse-CD und der Übereinkunft über die Grundzüge der rückwirkenden Abgeltungssteuer nun überschritten? Oder neutralisiert sich diese Frage angesichts der vielen Steuer-CDs, auf die Deutschland

„kompromißlos“ zurückgegriffen hätte? Vermutlich wird das Thema in den Verhandlungen über die Abgeltungssteuer wieder hochgekocht, hoffentlich aber zu einem allseits tragbaren Kompromiß geführt werden. Schließlich verhandelt man eine künftige Lösung zusammen mit einer Altlastenregelung. Und letztlich muß man wissen, daß Kapital- und Steuerflucht mit dem Verlust des Vertrauens in den eigenen Staat zu tun hat. Vertrauen gewinnt man nicht dadurch zurück, indem man, um 10 Prozent an Mißbräuchen zu hindern, auch die restlichen 90 Prozent mit einem Netz an Mißtrauen überzieht.

26 NZZ vom 18.09.2009 („Der Bankenverband tritt die Flucht nach vorne an“). Angesichts eines drohenden Geldabflusses i.H.v. 35 bis 40 Mrd. CHF nur jeweils bei den Großbanken Credit Suisse und UBS (s. NZZ vom 18.11.2010) darf man durchaus ernsthaft über dieses Thema diskutieren, da es durchaus kleinere Banken härter treffen könnte, s. NZZ vom 09.11.2010.

27 So der Stand zu Beginn der weiteren Verhandlungen, s. *Wagner*, Steuer statt Informationsaustausch – von fetten Spatzen und mageren Tauben, *steueranwaltsmagazin* 2010, 227 ff.; NZZ vom 21.01.2011 („Die Zeit für Details ist gekommen“).



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. 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.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Unternehmensformen, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

In der zweiten Übersicht wird die steuerliche Behandlung der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Nach den bereits in den Voraufgaben berücksichtigten grundlegenden, strukturellen Änderungen waren inzwischen erfolgte Klarstellungen und weitere grundlegende Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz einzuarbeiten.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0111



FUNDIERT.

WWW.BOORBERG.DE

Deutscher Finanzgerichtstag 2009 Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung

hrsg. von Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags e.V.

2011, 160 Seiten, € 35,-

– Deutscher Finanzgerichtstag –

ISBN 978-3-415-04610-8

Die Dokumentation führt die Referate und einen Bericht über die Podiumsdiskussion zusammen:

- Die Bedeutung der aktuellen Steuerrechtsdiskussion für die wirtschaftliche Entwicklung in Deutschland
- Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass
- Rechtsprechungswandel im Spannungsfeld zwischen Gesetzesbindung und Vertrauensschutz
- Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Liebhaberei im Ertragsteuerrecht
- Praxisprobleme in der Diskussion um die Verlagerung von Privataufwand in die Erwerbssphäre (Drittaufwand, abgekürzter Zahlungs- oder Vertragsweg etc.)
- Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis
- Verluste im Steuerrecht
- Podiumsdiskussion: Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung

 BOORBERG

Veranstaltungen

11. Euroforum-Jahrestagung zum Aktienrecht

„Brennpunkt AG“, Leitung Prof. Dr. Ulrich Noack, Universität Düsseldorf

Aktuelles und Grundlegendes sowie Erfahrungen aus der jüngeren Vergangenheit machen die jährlich stattfindende Tagung aus. Aktienrecht und Corporate Governance Codex sind im Blickpunkt der täglichen Praxis und der Rechtsprechung, aber auch der Gesetzgebung. Mehr als ein Dutzend Referate und Praxisberichte machen eine gute, intensive Mischung aus.

Prof. Dr. Ulrich Seibert, zuständiger Leiter der Abteilung Gesellschaftsrecht im Bundesministerium der Justiz, stellte wiederum einmal klar, daß man die Praxis in dieser Legislaturperiode weitgehend von tiefgreifenden Änderungen verschonen wollte. Nachbesserungen und Neujustierungen seien u.a. bei der Zulassung der Anwalts-gesellschaft GmbH & Co. KG geplant, außerdem die Rechtsform der LLP und Änderungen bei der Partnerschaftsgesellschaft. In der Literatur wurde diese Aussage prompt von *Diekmann/Nolting* in NZG 2011, 6 ff. bestätigt. Dementsprechend werden kleine Änderungen als „Aktienrechtsnovelle 2010“ aufgeblasen.

Aus dem Koalitionsvertrag verbleiben nun Gesetzesanpassungen zu den Haftungsfragen und der Professionalisierung der Aufsichtsratsarbeit, insbesondere durch Verlängerung von Verjährungsfristen. Der Corporate Governance Codex hat dies bereits aufgenommen und den Aufsichtsratsmitgliedern Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen ei-

genverantwortlich überantwortet. Sogar die FATF wurde bereits vorstellig, um sich in die Frage Namens- oder Inhaberaktien einzumischen.

Gleich mehrere Referenten bestätigten die Thesen, Auffassungen und Überzeugungen hinsichtlich der diversity: Gemeint ist die gesunde Mischung zwischen Frauen und Männern in Unternehmensleitungen, aber auch die ausgewogene Mischung zwischen In- und Ausländern. In beiden Fällen ist die eigentliche Selbstverständlichkeit immer noch nicht selbstverständlich, wie Beispiele börsennotierter Gesellschaften zeigen, die einen hohen Auslandsumsatz generieren, aber keinen ausländischen Aufsichtsrat aufweisen können. Und dann gibt's auch noch die gender diversity, age diversity...

Prof. Dr. Wulf Goette, bis Ende September 2010 Vorsitzender Richter des II. Senats des BGH, faßte die aktienrechtliche Rechtsprechung der letzten Monate und Jahre zusammen. Fraglich ist eben, so die Schlußfolgerung der Redaktion, ob die veränderte Senatsbesetzung nach seinem Ausscheiden einen Rechtsprechungswechsel, eine Änderung oder Korrektur zur Folge haben wird. Mehr dazu in der 12. Jahresarbeitstagung.

Spezialfragen finden ebenfalls Interessenten: Stimmrechtsverbot in der Einmann-AG? Richter unabhängig von solider Detailkenntnis, Menschen „independent in mind“ und der Unterschied zwischen „Hin- und Herzahlen“ und „Her- und Hinzahlen“.

Redaktion



Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2010/2011

von Hans-Wilhelm Giere, Steueroberamtsrat, Nieders. Finanzministerium,
hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.
und Landesverband Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS

2011, ca. 158 Seiten, DIN A4, € 37,50

ISBN 978-3-415-04643-6

Das Arbeitsbuch gibt einen fachlich fundierten Überblick über den aktuellen Stand der Besteuerungs- und Bilanzierungsfragen bei Land- und Forstwirten. Es enthält erste Stellungnahmen zu zahlreichen kürzlich vollzogenen und geplanten Gesetzesänderungen (z.B. Jahressteuergesetz 2010; aktuelle Steuervereinfachungspläne). Schwerpunkt ist jedoch die Auseinandersetzung mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung und wichtigen Verwaltungsschreiben.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-0 · 089/436000-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0211



WEGWEISEND.

WWW.BOORBERG.DE

Deutscher Finanzgerichtstag 2010
Das Steuerrecht in der Finanzkrise

hrsg. von Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags e.V.

2011, 124 Seiten, € 35,-

– Deutscher Finanzgerichtstag –
ISBN 978-3-415-04611-5

Die Dokumentation enthält die Referate und einen Bericht über die Podiumsdiskussion:

- Die Risiken der Weltfinanzkrise für Wohlstand und Demokratie
- Wirtschaftsfreiheit und Gestaltungsmacht des Staates auf dem Boden des Grundgesetzes
- Notwendigkeit und Grenzen steuerpolitischer Lenkungsmaßnahmen in der Finanzkrise
- Anforderungen an das Unternehmenssteuerrecht in der Finanzkrise
- Finanzkrise und Reform des Bilanzsteuerrechts
- Das Spannungsverhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht
- Podiumsdiskussion: Steuerrechtsgestaltung in der Finanzkrise

 **BOORBERG**

Steuermelder

Keine Haftungsbefreiung des Arbeitgebers bei LSt-Hinterziehung durch Angestellte

Abstract: Der Haftungsausschluß nach § 42 d Abs. 2 i. V. m. § 41 c Abs. 4 EStG setzt stets eine Korrekturberechtigung i. S. d. § 41 c Abs. 1 EStG voraus. Daran fehlt es, wenn eine LSt-Anmeldung vorsätzlich fehlerhaft abgegeben worden war und dies dem Arbeitgeber zuzurechnen ist (§ 41 c Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Anlaß: BFH, Urteil vom 21.04.2010 VI R 29/08
BFH/NV 2010 S. 1538

I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob der Arbeitgeber für LSt-Beträge haftet, die aufgrund von Steuerhinterziehungen eines Arbeitnehmers zu niedrig angemeldet und abgeführt worden sind.

Für die Lohnbuchhaltung einer GmbH (Arbeitgeberin, A) war die Personalleiterin (P) zuständig. Sie manipulierte ihre eigenen Gehaltsabrechnungen, wodurch A in drei Jahren rund 40.000 EUR zu wenig LSt (mit SolZ und KiSt) an das FA abführte. Bei einer LSt-Prüfung zeigte A dem FA unter Hinweis auf § 41 c EStG an, daß P nicht mehr für sie arbeite und daß 2002/2003 und vermutlich früher zu wenig LSt einbehalten worden sei. Das FA nahm A nach § 42 d EStG als Haftungsschuldnerin für die LSt-Abzugsbeträge in Anspruch. Das FG wies die Klage ab (FG Bremen, Urt. v. 21.05.2008, 2 K 74/07, EFG 2008, 1622).

II. Entscheidung des BFH

Auch die Revision blieb ohne Erfolg.

Der Haftungstatbestand gemäß § 42 d Abs. 1 Nr. 3 EStG ist erfüllt, da die LSt unstreitig aufgrund fehlender Angaben im Lohnkonto oder in der LSt-Bescheinigung verkürzt

wurde. Der Arbeitgeber haftet nicht, wenn er dem FA gegenüber von seinem Recht zur Änderung des LSt-Einbehalts (§ 41 c Abs. 1 EStG) keinen Gebrauch macht (§ 41 c Abs. 4 Satz 1 Alt. 1 EStG) oder hiervon keinen Gebrauch machen kann (§ 41 c Abs. 4 Satz 1 Alt. 2 EStG) und dies dem Betriebsstätten-FA unverzüglich anzeigt (§ 42 d Abs. 2 i. V. m. § 41 c Abs. 4 EStG). Eine haftungsbefreiende Anzeige nach § 41 c Abs. 4 EStG setzt damit stets eine Korrekturberechtigung nach § 41 c Abs. 1 EStG voraus. Denn es ist kein Grund ersichtlich, warum die Haftung des Arbeitgebers allein deshalb entfallen soll, weil er das FA über den Haftungstatbestand informiert.

Die Anzeige der A während der LSt-Außenprüfung hat im Streitfall jedoch keine haftungsbefreiende Wirkung, da es an einer Korrekturberechtigung fehlte. Die Korrekturberechtigung setzt nach § 41 c Abs. 1 Nr. 2 EStG voraus, daß der Arbeitgeber später erkennt, daß der bisherige LSt-Einbehalt nicht ordnungsgemäß war. Erkennen bedeutet die Erlangung von Kenntnissen nach Abgabe der fehlerhaften LSt-Anmeldungen. Bei dieser Auslegung ist bei vorsätzlich fehlerhaftem LSt-Einbehalt ein Erkennen ausgeschlossen. Dabei kann sich ein Arbeitgeber nicht auf mangelnde Kenntnis berufen, wenn ein von ihm eingesetzter Mitarbeiter den fehlerhaften LSt-Einbehalt kennt. Denn dem Vertretenen ist das Wissen des Vertreters zuzurechnen (§ 166 Abs. 1 BGB). Die Kenntnis ihrer Wissensvertreterin P um die bewußt falschen LSt-Anmeldungen muß sich A zurechnen lassen.

III. Praxishinweis

Der BFH verdeutlicht, daß „Wissensvertreter“ jeder ist, der nach der Arbeitsorganisation des Geschäftsherrn dazu berufen ist, im Rechtsverkehr als dessen Repräsentant bestimmte Aufgaben in eigener Verantwortung zu erledigen (BGH v. 24.01.1992, V ZR 262/90, BGHZ 117, 104).

Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale

Abstract: 1. Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht die Nr. 4 des § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG der Nr. 6 dieser Vorschrift vor.

2. Durch die Entfernungspauschale wird auch eine Leasingsonderzahlung abgegolten.

Anlaß: BFH, Urteil vom 15.04.2010 VI R 20/08
BStBl II 2010 S. 805

I. Sachverhalt

Der Kläger (Arbeitnehmer) benutzte im Streitjahr 2004 sein eigenes Kfz sowohl für seine Auswärtstätigkeiten (Dienstreisen) als auch für die Wege Wohnung – Arbeitsstätte. Im November 2004 schloß er einen Leasingvertrag über einen PKW, für den neben monatlichen Leasingraten von 99 EUR eine Leasingsonderzahlung von 23.000 EUR vereinbart wurde, die der Kläger am 27.12.2004 entrichtete. Der PKW wurde am 02.01.2005 ausgeliefert. Der Kläger machte für das Streitjahr 21.418 EUR als Werbungskosten geltend. Dabei ging er von einem beruflichen Anteil von 95,12 EUR aus (23.000 \cdot 0,483 = 11.109 EUR, davon 95,12% = 10.570 EUR). Den beruflichen Anteil ermittelte er aufgrund der Fahrleistungen des bisher im Streitjahr eingesetzten Fahrzeugs (Privat: 1.195 km = 4,88%; Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte: 19.614 km = 80,17%; Auswärtstätigkeiten: 3.659 km = 14,95%). Das FA behandelte lediglich die Zahlung in Höhe von 14,95% als Werbungskosten. Das FG wies die Klage ab (FG Köln, Urt. v. 31.03.2008, 14 K 2865/07, DStRE 2008, 1125).

II. Entscheidung des BFH

1. Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Das gilt auch für eine Leasingsonderzahlung. Daß der Kläger im Streitjahr mit dem PKW noch keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt hatte, steht dem nicht entgegen. Denn der Werbungskostencharakter der Aufwendungen und damit die Möglichkeit ihrer Abziehbarkeit schon im Streitjahr ergeben sich aus der beabsichtigten zukünftigen beruflichen Nutzung. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung steht dem nicht entgegen.

2. Die auf die Auswärtstätigkeiten (Dienstreisen) entfallenden Nutzungsanteile begründen grundsätzlich den anteiligen Werbungskostenabzug. Das gilt aber dann nicht, wenn der Arbeitnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrags die Kfz-Kosten nach pauschalen Kilometersätzen geltend macht. Die Pauschalberechnung (jetzt: H 9.5 LStH - 0,30 EUR/km) anerkennt der BFH als vertretbare Schätzung sämtlicher Kfz-Kosten. Diese Abgeltungswirkung erfaßt auch eine Leasingsonderzahlung. Entscheidend ist die beabsichtigte zukünftige Nutzung im Vertragszeitraum. Welche Absicht der Steuerpflichtige im fraglichen Zeitpunkt verfolgte, ergibt sich regelmäßig aus den ESt-Erklärungen der Folgejahre. Macht der Kläger somit – wie in 2005 – auch in den beiden Folgejahren die Kosten nach pauschalen Kilometersätzen geltend, scheidet ein Abzug der Leasingsonderzahlung auch i. H. d. auf die Dienstreisen entfallenden Anteils und damit insgesamt aus. Hat der Kläger in 2006/2007 die Kosten in tatsächlicher Höhe geltend gemacht, kann – bezogen auf diesen Zeitraum – ein anteiliger sofortiger Abzug bereits im Streitjahr in Betracht kommen.

3. Handelt es sich bei der Leasingsonderzahlung allerdings um Anschaffungskosten für den Eigentumserwerb bzw. für ein Nutzungsrecht, kann die Sonderzahlung, soweit der Kläger in den Folgejahren die tatsächlichen Kosten geltend macht, nur in Form der AfA berücksichtigt werden. Für das Streitjahr scheidet dann allerdings ein Abzug aus, da das Kfz erst im Folgejahr ausgeliefert und entsprechend genutzt wurde.

III. Praxishinweis

Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen. Ein anteiliger Abzug in Höhe der Nutzung für die Auswärtstätigkeit kommt sonach für das Streitjahr nur in Betracht, wenn der Kläger in den Jahren 2006 und 2007 seine Reisekosten nicht nach den pauschalen Kilometersätzen, sondern in tatsächlicher Höhe geltend macht bzw. gemacht hat und wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt. Für die Qualifizierung der Leasingsonderzahlung als Anschaffungskosten bzw. für den Abzug in Höhe der AfA gelten im wesentlichen die Grundsätze für die steuerliche Zurechnung eines Leasing-Gegenstands nach den BMF-Schreiben v. 19.04.1971, BStBl I 1971, 264, und v. 21.03.1972, BStBl I 1972, 188. Bei einem – wie im Streitfall – dreijährigen Leasingvertrag dürfte der PKW dem Leasinggeber zuzurechnen sein, es sei denn, dem Kläger als Leasingnehmer stand eine Option auf Mietverlängerung oder Kauf zu einem geringen Mietzins oder Kaufpreis zu.

Abgrenzung haushaltsnahe Dienstleistung zu Handwerkerleistung – Keine Unterscheidung nach einfachen und qualifizierten Handwerkerleistungen ab dem Veranlagungszeitraum 2006

Abstract: Bei Maler- und Tapezierarbeiten an Innenwänden und Decken handelt es sich nicht um hauswirtschaftliche Tätigkeiten, die als haushaltsnahe Dienstleistungen i.S.d. § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. des FördWachsG begünstigt sind, sondern um handwerkliche Tätigkeiten, welche die Steuerbegünstigung für Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des FördWachsG vermitteln.

Anlaß: BFH, Urteil vom 6. 5. 2010 VI R 4/09
BFH/NV 2010 S. 1899

I. Sachverhalt

Zu entscheiden war, ob für die von einem Handwerksbetrieb im Streitjahr 2006 ausgeführten Maler- und Tapezierarbeiten die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG i. d. F. des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26. 04. 2006 (BStBl I 2006, 350, FördWachsG) gewährt werden kann.

Die Kläger ließen im Streitjahr durch den Handwerksbetrieb F Malerarbeiten im Treppenhaus und Flur ihres von ihnen bewohnten Hauses ausführen. Die Arbeitskosten betragen 3.000 EUR. Besondere handwerkliche Fertigkeiten und Kenntnisse waren hierfür nicht erforderlich. Unabhängig davon ließen sie den Eingangsbereich durch den Handwerksbetrieb M umbauen. Die Arbeitskosten, die handwerkliche Fertigkeiten und Kenntnisse erforderten, betragen hierfür 2.320 EUR.

Die Kläger beantragten für die Malerarbeiten (Handwerker F) eine Steuerermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG 2006 (haushaltsnahe Dienstleistungen) und daneben für die Kosten der Umbaumaßnahmen im Eingangsbereich (Handwerker M) die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen (§ 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG 2006). Das FA behandelte jedoch die Malerarbeiten nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen, sondern, da von Handwerkern ausgeführt, als Handwerkerleistungen. Weil danach sowohl die Malerarbeiten als auch die Umbaumaßnahmen von Handwerkern ausgeführt wurden, gewährte das FA lediglich den Höchstbetrag von 600 EUR nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG 2006. Diese Auffassung vertrat auch das FG (FG Bremen, Urt. v. 11. 12. 2008, 2 K 100/08 (1), DStRE 2009, 716).

II. Entscheidung des BFH

Auch der BFH entschied, daß den Klägern für die von einem Handwerksbetrieb ausgeführten Malerarbeiten die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen nicht gewährt werden kann.

Bis einschließlich VZ 2005 war eine Unterscheidung nach einfachen und qualifizierten Handwerkerleistungen erforderlich. Denn einfache handwerkliche Tätigkeiten in der zu Wohnzwecken genutzten Wohnung bzw. dem Haus (etwa Schönheitsreparaturen oder kleine Ausbesserungsarbeiten) wurden – anders als qualifizierte Handwerkerleistungen – zu den haushaltsnahen Dienstleistungen i.S.v. § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. bis 2005 gerechnet (BFH-Urt. v. 29. 01. 2009, VI R 28/08, BStBl II 2010, 166; BMF-Schreiben v. 01. 11. 2004, BStBl I 2004, 958).

Ab 2006 wurde der Anwendungsbereich des § 35 a EStG durch das FördWachsG ausgeweitet. Die Neuregelung umfaßt nunmehr sämtliche handwerklichen Tätigkeiten, also auch einfache handwerkliche Verrichtungen, die bisher als haushaltsnahe Dienstleistungen erfaßt waren. Damit überschneiden sich die Anwendungsbereiche der Sätze 1 und 2 des § 35 Abs. 2 EStG 2006 nicht. Die bis 2005 erforderliche Unterscheidung nach einfachen und qualifizierten Handwerkerleistungen ist nicht mehr erforderlich.

Für den Streitfall bedeutet das, daß die Malerarbeiten nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen, sondern als Handwerkerleistungen nach § 35 a Abs. 2 Satz 2 EStG 2006 begünstigt sind. Damit hat das FA die Ermäßigung nach § 35 a Abs. 2 Satz 1 EStG 2006 für die Malerarbeiten zu Recht versagt.

III. Praxishinweis

Die Entscheidung ist zu § 35 a EStG in der Fassung durch das FördWachsG ergangen. Sie gilt gleichermaßen für die Neufassung durch das FamLeistG ab 2009. Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen fallen ebenfalls unter § 35 a Abs. 3 EStG n.F., auch wenn es sich um kleinere Ausbesserungen handelt, die gewöhnlich von Haushaltsmitgliedern erledigt werden (BMF-Schreiben v. 15. 02. 2010, BStBl I 2010, 140, Tz. 20).



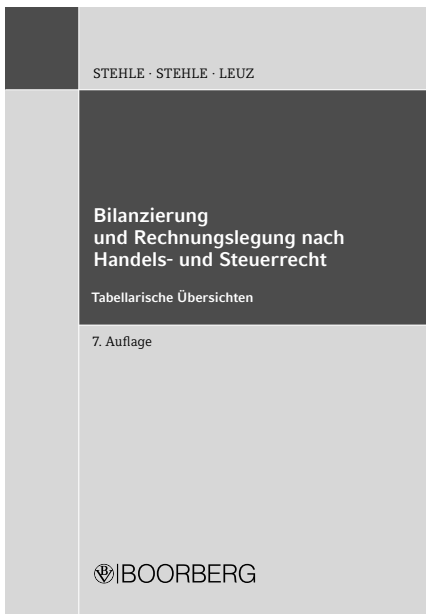
Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

2010, 7., überarbeitete und erweiterte Auflage, 156 Seiten, € 35,-

ISBN 978-3-415-04559-0



Die bewährte Broschüre vermittelt auf einen Blick gründliche und systematische Informationen zur Bilanzierung und Rechnungslegung u.a. in fünf tabellarischen Übersichten:

- ▶ die grundsätzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung,
- ▶ die einzelnen Bilanzpositionen und die wichtigsten Ansatz- und Bewertungsvorschriften,
- ▶ die einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung,
- ▶ vorgeschriebene Angaben von Kapitalgesellschaften im Anhang,
- ▶ die im Lagebericht anzugebenden Informationen.

In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.

sz 0111

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim
 RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG
 70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 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

Termine

März 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht aktuell	RiFG Dr. Nils Trosse	11.03.2011, München	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 61 53-0 Fax.: 0 30/72 61 53-111 www.anwaltakademie.de
Umsatzsteuer im Konzern	RiBFH Dr. Christoph Wäger Dr. Stefan Behrens Dipl.-Fw. Matthias Szabó	14.03.2011, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax.: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Brennpunkt Betriebsprüfung	RD Hartmut Böcker RA/StB/Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich StB/Dipl.-Fw. Stefan Voßkuhl	14.03.2011, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die E-Bilanz in der Praxis	Dipl.-Fw. Andreas Arnold	14.03.2011, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerbe- rater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22 www.stbverband-koeln.de
Aktuelle Vertragsgestaltung in der GmbH	Notar Dr. Eckhard Wälzholz	15./23.03.2011, Köln/Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 www.otto-schmidt.de
Bilanzrecht – Symposium für gesellschaftsrechtliche Praxis	Prof. Dr. Bert Kaminski RA/Dipl.-Km. Dr. Moritz Pöschke	18.–19.03.2011, Bergisch Gladbach	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 0 30/72 61 53-0 Fax.: 0 30/72 61 53-111 www.anwaltakademie.de
Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts	RA Dr. Robert Hörtnagel RA/FASt/WP Dr. Joachim Schmitt	24.03.2011, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax.: 0 89/38 18 95 47 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Versteckte Gefahrenquellen im Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co. KG	RA/StB Dr. Jens Eric Gotthardt RA/StB Dr. Frank Hannes RD Ralf Neumann	29.03./13.04.2011, Köln/Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 www.otto-schmidt.de
Die aktuelle Besteuerung der Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter unter be- sondere Berücksichtigung der Problematik der Pensionsver- pflichtung	RA/FASt Dr. Burkhard Binnewies RA/FASt Dr. Rolf Schwedhelm	29.03.2011, Baden-Baden	Steuerberaterkammer Nordbaden Tel.: 0 62 21/18 30 77 Fax.: 0 62 21/16 51 05 www.stbk-nordbaden.de

März 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften	RD Franz Hruschka RA/StB Dr. Jörg W. Lüttge	31.03./01.04.2011, Hamburg/München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax.: 089/38189547 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Mehrwertsteuer in der Schweiz	Simeon L. Probst	31.03.2011, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax.: 06196/4722-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

April 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
GmbH, GmbH & Co. KG und Betriebsaufspaltung – Gestaltungsempfehlungen und Steuerfallen	RA/FASt Dr. Klaus Bauer	01.04.2011, Mannheim	DeutscheAnwaltAkademie GmbH Tel.: 030/726153-0 Fax.: 030/726153-111 www.anwaltakademie.de
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Notarass. Dr. Jörg Ihle	01.04.2011, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax.: 089/38189547 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungen nach dem UmwStG	Dipl.-Km./StB Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	05.04.2011, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/38189503 Fax.: 089/38189547 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kölner Tage der Steuerfahndung	MinRat Ernst Czakert RA/FASt Dr. Jennifer Dikmen MinRat Dr. Christoph Habammer MdB Siegfried Kauder RA/FASt Alexandra Mack RA/FASt/FAStr Dr. Karsten Randt RD Max Rau RA/FASt/FAStr Dr. Rainer Spatscheck RA/FASt Dr. Martin Wulf	07./08.04.2011, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969 www.otto-schmidt.de
Das Unternehmertestament	RA Dr. Randolph Mohr	08./15.04.2011, Köln/Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738656 Fax.: 0221/93738969 www.otto-schmidt.de

April 2011

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerhaftung – Vermeidung für Geschäftsführer und Insolvenzverwalter	RA/StB Dr. Günter Kahlert RiBFH Reinhart Rüsken	11. 04. 2011, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/38 18 95 03 Fax.: 0 89/38 18 95 47 www.beck-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Ausgewählte Problembereiche im steuerlichen Jahresabschluss 2010/2011	StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	13. 04. 2011, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/5 52 13 83 8 www.fas-akademie.de
Aktuelles zur Übertragung von Wirtschaftsgütern und zum Sonderbetriebsvermögen	ORR Bernd Kreuzer	13. 04. 2011, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/9 93 20 Fax.: 0 22 03/99 32 22 www.stbverband-koeln.de
Die rechtliche Stellung des Steuerberaters bei Selbstanzeigen	RA/FASt Dr. Martin Wulf	16. 04. 2011, Dresden	Steuerberaterkammer Nordbaden Tel.: 0 62 21/18 30 77 Fax.: 0 62 21/16 51 05 www.stbk-nordbaden.de



Anwaltsstrategien im Gesellschaftsrecht

Rechtsform, Gründung und Gestaltung

von Dr. Peter Mailänder, Rechtsanwalt, M.C.J., Attorney at Law (New York), Stuttgart

2010, 162 Seiten, € 26,80

– Anwaltsstrategien, Band 26 –

ISBN 978-3-415-04409-8

Band 26 behandelt zunächst die Frage, welche Rechtsform für eine geschäftliche Unternehmung und deren Gesellschafter die passende sein könnte. Der Autor fasst für Berufsanfänger und erfahrene Kollegen, die mit einschlägigen Mandaten selten befasst sind, die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen und das anwaltliche Rüstzeug zusammen. In einem zweiten Schritt erörtert der Autor Förmlichkeiten und Gründungsabläufe; viele Praxistipps und Formulierungsvorschläge sollen dabei vor Fallstricken schützen.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0211