

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2006

31. Ausgabe | 8. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

105 **Editorial**
Wagner

Beiträge

106 Söffing **Mittelbare Zuwendungen von Anteilen an Mitunternehmenschaften**

110 Unkelbach-Tomczak
Wegzugbesteuerung

114 Wagner **Get my money, get my child – Titel juristischer Fachaufsätze (Teil III)**

115 von Briel **Der Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten**

Europarecht

121 Stöcker **Europarechtskonforme Auslegung des Vermittlerbegriffs i. S. d. § 4 Nr. 8 a UStG**

125 Beul **Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz (Teil 1)**

130 **Veranstaltungen**

131 **TaxLawLinks**

133 **LiteraTour**

135 **Steuermelder**

139 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

„Das Lachen ist sozusagen ein Abführmittel, Lachen ist das Ablachen dessen, was der Witz als Hemmungsaufwandssparer und Energieansparer in die Lachsparkasse, das Beamtenheimstättenwerk des Lachens eingebracht hat.“, so ein abgelachter Literariker über *Freuds* Witzarbeitsethik und Ablachökonomie in der NZZ vom 6. 5. 2006.

II.

„Die Lage ist so unerfreulich, daß selbst die Kanzlerin jetzt von ihrem Land als einem „Sanierungsfall“ spricht. Doch was sanieren und wie? Bei einer Bestandsaufnahme der bisherigen Arbeit fallen einige besonders irritierende Aspekte auf. Zunächst ist deutlich geworden, daß auch dem rot-schwarzen Tandem das Sparen äußerst schwerfällt. Man hat noch all die Wahlkampf-Parolen Frau Merkels im Ohr, die so vieles versprochen und in Aussicht stellten, auch einen schlanken Haushalt. Davon kann nicht mehr die Rede sein. Weder wird gespart, noch wird darauf verzichtet, immer neue Einkünfte und Abgaben einzutreiben. Den Deutschen bleibt unter dem Strich immer weniger.“, so die *Neue Zürcher Zeitung* am 24./25. 6. 2006. Unter der Rubrik „Meldungen“ nehmen wir aktuelle Entwicklungen und die Sicht aus dem Ausland in unregelmäßigen Abständen auf. Das erfrischt meistens.

III.

Wege und Konzepte einer „verantwortungsvollen“ Steuerstrategie füllen neuerdings Seminare. Die Herren der PWC erklärten, worum es eigentlich geht, wie folgt: Im Wesentlichen geht es darum, „alle unternehmerischen Ziele unter Auslösung einer möglichst geringen Steuerlast bei gleichzeitiger Risikominimierung und nachhaltiger Beachtung der Corporate Responsibility zu erreichen“. Aha. Soll also die Gestaltung der Verrechnungspreise im Konzern unter Einbezug von Steueroasen erfolgen oder nicht? Dies gelte es unter ethischen Gesichtspunkten zu beurteilen. Man fühlt sich auf solchen Seminaren wie auf einem Kirchentag.

IV.

„Welt und Betrug/gleich und gleich/gesellen sich gerne“. *Georg Paul Hönn*, Betrugs-Lexicon, Leipzig 1981 (Nachdruck der Originalausgabe von 1724).

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr Jürgen Wagner

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied/Mailand; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Alexander Pittelkow*, Wiss. Mitarbeiter; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; *Olaf G. von Briel*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Jürgen Wagner* (JW), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich/Vaduz; *Claudia Stöcker*, Rechtsanwältin in Köln; *Rüdiger Bock* (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

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

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

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

ISSN 1615-5610

Mittelbare Zuwendungen von Anteilen an Mitunternehmenschaften

Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und wiss. Mitarbeiter
Alexander Pittelkow; Söffing & Partner, Düsseldorf/München/Zürich

I. Vorbemerkung

Vielfach werden Gesellschaftsanteile im Rahmen der Betriebsvermögensnachfolge noch zu Lebzeiten des Unternehmers auf den oder die Nachfolger übertragen. Die Gründe für eine derartige Unternehmensnachfolge sind vielschichtig. Ein Grund dabei ist auch die Vermeidung von steuerlichen Belastungen. Soweit die Übertragung unentgeltlich erfolgt, werden schenkungsteuerliche Tatbestände verwirklicht. Interessant in diesem Zusammenhang sind schenkungsteuerliche Fragen bei der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften, insbesondere dann, wenn diese Übertragung sich als eine mittelbare darstellt. Im vorliegenden Beitrag sollen die Grundzüge einer mittelbaren Zuwendung von Anteilen an gewerblichen Personengesellschaften, also an Mitunternehmenschaften, dargestellt werden.

II. Grundstruktur der mittelbaren Zuwendung

Als mittelbare Zuwendung wird ein Schenkungssachverhalt bezeichnet, in dem das Zuwendungsobjekt nicht unmittelbar aus dem Vermögen des Zuwendenden stammt. Gegenstand einer mittelbaren Zuwendung kann mithin jede Vermögensposition sein, die niemals zum Vermögen des Zuwendenden gehört hat, aber auf dessen Kosten dem Empfänger verschafft wird.¹ Dies führt zu der Erkenntnis, daß tragender Gesichtspunkt einer mittelbaren Schenkung die Ungleichheit von Entreicherungsgegenstand beim Schenker und Bereicherungsgegenstand beim Begünstigten ist. Typisch für eine mittelbare Schenkung ist der Sachverhalt, in dem der Schenker dem Begünstigten einen Geldbetrag mit der Verwendungsbestimmung übergibt, mit dem Geld einen bestimmten Vermögensgegenstand, z. B. eine Immobilie, zu erwerben. Obwohl die Rechtsfigur der mittelbaren Zuwendung kein rein steuerliches Gebilde ist,² erlangt sie gerade im Schenkungsteuerrecht eine besondere Relevanz.³ Die Rechtsgrundlage zur Besteuerung der mittelbaren Schenkung ergibt sich unter Berufung auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts aus § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.⁴

1. Schenkungsteuerlicher Hintergrund

Der schenkungsteuerliche Hintergrund der mittelbaren Zuwendung ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal der Bereicherung des Erwerbers in § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Demnach ist für die Besteuerung nicht die Entreicherung des Zuwendenden, sondern die Bereicherung auf der Seite des Begünstigten maßgeblich. Folglich sind die Vorschriften über den Wertansatz im Hinblick auf den Bereicherungsgegenstand anzuwenden. Da das ErbStG bei der Bewertung nicht einer für alle Vermögensgegenstände gleichen Bewertungsregel folgt, kann es zu Bewertungsdifferenzen kommen. So werden beispielsweise Geldbeträge mit dem Nominalwert, Immobilien hingegen mit dem sog. Grundbesitzwert gem. §§ 138 ff. BewG bewertet oder Betriebsvermögen mit den Steuerbilanzwerten bzw. mit den ertragsteuerlichen Werten angesetzt. Diese Unterschiede bezüglich des Wertansatzes beim Entreicherungsgegenstand einerseits und beim Bereicherungsgegenstand andererseits können zur steueroptimierten Übertragung von Vermögen ausgenutzt werden. Dies ist dann der Fall, wenn bei einer unentgeltlichen Übertragung der Entreicherungsgegenstand höher zu bewerten ist als der Bereicherungsgegenstand beim Begünstigten. Denn der Schenkungsteuer wird der niedrigere Wert des Bereicherungsgegenstandes zugrunde gelegt.

2. Abgrenzung zur unmittelbaren Schenkung und zur Schenkung unter Auflage

Da die Rechtsfigur der mittelbaren Schenkung Sachverhalte erfassen soll, in denen der eigentliche Zuwendungsgegenstand nicht aus dem Vermögen des Schenkers stammt, ist

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

- 1 *Meincke*, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rn 17.
- 2 *M. Söffing*, Mittelbare Schenkung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 4.
- 3 Vgl. *Martin*, in: DStR 1986, 682.
- 4 *M. Söffing*, Mittelbare Schenkung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 18.

die Differenzierung zwischen unmittelbarer und mittelbarer Schenkung durch einen Abgleich von Entreicherungs- und Bereicherungsgegenstand vorzunehmen. Eine unmittelbare Schenkung ist dann gegeben, wenn Entreicherungs- und Bereicherungsgegenstand identisch sind. Eine mittelbare Schenkung ist dann anzunehmen, wenn der Entreicherungsgegenstand auf der Seite des Schenkers und der Bereicherungsgegenstand auf der Seite des Beschenkten unterschiedlich sind. Nur wenn Entreicherungs- und Bereicherungsgegenstand nicht identisch sind, liegt eine mittelbare Schenkung vor.⁵

Da einer jeden mittelbaren Schenkung eine Verwendungsbestimmung zugrunde liegt, beispielsweise über den hingegebenen Geldbetrag in einer bestimmten Art und Weise zu verfügen, wird sie auch häufig mit einer Schenkung unter Auflage verwechselt. Zwischen beiden Arten der Schenkung ist jedoch strikt zu trennen. Die Abgrenzung der mittelbaren Schenkung zur Schenkung unter Auflage findet ihre Grundlage in der zivilrechtlichen Struktur der mittelbaren Schenkung. Während bei einer Schenkung unter Auflage ein Schenkungsvertrag i. S. des § 516 BGB mit der Nebenabrede getroffen wurde, daß der Beschenkte zu einer Leistung verpflichtet ist, wenn er in den Genuß der Schenkung kommt,⁶ stellt sich die mittelbare Schenkung als ein Schenkungsvertrag dar, der unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen wird, den Entreicherungsgegenstand für den Erwerb des Bereicherungsgegenstandes zu verwenden.⁷ Demzufolge unterscheiden sich die Schenkung unter Auflage und die mittelbare Schenkung in der Reihenfolge ihrer Umsetzung. Bei der AufLAGENSchenkUNG wird zunächst der Schenkungsgegenstand auf den Begünstigten übertragen. Damit ist der Schenkungsvertrag erfüllt. Anschließend hat der Begünstigte die Verpflichtung, die Auflage zu erfüllen. Bei der mittelbaren Schenkung hingegen erhält der Begünstigte etwas (Entreicherungsgegenstand), um sich damit den eigentlichen Schenkungsgegenstand (Bereicherungsgegenstand) zu beschaffen. Aufgrund der aufschiebenden Bedingung entfaltet der Schenkungsvertrag allein mit der Hingabe des Entreicherungsgegenstandes noch keine Wirkung; erst in dem Moment, in dem sich der Begünstigte den Bereicherungsgegenstand beschafft hat, tritt die Bedingung ein. Mit Bedingungseintritt entfaltet der Schenkungsvertrag seine Wirkung und wird aber auch zugleich erfüllt.

3. Bestimmung des Schenkungsgegenstandes

Für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang ein Sachverhalt schenkungsteuerliche Auswirkungen hat, ist die genaue Bestimmung des Schenkungsgegenstandes von besonderem Interesse. Der Gegenstand der Schenkung richtet sich dabei nach dem bürgerlichen Recht.⁸ Für die Bestimmung muß demzufolge zunächst vom Parteiwillen ausgegangen werden, also davon, was dem Begünstigten nach dem Willen des Zuwendenden geschenkt sein soll.⁹ Ent-

scheidend für den schenkungsteuerlichen Schenkungsgegenstand ist dann aber, worüber der Begünstigte im Verhältnis zum Zuwendenden – endgültig – tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.¹⁰

III. Mittelbare Zuwendung von Anteilen an Mitunternehmenschaften

Als Schenkungsgegenstand einer mittelbaren Schenkung kommt neben dem oben angesprochenen Grundstück auch ein Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft in Betracht. Der Vorteil gegenüber der Geldschenkung ergibt sich hier nicht nur im Hinblick auf die Bewertung des Gesellschaftsanteils, sondern auch im Hinblick auf mögliche Steuerbegünstigungen nach §§ 13 a, 19 a ErbStG. Bei der Bewertung ist jedoch zu beachten, daß sich für die Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft insoweit Besonderheiten ergeben, als daß für diese im Hinblick auf die Wertermittlung nicht § 12 Abs. 5 ErbStG gilt, der eben nur auf Betriebsvermögen Anwendung findet. Der bewertungsrechtliche Ansatz erfolgt daher im Hinblick auf die jeweilig erworbenen Wirtschaftsgüter bzw. Anteile an den Wirtschaftsgütern, § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG (vgl. auch § 39 Abs. 2 AO). Die nachfolgenden Darstellungen beziehen sich nur auf Anteile an gewerblichen Personengesellschaften.

Denkbar ist die mittelbare Anteilsschenkung in zwei Grundfällen. Zum einen kann ein Geldbetrag unter der Bedingung zugewendet werden, daß sich der Begünstigte damit an einer bereits bestehenden Gesellschaft beteiligt. Zum anderen ist es aber auch möglich, einen Geldbetrag unter der Bedingung zuzuwenden, daß der Begünstigte eine Gesellschaft gründet und mit dem zugewendeten Betrag seine Einlage erbringt. Hintergrund bei dieser Art der mittelbaren Anteilsschenkung ist die Annahme, daß die Gesellschaftsbeteiligung auch dann das Zuwendungsobjekt sein kann, wenn sie erstmals in der Person des Zuwendungsempfängers entsteht.¹¹

5 Vgl. BFH. v. 29. 7. 1998 – X R 54/95, BStBl. II 1999, 128 (128/129).

6 Kollhosser, in: MüKo Bd. 3, 4. Aufl. 2004, § 525 Rn 1.

7 Vgl. Martin, DStR 1986, 682 unter 3.

8 ►► BFH v. 12. 7. 2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, 845; ►► BFH v. 10. 11. 2004 – II R 44/02, BStBl. II 2005, 188.

9 Kollhosser, in: MüKo Bd. 3, 4. Aufl. 2004 § 516 Rn 6.

10 BFH v. 12. 7. 2005 – II R 8/04, BStBl. II 2005, 845 (846); 13. 3. 1996 – II R 51/95, BStBl. II 1996, 548 (549).

11 BGH v. 2. 7. 1990 – II ZR 243/89, NJW 1990, 2616; Meincke, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 7 Rn 18.

1. Zuwendung von Geld unter der Bedingung, davon einen Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft zu kaufen

Beispiel 1: A wendet B € 50.000 unter der Bedingung zu, daß er davon einen Gesellschaftsanteil an der X-OHG erwirbt. Die X-OHG gehört zu jeweils 50 v. H. X1 und X2 und hat einen Unternehmenswert von € 200.000. Das Eigenkapital der OHG beträgt € 200.000. X2 verkauft B 50 v. H. seines Gesellschaftsanteils für € 50.000.

Lösung 1: Damit der Schenkungsvertrag seine Wirkung entfaltet, muß B zunächst mit dem zugewendeten Geld die Bedingung erfüllen und einen Gesellschaftsanteil der X-OHG erwerben. Mit Eintritt der Wirksamkeit des Schenkungsvertrages kann B tatsächlich und rechtlich frei über den Zuwendungsgegenstand, den nunmehr der Gesellschaftsanteil bildet, verfügen. Der Gesellschaftsanteil war zuvor nicht im Vermögen des A, mithin sind Entreicherungsgegenstand (Geldbetrag) und Bereicherungsgegenstand (Gesellschaftsanteil) nicht identisch. Fraglich ist aber, in welcher Höhe eine Bereicherung eingetreten ist. Hinsichtlich der Bewertung von Betriebsvermögen ordnet § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG unter anderem die Anwendung von § 109 Abs. 1 BewG, nämlich den Ansatz mit Steuerbilanzwerten an.

Aktiva	Passiva
Bank € 200.000	Kapitalkonto I (X1) € 100.000
	Kapitalkonto I (X2) € 100.000
€ 200.000	€ 200.000

Wenn X2 nun von seinem Anteil 50 v. H. für € 50.000 an B veräußert, ändert sich an den Werten in der Bilanz nichts; das Gesellschaftsvermögen bleibt in gleicher Höhe bestehen. Lediglich das Kapitalkonto I des X2 wird entsprechend dem verkauften Anteil in Kapitalkonto I des X2 und Kapitalkonto I des B gespalten.

Aktiva	Passiva
Bank € 200.000	Kapitalkonto I (X1) € 100.000
	Kapitalkonto I (X2) € 50.000
	Kapitalkonto I (B) € 50.000
€ 200.000	€ 200.000

Aus den Steuerbilanzwerten ergibt sich, daß hinsichtlich der Bereicherung des B der Gesellschaftsanteil zunächst mit € 50.000 anzusetzen ist. Damit ergibt sich gegenüber der Geldschenkung kein Vorteil.

Fraglich ist, ob die Steuerbegünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG in Anspruch genommen werden können und sich insoweit ein Vorteil gegenüber der Geldschenkung ergibt. Aus den Erbschaftsteuerrichtlinien ergibt sich, daß von § 13 a ErbStG auch die mittelbare Schenkung erfaßt wird. Sie erfährt aber insoweit eine Einschränkung, als daß nur dann eine begünstigte Übertragung vorliegt, wenn die Anteile an der Personengesellschaft vom Schenker erworben

werden.¹² Da A nicht an der X-OHG beteiligt war, kommt für B keine Steuerbefreiung durch § 13 a ErbStG in Betracht.

Abwandlung: Das Eigenkapital der X-OHG beträgt € 200.000, der Unternehmenswert beträgt aufgrund stiller Reserven, die in Maschinen schlummern, € 200.000. X2 verkauft B 50 v. H. seines Anteils für € 50.000.

Lösung Abwandlung: Schenkungsgegenstand bildet wiederum der Gesellschaftsanteil. Fraglich ist, in welcher Höhe eine Bereicherung eingetreten und wie sie im Rahmen der Schenkungsteuer anzusetzen ist. X2 veräußert 50 v. H. seines Gesellschaftsanteils für € 50.000. In der Gesellschaftsbilanz kann über das Kapitalkonto I des B nach Spaltung des Kapitalkonto I des X2 im Hinblick auf den Gesellschaftsanteil von 25 v. H. jedoch nur ein Teilbetrag (€ 5.000) seiner Anschaffungskosten dargestellt werden.

Aktiva	Passiva
Maschinen (Verkehrswert € 200.000) € 20.000	Kapitalkonto I (X1) € 10.000
	Kapitalkonto I (X2) € 5.000
	Kapitalkonto I (B) € 5.000
€ 20.000	€ 20.000

Die Mehranschaffungskosten des B von € 45.000 werden daher in einer Ergänzungsbilanz angesetzt.

Die Bewertung im Hinblick auf die Schenkung des Gesellschaftsanteils erfolgt wieder über § 109 Abs. 1 BewG mit den Steuerbilanzwerten. Aus § 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG ergibt sich, daß hinsichtlich der Bewertung die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend sind. Die Schenkungsteuer entsteht im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), also in dem Zeitpunkt, in dem der Beschenkte bedingungsgemäß den Anteil an der Personengesellschaft erwirbt. Der Erwerb des Anteils an der Personengesellschaft ist aber kein unentgeltlicher Erwerb i. S. des § 6 Abs. 3 EStG, wonach zwingend die Buchwerte fortzuführen wären; denn B hat den Mitunternehmeranteil entgeltlich von X2 erworben. Maßgebend für die Bewertung des von A an B mittelbar zugewandten Gesellschaftsanteils ist vielmehr der Steuerbilanzwert von € 50.000 (€ 5.000 Ansatz aus der Gesellschaftsbilanz und € 45.000 aus der Ergänzungsbilanz). Aber selbst wenn man die Ansicht vertreten würde, der A habe dem B den Gesellschaftsanteil unentgeltlich zugewandt, dann hätte zuvor A den Gesellschaftsanteil zumindest in einer logischen Sekunde entgeltlich von X2 erwerben müssen. In diesem Fall hätte für A eine Ergänzungsbilanz über € 45.000 aufgestellt werden müssen. Diesen bilanziellen Ansatz hätte auch B bei der Bewertung seines unentgeltlichen Erwerbs berücksichtigen müssen.¹³ Damit

¹² R 56 Abs. 2 ErbStR Stand 31. 3. 2005.

¹³ Glier, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2. Aufl. 2004 § 109 BewG Rn 4.

aber ergibt sich hinsichtlich der Bereicherung des B wieder ein Ansatz von € 50.000.

2. Gewährung von Gesellschaftsanteilen gegen Leistung einer Einlage

Beispiel 2: Die X-OHG gehört zu jeweils 50 v. H. X1 und X2 und hat einen Wert von € 20.000. Das Eigenkapital beträgt ebenfalls € 20.000. B leistet eine Einlage in Höhe von € 10.000.

Lösung 2: In dem Gesellschaftsvermögen der X-OHG schlummern keine stillen Reserven; die von X1 und X2 geleisteten Einlagen sind das gesamte Betriebsvermögen. Die Gesellschaftsanteile von X1 und X2 sind folglich jeweils € 10.000 wert. Mit der Leistung einer Einlage durch B verändern sich das Gesellschaftsvermögen und die Beteiligungsstruktur. Die Gesellschaftsanteile schmelzen bei X1 und X2 entsprechend der Einlagequote ab und wachsen bei B an.

Aktiva	Passiva
Bank € 30.000	Kapitalkonto I (X1) € 10.000
	Kapitalkonto I (X2) € 10.000
	Kapitalkonto I (B) € 10.000
€ 30.000	€ 30.000

Das Unternehmen ist nach der Einlage des B € 30.000 wert. Allerdings sind die Beteiligungsquoten von X1 und X2 auf jeweils 33,33 v. H. abgeschmolzen. Ihre Gesellschaftsanteile sind aber immer noch € 10.000 wert. Ein Vermögenstransfer aufgrund der Einlage hat nicht stattgefunden.

Abwandlung: Das Eigenkapital der X-OHG beträgt € 20.000, der Unternehmenswert aufgrund stiller Reserven € 200.000. B leistet eine Einlage in Höhe von € 10.000 und bekommt entsprechend seiner Einlage Gesellschaftsanteile.

Lösung Abwandlung:

X1 und X2 sind zu jeweils 50 v. H. an der Gesellschaft beteiligt. Entsprechend der Höhe der stillen Reserven steht ihren Gesellschaftsanteilen jeweils ein Unternehmenswert von € 100.000 gegenüber. Mit der Leistung der Einlage des B schmelzen jedoch die Gesellschaftsanteile um jeweils 16,66 v. H. ab.

Aktiva	Passiva
Maschinen (Verkehrswert € 200.000) € 20.000	Kapitalkonto I (X1) € 10.000
Bank € 10.000	Kapitalkonto I (X2) € 10.000
	Kapitalkonto I (B) € 10.000
€ 30.000	€ 30.000

Der Unternehmenswert der X-OHG beträgt nach Leistung der Einlage € 210.000. X1, X2 und B sind zu jeweils 33,33 v. H. beteiligt, mithin sind ihre Anteile jeweils € 70.000 wert. Aufgrund der Einlage des B sind X1 und X2

jeweils um € 30.000 entreichert. B hingegen hat € 10.000 aufgewendet und ist um € 60.000 bereichert. Der schenkungsteuerliche Vorgang liegt in der überproportionalen Zuwendung der stillen Reserven; der Vermögenstransfer liegt in Richtung X1 und X2 zu B vor. Allerdings sind Entreicherungs- und Bereicherungsgegenstand (Stille Reserven in den Gesellschaftsanteilen) identisch; mithin ist kein Fall einer mittelbaren Schenkung gegeben. Hierbei dürfte es sich vielmehr um eine gemischte Schenkung handeln. B wendet € 10.000 auf, um einen Gesellschaftsanteil im Wert von sodann € 70.000 zu erhalten. Er hat folglich den Gesellschaftsanteil zu $\frac{1}{7}$ entgeltlich und zu $\frac{6}{7}$ unentgeltlich erworben.¹⁴

Weitere Abwandlung: Interessant ist der Fall aber, wenn X1 und X2 dem B jeweils € 5.000 unter der Bedingung zuwenden, den Betrag in die X-OHG einzulegen und ihn dabei überproportional an den stillen Reserven beteiligen.¹⁵

In diesem Fall liegt aufgrund der Geldzuwendung zunächst eine mittelbare Schenkung mit der Bedingung vor, den Geldbetrag zur Einlage zu verwenden. Denn mit dem Geld (Entreichung bei X1 und X2) erwirbt B den Gesellschaftsanteil (Bereicherungsgegenstand). Schenkungsgegenstand ist damit nicht die Geldzuwendung, sondern der erworbene Gesellschaftsanteil. Gleichzeitig liegt aber in der überproportionalen Zuwendung von stillen Reserven eine zweite Schenkung vor. Diese Schenkung stellt sich als gemischte Schenkung dar. Denn B muß sich zur Erfüllung der aufschiebenden Bedingung des (mittelbaren) Schenkungsvertrags den Schenkungsgegenstand (Gesellschaftsanteil) beschaffen. Mit dem ihm zugewandten Geld erwarb er neben dem eigentlichen Zuwendungsgegenstand (Gesellschaftsanteil) darüber hinausgehend die in dem Gesellschaftsanteil innewohnenden stillen Reserven. Da B für diese stillen Reserven kein Entgelt zahlte, erwarb er sie unentgeltlich. Damit aber stellt sich der Gesamtvorgang als teilentgeltlich dar. Problematisch ist in diesem Fall aber die schenkungsteuerliche Erfassung der Bereicherung.

Hinsichtlich der ersten Schenkung wird der Gesellschaftsanteil entsprechend der Vorgaben des § 12 Abs. 5 ErbStG bewertet und anschließend besteuert. Der erworbene Gesellschaftsanteil hat einen tatsächlichen Wert von € 70.000. Aufgewendet wurden jedoch nur € 10.000. Insofern ist mittelbar $\frac{1}{7}$ des Gesellschaftsanteils geschenkt worden. Der Gesellschaftsanteil des B beträgt 33,33 v. H. und ist mit dem Steuerbilanzwert zu bewerten, also mit € 10.000. Hiervon ist dem B $\frac{1}{7}$ im Wege einer mittelbaren Schenkung zugewandt worden, die schenkungsteuerliche

14 Wegen der Berechnung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage s. Schuck, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, 2. Aufl. 2004, § 7 ErbStG Rn. 40.

15 BFH v. 29. 1. 1959 – III 71/58 U, BStBl. III 1959, 155.

Bemessungsgrundlage beträgt mithin € 1.428,57. Dabei können, da sich die Gesellschaftsanteile zuvor im Vermögen der Schenker befanden, die Steuerbegünstigungen der §§ 13 a, 19 a ErbStG in Anspruch genommen werden (vgl. R 56 Abs. 2 ErbStR Stand 31. 3. 2005).

Fraglich ist ferner die schenkungsteuerliche Erfassung der überproportionalen Zuwendung der stillen Reserven in Höhe von $\frac{6}{7}$ des tatsächlichen Wertes, also in Höhe von € 60.000. Auch hier gilt § 12 Abs. 5 ErbStG. Dieser verweist für die Bewertung des Gesellschaftsanteils auf §§ 95 – 99, 103, 104, 109 Abs. 1 und 2, 137 BewG. Der Ansatz der Wirtschaftsgüter erfolgt dabei gem. § 109 Abs. 1 BewG mit den Steuerbilanzwerten. Da der Steuerbilanzwert des Gesellschaftsanteils im vorliegenden Fall € 70.000 beträgt und B hiervon $\frac{6}{7}$ unentgeltlich zugewandt bekam, hat er € 8.571,43 der Schenkungsteuer zu unterwerfen. In dem Beispielsfall hätte B folglich insgesamt lediglich eine schenkungsteuerliche Bereicherung in Höhe von € 10.000, nämlich € 1.428,57 aus der mittelbaren Zuwendung eines $\frac{1}{6}$ Mitunternehmeranteils und € 8.571,43 aus der unmittelbaren Zuwendung

eines $\frac{6}{7}$ Mitunternehmeranteils. Am vorliegenden Beispiel wird verdeutlicht, daß bei einer unentgeltlichen Zuwendung von Mitunternehmeranteilen, unabhängig davon, ob es sich um eine unmittelbare oder eine mittelbare Zuwendung handelt, die überproportionale Zuwendung der stillen Reserven bei der Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage außer Betracht bleiben.

IV. Zusammenfassung

Wie die obige Darstellung zeigt, sind bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen von Gesellschaftsanteilen insbesondere die Grundzüge der mittelbaren Zuwendung zu beachten. Denn mit der mittelbaren Zuwendung können sich nicht nur Vorteile im Hinblick auf die Bewertung, sondern auch erhebliche Nachteile durch die Nichtanwendbarkeit der §§ 13 a, 19 a ErbStG ergeben. Unabhängig von der Anwendbarkeit der §§ 13 a, 19 a ErbStG kann die mittelbare Schenkung aber auch als Gestaltungsinstrument bei Beteiligungen mit stillen Reserven eingesetzt werden.

Wegzugbesteuerung

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Kiedrich (bei Wiesbaden)

1. Teil: Wegzug von deutschen Unternehmen ins Ausland

Seit Ende der 90er Jahre des vergangenen Jahrhunderts werden in die Bestrebungen deutscher Unternehmen, Steuern zu sparen, nicht nur die dafür in Deutschland zulässigen Möglichkeiten einbezogen, sondern auch die Erweiterung dieser Möglichkeiten durch Einbeziehung internationaler Aktivitäten bis hin zur Verlagerung von Unternehmensteilen oder des ganzen Unternehmens ins Ausland.

Vor allem große Unternehmen haben ihre internationalen Tätigkeiten verstärkt, indem Produktionsstätten in EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten verlagert oder dort neu gegründet wurden. Beliebte sind asiatische Staaten wie beispielsweise China mit Hongkong, Singapur, Thailand, Malaysia oder Korea. Im Falle von Fusionen wurde verschiedentlich der Sitz des neuen Unternehmens im europäischen Ausland, z. B. in Österreich oder Frankreich, oder in Drittstaaten wie z. B. in der Schweiz oder den USA gewählt. Mittelständische und kleine Unternehmen folgen diesen Beispielen während der letzten Jahre zunehmend in der Hoffnung, ihre Existenz dadurch langfristig sichern zu können. Dabei sind durchaus nicht nur produzierende Unternehmen be-

reit, im Ausland tätig zu werden. Auch Dienstleistungsunternehmen nehmen diese Chancen in steigendem Umfang wahr. Zu beobachten ist aber auch, daß die Unternehmen häufiger den Unternehmenssitz oder sogar das gesamte Unternehmen ins Ausland verlegen. Manchmal verbleiben noch Betriebsstätten in Deutschland, oft werden sämtliche Unternehmensaktivitäten aus Deutschland abgezogen.

Diese Entwicklung gibt auch bisher ausschließlich in Deutschland ansässigen und tätigen Unternehmen Anlaß, für die langfristige Erhaltung ihrer Existenz oder auch für die Steigerung des wirtschaftlichen Erfolgs festzustellen, ob eine teilweise Verlagerung ihrer Aktivitäten oder eine Auswanderung des gesamten Unternehmens ins Ausland unter steuerlichen Gesichtspunkten aus deutscher Sicht sinnvoll ist. Geprüft werden sollte in diesem Fall auch, ob es steuerlich günstiger ist, die Tätigkeiten in Mitgliedstaaten der EU oder in Drittstaaten zu verlagern.

A. Wegzug in EU-Mitgliedstaaten

Zunächst wird zu prüfen sein, welche steuerlichen Auswirkungen für das Unternehmen und seine Inhaber oder Gesellschafter es hat, wenn ein Unternehmen einzelne Betriebs-

stätten in einen EU-Mitgliedstaat verlagert oder nur den Unternehmenssitz in einen EU-Mitgliedstaat verlegt oder künftig das gesamte Unternehmen einschließlich Sitz und aller Betriebsstätten in einem EU-Mitgliedstaat betreibt.

I. Verlagerung einer Betriebsstätte in einen EU-Mitgliedstaat

Wird eine Betriebsstätte in Deutschland geschlossen und in einem EU-Mitgliedstaat neu gegründet, so ist dieser Vorgang unter verschiedenen steuerlichen Gesichtspunkten zu betrachten. Im einzelnen sind hier die Bestimmungen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Außensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetzes Deutschlands und die außensteuerlichen Bestimmungen des betreffenden EU-Mitgliedstaates zu beachten. Die Bestimmungen der EU u. a. zur Niederlassungsfreiheit und die Rechtsprechung des EuGH dürfen nicht außer acht gelassen werden. Schließlich finden die Regeln der jeweils von Deutschland und dem betreffenden EU-Mitgliedstaat getroffenen Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung.

1. Betriebsstätte

Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätte sind insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen anzusehen. Im folgenden werden die Stätte der Geschäftsleitung und der Sitz des Unternehmens sowie die Tochtergesellschaft gesondert behandelt. Gegenstand dieses Abschnitts sind die übrigen Arten der Betriebsstätten.

2. Besteuerung der in der ausländischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte

In der ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte unterliegen der Besteuerung nach den Bestimmungen des anderen EU-Mitgliedstaates. Diese ausländischen Einkünfte sind nach dem in Deutschland geltenden Welteinkommensprinzip in Deutschland ebenfalls grundsätzlich steuerpflichtig. Das gilt für natürliche Personen wie für Körperschaften (§§ 1 Abs. 1, 2 a, 34 c, 34 d, 50 d, 50 g, 50 h EStG, §§ 1 Abs. 1 und 2, 8 Abs. 1, 26 KStG). Die Einkünfte werden daher zweimal besteuert, wenn nicht in beiden Staaten Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung zugelassen werden. Nach deutschem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer, durch Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht, durch Festsetzung eines Pauschbetrages oder durch Erlaß vermieden oder gemildert (§ 34 c, § 34 d EStG, § 26 KStG). Welche Variante der Berücksichtigung der ausländischen Steuer gewählt wird, hängt im wesentlichen davon ab, ob und in welchem Umfang die ausländische Steuer der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer entspricht.

Ein Abzug der in der ausländischen Betriebsstätte entstandenen Verluste ist nur nach § 2 a EStG möglich. Der Verlustabzug ist für bestimmte Einkünfte insoweit beschränkt möglich, als negative Einkünfte mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Verluste dürfen auch nicht nach § 10 d EStG abgezogen werden (§ 2 a Abs. 1 EStG). Ausnahmsweise dürfen Verluste aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, die Bewirkung gewerblicher Leistungen oder andere Aktivitäten zum Gegenstand hat (§ 2 a Abs. 2 EStG).

Ausländische Betriebsstätten unterliegen nicht der deutschen Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG). Dies wird für die Erhebung der deutschen Gewerbesteuer insofern berücksichtigt, als der Gewerbeertrag des deutschen Unternehmens um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt wird, der auf die nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt (§ 9 Nr. 3 GewStG).

Umsatzsteuerpflichtig sind Innenumsätze zwischen Unternehmen und Betriebsstätte nicht.

Der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen auch die sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die als bilaterale völkerrechtliche Verträge zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem EU-Mitgliedstaat oder auch zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem Drittstaat abgeschlossen werden. Die Bestimmungen eines DBA gehen den deutschen Steuergesetzen im Rang jedoch nur vor, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind (§ 2 AO).

In den DBA wird das Besteuerungsrecht der jeweiligen Vertragsstaaten geregelt. Abhängig von den Einkunftsarten wird das Besteuerungsrecht dem Sitz- oder dem Quellenstaat vollständig oder teilweise zugeordnet. Ergänzend dazu wird vereinbart, wie die Besteuerung in dem anderen Staat, der nicht zur Besteuerung berechtigt ist, so durchzuführen ist, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Möglichkeiten umfassen die Freistellung von der Besteuerung mit oder ohne Progressionsvorbehalt, die Anrechnung oder den Abzug der Steuern.

Neben den Bestimmungen des DBA und des Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetzes sind die Bestimmungen des Außensteuergesetzes zu beachten. So werden die Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung durch die DBA nicht berührt (§§ 7 – 14, § 20 Abs. 1 AStG).

Die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) dient dazu, Steuervorteile für in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige zu vermeiden, die dadurch erlangt werden sollen, daß wirtschaftliche Aktivitäten im niedrig besteuerten Ausland über zwischengeschaltete Körperschaften mit Sitz im niedrig besteuerten Ausland ausgeübt werden und deshalb die Einkünfte aus diesen Aktivitäten nicht direkt in Deutschland bezogen und versteuert werden. Stattdessen werden die Einkünfte von der Zwischengesellschaft bezogen und im niedrig besteuerten Ausland versteuert.

Wenn also unbeschränkt Steuerpflichtige an einer ausländischen Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem niedrig besteuerten Staat zu mehr als 50% beteiligt sind, so sind die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei jedem dieser Steuerpflichtigen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft entfällt (§ 7 Abs. 1 AStG). Sind mehrere Personen beteiligt, so werden ihre Anteile zusammengerechnet und die Hinzurechnung durchgeführt, wenn die Summe der Anteile 50% überschreitet. Diese steuerpflichtigen Einkünfte sind mit dem in § 10 AStG bezeichneten Betrag bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen anzusetzen und als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern (§ 10 Abs. 2 AStG). Außerdem wird der Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer unterworfen (§ 21 Abs. 7 Satz 4, § 10 Abs. 2 AStG).

3. Betriebsstätte eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft

Eine Betriebsstätte dieser Art führt bei einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft dazu, daß die erzielten Einkünfte oder Verluste den Inhabern als deutschen Steuerpflichtigen unmittelbar steuerlich zugerechnet werden. Hier ist eine Doppelbesteuerung mittels der DBA zu vermeiden. Das Außensteuer- und Einkommensteuergesetz kommen erst zur Anwendung, wenn das DBA keine Regelung enthält.

4. Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft

Die rechtlich unselbständige Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft ist im Prinzip steuerlich genauso zu behandeln wie die eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft. Die Besteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft erfolgt hier jedoch nach dem Körperschaftsteuergesetz. Handelt es sich um eine Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem gleich hoch besteuerten EU-Mitgliedstaat, so ergeben sich steuerlich keine Besonderheiten. Sofern die Kapitalgesellschaft jedoch ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem niedrig besteuerten EU-Mitgliedstaat hat, sind die Bestimmungen des Außensteuergesetzes zur Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten.

II. Errichtung einer selbständigen Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat

Bei der Errichtung einer selbständigen Tochtergesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat bleiben die übrigen rechtlichen und organisatorischen Verhältnisse des Unternehmens in Deutschland unverändert.

1. Tochtergesellschaft

Die Errichtung einer selbständigen Tochtergesellschaft oder auch einer selbständigen Zweigniederlassung richtet sich nach der neueren Rechtsprechung des EuGH nach dem Recht des EU-Mitgliedstaates, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat. Die steuerlichen Auswirkungen werden im wesentlichen von der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU bestimmt.

Die ausländische Tochtergesellschaft unterliegt nicht der deutschen Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG). Der Gewerbeertrag des deutschen Unternehmens wird um die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland gekürzt, wenn das deutsche Unternehmen am Nennkapital der Tochtergesellschaft seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel beteiligt ist und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (§ 9 Nr. 7 GewStG). Handelt es sich bei der ausländischen Gesellschaft um eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, so wird der Gewerbeertrag des deutschen Unternehmens nach § 9 Nr. 2 GewStG um die Anteile am Gewinn dieser Gesellschaft gekürzt. Umsatzsteuerpflicht besteht nicht im Falle der Organschaft (§ 2 Abs. 2 UStG).

2. Tochtergesellschaft eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft

Die Einkünfte der Tochtergesellschaft sind in dem EU-Mitgliedstaat ihres Sitzes zu versteuern. Gewinnauszahlungen in Form von Dividenden sind dem Einzelunternehmer und der Personengesellschaft unmittelbar zuzurechnen. Eine Besteuerung erfolgt nach dem Recht des Staates, der dem DBA zufolge das Besteuerungsrecht hat. Ergänzend finden die deutschen Einkommensteuer- und Außensteuerregelungen Anwendung.

3. Tochtergesellschaft einer Kapitalgesellschaft

Einkünfte der Tochtergesellschaft sind in dem EU-Mitgliedstaat zu versteuern, in dem sie ihren Sitz hat. Gewinne sind in Form von Dividenden an die Muttergesellschaft auszu zahlen. Verluste können nicht an die Muttergesellschaft weitergereicht werden. Ein etwaig angestrebter Verlustausgleich richtet sich hier nach der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU. Alle anderen Steuern wie Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer sind von der Tochtergesellschaft unmittelbar nach dem Steuerrecht des EU-Staates zu behandeln, in dem die Tochtergesellschaft ihren Sitz hat.

III. Verlagerung des Unternehmenssitzes in einen EU-Mitgliedstaat

In diesem Fall wird nur der Unternehmenssitz in einen EU-Mitgliedstaat verlagert. Die Produktions- und Betriebsstätten sowie die selbständigen und unselbständigen Niederlassungen des Unternehmens in Deutschland bleiben unverändert bestehen.

1. Unternehmenssitz

Sitz des Unternehmens ist der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung dafür bestimmt wird (§ 11 AO). Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Körperschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Sämtliche Einkünfte sind körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 und 2 KStG).

2. Unternehmenssitz eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft

Wird der Unternehmenssitz des Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft in einen EU-Mitgliedstaat verlagert, so bestimmt sich die Besteuerung der am Unternehmenssitz erzielten Einkünfte im wesentlichen nach dem Recht dieses EU-Mitgliedstaates. Die Besteuerung der Produktions- und Betriebsstätten sowie der selbständigen und unselbständigen Niederlassungen des Unternehmens, die in Deutschland verbleiben, richtet sich nach deutschem Steuerrecht. Behalten der Einzelunternehmer oder die Gesellschafter der Personengesellschaft ihren Wohnsitz in Deutschland, so werden die aus dem Unternehmen insgesamt erwirtschafteten Einkünfte des Einzelunternehmers oder der Gesellschafter nach deutschem Steuerrecht besteuert. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind die DBA, das Außensteuergesetz sowie die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.

3. Unternehmenssitz einer Kapitalgesellschaft

Die Verlagerung des Unternehmenssitzes oder der Geschäftsleitung einer in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ins Ausland, ohne daß gleichzeitig eine Verlagerung der Betriebsstätten oder Niederlassungen stattfindet, führt dazu, daß sie aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet (§ 12 Abs. 1 KStG). Die Verlagerung führt zu einer Besteuerung des Unternehmens nach dem Steuerrecht des EU-Mitgliedstaates, in dem der Unternehmenssitz oder die Geschäftsleitung sich dann befindet. In Deutschland erzielte Einkünfte der Betriebsstätten und Niederlassungen unterliegen grundsätzlich der deutschen Steuerhoheit. Die Besteuerung wird jedoch durch das Steuerrecht des anderen EU-Mitgliedstaates modifiziert. Hier sind die deutschen Bestimmungen zum internationalen Steuerrecht sowie das DBA anzuwenden. Werden Gewinnanteile an die in Deutschland ansässigen Gesellschafter ausgeschüttet, werden diese nach dem Recht

des EU-Mitgliedstaates und dem deutschen Steuerrecht besteuert. Eine Doppelbesteuerung wird nach dem zwischen beiden Staaten geltenden DBA und nach deutschem Einkommensteuerrecht vermieden.

IV. Verlagerung des gesamten Unternehmens in einen EU-Mitgliedstaat

Durch die Verlagerung des gesamten Unternehmens in einen anderen EU-Mitgliedstaat findet der Wegzug des Unternehmens statt. In diesem Fall findet in Deutschland keine Geschäftstätigkeit mehr statt. Die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland endet. Vom Zeitpunkt des Umzugs des Unternehmens in den anderen EU-Mitgliedstaat wird es den steuerlichen Bestimmungen dieses Staates unterworfen. Werden Gewinne an die in Deutschland ansässigen Gesellschafter der Kapital- oder Personengesellschaft oder Inhaber des Unternehmens ausgezahlt, werden diese nach dem Recht des EU-Mitgliedstaates und dem deutschen Steuerrecht besteuert. Eine Doppelbesteuerung wird nach dem zwischen beiden Staaten geltenden DBA und nach deutschem Einkommensteuerrecht vermieden.

B. Wegzug in Drittstaaten

Ferner wird die steuerliche Auswirkung für das Unternehmen und seine Inhaber oder Gesellschafter für den Fall zu prüfen sein, daß ein Unternehmen einzelne Betriebsstätten oder nur den Unternehmenssitz oder das gesamte Unternehmen einschließlich Sitz und aller Betriebsstätten in einen Drittstaat verlagert. Die steuerlichen Bestimmungen der EU und die Rechtsprechung des EuGH finden in diesen Fällen keine Anwendung. Vielmehr gelten vorrangig die Bestimmungen der mit dem jeweiligen Drittstaat vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen. Besteht beispielsweise ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder wird durch das DBA die in dem Drittstaat zu zahlende Steuer nicht erfaßt oder die Doppelbesteuerung aus anderen Gründen nicht vermieden, so sind die Vorschriften des deutschen Außensteuergesetzes und dazu die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, z. B. §§ 34 c und 34 d, anzuwenden. Die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen erfolgt nach §§ 49 ff. EStG.

I. Verlagerung einer Betriebsstätte in einen Drittstaat

Wird eine Betriebsstätte in den Drittstaat verlagert, im übrigen aber der Unternehmenssitz in Deutschland beibehalten, so erfolgt die Besteuerung der Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Drittstaates und dem etwaig vereinbarten DBA, wenn es diesen Fall erfaßt.

II. Errichtung einer selbständigen Tochtergesellschaft in einem Drittstaat

Die Besteuerung der in dem Drittstaat neu errichteten selbständigen Tochtergesellschaft erfolgt ebenfalls nach dem Steuerrecht des Drittstaates und dem DBA, sofern es die

Einkünfte aus der Tätigkeit der Tochtergesellschaft erfaßt. Behält das Unternehmen seinen Sitz in Deutschland, so ändert sich die Besteuerung der übrigen in Deutschland erzielten Einkünfte nicht. Für die Besteuerung der Inhaber oder Gesellschafter des Unternehmens, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben, ändert sich die Besteuerung ebenfalls nicht. Je nach Fallgestaltung ist jedoch die Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten.

III. Verlagerung des Unternehmenssitzes in einen Drittstaat

Sofern der Sitz des Unternehmens einschließlich der Geschäftsleitung in den Drittstaat verlagert wird, aber Betriebsstätten oder selbständige Tochtergesellschaften in Deutschland verbleiben, endet die Steuerpflicht des Unternehmens in Deutschland. Es werden nur noch die verbliebenen Betriebsstätten und selbständigen Tochtergesellschaften in Deutschland besteuert. In diesem Fall findet ein bestehendes DBA aus der Sicht des Drittstaates Anwendung, ergänzt

durch die deutschen Vorschriften des internationalen Steuerrechts.

IV. Verlagerung des gesamten Unternehmens in einen Drittstaat

Bei der Verlagerung des gesamten Unternehmens in den Drittstaat in dem Sinne, daß der Sitz, die Geschäftsleitung und sämtliche unternehmerische Aktivitäten künftig im Drittstaat sind, endet die Steuerpflicht in Deutschland. Sämtliche Betriebsstätten, selbständige oder unselbständige Niederlassungen werden in Deutschland geschlossen. Dann endet die Steuerpflicht des Unternehmens in Deutschland im Zeitpunkt des Wegzugs.

Bleiben Gesellschafter oder Inhaber in Deutschland ansässig, so werden die Einkünfte dieser Personen aus dem Unternehmen im Drittstaat in Deutschland als Auslandseinkünfte besteuert. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um juristische oder natürliche Personen handelt.

Get my money, get my child – Titel juristischer Fachaufsätze (Teil III)

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich/Vaduz

Nach **steueranwaltsmagazin** 2004, 34 ff. und 2005, 2 ff. folgt nun Teil III der Umschau über die Titulierungen und deren teilweise zwanghafte Witzigkeit: Wie immer, wir bleiben im *Steuerrecht*. Obwohl es die Kollegen im Internationalen Wirtschaftsrecht schon einfacher haben. Da wimmelt es nur so von „Tieren“ – allein zwei Aufsätze, hintereinander in der RIW abgedruckt, stehen für viele andere: „Das Schild gegen den Drachen“ (ein Mehrteiler) und „Schwarze Schafe oder weiße Ritter?“ lassen uns zu dem Schluß kommen, eine Rubrik „Tierisches“ einzuführen.

Wenn der Eindruck nicht ganz trügt, wächst auch die Titelei der DStR manchmal über sich hinaus: „Wenn das Kind bereits in den Brunnen fiel...“ läßt (nicht nur sprachlich) Böses ahnen. Da der Titel bereits 2004 erschien, läuft er außer Konkurrenz. Schubladisieren wir mal 2005:

Schublade 1: Die Knüller

Engagiert und gegen alles Mögliche: „Wider die verfahrensrechtliche Gleichschaltung der vGA!“ Wer möchte schon „...im Visier des EuGH“ stehen? Oder sich mit „Inbound- und Outbound-Fällen nach der Entscheidung „Marks & Spencer“ herumschlagen?

Schublade 2: Die Klassiker

„Gewerblicher Grundstückshandel“ kassiert bei Google wahrscheinlich über 10.000 Treffer. Sehr schön: „Aktienwerb durch Wandlung von Wandelanleihen“. Ebenso klassisch klar der Aufsatz über das „Internationale Schachtelprivileg“ oder die „CFC-Gesetzgebung...“.

Schublade 3: Die Evergreens

„Ausgewählte Aspekte“ dürfen nie fehlen, ebensowenig wie „Risiken des...“ oder „Zur Auslegung von...“ oder „Fragen der...“. Und „Neue Rechtsentwicklungen“ gibt es immer noch, ebenso den „Maßgeblichen Zeitpunkt für...“.

Schublade 4: Die Philosophen

Beim Thema „vGA durch Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung“ kommt einem unweigerlich „Das Kapital“ von Carlos Marxos in den Sinn. Bei „Liebhaberei, Spenden...“ eher nicht. „Ausweg oder Irrweg“ fragen daher einige. „Aktuelles Beratungs-Know How“ hilft sicher. „...– Steine statt Brot“ hilft nicht.

Schublade 5: Die Nebulösen

„Umsatzsteuerliche Neuorientierung“ ist etwa so eindeutig wie das „Richtlinien-Umsetzungsgesetz“. „Ausschluß des Verlustausgleichs“ klingt ähnlich klar, völlig abgehoben dann „Keine Sachbezugsfreigrenze bei Barlohnzuschüssen“. Eigentlich schon fast preisverdächtig.

Schublade 6: Die Trocken (brut)

„Die freigiebige Zuwendung“ scheint so typisch deutsch wie „Kein Vertrauensschutz für...“ oder „Nützliche Aufwendungen“. „Geburtstage und Reisen – steuerlich betrachtet“ – solche Titel müssen aus dem Keller einer Universität stammen. „Analoge Abkommensanwendung zur Überwindung von Qualifikationskonflikten“ klingt irgendwie digital, genauso wie „Treaty override“ ein bißchen nach Easy Rider klingt.

Schublade 7: Die Ewiggestrigen

„Nachträgliche Werbungskosten“ sind damit eigentlich nicht gemeint. Eher Titel wie „Zur Abgrenzung von...“ oder „Abgrenzungsprobleme bei...“. Literarische Nachrufe wie „Nochmals...“ sterben nicht aus, ebenso wie die postmortale Überschrift „Das Ende der...“.

Schublade 8: Die Fies (en)

„Anwalts-LLP in Deutschland“ meint man zu verstehen, versteht man aber ohne Fachanwalt für Gesellschaftsrecht nicht. Die „Kürzung der Abziehbarkeit von ...“ tut richtig

weh, wie etwa die „Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel...“ oder der schlichte „Zugriff der Finanzverwaltung“.

Schublade 9: Die Schlichten

„VIP-Logen in Sportstätten“ versteht jeder. „Umsatzsteuerliche Risiken“ auch. „Minderschwere Fälle...“ kommen gleich danach. „Die Besteuerung international tätiger Berufskraftfahrer“ scheint ebenso mobil wie die Frage „Wohin geht das ...-recht?“.

Schublade 10: Die zwanghaft Angepassten

Die „Mangelhafte Besteuerung der Prostitution“ klingt etwas besser als „Mißbrauch und Mißbrauchsverhütung...“ Die „Neue US-Subpart F-Regel“ versteht höchstens der Autor selbst, auch die „Advanced Pricing Agreements“ klingen eher nach der kreativen Übersetzung einer Vergütungsvereinbarung.

And the winner is...

...eigentlich mal wieder ein Fachfremder, der aber kraft (früheren) Amtes den Generalüberblick haben sollte. Der frühere Justizminister *Schmidt-Jortzig*, bisher kaum durch humorvolle Einlagen aufgefallen, titelte in einer Festschrift: „Feinstaub, Kampfstaub, Aktenstaub – Ein Anschauungsbeispiel politischer Erlebnispengewinnung“. Aber wir lassen es bei einem Steuerrechts-Titel: Fast zu schön „Schwarzarbeit heute...“ (sollte in keiner Dorfkneipe fehlen).

Der Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten

Rechtsanwalt Olaf G. von Briel, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, Düsseldorf

1. Einleitung

Die Verjährung dient grundsätzlich dem Ausgleich von Gerechtigkeit, Rechtssicherheit und Rechtsfrieden und hat damit erhebliche Bedeutung auch für das Strafrecht, da sie durch bloßen Zeitablauf eintritt.¹ Gerade die Komplexität vieler steuer(straf)rechtlicher Sachverhalte begründet die praktische Relevanz des Verfolgungsverjährungsrechts im Steuerstrafrecht, die sich von der Vollstreckungsverjährung für bereits rechtskräftig ausgesprochene Strafen und Bußen und der steuerrechtlichen Festsetzungsverjährung unterscheidet. Das Ruhen und die Unterbrechung der Verjährung

sind nicht Gegenstand der vorliegenden Darstellung und werden Gegenstand eines eigenen Beitrags sein.

2. Allgemeines zur Verfolgungsverjährung

Die Verfolgungsverjährung ist in den §§ 78 bis 79 b StGB, §§ 31 bis 34 OWiG geregelt. Diese Normen gelten nach den §§ 369 Abs. 2, 377 Abs. 2 AO auch für Steuerstraftaten und

¹ BGHSt 18, 274

Steuerordnungswidrigkeiten, die durch § 376 AO und § 384 AO ergänzt werden. Bei reinen Tätigkeitsdelikten beginnt die Verjährung, sobald die Tat beendet ist (§ 78 a StGB, § 31 Abs. 3 OWiG). Bei Erfolgsdelikten beginnt die Verjährung mit dem Zeitpunkt des Eintritts des tatbestandlichen Erfolges. Sonn- und Feiertage spielen dabei für die Fristberechnung im Strafrecht keine Rolle (§§ 43 Abs. 2 StPO, 46 Abs. 1 OWiG).² Verletzt der Täter durch ein und dieselbe Handlung mehrere Gesetze (Tateinheit, §§ 52 StGB, 19 OWiG), so bestimmt sich die Verjährung für jede Gesetzesverletzung gesondert.³

Die Verjährung ist von Amts wegen zu prüfen. Weiterhin ist der Grundsatz in dubio pro reo zu beachten, da er uneingeschränkt für das Verjährungsrecht in Strafsachen Geltung beansprucht.⁴

3. Wirkung der Verfolgungsverjährung

Die Verjährung führt nach h. M. zu einem Verfahrenshindernis⁵ mit der Folge, daß zwar keine Straffreiheit eintritt, der Täter aber nicht verfolgt werden darf. Ist der Täter bereits angeklagt, ist er nicht freizusprechen, sondern das Verfahren ist gem. §§ 206 a, 260 Abs. 3 StPO einzustellen. Bei einer Verfahrenseinstellung wegen Verjährung trägt die Landeskasse grundsätzlich die Verfahrenskosten (§§ 464 Abs. 1, 467 Abs. 1 StPO, 46 Abs. 1 OWiG). Sofern eine Bestrafung bei nur teilweiser Verjährung möglich ist, können verjährte Taten – wie andere Umstände aus dem Lebensbereich des Täters – bei der Strafzumessung zu seinem Nachteil berücksichtigt werden.⁶ Da ihre Begehung aber – für sich genommen – nicht mehr dazu führen kann, auf sie eine Verurteilung zu stützen, dürfen derartige Taten auch mittelbar nicht, etwa im Rahmen der Strafzumessung für nichtverjährte Taten, ihrer vollen Schwere nach zu Lasten des Betroffenen gewertet werden.⁷

4. Verjährungsfristen für Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten

a) Allgemeines zu den Verjährungsfristen

Grundsätzlich richten sich die Verjährungsfristen nach der Höhe der Straf- und Bußgeldandrohung (§§ 78 Abs. 4 StGB, 31 Abs. 2 OWiG), soweit keine Sonderregelungen (§ 384 AO) bestehen. Ohne Bedeutung für die Verjährung ist dabei jedoch die erhöhte Strafandrohung bei besonders schweren Fällen (z.B. § 370 Abs. 3 AO). Auch die Möglichkeit, das gesetzliche Höchstmaß der Geldbuße nach § 17 Abs. 4 OWiG zu überschreiten, um den wirtschaftlichen Vorteil, den der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat, abzuschöpfen, ist verjährungsrechtlich ohne Bedeutung.

b) Verjährungsfristen von Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten

- In zehn Jahren verjährt gem. § 79 Abs. 3 Nr. 3 StGB der Straftatbestand der gewerbs- oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung nach § 370 a AO.
- In fünf Jahren verjährt gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB der Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO); Bannbruch (§ 372, § 369 Abs. 1 Nr. 2 AO); gewerbsmäßiger, gewaltsamer und bandenmäßiger Schmuggel (§ 373 AO); Steuerhehlerei (§ 374 AO); Fälschung von Steuerzeichen (§ 148 Abs. 1 StGB, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO); Vorbereitung der Fälschung von Steuerzeichen (§ 149 StGB, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO); leichtfertige Steuerverkürzung (§§ 378, 384 AO); Steuergefährdung (§§ 379, 384 AO) und Gefährdung der Abzugsteuern (§§ 380, 384 AO).
- In drei Jahren, wegen einer Strafandrohung im Höchstmaß von bis zu einem Jahr (§ 78 Abs. 3 Nr. 5 StGB), verjähren: Wiederverwendung von Steuerzeichen (§ 148 Abs. 2 StGB, § 369 Abs. 1 Nr. 3 AO); wegen Androhung einer Geldbuße im Höchstmaß von mehr als 15.000 Euro (§ 31 Abs. 2 Nr. 1 OWiG) der unzulässige Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen nach § 383 AO (§ 377 Abs. 2 AO, § 31 Abs. 2 Nr. 1 OWiG).
- In zwei Jahren, wegen Androhung einer Geldbuße im Höchstmaß von mehr als 2.500 Euro bis 15.000 Euro (§ 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG), verjähren: Verbrauchsteuergefährdung (§ 381 AO; § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG, § 377 Abs. 2 AO); die Gefährdung der Eingangsabgaben (§ 382 AO; § 377 Abs. 2 AO, § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG) sowie die Verletzung von Aufbewahrungs-, Melde-, Berichtigungs- und Vorlagepflichten nach § 26 a UStG (§ 377 Abs. 2 AO, § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG).
- Die absolute Strafverfolgungsverjährung tritt ungeachtet von Unterbrechungshandlungen spätestens nach Ablauf des Doppelten der gesetzlichen Verjährungsfrist ein (§ 78 c Abs. 3 Satz 1 StGB, § 33 Abs. 3 Satz 1 OWiG).

5. Beginn der Verjährung

a) Grundsätzliches

Nach § 78 a StGB beginnt die Verjährung grundsätzlich, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt. Vollendet ist eine Tat, wenn sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen einer Sanktionsnorm erfüllt sind.

2 Tröndle/Fischer, StGB, § 78 a, Rdnr. 6.

3 BGH, wistra 1990, 149, 150.

4 BGHSt 18, 274, BGH, NJW 1998, 1568.

5 BGHSt 2, 301, 305.

6 BGH, wistra 1990, 146; BGH, wistra 1990, 351, 352; BGH, wistra 1993, 262, 263; BGH, wistra 1994, 223.

7 BGH, wistra 1994, 223, 224.

Beendet ist die Tat dann, wenn sie ihren Abschluß gefunden hat; d. h. bei Erfolgsdelikten, mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs.⁸ Da Steuern namentlich dann verkürzt sind, wenn sie nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden, ist der Eintritt der Steuerverkürzung maßgebender Zeitpunkt für den Beginn der Verjährung, soweit sich der Zeitpunkt der Beendigung mit dem der Vollendung deckt. In der Regel fallen die Zeitpunkte bei den Steuerdelikten zusammen. Bei der Umsatzsteuerverkürzung fallen die Zeitpunkte jedoch auseinander, da die Umsatzsteuer sowohl in sog. Voranmeldungen als auch in einer Jahreserklärung zu deklarieren ist.

Die Fortdauer steuerlicher Erklärungspflichten steht der Beendigung der Steuerhinterziehung ebensowenig entgegen⁹ wie der Umstand, daß die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO)¹⁰ als vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO)¹¹ ergangen ist. Der Fristbeginn für die Verfolgungsverjährung ist für Veranlagungssteuern anders zu bestimmen als für Fälligkeitssteuern, da bei den Veranlagungssteuern eine Tätigkeit der Finanzbehörden erforderlich ist, die darauf abzielt, aufgrund der durch den Steuerpflichtigen erklärten Besteuerungsgrundlagen die gesetzlich geschuldete Steuer durch einen Steuerbescheid festzusetzen.

6. Veranlagungssteuern

7. Steuerhinterziehung durch aktives Tun

a) Grundsätzliche Regelung

Die Verjährung beginnt bei Veranlagungssteuern (z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) mit Bekanntgabe des Steuerbescheides beim Steuerpflichtigen. Geht z. B. der Einkommensteuerbescheid für 2005 dem Steuerpflichtigen am 12. Juni 2006 zu, ist er an diesem Tag bekannt gegeben und die Verjährung beginnt mit dem 12. Juni 2006. Anders als im Zivilrecht zählt der Tag des Ereignisses, so daß beispielhaft für den Fall einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO die Strafverfolgungsverjährung mit Ablauf des 11. Juni 2011 eintritt.

Dies gilt, soweit der Steuerpflichtige eine falsche Steuererklärung vor dem allgemeinen Abschluß der Veranlagungsarbeiten abgibt und das Finanzamt aufgrund der in ihr erklärten falschen Besteuerungsgrundlagen den Steuerbescheid erläßt, da die Steuerhinterziehung mit Bekanntgabe des Steuerbescheides an den Steuerpflichtigen beendet ist.¹² Gibt er die falsche Steuererklärung jedoch nach dem allgemeinen Abschluß der Veranlagungsarbeiten ab, liegt gegebenenfalls eine mitbestrafte Nachtat vor; kann die Vortat wegen Verjährung nicht geahndet werden, entfällt der Grund für die Straflosigkeit der Nachtat.¹³

b) Sonderfälle

- **Grundlagenbescheide:** Da es auf die Beendigung der Steuerhinterziehung ankommt und diese bei Veranlagungssteuern durch die Bekanntgabe des Steuerbescheides definiert wird, ist bei Personengesellschaften die Beendigung der Steuerhinterziehung, z. B. wegen unrichtiger Verlustzuweisungen, erst anzunehmen, wenn der Umfang der verkürzten Steuer tatsächlich feststeht.¹⁴ Da der Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO hier nur eine Vorstufe zur Berechnung der zu erhebenden Steuerschuld des einzelnen Personengesellschafters darstellt, steht der Umfang der Verkürzung erst dann fest, wenn der erste Bescheid dem letzten Gesellschafter bekanntgegeben worden ist.
- **Verdeckte Gewinnausschüttung:** Eine Besonderheit hinsichtlich des Verhältnisses zu Grundlagenbescheiden ergibt sich für die Körperschaftsteuerhinterziehung infolge einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Neben dem Körperschaftsteuerfestsetzungsbescheid ist auch der Gliederungsfeststellungsbescheid nach § 47 KStG falsch, indem er die Ausschüttung unberücksichtigt läßt und folglich zu hohe Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals feststellt. Da aber erst die spätere Ausschüttungserklärung zu einer Steuerverkürzung führt, fallen Tathandlung und Taterfolg auseinander. Diesem Taterfolg entspricht aber keine Tathandlung, da mit der Ausschüttungserklärung keine unrichtigen Angaben über Tatsachen i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO gemacht werden. Die Finanzbehörde wird auch nicht etwa i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen, da hinsichtlich der früheren falschen Erklärung keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO besteht.¹⁵ Damit wirken sich die falschen Angaben in Zusammenhang mit einer vGA erst zu einem viel späteren Zeitpunkt aus. Der Feststellungsbescheid nach § 47 KStG ist ein Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen i. S. d. §§ 179 ff. AO, für die nach § 181 Abs. 1 AO die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß gelten. Insoweit kann sich bereits aus dem Feststellungsbescheid nach § 47 KStG eine Bindung für den Körperschaftsteuerfestsetzungsbescheid ergeben und damit auch die Höhe des Steuervorteils.¹⁶

8 BGHSt 3, 43.

9 BGH, wistra 1991, 215, 216 = NJW 1991, 1315.

10 BGH, wistra 1989, 188 = NJW 1989, 2140.

11 BGH, wistra 1984, 182.

12 H. M.; BayObLG, wistra 1993, 237, 238; vgl. auch § 122 Abs. 2 AO.

13 BGHSt 39, 233; BGH, wistra 1993, 113.

14 BGH, wistra 1984, 142 = NSTZ 1984, 414; BGHSt 36, 105 = wistra 1989, 184 = NJW 1989, 1615.

15 Tipke/Kruse, § 153, Rdnr. 4.

16 Hardtke, Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung: Unrichtige Feststellung nach § 47 KStG als Steuervorteilerlangung, 1995, S. 155 ff.

Daraus folgt, daß die gesonderte Feststellung nach § 47 KStG einen eigenen Hinterziehungserfolg und mithin einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil i. S. d. § 370 Abs. 1, 2. Alt. AO darstellt, der mit Zugang des Feststellungsbescheides erlangt ist. Die Tat ist folglich damit insgesamt beendet, ohne daß auf eine spätere Ausschüttungserklärung abzustellen wäre, womit auch der Lauf der Strafverfolgungsverjährung beginnt.¹⁷

- Rechtsbehelfe: Obgleich es grundsätzlich nach der Rechtsprechung auf die Bekanntgabe des Steuerbescheides und nicht auf die Bestandskraft des Bescheides ankommt, gibt es hiervon Abweichungen. Nämlich dann, wenn das Finanzamt den (unzutreffenden) Angaben des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise nicht folgt, ist der Versuch einer Steuerhinterziehung nicht bereits mit dem Erlaß des ganz oder teilweise ungünstigen Steuerbescheides fehlgeschlagen. Da die Verjährung mit Bestandskraft des Steuerbescheides beginnt, besteht ein Schwebezustand, solange der Steuerpflichtige die Rechtsbehelfe ausnutzt, um den Erfolg der (gewollten) Steuerhinterziehung noch herbeizuführen und der Steuerbescheid formal noch nicht bestandskräftig ist.
- Verlustvortrag: Da sich die aus einem (überhöhten) unzutreffenden Verlustvortrag, der in einem Verlustfeststellungsbescheid nach § 10 d EStG zugewiesen wurde, ergebenden ungerechtfertigten Steuererminderungen keine erneute Rechtsgutbeeinträchtigung darstellen, beginnt die Strafverfolgungsverjährung mit Bekanntgabe des Verlustfeststellungsbescheides.¹⁸

8. Steuerhinterziehung durch Unterlassen

Reicht der Steuerpflichtige jedoch gar keine Steuererklärung ein (Unterlassung; § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV), ist zwischen Vollendungs- und Beendigungszeitpunkt zu unterscheiden. Die Vollendung einer Steuerhinterziehung tritt in dem Zeitpunkt ein, in dem die Steuer bei rechtzeitiger Erklärung spätestens festgesetzt worden wäre. Unter Beachtung des Grundsatzes in dubio pro reo ist dies der Zeitpunkt, in dem die Veranlagungsarbeiten in dem betreffenden Veranlagungsbezirk allgemein abgeschlossen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt liegt nach h. M. nur eine versuchte Tat vor.¹⁹ Der Abschluß der Veranlagungsarbeiten wird in der Regel bei 95 %-iger Erledigung der Veranlagungsarbeiten im Veranlagungsbezirk des jeweiligen Steuerpflichtigen angenommen.²⁰ Reicht der Steuerpflichtige die Erklärung nach, hat dies auf die Tatvollendung keinen Einfluß mehr.²¹

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes sind der Vollendungs- und Beendigungszeitpunkt in Fällen des Unterlassens identisch. Die seitens der Literatur geäußerte Kritik, der in-dubio-pro-reo-Grundsatz werde nicht beachtet, wies der Bundesgerichtshof mit seiner Entscheidung vom 7. November 2001 zurück.²² Die durch

das Urteil bekräftigte Rechtsansicht des Bundesgerichtshofes, in Fällen des Unterlassens falle Vollendungs- und Beendigungszeitpunkt auf den Zeitpunkt des Eintritts der 95 %-igen Erledigung der Veranlagungsarbeit, überzeugt letztlich nicht. Seitens der Literatur war unter Berufung auf den Grundsatz „in dubio pro reo“ argumentiert worden, daß der „fiktive Beendigungszeitpunkt“ zeitlich weit nach vorne gezogen werden müsse und nicht wie bei der milder zu ahndenden Versuchsstrafbarkeit zeitlich nach hinten. Was für den Beschuldigten bei der Frage, ob Versuch oder Vollendung vorliegt, vorteilhaft ist, wirkt sich im Verjährungsrecht tatsächlich nachteilig für ihn aus. Das Argument des Bundesgerichtshofes überzeugt insoweit nicht, als er den „Zweifelsgrundsatz“ nicht für anwendbar hält, da der „Zeitpunkt der 95 %-igen Erledigung bekannt“ sei. Damit hat der Gerichtshof sich mit dem aufgezeigten Rechtsproblem nicht auseinandergesetzt.

In den Fällen, in denen die Steuer bei unterlassener Steuererklärung bis zum Zeitpunkt des allgemeinen Abschlusses der Veranlagungsarbeiten durch Schätzung festgesetzt wird, ist die Tat vollendet oder versucht, je nachdem, ob der Schätzungsbescheid zutreffend, zu hoch oder zu niedrig ergangen ist. Bei einer zu niedrigen Schätzung ist die Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Schätzungsbescheides vollendet und beendet, womit auch die Strafverfolgungsverjährung beginnt.²³

9. Fälligkeitssteuern

a) Allgemeines

Fälligkeitssteuern werden in einer sog. Selbstveranlagung durch den Steuerpflichtigen selbst berechnet (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 41 EStG für die Lohnsteuer und § 18 UStG für die Umsatzsteuer). Eine Festsetzung durch das Finanzamt erfolgt bei Steuern, die aufgrund gesetzlicher Verpflichtung anzumelden sind (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO), wenn eine Festsetzung der Steuer nach § 155 AO zu einer abweichenden Steuer führt oder der Steuer- oder Haftungsschuldner die Steueranmeldung nicht abgibt (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO). Nach § 168 AO steht die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

17 *Hardtke/Leip*, NStZ 1996, 217, 220.

18 *Grötsch/Wannemacher*, Steuerstrafrecht, Rdnr. 610.

19 BGH, wistra 1991, 223, 225 = NStZ 1991, 338, 339 = NJW 1991, 2844.

20 *Dörn*, wistra 1993, 241; die für die Bekanntgabe erforderliche Zeit muß noch hinzugerechnet werden, vgl. *Schmitz*, wistra 1993, 248, 250.

21 Es liegt eine mitbestrafte Nachtat vor.

22 BGH, wistra 2002, 64; zur Kritik bgl. *von Briel/Ehlscheid*, Steuerstrafrecht, § 1, Rdnr. 74 ff.

23 *Vogelberg*, ZAP 1995, Fach 21, S. 119, 125.

gleich. Führt die Steueranmeldung zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung, so gilt § 168 Satz 1 AO erst, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO).

Gem. § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer spätestens am 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteueranmeldezeitraums anzumelden. Dies ist grundsätzlich der Kalendermonat (§ 41 a Abs. 2 Satz 1 EStG). Gibt der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung nicht bis zum 10. Tag nach Ablauf des Folgemonates ab, ist die Tat vollendet und beendet (=Verjährungsbeginn).²⁴ Gibt der Arbeitgeber die Lohnsteueranmeldung falsch ab, ist die Tat mit dem fristgerechten Eingang dieser falschen Lohnsteueranmeldung bei den Finanzbehörden vollendet und gleichzeitig beendet. Da die Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer der Zustimmung der Finanzbehörde gem. § 168 Satz 2 AO bedarf, ist die Tat erst dann beendet, wenn aufgrund der falschen Lohnsteueranmeldung die erstrebte Steuerherabsetzung durch das Finanzamt erfolgt. Bei verspäteter falscher Lohnsteueranmeldung liegt eine mitbestrafte Nachtat vor.

10. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer spielt bei den Fälligkeitssteuern eine Sonderrolle, da sie in Umsatzsteuervoranmeldungen anzumelden ist und der Steuerpflichtige darüber hinaus gem. § 18 Abs. 1 und 3 UStG eine Umsatzsteuerjahreserklärung einzureichen hat. Tatvollendung und Tatbeendigung fallen daher nicht zusammen. Die Umsatzsteuervoranmeldungen sind vom Unternehmer grundsätzlich bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes beim Finanzamt abzugeben. Mit der Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung ist die Tat zwar vollendet, aber noch nicht beendet.²⁵ Für die Beendigung ist grundsätzlich auf die Jahreserklärung abzustellen.²⁶

Reicht der Unternehmer nicht bis zum 10. des Folgemonats eine Umsatzsteuervoranmeldung beim Finanzamt ein, ist die Tat vollendet.²⁷ Gibt der Steuerpflichtige keine oder verspätet eine Jahreserklärung ab, so ist die Tat mit Ablauf des 31. 5. des Folgejahres, d. h. dem gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO), beendet (= Verjährungsbeginn).²⁸ Ist der Unternehmer steuerlich beraten, beginnt die Verjährung jedoch erst am 30. 9. des Folgejahres.²⁹ Führt die falsche Umsatzsteuervoranmeldung zu einer Steuerherabsetzung oder Steuervergütung, ist die Tat noch nicht beendet, wenn die Auszahlung vor dem 31. 5. erfolgt und noch keine Jahreserklärung eingereicht worden ist.³⁰

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige keine oder verspätet eine Umsatzsteuerjahreserklärung einreicht, tritt die Beendigung der Tat mit Ablauf der Frist zur Abgabe ein

(= Verjährungsbeginn).³¹ In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige seine falschen Angaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen in die rechtzeitig eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung übernimmt, ist die Tat mit Abgabe dieser Erklärung beendet (= Verjährungsbeginn).³²

11. Versuchsstrafbarkeit

In Versuchsfällen beginnt die Verjährung mit dem Ende der Tätigkeit, die der Vollendung dienen soll. Bei der Steuerhinterziehung wird dies in der Regel die Abgabe der Erklärung sein. In Fällen des untauglichen Versuchs, in denen der Täter den tatbestandsmäßigen Erfolg gar nicht herbeiführen kann, tritt der Verjährungsbeginn nicht mit der Bestandskraft des Steuerbescheides, sondern mit dem Ende der Tätigkeit ein, die der Tatvollendung dienen soll.³³ In Fällen des Unterlassens tritt Vollendung nach herrschender Meinung in Rechtsprechung und Literatur mit Eintritt der 95 %-igen Erledigung der Veranlagungsarbeit im Veranlagungsbezirk des Steuerpflichtigen ein. Bis zu diesem Zeitpunkt ist also verjährungsrechtlich von einer versuchten Tat auszugehen.

12. Verjährung der Beihilfetaten im Steuerstrafrecht

In Fällen der Beihilfe beginnt die Verjährung zeitlich mit der Verjährung der Tat, auf die sich der Vorsatz erstreckt hat.³⁴ Da die Beihilfehandlung bereits zu einem Zeitpunkt erfolgen kann, in dem sich die Haupttat noch in der Vorbereitungsphase befindet, können Beihilfehandlungen und Tatvollendung bzw. Tatbeendigung zeitlich auseinanderfallen. Die Verjährung der Beihilfe zur Steuerhinterziehung beginnt nach den §§ 78 a, 27 StGB, § 370 AO mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolges der Haupttat, also mit Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides, dessen Zustandekommen

24 BGH, wistra 1983, 70.

25 BGH, wistra 1991, 215, 216 = NStZ 1991, 137 = NJW 1991, 1315.

26 Zum Verhältnis Umsatzsteuervoranmeldung zu Umsatzsteuerjahreserklärung: BGH, wistra 2005, 66.

27 BGH, wistra 1991, 215 = NStZ 1991, 137 = NJW 1991, 1315.

28 BGH, wistra 1993, 223.

29 Rhiel, wistra 1996, 130.

30 BGH, wistra 1991, 222 = NJW 1991, 2847 = NStZ 1991, 330.

31 BGH, wistra 1992, 93 = NStZ 1992, 189; BGHSt 38, 366 = wistra 1993, 113, 114 = NJW 1993, 476; Die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen und die Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuerjahreserklärung sind jeweils eigenständige Straftaten, BGH, NStZ 1996, 137.

32 BGH, wistra 1989, 188 = NStZ 1989, 326; BGH, wistra 1991, 216 = NJW 1991, 1316.

33 BGH, wistra 1988, 185.

34 BGH, wistra 1990, 149, 150.

durch den Beitrag des Gehilfen mitverursacht worden ist. Erstreckt sich die Beihilfe auf mehrere Haupttaten, so beginnt die Verjährung für die Beihilfe erst mit dem Eintritt des Erfolges der letzten vom Vorsatz des Gehilfen umfaßten Haupttat. Im Ergebnis können also Taten des Haupttäters bereits verfolgungsverjährt sein, bevor die strafrechtliche Verjährung der Beihilfebehandlung zu laufen beginnt. Dabei bestimmt sich die zeitliche Reichweite einer strafbaren Beihilfebehandlung nach dem Vorstellungsbild des Gehilfen im Einzelfall.³⁵

13. Schlußwort

Um den Beginn der Strafverfolgungsverjährung ermitteln zu können, muß für jede Steuerart und jedes Steuerjahr unterschieden werden und hinsichtlich der bekanntgegebenen

Steuerbescheide der Zeitpunkt bestimmt werden. Dabei ist die Strafverfolgungsverjährung nicht nur für den Strafverteidiger von Bedeutung, sondern auch für den steuerlichen Berater. Eine Selbstanzeige zum Beispiel, die für die strafrechtlich nicht verjährten fünf Jahre abzugeben ist, erfordert die Feststellung, um welche Jahre es sich handelt. In Fällen des Unterlassens ergibt sich der Zeitpunkt der Beendigung der Tat aus den Einzelsteuergesetzen und in Fällen der Veranlagungssteuern aus der 95 %-igen Erledigung der Veranlagungsarbeit im Veranlagungsbezirk des Steuerpflichtigen. Dieser Zeitpunkt läßt sich bei den jeweils zuständigen Finanzbehörden ermitteln.

35 BGH, wistra 2000, 340, 343; Pelz, wistra 2001, 11.

Meldungen ◀◀

Schweiz

Im Dickicht deutscher Dauer-Sorgen

Deutschland hat einen Superstar. Er heißt weder Angela noch Edmund, auch nicht Miroslav, Jens oder Michael, sondern schlicht Bruno. Bruno ist ein jugendlicher Braunbär, ein alpenquerender, vagabundierender und wohl ganz normaler Vierbeiner, der im bayrisch-österreichischen Grenzraum seit Monaten für höhere Pulsfrequenzen sorgt als die andern Stars, zumindest die politischen. Bruno löst Reflexe aus, die einem im politischen Alltag gar nicht so unbekannt vorkommen. So wird seit Wochen versucht, das Problem Bruno mit enormem Aufwand in den Griff zu kriegen. (...)

Die Hatz auf Bruno erweist sich als ähnlich schwierig wie die Bekämpfung der Verschuldung oder der Arbeitslosigkeit, denn der Bär ist clever und entzieht sich seinen Häschern immer wieder. Wie eine günstige Steuerprognose verschwindet er jeweils über Nacht wieder. (...) Eine banale Sommergeschichte? Nicht ganz, denn im Kampf der Bürokraten gegen Bruno widerspiegeln sich irgendwie auch die endlosen Mühen der politischen Klasse in Deutschland beim Umgang mit den drängenden Problemen. So wie im Gestrüpp der bayrischen Bergwälder fehlt es im Dickicht der deutschen Politik am Durchblick, und auch die richtigen Spürnasen sind noch nicht gefunden worden. Vor allem aber steht der Aufwand bei der Suche nach Lösungen in keinem Verhältnis zum Ertrag. (...)

Die Lage ist so unerfreulich, daß selbst die Kanzlerin jetzt von ihrem Land als einem „Sanierungsfall“ spricht. Doch

was sanieren und wie? Bei einer Bestandsaufnahme der bisherigen Arbeit fallen einige besonders irritierende Aspekte auf. Zunächst ist deutlich geworden, daß auch dem rot-schwarzen Tandem das Sparen äußerst schwerfällt. Man hat noch all die Wahlkampf-Parolen Frau Merkels im Ohr, die so vieles versprochen und in Aussicht stellten, auch einen schlanken Haushalt. Davon kann nicht mehr die Rede sein. Weder wird gespart, noch wird darauf verzichtet, immer neue Einkünfte und Abgaben einzutreiben. Den Deutschen bleibt unter dem Strich immer weniger. Die deftige Erhöhung der Mehrwertsteuer um gleich drei Prozentpunkte zum Beispiel illustriert dies trefflich. Zwei Drittel dieser Mittel, die den Arbeitsmarkt hätten entlasten sollen, verschwinden zweckentfremdet in der Staatskasse. Aber das reicht bei weitem nicht, und so werden neue Schulden gemacht. Allein die Neuverschuldung des Bundes wird in diesem Jahr bei etwa 40 Milliarden Euro liegen. Freilich bewegt dies die Gemüter nicht entfernt so heftig wie Brunos neueste Eskapaden oder ein Sieg der deutschen Fußballer. Öffentliche Schulden haben in Deutschland etwas phantomhaft Abstraktes. Man weiß um sie, blendet sie aber tunlichst aus der Wahrnehmung aus. Zwischen der Politik und dem Wahlvolk scheint eine stille Komplizenschaft zu bestehen, daß man aus diesem Teufelskreis nicht ausbrechen will, denn zu süß ist für beide Seiten das Gift der Schuldenwirtschaft. (...)

Neue Zürcher Zeitung vom 24./25. 6. 2006

Europarechtskonforme Auslegung des Vermittlerbegriffs i. S. d. § 4 Nr. 8 a UStG

Rechtsanwältin Claudia Stöcker, Zacher & Partner, Köln

1. Einführung

Die Auswirkungen des Europarechts gerade auch auf Fragen der nationalen Besteuerung sind erheblich; insbesondere kann sich der Steuerpflichtige auch gegenüber der nationalen Finanzbehörde bzw. vor einem nationalen Finanzgericht auf höherrangige EU-Normen berufen. Die richtige Art und Weise der Geltendmachung hängt hierbei maßgeblich von dem Stadium ab, in dem sich das (Besteuerungs-)Verfahren gerade befindet.¹ Auf Grund eines aktuellen Beschlusses des FG Rheinland-Pfalz² soll nachfolgend daher nicht nur der derzeitige Stand der Diskussion um den Begriff der Kreditvermittlung i. S. d. § 4 Nr. 8 a UStG zusammengefaßt, sondern zugleich in Erinnerung gerufen werden, daß auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof (EuGH) erheblicher Einfluß auf die nationale Besteuerungssachverhalte zukommt.

2. Der Vermittlungsbegriff in der Rechtsprechung des BFH

Bis zum Erlaß des BHF-Urteils vom 9. 10. 2003³ war es langjährige, weitestgehend unangefochtene Praxis, die Umsätze von (Kredit-)Vermittlern als umsatzsteuerbefreit nach § 4 Nr. 8 UStG zu behandeln; dies galt auch dann, wenn der Vermittler in einem mehrstufigen Vertriebssystem tätig war. Zwar hatte der BFH bereits in seinem Urteil vom 26. 1. 1995⁴ entschieden, daß Leistungen von Untervermittlern dann nicht umsatzsteuerbefreit sind, wenn es sich lediglich um unterstützende Dienstleistungen handelt. Zur Auslegung des Vermittlungsbegriffs hatte er hierbei (noch) auf die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs zurückgegriffen, der sich nach seiner (damaligen) Auffassung mit demjenigen für Zwecke der Umsatzbesteuerung deckte.

Mit Urteil vom 23. 10. 2002⁵ hatte der BFH sodann entschieden, daß derjenige Unternehmer, der einem mit dem Vertrieb von Gesellschaftsanteilen betrauten Unternehmer lediglich Abschlußvertreter zuführt und diese betreut, keine Vermittlungsleistung erbringt. Zur Bestimmung des Vermittlungsbegriffs hatte der BFH in diesem Urteil be-

reits die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere das CSC-Urteil vom 13. 12. 2001⁶, herangezogen.

Auslöser der aktuellen Diskussion um die Umsatzsteuerfreiheit für Umsätze von Kreditvermittlern im mehrstufigen Vertriebssystem war dann das vielbeachtete und –kritisierte⁷ Urteil des BFH vom 9. 10. 2003.⁸ In diesem Urteil hatte der BFH – entgegen der bislang geübten Praxis – den Begriff der Kreditvermittlung i. S. d. steuerbefreienden Vorschrift des § 4 Nr. 8 a UStG einschränkend definiert und festgestellt, daß diese nur dann vorliegt, „wenn die Leistung an eine Partei des Kreditvertrags (Kreditgeber oder Kreditnehmer) erbracht wird und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird; der Leistung muß also ein entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Kreditgeber oder dem Kreditnehmer zugrunde liegen. Für das Vorliegen einer Vermittlungsleistung reicht es nicht aus, daß der leistende Unternehmer im Auftrag eines Dritten das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Kreditvertrag schließen.“

Hatte der BFH den Vermittlungsbegriff zunächst noch anhand des Inhalts der erbrachten Leistung definiert, so führte er mit diesem Urteil ein weiteres Tatbestandsmerkmal ein, in dem er auf unmittelbare vertragliche Beziehungen zwischen dem Vermittler und einer Vertragspartei des künftig zu schließenden Vertrags abstellt und somit letztlich auf die Person des Leistenden bzw. Leistungsempfängers. Diese – restriktive – Definition führt dazu, daß die Umsätze

* Rechtsanwältin Claudia Stöcker ist Fachanwältin für Steuerrecht bei Zacher & Partner, Rechtsanwälte in Köln

1 Vgl. nur Kischel, Die Bedeutung des Europarechts in der Praxis – Wie können Verstöße gegen das Europarecht geltend gemacht werden? *steueranwaltsmagazin* 2/2006, S. 49 ff.

2 ►► FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 2. 5. 2006 – 6 V 1353/06.

3 ►► BFH, Urteil vom 9. 10. 2003 – V R 5/03, DStRE 2003, S. 1466 ff.

4 BFH, Urteil vom 26. 1. 1995 – V R 9/93, BStBl. II, S. 427 ff.

5 ►► BFH, Urteil vom 23. 10. 2002 – V R 68/01.

6 EuGH, Urteil vom 13. 12. 2001 – Rs. C-235/00.

7 Z. B.: Göcken/Döcker, Umsatzsteuerbefreiung für Vermittlungsleistungen bei mehrstufigen Vertriebsstrukturen, DB 2005, S. 2711 ff.

8 BFH, Urteil vom 9. 10. 2003 – V R 5/03, DstRE 2003, S. 24 f.

von selbständigen Untervermittlern, die in mehrstufigen Vertriebssystemen in der Regel nur in vertraglichen Beziehungen zu dem Obervermittler stehen, umsatzsteuerpflichtig sind. Folge hiervon ist, daß die von dem Obervermittler an den Untervermittler gezahlten Provisionen umsatzsteuerpflichtig sind, der Obervermittler selbst aber keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze an den Kreditgeber erbringt, so daß er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Der zum Vorsteuerabzug berechtigte Untervermittler generiert aber regelmäßig selbst kaum Eingangsumsätze, bei denen seine Vorsteuerabzugsberechtigung zum Tragen kommen könnte.

3. Reaktionen auf den Vermittlungsbegriff des BFH

Gegen das Urteil vom 9. 10. 2003 war eine Verfassungsbeschwerde – u. a. gestützt auf die Verletzung des Anspruchs auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 I GG) wegen fehlerhafter Umsetzung von EuGH-Rechtsprechung eingelegt worden, die das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht zur Entscheidung angenommen hatte.⁹ Die Behandlung von Kreditvermittlungsumsätzen im mehrstufigen Vertriebssystem als umsatzsteuerpflichtig wurde Gegenstand einer Beschwerde bei der EU-Kommission; das Vertragsverletzungsverfahren (Art. 226 EGV), das die EU-Kommission darauf hin gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet hat, wird bei dieser unter dem Aktenzeichen 2005/4523SG (2005) A/4089/2 geführt.

Auch das Bundesfinanzministerium reagierte auf das Urteil des BFH und erließ mit BMF-Schreiben vom 13. 12. 2004¹⁰ eine Nichtbeanstandungsregelung, die zunächst bis 1. 7. 2005 befristet war. Demzufolge ist es im Hinblick auf die Umsatzsteuerfreiheit der Untervermittlerumsätze – bei Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen – nicht zu beanstanden, wenn das vom BFH geforderte Kriterium der Leistungserbringung an eine Vertragspartei und Vergütung als eigenständige Mittlertätigkeit nicht erfüllt ist. Diese Nichtbeanstandungsregelung wurde in zwei weiteren BMF-Schreiben¹¹ auf letztlich unbestimmte Dauer verlängert. Hintergrund hierfür dürfte sein, daß man auch auf Ebene des BMF den Erlaß der siebten EU-Umsatzsteuer-Richtlinie abwarten will, in der unter anderem auch die Frage der Umsatzsteuerbefreiung von Vermittlerumsätzen in mehrstufigen Vertriebssystemen geregelt werden soll.

Da sich die vorgenannten BMF-Schreiben jedoch explizit nur auf die Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 b bis h UStG beziehen, wird die Umsatzsteuerfreiheit von Kreditvermittlungsumsätzen in mehrstufigen Vertriebssystemen (§ 4 Nr. 8 a UStG) von den Finanzämtern – wie gerade in der anwaltlichen Praxis festzustellen ist – zur Zeit verstärkt in Frage gestellt.

Schließlich ist der restriktive Vermittlungsbegriff auch in den Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (TZ 57) übernommen worden.

4. Kritische Auseinandersetzung mit dem Vermittlungsbegriff des BFH

4.1 Auslegung der EuGH-Rechtsprechung

Der Begriff der Vermittlung ist im Umsatzsteuergesetz selbst ebensowenig legaldefiniert wie in der 6. Richtlinie 77/388/EWG, deren Umsetzung die Befreiungstatbestände des § 4 UStG dienen. In Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Richtlinie ist lediglich zu lesen, daß die Umsätze der „Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber“ umsatzsteuerbefreit sind. Die Vermittlungsleistung als Tatsbestand der Steuerbefreiung zählt aber zu den autonomen Begriffen des Gemeinschaftsrechts, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen und bei denen der Gesamtzusammenhang des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beachten ist.¹² Entsprechend liegt das Recht ihrer letztverbindlichen Auslegung beim EuGH (Art. 220, 234, 292 EGV).

Dieser hatte sich in seiner SDC-Entscheidung¹³ erstmals intensiver mit dem Begriff der Vermittlungsleistung i. S. d. der Steuerbefreiung nach Art. 13 der 6. Umsatzsteuer-Richtlinie beschäftigt und festgestellt, daß die nach Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummern 3 bis 5 befreiten Umsätze durch die Art der erbrachten Dienstleistung und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert werden. In dem entschiedenen Fall, in dem es um die Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen eines externen Rechenzentrums ging, verneinte er die Umsatzsteuerbefreiung mit der Begründung, daß die dortige Leistung lediglich in dem Zurverfügustellen finanzwirtschaftlicher Informationen bestand.

In der bereits zitierten CSC-Entscheidung¹⁴ hatte der EuGH erneut Gelegenheit, sich mit dem Vermittlungsbegriff für Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung auseinanderzusetzen. Dort führt er in TZ 39 wörtlich aus, daß „die Vermittlungsleistung von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei eines Vertrages über ein Finanzprodukt einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher

9 BVerfG, Beschluß vom 9. 1. 2006 – 1 BvR 28/05.

10 BMF-Schreiben vom 13. 12. 2004, IV A 6-S 7160a-26/04.

11 BMF-Schreiben vom 30. 5. 2005, IV A-S 760a-34/05 sowie BMF-Schreiben vom 25. 11. 2005.

12 EuGH, Urteil vom 3. 5. 2005 – Rs. C-472/03.

13 EuGH, Urteil vom 5. 6. 1997 – Rs. C-2/95.

14 S. Fn. 6.

Verträge erbracht werden. Denn die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird“.

Da sich der BFH in seinem Urteil vom 9. 10. 2003 bei Definition seines Vermittlungsbegriffs maßgeblich auf dieses Zitat stützt, versteht er es offensichtlich so, als wolle der EuGH hier das „neue“ Tatbestandsmerkmal der unmittelbaren vertraglichen Beziehungen einführen. Eine so verstandene Interpretation übersieht den Gesamtkontext, in dem das Zitat steht. Wie sich aus diesem ergibt, verwendet der EuGH das „neue“ Tatbestandsmerkmal vielmehr als Erklärung dafür, weshalb es in dem entschiedenen Fall keiner Ermittlung der genauen Bedeutung des Begriffs „Vermittlung“ bedurfte. Das Zitat ist daher so zu verstehen, daß es sich **jedenfalls dann** um eine steuerbefreite Vermittlung i. S. d. 6. Umsatzsteuerrichtlinie handelt, wenn die in TZ 39 des CSC-Urteils aufgeführten Kriterien erfüllt sind. Daraus ergibt sich im Gegenschluß aber nicht, daß die Vermittlungsleistung **nur dann** umsatzsteuerbefreit ist, wenn der Vermittler einen ausdrücklichen Geschäftsbesorgungsvertrag mit einer der Darlehensvertragsparteien abgeschlossen hat, oder daß eine umsatzsteuerbefreite Vermittlungsleistung stets voraussetzt, daß ein unmittelbar und ausdrücklicher auf die Vermittlungsleistung gerichteter Vertrag zwischen einer der späteren Vertragsparteien und dem Vermittler vorliegen muß.

Lediglich periphere technische Dienstleistungen, die mit der eigentlich prägenden Vermittlung des Vertragsabschlusses in keinem engeren Zusammenhang stehen und die austauschbar sind, führen daher nicht zu einer Umsatzsteuerbefreiung, da der Dienstleister lediglich auf der Seite einer Vertragspartei unterstützend tätig und dementsprechend keine Mittelsperson ist.

In Einklang mit dem so verstandenen Vermittlungsbegriff stellt der EuGH in seinem „Arthur Andersen“-Urteil¹⁵ fest, daß die Anerkennung der Eigenschaft eines Versicherungsvertreters für Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung eine Prüfung des Inhalts der in Frage stehenden Tätigkeit voraussetzt, und definiert den Begriff somit anhand der Art der erbrachten Leistung, nicht aber der Person des Leistungserbringers oder -empfängers.

4.2 Sinn und Zweck der Umsatzsteuer

Auch der das Gemeinschaftsrecht beherrschende Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer stützt die zuvor vertretene Auffassung, daß sich der Vermittlungsbegriff über die Art der erbrachten Leistung definiert. Dies ergibt sich aus folgender Überlegung. Wenn man den Vermittlungsbegriff im Einklang mit dem BFH über die Person des Leistenden oder des Leistungsempfängers definierte, würde die gleiche Leistung in zufälliger Abhängigkeit von der Person des Leistungs-

empfängers entweder umsatzsteuerbefreit oder umsatzsteuerpflichtig sein, ohne daß in letzterem Fall die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gegeben wäre. Die Umsatzsteuer wäre innerhalb der Unternehmerkette im Ergebnis nicht mehr neutral. Weiterhin ergibt die ratio legis von § 4 Nr. 8 a UStG, daß der restriktive Vermittlungsbegriff weder vom nationalen noch vom EU-Gesetzgeber beabsichtigt war. Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchssteuer, die wirtschaftlich nur den Konsum beim Endverbraucher erfassen soll. Die Tatbestände des § 4 Nr. 8 UStG erfassen daher Leistungen, die typischerweise nicht zu einem privaten Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen führen, sondern allenfalls einen solchen vorbereiten.¹⁶ Die Belastung der Kreditvermittlungsleistung im mehrstufigen Vertriebssystem mit Umsatzsteuer innerhalb der Leistungskette würde jedoch dazu führen, daß der Vermittlungsvorgang für den Endverbraucher im Ergebnis – jedenfalls zu einem großen Teil – mit Umsatzsteuer belastet würde. Da der „Obervermittler“ bezüglich der Leistungen des Untervermittlers nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, würde die Umsatzsteuer durch entsprechend modifizierte Kalkulation der Kreditkosten letztlich vom Endverbraucher getragen.

4.3 Weitere zivilrechtliche und wirtschaftliche Überlegungen

Selbst wenn man dem restriktiven Vermittlungsbegriff des BFH folgte, wäre dieser gerade bei Vermittlungsleistungen im mehrstufigen Vertriebssystem unter Berücksichtigung zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Erwägungen vielfach erfüllt.

So fordert der BFH in seinem Urteil vom 9. 10. 2003 das Vorliegen eines Geschäftsbesorgungsvertrags mit einer der Parteien des später zu schließenden (vermittelten) Vertrags. Inhalt des Geschäftsbesorgungsvertrags, der in § 675 BGB legal definiert ist, sind Dienstleistungen höherer Art. Wenn man aber auf dieses – zivilrechtliche – Tatbestandsmerkmal abstellt, muß man konsequenterweise auch die diesbezügliche zivilrechtliche Rechtsprechung berücksichtigen. Der Bundesgerichtshof nimmt aber bei der Vermittlung von Finanzdienstleistungsprodukten – gerade auch bei mehrstufigen Vertriebssystemen – regelmäßig einen konkludenten Beratungsvertrag zwischen dem unmittelbar gegenüber dem Kunden tätigen Vermittler und dem Kunden an. Dies führt unter anderem zu einer unmittelbaren Haftung des Vermittlers für die Verletzung von Aufklärungspflichten gegenüber dem Kreditnehmer. Zur Begründung verweist die zivilrechtliche Rechtsprechung¹⁷ darauf, der

¹⁵ EuGH, Urteil vom 3. 3. 2005, Rs. C-427/03.

¹⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage, § 14 Rd-Nr. 94.

¹⁷ Grundlegend etwa BGH, Urteil vom 11. 9. 2003 – III ZR 381/02, speziell zur Finanzierungsvermittlung z. B. OLG Hamm, Urteil vom 10. 11. 1998 – 29 U 141/98; OLG Karlsruhe, Urteil vom 11. 1. 1995 – 3 U 2/94.

Kreditnehmer trete faktisch nur mit dem Untervermittler in Kontakt; sein Vertrauen richte sich daher im Hinblick auf die Aufklärungs- und Informationspflicht im Regelfall auf diesen, und nicht auf den hinter ihm stehenden „Obervermittler“. Unter Berücksichtigung dieser – zwischenzeitlich feststehenden – zivilrechtlichen Rechtsprechung läßt sich aber auch das Vorliegen des vom BFH geforderten Geschäftsbesorgungsvertrages bejahen.

Darüber hinaus will der BFH das Kriterium der „eigenständig vergüteten Vermittlungstätigkeit“ erfüllt wissen. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird aber, selbst wenn der Untervermittler seine Provision formal von dem Obervermittler erhält, die entsprechende Geschäftsbesorgungsleistung des Vermittlers letztlich von dem Kunden selbst vergütet, da diese Vergütung aus den Vertriebskosten gezahlt wird, die der Kunde wiederum an den Produktgeber – die andere Vertragspartei des vermittelten Kreditgeschäfts – und dieser wiederum an den „Obervermittler“ zahlt.

5. Aktuelle Entwicklungen und Fazit

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH selbst an seinem restriktiven Vermittlungsbegriff festhält. In seinem jüngsten Urteil¹⁸ betont er zwar noch unter Bezugnahme auf sein Urteil aus dem Jahre 2003, aber bereits mit anderer Tendenz, daß für die Vermittlungsleistung maßgeblich sei, „das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne daß der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages hat“.

Weiterhin stellte das Finanzgericht Brandenburg¹⁹ in einem Vorlagebeschluß unter anderem die Frage, ob die Umsatzsteuerbefreiung für die Vermittlung von Krediten nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG voraussetzt, daß zwischen dem Vermittler einerseits und dem Kreditnehmer und/oder dem Kreditgeber andererseits ein unmittelbares Vertragsverhältnis besteht und der Vermittler nicht nur mit dem Kreditnehmer, sondern auch mit dem Kreditgeber in Kontakt treten und mit

diesem die Einzelheiten des Vertrags selbst aushandeln muß. Eine Entscheidung des EuGH, bei dem das Verfahren unter Aktenzeichen C-453/05 geführt wird, steht noch aus.

Die OFD Koblenz stellt in ihrer Verfügung vom 2. 1. 2006²⁰ im Hinblick auf die mögliche Europarechtswidrigkeit des Vermittlungsbegriffs des BFH klar, daß Einspruchsverfahren in derartigen Fällen gemäß § 363 II AO zum Ruhen zu bringen sind. Da sie aber explizit ausführt, daß in derartigen Fällen keine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sei, bleibt – auch dies zeigt die Praxis – noch hinreichend Raum für entsprechende Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

So hatte dann auch das FG Rheinland-Pfalz kürzlich die Gelegenheit, in einem Verfahren über den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines betroffenen Vermittlers zu entscheiden. In seinem stattgebenden Beschluß vom 2. 5. 2006²¹ bejaht es in Übereinstimmung mit den vorstehenden Überlegungen die erforderlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit unter anderem im Hinblick auf eine Fehlinterpretation des CSC-Urteils des EuGH.

Wie auch der zuletzt genannte Beschluß des FG Rheinland-Pfalz erneut deutlich zeigt, kann neben europarechtlichen Normen auch die Rechtsprechung des EuGH eine „kriegsentscheidende“ Rolle in der steueranwaltlichen Beratungstätigkeit spielen, die es nicht zu unterschätzen gilt. Leider bedarf es aber hier in der Praxis regelmäßig der Ebene des finanzgerichtlichen Verfahrens, da sich die Sensibilität für das Erfordernis der richtlinienkonformen Auslegung auch des nationalen Steuerrechts auf der Ebene von Veranlagungs- und ggf. Einspruchsverfahren nur sehr zögerlich durchsetzt.

18 BFH, Urteil vom 3. 11. 2005 – IV R 21/05, DStR 2006, S. 87 ff.

19 ►► FG Brandenburg, Vorlagebeschluß vom 23. 11. 2005 – 1 K 692/05.

20 OFD Koblenz vom 2. 1. 2006, S 7160a A-St442, DStR 2006, S. 137 f.

21 FG Rheinland-Pfalz, Beschluß vom 3. 5. 2006 – 6 V 1353/06.

Auswirkungen des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz

Teil 1: Die Reichweite der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im Verhältnis zur Schweiz¹

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/Revisore Contabile/FAStR/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand

1. Einleitung

Mit den sogenannten bilateralen Verträgen (Bilaterale I)² wurde – von der Öffentlichkeit bislang nur wenig bemerkt – ein neuer Abschnitt im Verhältnis zwischen der EG und der Schweiz begründet. Hierbei handelte es sich um insgesamt sieben am 1. 6. 2002 in Kraft getretene Abkommen, die alle am 21. 6. 1999 unterzeichnet wurden. Für die hier zugrunde liegende Fragestellung soll jedoch nur auf das Abkommen über die Freizügigkeit³ eingegangen werden, um hieraus die Folgerungen in Bezug auf zukünftige Rechtsentwicklungen zu ziehen. Bei den bilateralen Verträgen handelt es sich um Assoziierungsabkommen auf Grundlage von Art. 310 EG. Die Abkommen wurden als gemischte Abkommen geschlossen, an denen sowohl die EG als auch die Mitgliedstaaten Vertragspartner sind.⁴

2. Grundzüge des Abkommens

Das Abkommen geht grundsätzlich von der Freizügigkeit der Personen im Hoheitsgebiet der beteiligten Vertragspartner aus, was sich bereits aus der Präambel ergibt. Dabei ist nicht ausdrücklich darauf abgestellt, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt. Grundsätzlich liegt die Betonung in der Präambel darauf, daß die Freizügigkeit „auf der Grundlage der in der europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“ ist. Vor dem Hintergrund dieser Präambel führt Art. 1 die einzelnen Ziele auf. Diese beinhalten die Einräumung des Rechts auf „Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit (insoweit entsprechend Art. 39 EG) und Niederlassung als Selbständiger (entsprechend Art. 43 EG) sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien. Unter Art. 1 lit. b wird die Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere der Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen, aufgeführt (entsprechend Art. 49 EG). Art. 2 behandelt die Nichtdiskriminierung der Staatsangehörigen einer Vertragspartei aufgrund der Staatsangehörigkeit und ist insoweit an Art. 12 EG angelehnt. Art. 4 regelt das Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit, regelt damit Art. 1 näher und verweist dabei auf die Übergangsvorschrift des Art. 10. Insoweit stellt sich die Frage, inwieweit die Übergangsbestimmungen des Art. 10 parallel zu den Übergangsbestimmungen des EWG-Vertrages⁵ zu werten sind.

Die Bestimmungen des Art. 5 (Dienstleistungserbringer) regelt die Möglichkeit der freien Dienstleistungen im jeweils anderen Staat, soweit die tatsächliche Dauer der Dienstleistungserbringung 90 Arbeitstage im Kalenderjahr nicht überschreitet. Allein in diesem Zusammenhang wird klargestellt, daß als Dienstleistungserbringer auch Gesellschaften anzusehen sind. Art. 7 befaßt sich mit den sonstigen Rechten und erwähnt dabei insbesondere: das Recht auf Gleichbehandlung mit Inländern in Bezug auf den Zugang zu einer Erwerbstätigkeit und deren Ausübung (a), das Recht auf berufliche und geographische Mobilität im Zusammenhang mit der freien Berufsausübung (b), das Recht auf Verbleib nach Beendigung der Erwerbstätigkeit (c), den Aufenthalt von Familienangehörigen (d), das Recht der Familienangehörigen auf Ausübung einer Erwerbstätigkeit (e) und das Recht auf Erwerb von Immobilien im Zusammenhang mit der Ausübung der im Rahmen dieses Abkommens eingeräumten Rechte (f).

Gem. Art. 9 soll der Zugang zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit und deren Ausübung sowie die Erbringung von Dienstleistungen dadurch erleichtert werden, daß die erforderlichen Maßnahmen zur gegenseitigen Anerkennung der Diplome, Zeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften getroffen werden. Insoweit liegt hier eine Parallelvorschrift zu Art. 47 EG vor. Art. 10 regelt grundsätzlich einen Übergangszeitraum von fünf Jahren – d. h. bis 31. 5. 2007 – mit weiteren Einzelheiten.

Art. 11 legt das Beschwerderecht fest. Beschwerden müssen danach innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, wobei hiergegen eine gerichtliche Entscheidung eröffnet sein muß. In der Standstill-Vereinbarung des Art. 13 wird die ständige Übung im Rahmen gemeinschaftsrechtlicher Regelungen übernommen. Danach ergibt sich die Verpflichtung, für die unter das Abkommen fallenden Bereiche keine neuen Beschränkungen für Staatsangehörige der anderen Vertragspartner einzuführen.

1 In Teil 2 behandelt *Rüdiger Bock* (WAGNER & JOOS Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich) ausführlich die steuerlichen Aspekte.

2 BGBl. II 2001, 810.

3 Alle ohne Angabe zitierten Artikel beziehen sich auf das Freizügigkeitsabkommen, soweit sich nicht aus dem Zusammenhang ergibt, daß einzelne Artikel des EG-Vertrages (EGV) behandelt werden.

4 Zu Einzelheiten der Entwicklung der Beziehungen zur Schweiz und zur Entstehung der Abkommen vgl. *Weigell*, IStR 2006, 190, 191.

5 Vgl. z. B. ex-Artt. 7 ff. 48 Abs. 1, 52 Abs. I EG.

Ein Dreh- und Angelpunkt des gesamten Abkommens ist Art. 16. Dieser regelt in Abs. 1, daß die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens alle erforderlichen Maßnahmen treffen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten, wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden. Abs. 2 regelt: „Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der gemischte Ausschuß auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.“ Die Frage stellt sich, ob insoweit das Gemeinschaftsrecht ausdrücklich (auch im Wortlaut) im Abkommen übernommen werden muß oder ob inhaltlich auch einzelne Normen des Gemeinschaftsrechts Anwendung finden sollen.

3. Regelungen des Freizügigkeitsabkommens und das Verhältnis zu den Grundfreiheiten des EGV

a) Geltungsumfang der Grundfreiheiten im Freizügigkeitsabkommen

Es ist zu fragen, ob die Grundfreiheiten des EGV identisch mit den Freizügigkeitsrechten des Abkommens sind. Dies kann bereits als Telos der Präambel entnommen werden, soweit davon gesprochen wird, die Freizügigkeit sei auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen. Grundsätzlich ist daher bei der Interpretation der Vorschriften von dieser Zielrichtung auszugehen und eine Parallelität der verwendeten Regelungsinhalte anzunehmen.⁶ Das Abkommen regelt nicht die einzelnen Kapitel Warenverkehrsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Vielmehr ergibt sich deutlich das Verständnis des Zusammenhangs der einzelnen Grundfreiheiten und der manchmal fließenden Übergänge. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, welche Folgen Art. 16 Abs. 2 für die Frage der Auslegung des Abkommens hat. Dem Wortlaut nach ist die einschlägigere Rechtsprechung des EuGH zum Zeitpunkt der Unterzeichnung zu berücksichtigen, soweit für die Anwendung Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden. Die Begriffe des EGV sind beim Abkommenstext in deutscher Sprache zumindest nicht wörtlich verwendet worden.

Allerdings verwendet das Abkommen Begriffe wie „Niederlassung“, „Dienstleistungen“, „Zugang zu einer selbstständigen Erwerbstätigkeit“, die insoweit sinngleich mit

den Grundfreiheiten des EG-Vertrags sind. Daher kann Art. 16 Abs. 2 des Abkommens i. V. m. der Präambel und der Zielbestimmung des Art. 16 Abs. 1 nur bedeuten, daß die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten insgesamt zugrunde zu legen ist, und zwar zum Zeitpunkt der Unterzeichnung am 21. 6. 1999.⁷ Für den hier existierenden Zusammenhang ist daher die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten im Rahmen ihrer dogmatischen Einordnung zugrunde zu legen.

b) Stand des Gemeinschaftsrechts zum Zeitpunkt der Unterzeichnung der Abkommen – Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote

Es stellt sich die Frage, welchen Stand die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten bei Unterzeichnung der Abkommen am 21. 6. 1999 erreicht hatte. Hierzu ist auf die bisherige Rechtsentwicklung und die dogmatische Einordnung der Grundfreiheiten durch den Gerichtshof einzugehen. War früher umstritten, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote einzuordnen sind oder einzelne als Diskriminierungsverbote,⁸ ist die Rechtsprechung spätestens seit der Gebhard-Entscheidung⁹ dahingehend konkretisiert, daß Art. 43 EG (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstelle. Beschränkung bedeutet danach all die Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können.“¹⁰ Eine solche Behinderung ist nur zulässig, wenn sie (1) aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist, (2) geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und (3) nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist. Die Rechtsprechung zu den Beschränkungsverboten wurde jüngst in zwei Entscheidungen bestätigt.¹¹ Die grundlegende Entscheidung zur dogmatischen Einordnung der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote stammte aus dem Jahre 1995 und ist damit anwendbar.

6 Ebenso *Weigell*, IStR 2006, 190, 192, allerdings stärker bezogen auf Art. 43 ff. EG.

7 Im Ergebnis ebenso *Weigell*, IStR 2006, 190, 193, bezüglich der Niederlassungsfreiheit.

8 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m. w. N.

9 Urteil vom 30. 11. 1995 Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165.

10 Gebhard (s. o. Fn. 9) Tenor.

11 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer); Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. *Beul*; *Beul*, steueranwaltsmagazin 2006, 87.

c) Grundsätzliche Nichtanwendbarkeit steuerlicher Regelungen im Verhältnis zur Schweiz¹²

Im Schrifttum war bislang umstritten, ob auch im Bereich des Steuerrechts von einem allgemeinen Beschränkungsverbot ausgegangen werden konnte.¹³ Diese Meinung sah das Beschränkungsverbot zwar als allgemein anerkannt an, differenziert aber je nach Grundfreiheit die Reichweite. Es ist zuzugeben, daß ein nicht eingeschränktes Beschränkungsverbot zu ausufernden Ergebnissen führte, allerdings hat der EuGH gerade hierfür die Rechtfertigungsgründe mit Allgemeingültigkeit postuliert. Soweit als Beispiel angeführt wurde, daß kein Beschränkungsverbot, sondern ein Diskriminierungsverbot vorliege, wenn es sich um integrierte nationale Ordnungssysteme¹⁴ handele – wie das System der direkten Steuern¹⁵ – kann dieses Argument nicht als Beleg dienen, was sich aus den bereits zitierten Entscheidungen Marks & Spencer und SEVIC ergibt.¹⁶ Beide Entscheidungen gehen stringent von der Dogmatik der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot aus, die Entscheidung Marks & Spencer¹⁷ ausdrücklich als erste auf dem Gebiet der direkten Steuern. Daher dürfte nunmehr die Einordnung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote auch für das Steuerrecht klaggestellt sein. Es handelt sich dabei um eine denklösig zwingende Folge der Gebhard-Entscheidung¹⁸ zum Verständnis der Grundfreiheiten allgemein.

Es kann nicht Sinn und Zweck des Art. 16 Abs. 2 des Abkommens sein, lediglich Einzelfallentscheidungen, die bis zur Unterzeichnung des Abkommens getroffen wurden, dem Abkommen zugrunde zu legen. Vielmehr sind die dogmatischen Grundlagen, die bis zum 21. 6. 1999 entschieden wurden, auch dem im gleichen Sinne abstrakt formulierten Freizügigkeitsabkommen zugrunde zu legen. Dies hat zur Folge, daß alle steuerrechtlichen Regelungen, die zu Beschränkungen führen und einen Verstoß gegen den EG-Vertrag darstellen im Verhältnis zur Schweiz unanwendbar sind.¹⁹ Dies gilt unabhängig davon, ob der Verstoß gegen den EG-Vertrag bereits durch den EuGH vor dem 21. 6. 1999 festgestellt wurde oder erst später bzw. zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht festgestellt worden ist. Denn der Verstoß ergibt sich aus der grundsätzlichen Rechtsprechung des EuGH, die Beschränkungen verbietet, soweit sie nicht ausnahmsweise gerechtfertigt sind.²⁰ Soweit Entscheidungen einen Verstoß im Einzelfall feststellen, geschieht dies lediglich auf der Grundlage der bereits gefestigten Rechtsprechung vom Verständnis der Grundfreiheiten als allgemeine Beschränkungsverbote. Wesentlich erscheint dies vor allem im Hinblick auf die Wegzugs- und die Hinzurechnungsbesteuerung.²¹

d) Anerkennung von Berufsqualifikationen

Das vorstehend Ausgeführte gilt auch für die Anerkennung von Berufsqualifikationen.

Die Frage der Berufszulassung eines Berufsangehörigen in einem Mitgliedstaat aufgrund von Diplomen und Befähigungszeugnissen, die in einem anderen Mitgliedstaat erworben worden sind, beschäftigt die Rechtsprechung des EuGH seit nunmehr 30 Jahren. Eine Verletzung des Rechts aus Art. 43 EG (ex-Art. 52) ist nach der EuGH-Rechtsprechung gegeben, wenn den Gemeinschaftsbürgern aufgrund nationaler Vorschriften die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit in den Mitgliedstaaten erschwert oder sogar unmöglich gemacht wird. Denn Ziel und Zweck der gesamten Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit ist es, den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft zu erleichtern.²² In der ersten grundlegenden Entscheidung²³ war ein belgisches Diplom als einem französischen Diplom gleichwertig anerkannt worden, aber die Berufszulassung in Frankreich deshalb verweigert worden, weil ein französisches Diplom nicht vorlag. Dies sah der EuGH als Verstoß gegen Art. 43 EG (ex-Art. 52) an. Danach hätten die zuständigen öffentlichen Stellen – einschließlich der gesetzlich anerkannten Organisationen des Berufsstandes – sicherzustellen, daß diese Rechtsvorschriften und Praktiken in einer den Zielen der Vertragsbestimmung über die Niederlassungsfreiheit entsprechenden Weise angewendet werden.²⁴ Zwar folgert der EuGH²⁵ aus Art. 43 II EG (ex-Art. 52 II),

12 Im vorliegenden Zusammenhang soll nur kurz auf die dogmatischen Grundsätze eingegangen werden. Eine ausführliche Darlegung der steuerlichen Auswirkungen erfolgt durch Bock in Teil 2.

13 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 88 ff. m. w. N.

14 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 118 ff. m. w. N.

15 Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff, Stand Mai 2001, vor Art. 39–55 Rn. 120.

16 Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-446/03 (Marks & Spencer); Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. Beul.

17 S.o. Fn. 16.

18 S.o. Fn. 9.

19 Entsprechend der Unanwendbarkeit gemeinschaftswidriger Regelungen; vgl. Urteil vom 28. 6. 1978, Rs. 106/77 (Simmenthal II), Slg. 1978, 629.

20 Gerechtfertigt sind auch Regelungen, die den Mißbrauch verhindern sollen; insoweit geht Art. 21 des Abkommens nicht weiter; vgl. hierzu die Ausführungen des EuGH in der Rs. Marks & Spencer (s.o. Fn. 11) Rn. 57: „In diesem Kontext ist noch hinzuzufügen, daß es den Mitgliedstaaten freisteht, nationale Maßnahmen beizubehalten oder zu erlassen, die speziell bezwecken, nur zur Umgehung des nationalen Steuerrechts oder zur Steuerflucht geschaffene Sachverhalte von einem Steuervorteil auszuschließen (vgl. in diesem Sinne Urteile ICI, Randnr. 26, und De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 50)“, hierzu ausführlich Bock in Teil 2.

21 Vgl. hierzu Bock in Teil 2.

22 Urteil vom 12. 7. 1984, Rs. 107/83 (Ordre des avocats au barreau de Paris/Klopp), Slg. 1984, S. 2971, 2989.

23 Urteil vom 28. 4. 1977, Rs. 71/76 (Thieffry/Conseil de l'ordre des avocats), Slg. 1977, 765, 766.

24 Thieffry (s.o. Fn. 23) Rn. 15 f., 18.

25 Klopp (s.o. Fn. 22) Rn. 17.

daß es jedem Mitgliedstaat in Ermangelung besonderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften in gewissen Bereichen grundsätzlich freistehe, die Ausübung des Berufs für sein Hoheitsgebiet zu regeln, weshalb das von einigen Mitgliedstaaten aufgestellte Erfordernis der Zulassung zu einem bestimmten Beruf, z. B. zur Rechtsanwaltschaft, grundsätzlich zulässig sei. Durch dieses Erfordernis sollen nämlich die Zuverlässigkeit und die Beachtung der standesrechtlichen Grundsätze sowie die disziplinarische Kontrolle der Tätigkeit gewährleistet werden. Hierin liege ein schutzwürdiger Zweck.²⁶

In einer weiteren Entscheidung aus dem Jahr 1987²⁷ wurde diese Verpflichtung nochmals im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EG (ex-Art. 48) bestätigt. Mit seinem Urteil im Jahr 1991 – *Vlassopoulou*²⁸ – hatte der Gerichtshof in einem Verfahren zu entscheiden, in dem eine in Griechenland zugelassene Anwältin die Zulassung als Rechtsanwältin in Deutschland beantragte. Aufgrund der bereits bestehenden Rechtsprechung präzisiert der Gerichtshof nunmehr, daß der Mitgliedstaat, bei dem die Zulassung zu einem Beruf beantragt worden ist, gleichwertige nachgewiesene und in einem anderen Mitgliedstaat erworbene Kenntnisse berücksichtigen muß. Die vorgeschriebenen notwendigen Diplome oder sonstigen beruflichen Qualifikationen müssen auch dann anerkannt werden, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat erworben wurden. Dabei haben die zuständigen Behörden zu prüfen, inwieweit die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Kenntnisse und Fähigkeiten mit den im anderen Mitgliedstaat erworbenen übereinstimmen. Allerdings ist dabei nicht erforderlich, daß es sich bei den im anderen Mitgliedstaat erworbenen um identische Kenntnisse, wie sie im Aufnahmestaat vorgeschrieben sind, handelt. Vielmehr reicht der Nachweis entsprechender Kenntnisse aus. Im Rahmen der Prüfung können die Behörden des Aufnahmestaates objektiven Unterschieden Rechnung tragen, die sich bei dem Vergleich ergeben.²⁹ Die Prüfung und Beurteilung der Gleichwertigkeit ist daher Verpflichtung der jeweiligen nationalen Behörden. Dies beinhaltet auch, daß zu begründen ist, warum eine Gleichwertigkeit im Einzelfall nicht vorliegen soll.

Des Weiteren führt der Gerichtshof aus, daß im Aufnahmemitgliedstaat im Rahmen eines Studiengangs oder durch praktische Erfahrung erworbene Kenntnisse bei der Prüfung der Vergleichbarkeit mit zu berücksichtigen sind.³⁰ Die Behörde muß die Gründe nennen, auf denen die Entscheidung beruht, außerdem ist im Rahmen einer gerichtlichen Überprüfung die Begründung der Entscheidung ebenfalls notwendig.³¹

In späteren Entscheidungen³² wird die Rechtsprechung lediglich bestätigt.³³ Die grundlegenden Entscheidungen des EuGH stammen aus der Zeit vor Unterzeichnung der

Abkommen und sind damit anwendbares Recht. Außerdem verweist Anhang III ausdrücklich auf die Hochschuldiplomrichtlinie.³⁴

Art. 9 des Freizügigkeitsabkommens mit Verweis auf den Anhang III regelt lediglich die erforderlichen Maßnahmen, um die Anerkennung von Diplomen, Zeugnissen und sonstigen Befähigungsnachweisen zu erleichtern. Die materielle Begründung ergibt sich allerdings aus den Regelungen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit gemäß der Rechtsprechung des EuGH, die in Art. 1, 4 und 7 lit. a des Freizügigkeitsabkommens enthalten sind.

4. Vorlage an den EuGH

Zu fragen ist, ob im Rahmen der Anwendbarkeit des Freizügigkeitsabkommens eine Vorlage an den EuGH gem. Art. 234 EG möglich oder unter den Voraussetzungen des Abs. 3 zwingend ist.

Nach Art. 11 Abs. 3 des Abkommens ist der Zugang zu den nationalen Gerichten zu gewährleisten. Eine Vorlageverpflichtung an den EuGH sieht das Abkommen selbst nicht vor. Damit ist von Seiten eines schweizerischen Gerichts eine Vorlagepflicht nicht gegeben. Ein anderes Ergebnis resultiert jedoch bei Gerichten der EG-Mitgliedstaaten.

Weigell³⁵ weist zutreffend darauf hin, daß völkerrechtliche Verträge der Gemeinschaft mit Drittstaaten nach Art. 234 Abs. 1 lit. b als Handlungen der Organe der Gemeinschaft ausdrücklich unter den Primat der Vorabentscheidung des Gerichtshofs gestellt sind.³⁶ Allerdings kann sich für letztinstanzliche Gerichte bereits aus Art. 234 Abs. 1 lit. a i. V. m. Abs. 3 EG die Vorlageverpflichtung ergeben, wenn es sich um Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes handelt,

26 Urteil vom 19. 1. 1988 Rs. 292/86, (*Gullung/Conseil de l'ordre des avocats du barreau de Colmar et de Saverne*), Slg. 1986, S. 111, 140.

27 Urteil vom 15. 10. 1987, Rs. 222/86 (*Unectef/Heylens*), Slg. 1987, 4097.

28 Urteil vom 7. 5. 1991, Rs. 340/89 (*Vlassopoulou*) Slg. 1991, I-2357.

29 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 18, 19.

30 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 20.

31 *Vlassopoulou* (s. o. Fn. 28) Rn. 22.

32 Urteil vom 13. 11. 2003 – Rs. C-313/01 (*Morgenbesser*), Slg. 2003, I-13467; Urteil vom 7. Oktober 2004, Rs. C-255/01 (*Markopoulos*), Slg. 2004, I-9077.

33 Zum gesamten Hintergrund vgl. demnächst ausführlich *Beul*, DStR 2006 m. w. N.

34 Richtlinie des Rates vom 21. 12. 1988, RL 98/48/EWG.

35 IStR 2006, 190, 194.

36 Urteil vom 30. 4. 1974, Rs. 181/73 (*Haegemann*), Slg. 1974, 499; Urteil vom 5. 2. 1976, Rs. 87/75 (*Bresciani*), Slg. 1976, 129; Urteil vom 20. 9. 1990, Rs. C-192/89 (*Sevince*), Slg. 1990 I-3497; Urteil vom 15. 6. 1999, Rs. C-321/97 (*Andersson*), Slg. 1999 I-3551.

die auszulegen sind. Diese Voraussetzungen liegen vor, wenn die Reichweite der Rechtsprechung des EuGH zu prüfen sein sollte, insbesondere bei der Auslegung des Art. 16 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens. Denn in diesem Zusammenhang hat der EuGH insbesondere auch darüber zu entscheiden, ob es sich um eine Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens (21. Juni 1999) handelt bzw. welche Grundsätze nach der seinerzeitigen Rechtsprechung bereits galten.³⁷ Die letztinstanzlichen Gerichte sind dann nach Art. 234 Abs. 3 EG zur Vorlage verpflichtet.³⁸

5. Anwendbarkeit auf Gesellschaften

Grundsätzlich scheint das Abkommen nach seinem strengen Wortlaut nur für natürliche Personen anwendbar zu sein. Lediglich in Art. 5 werden die Gesellschaften als Dienstleistungserbringer ausdrücklich in den Schutzbereich einbezogen. Das Abkommen selbst spricht allerdings in der Präambel nur von der Freizügigkeit der Personen, ohne dies auf natürliche Personen zu beschränken. Demgegenüber behandeln Art. 1, Art. 2, Art. 3 nur die Rechte der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats. Eine generelle Norm, wie Art. 48 EG, fehlt. Hier wird sich in Zukunft die Frage stellen, inwieweit Gesellschaften unter den Schutz fallen. Bei Personengesellschaften, die einen Zusammenschluß aus Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates bilden, wird eine Anwendbarkeit der Regelungen des Freizügigkeitsabkommens zu erwägen sein. Bei juristischen Personen wird es schwieriger, da diese zwar in einem Staat angesiedelt sind, jedoch nicht Staatsangehörige sind. Ob insoweit eine entsprechende Anwendung möglich ist, bedarf noch eingehender Diskussion. Eine integrationsfreundliche Auslegung wird jedoch, insbesondere vor dem Hintergrund des Art. 16 Abs. 1 zu dem Ergebnis

kommen, daß alle Gesellschaften – auch juristische Personen – in den Schutzbereich einzubeziehen sind, da es den Staatsangehörigen überlassen bleiben muß, wie sie ihre Aktivitäten, d. h. Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, organisieren, ob als Einzelunternehmen oder gesellschaftsrechtliche Zusammenschlüsse.

6. Zusammenfassung

Das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz gewährleistet – spätestens nach Ablauf der Übergangszeit zum 31. 5. 2007 – den Schutz der Grundfreiheiten, wie sie im EGV geregelt sind. Insbesondere sind steuerliche Vorschriften, die gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen,³⁹ auch im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Schweiz nicht mehr anwendbar. Niederlassungsfreiheit und Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten auch im Verhältnis zur Schweiz, mit der Folge, daß Berufszugangsvoraussetzungen gegenseitig anzuerkennen sind. Die rechtliche Durchsetzbarkeit in der Schweiz ist durch die dortigen nationalen Gerichte sicherzustellen; in der Gemeinschaft gilt die Entscheidungsprärogative des EuGH, wonach eine entscheidungserhebliche Rechtsfrage durch ein letztinstanzliches Gericht im Zweifel gemäß Art. 234 EG vorzulegen ist. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auf Gesellschaften erscheint fraglich, dürfte jedoch zu bejahen sein.

37 S. o. 3 a.

38 Zur Frage der Vorlageverpflichtung vgl. Urteil v. 6. 10. 1982, Rs. 283/81 (CILFIT), Slg. 1982, 3415 ff., 3436; von einer Vorlage kann nach der CILFIT-Entscheidung des EuGH ein letztinstanzlich entscheidendes Gericht nur dann absehen, wenn objektiv sicher ist, daß der EuGH und alle Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten gleicher Auffassung sind.

39 Vgl. hierzu *Bock* in Teil 2.

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

Programm

Tagungsleitung **Friedhelm Jacob**
Dr. Rolf Schwedhelm

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

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

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

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

Haufe, SteuerOffice Professional Kanzlei-Edition, Software. Jahresbezugspreis 598,80 Euro.

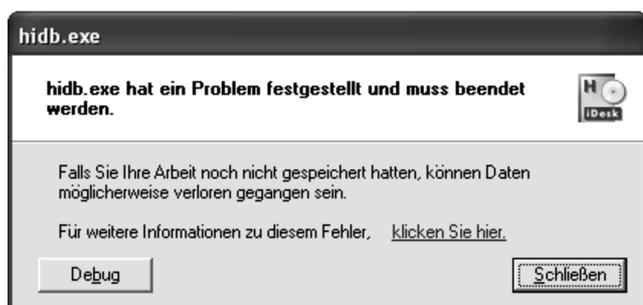
Wirklich fantastisch, das neue SteuerOffice von Haufe. Eine großartige Software mit schier unglaublichem Umfang. Genau 46.581 BFH-Urteile, insgesamt über 70.000 Entscheidungen sind im Volltext abrufbar. 9.231 Verwaltungsanweisungen, 335 Steuergesetze, sämtliche DBA und auch sonst nahezu jedes irgendwie für den Steueranwalt interessante Gesetz finden sich übersichtlich und aktuell in der Sammlung. Kommentare zur AO, FGO, zum EStG, UStG, KStG, UmwStG sind enthalten. Mehrere hundert Mustervorlagen, Musterverträge und Checklisten findet man. Die Übernahme in die Textverarbeitung funktioniert perfekt, auch die Druckfunktion. Fast 400 amtliche Formulare sind enthalten, allerdings sind z. B. nicht alle möglichen Anlagen für die ESt-Erklärung vorhanden. Fehler der Vorgängerversion sind behoben worden, z. B. vergessene Überschriften. Trotz intensiver Nutzung konnte nur ein einziger Fehler gefunden

werden: Bei den Links zum Außensteuergesetz ist noch der alte Anwendungserrass verlinkt. Der neue findet sich immerhin, wenn man das Datum (14. 5. 2004) kennt. Die neue Suchmaske ist manchmal ein wenig langsam. Selbst auf einem schnellen PC dauert die Abfrage teilweise 5 bis 10 Sekunden, insbesondere bei den als Java-Applets geführten Formularen. Die Übernahme in die Textverarbeitung ist aber auch bei umfangreichen Dokumenten in deutlich unter einer Sekunde möglich, das Dokument ist also „sofort“ da. Zusammenfassend kann man dem SteuerOffice sehr schnell gewünschte Normen, Verwaltungsanweisungen oder Rechtsprechung oder Vertragsmuster finden. Dabei ist es rundum auf aktuellem Stand. Die Erläuterungen und Kommentierungen sind von herausragender Qualität und Prägnanz. Ein gelungenes Produkt, das seinen Preis allemal Wert ist.

(RB)

Haufe, Steueroptimale Vertragsgestaltung, Software.

Etwas peinlich für den Rudolf Haufe Verlag, dass die Installation gleich mal gründlich danebengeht. Keines der installierten Softwareprodukte, die den Haufe iDesk-Browser benutzen, ging mehr:



Alles zu deinstallieren und neu zu installieren half auch nicht. Nach einer halben Stunde entnervten Probiereins haben wir dann aufgegeben und am nächsten Tag den technischen Support angerufen. Nachdem wir mit dessen Hilfe

irgendwelche versteckten Dateien entfernt haben, immerhin nicht mehr dieselbe Fehlermeldung. Aber eine andere, die wir unseren Lesern auch nicht vorenthalten wollen:



Gut ist natürlich der Button „nochmals versuchen“. Damit meinen die wohl die erneute Neuinstallation. Diese hilft nun zur Abwechslung, und endlich läuft das Programm.

Da sind sie also. Vertragsmuster mit ordentlichen Einführungstexten aus dem Gesellschaftsrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Familien- und Erbrecht. Ergänzt wird dies durch ein umfangreiches Vertragshandbuch und Erläuterungen zu verschiedenen steuerlichen Gestaltungsmodellen. Die Erläuterungen sind recht brauchbar, jedoch ersetzen sie nicht den Blick in entsprechende Fachliteratur. Im Gegenteil können die Kurzerläuterungen sogar gefährlich sein, da auf entscheidende „Fallen“ teils nicht hingewiesen wird (Beispiel: Stichtagsprinzip bei Organschaftsverträgen nicht erwähnt). Umfangreich sind wieder die auch vom SteuerOffice bekannten Gesetze (565 Einträge), Formulare

sowie Arbeitshilfen. Nicht auf Anhieb funktioniert haben bei uns die als Java-Applet auszuführenden Berechnungsprogramme (Leasingzins, AfA-Rechner). Bei einem zweiten Versuch funktionierte aber alles gut. Zusammenfassend kann man sich einerseits darüber ärgern, daß schon wieder eine Software dem Anwender durch unnötige Anlehnung an Internetbrowser das Leben schwer macht. Indessen ist die Vertragsgestaltungssoftware inhaltlich prima und liefert mit den Vorlagen, Berechnungsprogrammen und Erläuterungen eine schöne Hilfe im Steuerbüro.

(RB)

Kraeusel, Das neue Umsatzsteuerrecht 2006, Stollfuß Verlag, Berlin, 49,80 Euro, mit CD-ROM.

Der *Kraeusel* bietet ein schönes und übersichtliches Werk. Das UStG wird umfangreicher und praxisnäher kommentiert als der Standardkommentar im Beck-Verlag – und es ist dabei noch deutlich billiger als jener. Gut gefallen die Beispiele, die schwierige Sachverhalte – insbesondere solche mit Auslandsbezügen – transparent machen. Verwaltungsanweisungen, Rechtsprechung und Literatur sind zu jeder Vorschrift separat aufgeführt und im Text aktuell berücksichtigt. Selbst Detailprobleme sind angesprochen, zumindest einen Hinweis auf einschlägige Verwaltungsanweisungen

findet man in jedem Fall. Auf der beiliegenden CD finden sich neben dem aktuellen auch noch die bisherigen Auflagen des Handbuchs seit 2001. Die Suchfunktion arbeitet zuverlässig und liefert gute Treffer. Im Text sind die angegebenen BMF-Schreiben verlinkt und lassen sich mit einem Klick aufrufen. Insgesamt überzeugt der *Kraeusel* durch Aktualität, klare Sprache und Umfang. Die beiliegende Software ist nützlich und funktioniert gut. Ein gutes und preiswertes Werk für den Praktiker.

(RB)

Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Stollfuß Verlag, Berlin, 159,- Euro, mit CD-ROM

Der Kommentar beinhaltet in einem Loseblattordner drei Teile. Der erste behandelt das AStG, der zweite das OECD-MA und der dritte das Internationale Erbschaftsteuerrecht neben einigen ausgewählten DBA in diesem Bereich. Zu den einzelnen Vorschriften des AStG sind jeweils die entsprechenden Passagen aus dem Anwendungserlaß 2004 zitiert. Die eigentliche Kommentierung ist verständlich und übersichtlich. Soweit Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften oder DBA bestehen, sind diese prägnant dargestellt. Die Autoren beschränken sich nicht darauf, die bereits ergangene Rechtsprechung darzustellen, sondern zeigen an geeigneter Stelle auch Möglichkeiten auf, bei denen sich eine gerichtliche Überprüfung lohnen kann, z. B. bezüglich möglicher Verfassungswidrigkeit des § 2 AStG oder des Verhältnisses von § 6 AStG zum EU-Recht. Im Text hervorgehoben sind zudem Beratungshinweise, die den Kommentar als Praktikerwerkzeug ausweisen. Die Kommentierung zum

OECD-MA erläutert in der Einleitung die aktuellen Entwicklungen. Bei den einzelnen Vorschriften wird stets auch auf das Verhältnis zum nationalen Recht verwiesen. Soweit einzelne DBA vom Musterabkommen abweichen, sind diese kurz benannt. Der Erbschaftsteuerteil enthält eine ausführliche Einleitung mit Beispielen und Beratungshinweisen. Kommentiert werden das ErbSt-DBA USA und Schweiz.

Auf der beiliegenden CD kann man die Abkommenstexte nebst Protokollen ansehen, wobei leider bspw. das DBA Schweiz nicht in der aktuellen konsolidierten Fassung enthalten ist. Ohnehin stört etwas, daß das Benutzungsrecht der CD zeitlich limitiert ist. Wem die ältere Ausgabe reicht, so meinen wir, der soll sie auch unbeschränkt benutzen dürfen und nicht zu einem Update gezwungen werden.

(RB)

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

Bolz u. a.,

Aktuelles Steuerrecht,

Das ständige Wissens-Update, Ausg. 01/2006

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 176 Seiten

Wir hatten bereits mehrfach das Vergnügen, unser Wissen neudeutsch upzudaten. Nicht nur das Format (DIN A 4) und der Titel „Aktuelles Steuerrecht“ macht sich gut auf dem Schreibtisch jedes Beraters. Generell ist es eine gute Idee eines Steuerberaterverbandes, solche Informationen herauszugeben. Band 1/2006 beinhaltet u. a. Ausführungen zum BMF-Schreiben zum betrieblichen Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4 a UStG, zum Offenhalten von ESt-Bescheiden wegen möglicher vGA, zum BMF-Erlaß zur Neufassung von § 15 a UStG, zu Unterbeteiligungen an Kapitalgesellschaften und der Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden und zur Schenkungsteueroptimierung durch Güterstandsvereinbarungen. Letzteres ist nicht neu, sondern in der Landwirtschaft seit Jahrzehnten verbreitet. Auch früher tat man gewisse Dinge nur aus steuerlichen Gründen.

Brandmüller,

Der GmbH-Geschäftsführer im Gesellschafts-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Stollfuß Verlag, Bonn, 18. Aufl., 2006, 464 Seiten

Eine ausgewogene Beschreibung der Problematik rund um den Geschäftsführer einer GmbH: Gesellschaftsrecht, Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht, aber auch – was uns der sowieso schon lange Titel nicht verraten will: 85 Seiten zum Thema der Haftung und der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Geschäftsführers. Ein Arbeitsbuch, aktuell und umfassend, kurz, prägnant und mehr als nur brauchbar. Und nicht zuletzt in 18. Auflage.

Carlé u. a.,

Personengesellschaften

Stollfuß Verlag, Bonn, 2006, 269 Seiten

Aus der Schreibwerkstatt von Carlé, Korn, Stahl und Strahl („KÖSDI“) in der Reihe „Brennpunkte der Steuerberatung“ nun „Beratungswissen, Beratungshinweise und Beratungspraxis“ zum Thema der Personengesellschaften. Ein „Leitfaden zur Problemlösung“, der „das Dickicht lichten“ will, läuft natürlich Gefahr, diesen vielen selbst aufgestellten Ansprüchen nicht mehr gerecht zu werden. Sowohl Inhalt (deckt alle relevanten Bereiche ab) als auch Umfang (ausreichend), Schrift (groß genug, deutliche Hervorhebungen), didaktisches Konzept (kurze Erläuterungen, Beispiele, Schaubilder, Muster etc.) werden diesen Ansprüchen mehr als gerecht. Zu den schriftstellerischen Äußerungen von Praktikern gehört es durchaus, ein Gesetz schon mal als „Armutzeugnis“ oder als „mißglückt“ zu bezeichnen, wie die Verfasser dies bei § 13 a ErbStG tun. Ausweg laut Carlé: „Oder aber man revidiert das Gesetz aus rein haushalterischen Gründen und rechtfertigt dies mit einem angeblichen Mißbrauch“ (S. 252). Hier trifft steuerrechtliche Theorie die simple Praxis der Gesetzgebung.

Fischer/Neubeck/Stibi/Thoms-Meyer,

HGB-Jahresabschluß, Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung 2005/2006,

Stollfuß Verlag, 2. Aufl., 464 Seiten mit CD-ROM

In der Reihe der „Stollfuß Jahrbücher“ liegt dieses Buch nun in 2. Auflage vor, versehen mit einer CD-ROM mit einem „Checklisten-Generator für die mandantenindividuelle Aufbereitung“. Als systematischer Wegweiser orientiert sich das Buch am Aufbau des für den Mittelstand typischen Jahresabschlusses. Der Checklistenenteil basiert auf Maßnahmekatalogen zur Plausibilitätsbeurteilung. In der Praxis ist dieses Buch brauchbar, wenn auch manche Passagen juristisch-trocken dem RA/StB/WP die Welt erklären wollen: „Unter den Risiken der künftigen Entwicklung sind Möglichkeiten negativer Entwicklungen zu verstehen (Tz. 638). Ach.

Fleischer,

Handbuch des Vorstandsrechts

C. H. Beck Verlag, München, 1. Aufl., 2006, 927 Seiten

Nach den von *Semler* herausgegebenen zahlreichen Handbüchern für den Aufsichtsrat nun auch ein „Handbuch des Vorstandsrechts“. Bereits der Umfang läßt die Bedeutung der Materie ahnen. Sieben Professoren und ein Rechtsanwalt unter den Autoren lassen vertiefte und systematisch ausgewogene Behandlung erwarten. Die Einbindung eines Praktikers stellt den Gesamtzusammenhang wieder her. Wer allerdings mehr über die steuerrechtliche Problematik wissen will oder muß, sollte sich an andere Werke halten. Er sollte diese nicht anstatt, sondern zusammen mit dem Buch von *Fleischer* nutzen.

Glanegger/Güroff,

Gewerbsteuergesetz

C. H. Beck Verlag, München, 6. Aufl., 1.054 Seiten

Würde das Gewerbsteuergesetz ersatzlos abgeschafft, gingen uns so manche wichtigen Kommentare verloren. Gemeint sind Kommentare wie der von *Glanegger/Güroff*, aber auch die Kommentierungen: „Die Telefonseelsorge bietet

Hilfe bei Hilfsbedürftigkeit aus seelischen Gründen“ (RN 32 zu § 3 Nr. 6). Ach so. Und eine Neuentdeckung für den Beitrag *Get your money ...* (in diesem Heft S. 114): „Steuerrecht und Nächstenliebe, DStZ 1986, 419 ff.“ Sehr schön. Das kompensiert die „Leiden des Autors“ unter dem „Basta“ des Gesetzgebers (S. V), die dieser (der Autor, nicht der Gesetzgeber) lateinischunverständlich auszudrücken beliebt.

Aber die Verfasser machen uns darauf aufmerksam, daß die vieldiskutierte Abschaffung der Gewerbesteuer eben noch auf sich warten läßt und der Gesetzgeber, der BFH und das BMF zahlreiche Neuigkeiten liefern, die in der Kommentierung (seit 1988 nun die 6. Auflage) berücksichtigt werden müssen. Und das wird wohl so bleiben. Basta.

■
In der nächsten Ausgabe u. a. *Gräber*, Finanzgerichtsordnung; *Hüffer*, Aktiengesetz; *Kraeusel*, Das neue Umsatzsteuerrecht 2006; *Schmidt*, Einkommensteuergesetz; *Sikorski/Strotmeier*, Bilanzbuchhalter und *Wagner*, Die Praxis des Steuerprozesses, Taktik und Strategien.

■
Redaktion

Antrag auf mündliche Verhandlung nach Ergehen eines Gerichtsbescheides nicht rechtsmißbräuchlich

Richter am BFH Dr. Ulrich Dürr

Abstract: Es ist nicht rechtsmißbräuchlich, wenn ein FA nach Ergehen eines Gerichtsbescheids mündliche Verhandlung beantragt und gleichzeitig den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt, nachdem es einen Abhilfebescheid entsprechend dem Gerichtsbescheid erlassen hat.

Anlaß: BFH-Urteil vom 30. 3. 2006 Az. V R 12/04

I. Sachverhalt

Das FG gab durch Gerichtsbescheid der Klage teilweise statt. Das FA stellte darauf einen Antrag auf mündliche Verhandlung und erklärte den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Es teilte mit, es habe gleichzeitig dem – mit einer Untätigkeitsklage geltend gemachten – Begehren der Klägerin durch eine entsprechende Einspruchsentscheidung stattgegeben. Eine weitere Begründung enthielt der Schriftsatz des FA nicht. Auf den Hinweis des Berichterstatters des FG, es beständen Zweifel an der Wirksamkeit des Antrags auf mündliche Verhandlung, beantragte die Klägerin festzustellen, daß der Gerichtsbescheid als Urteil wirke.

Das FG erließ ein Urteil, in dem es feststellte, der Gerichtsbescheid wirke als Urteil. Es vertrat die Auffassung, das FA habe den Antrag auf mündliche Verhandlung rechtsmißbräuchlich gestellt. Denn das FA habe keinen günstigeren Verfahrensausgang herbeiführen wollen, sondern, obwohl es mit den Ausführungen des Gerichtsbescheides einverstanden sei, nur deshalb mündliche Verhandlung beantragt, um zu vermeiden, daß eine Verhandlungsgebühr gemäß § 117 der Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung (BRAGO) anfalle. Ein allein aus kostenrechtlichen Motiven gestellter Antrag sei rechtsmißbräuchlich. Versicherungsleistung wird in einem Folgebeitrag erörtert.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Auffassung des FA und hob das Urteil des FG auf. Das Gericht kann nach § 90 a Abs. 1 FGO ohne

mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid entscheiden. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Gerichtsbescheids können die Beteiligten mündliche Verhandlung beantragen (§ 90 a Abs. 2 Satz 1 FGO). Der Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird rechtzeitig mündliche Verhandlung beantragt, gilt er als nicht ergangen (§ 90 a Abs. 3 FGO). Besteht Streit darüber, ob ein Antrag auf mündliche Verhandlung unzulässig ist, muß hierüber im Klageverfahren durch Urteil entschieden werden.

Hiervon ausgehend ist der Gerichtsbescheid auf den wirksamen Antrag des FA gegenstandslos geworden. Der Antrag ist nicht rechtsmißbräuchlich. Denn ein Antrag auf mündliche Verhandlung kann auch dann gestellt werden, wenn sich der Antragsteller nicht gegen die sachliche Richtigkeit des Gerichtsbescheid wehrt, sondern die Entscheidung tatsächlich annimmt. Ein Kläger darf deshalb auch nach Ergehen eines Gerichtsbescheids mündliche Verhandlung beantragen und die Klage zurücknehmen. Ebenso darf das FA – wie im Streitfall – einen Antrag auf mündliche Verhandlung stellen, um der Klage abzuweichen und die Hauptsache für erledigt zu erklären. Unerheblich ist, ob die Abhilfe erst im weiteren Verlauf des Verfahrens oder – wie im Streitfall – gleichzeitig mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung erfolgt.

Die Sache mußte an das FG zurückverwiesen werden. Zum einen war die Hauptsache nicht insgesamt erledigt. Zum anderen war unklar, inwieweit die Klägerin ihren Sachantrag aufrechterhält. Erklärt sie den Rechtsstreit ebenfalls in der Hauptsache für erledigt, werden die Urteile des FG und des BFH gegenstandslos und das FG hat nur noch über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden.

Praxishinweis

Das FA war mit dem Gerichtsbescheid sachlich einverstanden. Es hat jedoch – wie offenbar in anderen beim FG durchgeführten Verfahren – den Antrag auf mündliche Verhandlung mit gleichzeitiger Hauptsacheerledigungserklärung

nur deshalb gestellt, um zu vermeiden, daß der Prozeßvertreter der Klägerin die gleichen Gebühren erhält, wie in einem Verfahren mit mündlicher Verhandlung (§ 117 BRAGO). Statt dessen sollte ein Kostenbeschluß nach übereinstimmender Erledigungserklärung ergehen mit der Folge, daß eine Gebühr eingespart wird.

Der BFH nimmt nicht dazu Stellung, ob durch diese Verfahrensweise tatsächlich eine Gebühr eingespart werden

kann. Denn im Falle der Erledigung des Rechtsstreits erhält der Bevollmächtigte, der bei der Erledigung mitgewirkt hat, ebenso eine volle Gebühr nach § 24 BRAGO. Denn eine Mitwirkung an der Erledigung des Rechtsstreits kann auch darin gesehen werden, daß der Prozeßbevollmächtigte den ergangenen Gerichtsbescheid prüft und abwägt, ob er akzeptiert werden soll oder nicht.

Berufliche Veranlassung von Telefonkosten eines Steuerberaters

Dr. Norbert Bolz

Abstract: Soweit von einem Steuerberater zum Nachweis der beruflichen Veranlassung von Telefonkosten die Angabe eines konkreten Gesprächsanlasses (durch Angabe des jeweiligen Mandantennamens in den Einzelaufzeichnungen über die Telefongespräche) gefordert wird, wird damit nicht in unverhältnismäßiger Weise in das Vertrauensverhältnis zwischen dem Berater und seinem Mandanten eingegriffen.

Anlaß: FG Sachsen-Anhalt – Urteil vom 28. 4. 2005 Az. 1 K 371/02

I. Sachverhalt

Der Kl. ist Steuerberater. Er unterhält in seiner Praxis betriebliche Telefonanschlüsse, die er auch privat nutzt, sowie ein Mobiltelefon, das er ausschließlich dem betrieblichen Bereich zugeordnet hat. Insoweit hatte er anhand von „Erfahrungswerten“ 22 v. H. der „aktiven“ Gesprächskosten im Festnetzbereich (ca. 430 DM) als Privatanteil gebucht. Für das Mobiltelefon hatte er keinen Privatanteil angesetzt. Im Rahmen einer bei ihm durchgeführten Außenprüfung kam die Prüferin zu dem Ergebnis, daß für die Grundgebühr und Gesprächskosten im Festnetzbereich 720 DM anzusetzen seien; für das Mobiltelefon nahm sie einen Privatanteil i. H. v. 25 v. H. an (= 25 v. H. der Kosten). Während der Schlußbesprechung legte der Kl. für das Mobiltelefon eine Auflistung der Gesprächszeiten vor, die alle betrieblich veranlaßt gewesen sein sollten. Auf entsprechende Aufforderung weigerte er sich, eine namentliche Auflistung der Gesprächspartner der betrieblichen Telefonate vorzulegen, so daß eine Abgleichung mit Mandatslisten nicht erfolgen konnte. Der Einspruch blieb erfolglos.

II. Entscheidung des FG des Landes Sachsen-Anhalt

Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Es wies darauf hin, daß bei gemischt veranlaßten Telefonkosten ein voller Abzug als BA nur bei einem entsprechenden Nachweis zulässig sei. Für seine Weigerung, entsprechende Unterlagen vorzulegen, könne sich der Kl. nicht auf seine berufliche Schweigepflicht berufen. Denn diese entbinde ihn nicht davon, in den Einzelaufzeichnungen über die Telefongespräche jeweils die Mandantennamen anzugeben. Das FG betont zwar, daß ein Mandant ein verfassungsrechtlich geschütztes Interesse daran habe, daß seine persönlichen Informationen nicht ohne seinen Willen offenbart würden. Dem stehe aber der Schutz des von der Rechtsordnung anerkannten Gutes der Besteuerungsgleichheit gegenüber. Dieses manifestiere sich u. a. in den gesetzgeberischen Anforderungen des § 4 Abs. 4 EStG. Soweit also von einem Steuerberater die Angabe eines konkreten Gesprächsanlasses gefordert werde, werde dadurch bei entsprechender Güterabwägung nicht in unverhältnismäßiger Weise in das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant eingegriffen.

Anmerkungen

Das FG-Urteil knüpft an die BFH-Rspr. an. Bereits in 2004 hatte der BFH entschieden, daß ein Rechtsanwalt nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht die nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlaß einer Bewirtung verweigern könne (BFH – Urteil vom 26. 2. 2004 Az. IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Auch der BFH hatte eine eingehende Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht einerseits und dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit andererseits vorge-

nommen. Er war zu dem Ergebnis gekommen, daß sich der Berufsträger bei korrekter Ausfüllung der Bewirtungsbelege nicht der Gefahr aussetze, eine Straftat zu begehen. Bemerkenswert war insoweit die Feststellung des BFH, daß der zum Essen eingeladene Mandant damit zugleich konkludent in die Offenbarung des Bewirtungsanlasses gegenüber der Finanzbehörde einwillige.

Auf der gleichen Linie liegt die Argumentation des FG des Landes Sachsen-Anhalt, wenn es darauf abstellt, daß bei

der gebotenen Güterabwägung der Schutz des Beraters und seines Mandanten durch das mit empfindlicher Strafe bewehrte Steuergeheimnis (§ 30 AO, § 355 StGB) nicht unberücksichtigt bleiben dürfe. Steuerberater sollten daher vorhandene Auflistungen über betriebliche Telefonate auf Aufforderung auch vorlegen. In der Praxis sollte es ausreichen, wenn der Berufsträger entsprechende Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum geführt hat und diese dem Prüfer vorlegen kann.

Bezeichnung der einzelnen Wirtschaftsgüter im Antrag auf Investitionszulage

Richter am BFH Dr. Ulrich Dürr

Abstract: Die Bezeichnung „Ladeneinrichtung“ in einem Antrag auf Gewährung von Investitionszulage ist keine hinreichend genaue Bezeichnung der einzelnen Wirtschaftsgüter. Denn ihr ist nicht zu entnehmen, aus welchen Wirtschaftsgütern die Ladeneinrichtung besteht. Das FA braucht Investitionszulagenanträge nicht sofort nach ihrem Eingang auf formelle Erfordernisse hin zu überprüfen, um dem Antragsteller Gelegenheit zu geben, etwaige Mängel fristgerecht zu beheben.

Anlaß: BFH – Urteil vom 23. 2. 2006 Az. III R 42/04

I. Sachverhalt

Der Kläger betrieb im Streitjahr 1997 eine Bäckerei und einen Einzelhandel. Er beantragte am 29. 9. 1998 beim FA u. a. für drei Ladeneinrichtungen Investitionszulage nach § 2 InvZulG 1996 für das Kalenderjahr 1997. Er bezeichnete die Ladeneinrichtungen im Antrag lediglich mit „Ladeneinrichtung A“, „Ladeneinrichtung B“ und „Ladeneinrichtung C“. Die dem Antrag beigefügten Rechnungen der Lieferanten wiesen ebenfalls lediglich die Bezeichnung „Ladeneinrichtung“ aus.

Bei einer Investitionszulagenonderprüfung ermittelte der Prüfer, daß sich die Ladeneinrichtungen jeweils aus unterschiedlichen Wirtschaftsgütern zusammensetzten, darunter auch aus selbständig nutzbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern. Das FA setzte daraufhin die Investitionszulage ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für die Ladeneinrichtungen fest. Das FG wies die Klage ab.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte das FG. Die Gewährung einer Investitionszulage setzt – neben den materiell-rechtlichen Voraussetzungen – eine form- und fristgerechte Antragstellung nach § 6 Abs. 1 und 3 InvZulG 1996 voraus. Danach sind in dem Antrag die Investitionen, für die eine Investitionszulage beansprucht wird, innerhalb der Antragsfrist so genau zu bezeichnen, daß ihre Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist. Da Fördergegenstand nicht das Investitionsvorhaben ist, sondern das einzelne Wirtschaftsgut, müssen die Wirtschaftsgüter hinreichend individualisiert sein. Eine bloße Sammel- oder Gattungsbezeichnung genügt dementsprechend nicht. Die genaue Bezeichnung im Antragsvordruck selbst ist nur dann entbehrlich, wenn sie aus den – innerhalb der Antragsfrist – beigefügten Unterlagen ersichtlich ist. Die Individualisierung kann nicht mehr im Rahmen einer Außenprüfung nach Fristablauf nachgeholt werden. Da die Bezeichnung „Ladeneinrichtung“ nicht erkennen läßt, aus welchen Wirtschaftsgütern die Einrichtung besteht, genügt diese Angabe zur Individualisierung nicht. Eine Ladeneinrichtung besteht im Regelfall aus einer Vielzahl selbständiger Wirtschaftsgüter. Es handelt sich somit lediglich um eine nicht ausreichende Gattungsbezeichnung. Eine Ladeneinrichtung ist auch kein einheitliches Wirtschaftsgut oder eine Sacheinheit. Ob eine Sachgesamtheit vorliegt, ist unerheblich, da eine solche unverändert aus einer Mehrheit rechtlich weiterhin selbständiger Sachen besteht.

Der Kläger durfte auch nicht darauf vertrauen, das FA werde seinen Antrag auf Investitionszulage noch innerhalb der Antragsfrist prüfen. Denn er hatte den Antrag erst am 29. 9. 1998, also einen Tag vor Ablauf der Frist, eingereicht. Kurz vor Ablauf der Antragsfrist konnte der Kläger vom FA

nicht erwarten, daß es alle eingegangenen Anträge auf ihre formelle Ordnungsmäßigkeit überprüfen würde..

Praxishinweis:

Der Kläger hatte in seinem Investitionszulagenantrag für drei Ladeneinrichtungen diese jeweils mit der Bezeichnung „Ladeneinrichtung“ unter Beifügung der Adresse des betreffenden Ladens bezeichnet. Der BFH versagte die Investitionszulage insgesamt, obwohl es sich zumindest teilweise um individuell angefertigte Einbauten (Verkaufstheke usw.) handelte, bei denen eine Verwechslung ausgeschlossen war.

Gleichwohl war nicht erkennbar, inwieweit die Anschaffungskosten auf diese Wirtschaftsgüter entfielen.

Mit dem Wegfall der Antragsfrist in § 6 InvZulG hat sich die Problematik insofern entschärft, als eine ausreichende Bezeichnung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist nachgeholt werden kann. Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind jedenfalls so genau zu bezeichnen, daß für die mit der Prüfung befaßten Bediensteten anhand der eingereichten Belege oder anlässlich einer Besichtigung feststeht, daß die ausgewiesenen Gegenstände mit denjenigen identisch sind, für die eine Investitionszulage beantragt wurde.

Liechtenstein

Wohnsitzerfordernis für eine Erwerbstätigkeit fällt

Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 4. Juli 2006 einen Vernehmlassungsbericht zur Aufhebung des Wohnsitzerfordernisses für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit genehmigt.¹

Die Bedingung eines inländischen Wohnsitzes für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit stellt grundsätzlich eine Beschränkung der Personenfreizügigkeit dar und widerspricht somit dem Sinn und Zweck des EWR-Abkommens. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund einer restriktiven Regelung bezüglich der Wohnsitznahme in Liechtenstein. Es besteht mittlerweile eine ständige Rechtsprechung des EFTA-Gerichtshofs, wonach ein inländisches Wohnsitzerfordernis für die Übernahme eines Geschäftsführer- bzw. Verwaltungsratsmandats mit der Niederlassungsfreiheit gemäß EWR-Abkommen unvereinbar ist. Ein solches inländisches Wohnsitzerfordernis befindet sich derzeit u.a. noch im Bankengesetz sowie im Versicherungsaufsichtsgesetz. Des Weiteren wird heute für die Zulassung zur Rechtsanwalts-, Wirtschaftsprüfer- und Treuhänderprüfung verlangt, daß der Bewerber seinen Wohnsitz im Inland hat oder dort eine praktische Tätigkeit ausübt. Ein solches Erfordernis ist EWR-rechtlich nicht haltbar und führt zudem zu Problemen bei der praktischen Anwendung. Diese „inländischen“ Wohnsitzerfordernisse sollen daher mit den vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen aufgehoben werden.

Darüber hinaus bestehen „Wohnsitzerfordernisse im EWR“ für den Berufszugang von Rechtsanwälten, Patentanwälten, Wirtschaftsprüfern und Treuhändern sowie dem qualifizierten Verwaltungsrat. Die Anwendung solcher Wohnsitzerfordernisse ist nicht nur im Lichte des EWR-Abkommens problematisch, sondern führt auch in

der Praxis zu unbefriedigenden Ergebnissen. Die vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen sollen hier Abhilfe schaffen.

Aufgrund der Vaduzer Konvention bzw. der Umsetzung des bilateralen Protokolls zwischen Liechtenstein und der Schweiz über den Personenverkehr sind schweizerische Staatsangehörige gleich wie EWR-Staatsangehörige zu behandeln. Die Vaduzer Konvention geht weniger weit als das EWR-Abkommen. Sie enthält analog zum Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU die Personenfreizügigkeit, jedoch nur in beschränktem Ausmaß Elemente der Dienstleistungsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit. In Bezug auf schweizerische Staatsangehörige sind bestehende inländische Wohnsitzerfordernisse hinsichtlich einer dauernden selbständigen Erwerbstätigkeit (Niederlassung) nicht mehr zulässig. Die Aufrechterhaltung von Wohnsitzerfordernissen für die Übernahme eines Geschäftsführer- oder Verwaltungsratsmandats einer juristischen Person wäre gemäß der Vaduzer Konvention weiterhin möglich. Die Praxis hat aber gezeigt, daß seitens der Wirtschaft und in der Verwaltungspraxis ein breit abgestütztes Bedürfnis besteht, auch diese Wohnsitzerfordernisse abzuschaffen und den nationalen Beschäftigungsmarkt auf diese Weise für schweizerische Staatsangehörige weiter zu öffnen. Dies soll mit den vorgeschlagenen Gesetzesanpassungen verwirklicht werden.

1 Mitteilung des Presse- und Informationsamtes der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 6. 7. 2006. Hierzu Vernehmlassungsbericht vom 4. 7. 2006, Nr. RA 2006/1764-9424.

Termine

September 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuerrecht spezial Rechnungsstellung – Steuer- schuldner – Bemessung und Haftung	Dipl.-FW R. Weimann	1. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebsverlagerung nach Osteuropa: Optimale steuerliche Gestaltung	Dipl.-BW Prof. Dr. Michael Stahlschmidt, RA Till Zech, LL.M.	1. 9. 2006, Stuttgart	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Urteilsbesprechung mit Bundesrichtern (3. Termin)	Brandt, Dr. Buciek, Dr. Wagner	1. 9. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Steuergestaltung in der GmbH	RA Dipl.-FW Dr. Klaus-Dieter Drüen; Dipl.-FW Thomas Püthe	2. 9. 2006, Dortmund	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-0 Fax: 0228/520 00-20 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Besteuerung von Personengesellschaften 2006	RA/FAStR/WP/StB Dr. K. Autenrieth, RA/StB Dr. H. Hübner, StB/vBP G. Jordan	4.–6. 9. 2006, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steuer-Rechtsprechung 2006	RA/FAStR/StB/vBP K. Koch	7. 9. 2006, Berlin	Klaus Koch Tel.: 07221/26 02 55 Fax: 07221/26 02 56 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebliche Steuerprüfungen	Dipl.-FW D. Sawatzki	8. 9. 2006, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Steuerrecht Aktuell	StB J. Hellmer, Dr. H. Volb	8. 9. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das neue Energiesteuergesetz	Dipl.-FWin Ingrid Dinkelman-Wendle, RA Dr. Klaus Friedrich	11./12. 9. 2006	Management Circle Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99
Grundlagen des Internationalen Steuerrechts	OrigR W. Büttner, RA/StB Dipl.-FW Dr. D. Pohl, RA/FAStR Prof. Dr. A. Raupach	11.–13. 9. 2006, Wiesbaden	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Die Organschaft 2006	RD E. Dötsch, Prof. Dr. N. Herzig, WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder	13./14. 9. 2006, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Insolvenzsteuerrecht/ Sanierungssteuerrecht	RA/FAStR Dr. K. Olbing	16. 9. 2006, Saarbrücken	SAV-Service GmbH Tel.: 0681/512 02 Fax: 0681/512 59
Verteidigungsstrategien und Ermittlungsmöglichkeiten bei Steuerdelikten und beim Zugriff der Steuerfahndung	RegDir. W. Lübke	16. 9. 2006, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Steuer & Zoll	StB Dr. Ulf Andresen, Kay Masorsky, Dr. Hans-Georg Raber	18. 9. 2006, Düsseldorf	Management Circle Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer kompakt	StBin Annette Pogodda, Ministerialdirigent Jörg Kraeusel (Bundesministerium der Finanzen); StB Steffen Schrader (Bundesministerium der Finanzen)	18./19. 9. 2006, Düsseldorf	Management Circle Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Unternehmen in der Krise und Insolvenz 2006	RA/FAStR/FAInsR/Notar H. Bange, Prof. Dr. G. Crezelius, Prof. Dr. M. Fischer, RA/FAArbR/StB Dipl.-Kfm. T. Krempel, Prof. Dr. W. Uhlenbruck, RiAG Prof. Dr. H. Vallender	18./19. 9. 2006, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	19. 9. 2006, Hannover	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Betriebswirtschaftliche und steuerliche Aspekte der Unternehmensnachfolge	StB/WP Prof. Dr. Lehwald	21. 9. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Bilanzierung nach IFRS/IAS	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Lüdenbach	21./22. 9. 2006, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Internationale Rechnungslegung	Prof. Dr. T. Möhlmann-Mahlau	21.–23. 9. 2006, Frankfurt	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Finanzinstrumente und IAS 39	StB/WP Dipl.-Kfm. S. Mehler	22. 9. 2006, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Die GmbH Buchführung, Bilanzierung und Besteuerung	StB/vBP T. Schröder	22. 9. 2006, Hamburg	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Internationale Aspekte des deutschen Steuerstrafrechts	RA/FAStR, MBA, M.I.Tax Sebastian Korts	23. 9. 2006, Hamburg	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
IFRS/IAS: Neue Controlling- instrumente für das Berichts- wesen	WP/StB Dipl.-Kfm. R. Grote	25. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Gesellschaftsrecht – Intensiv- kurs	RA/FAStR Dr. B. Binnewies, Notar Dr. D. Eckhardt, Notar Dr. M. Hermanns, RA/FAStR Dr. R. Mohr, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm	25.–30. 9. 2006, Köln	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Latente Steuern	StB Prof. Dr. D. Engel-Circ	26. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Internationale Arbeitnehmer- besteuerung	Oberregierungsrätin, Referentin für Internationales Steuerrecht Helene Wilhelm, Oberamtsrat, Sachbearbeiter für Internationales Steuerrecht Hermann Pötschan	26. 9. 2006, Hamburg	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer aktuell I Export und Import von Waren	Dipl.-FW R. Weimann	27. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Stiftung und Gemeinnützigkeit	StOAR Buchna	27. 9. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Besteuerung von Investmentfonds	RA/StB H. Mertes, B. Schmitt, StB Dipl.-Vw. I. Gritzbach, RA/StB A. Hagen	28. 9. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Umsatzsteuer aktuell II Export und Import von Dienstleistungen	Dipl.-FW R. Weimann	28. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Umwandlungssteuerrecht	Dr. H. Volb	28./29. 9. 2006, Frankfurt	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Vermögensnachfolge im Zivil- und Steuerrecht	Notar Dr. S. Spiegelberger	28.–30. 9. 2006, Fischbachau	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Konzernrechnungslegung nach IFRS/IAS	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Lüdenbach	29. 9. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291

Oktober 2006

Erfolgreiche Auseinandersetzung mit dem Finanzamt bis zum FG/BFH	RiBFH Jürgen Brandt, Dozent an der FH für Finanzen Dr. jur. Christoph Uhländer	6. 10. 2006, Düsseldorf	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	Ltd. MinR H. B. Brandenburg, Prof. Dr. G. Crezelius, Notar Prof. Dr. D. Mayer, RA/FAStR Dr. N. Rieger LL.M., RA/Notar/StB Dr. T. Winkemann	9./10. 10. 2006, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Anlagevermögen nach IFRS/IAS	WP/StB Prof. Dr. T. Hüttche	9./10. 10. 2006, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Sozialversicherungsrecht für Steuerberater	Richter Stephan Rittweger	10. 10. 2006, München	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen	StB/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	11. 10. 2006, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel: 0221/98 10 26 44 Fax: 0221/98 10 26 51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanz lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm./Dipl.-Handelslehrer/Dipl.- Fw. Dr. rer. pol. H. Schöning	12.-14. 10. 2006, Mannheim	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	RiFG Dr. H.-D. Fumi, Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer	13./14. 10. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Umwandlungssteuerrecht aktuell – praxisrelevante Änderungen durch das SEStEG	Regierungsdirektor Franz Hruschka, StB, vBP Prof. Dr. Hans Ott	14. 10. 2006, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Tel.: 02323/14 19 00 Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechtsprechungsübersicht im Steuerrecht	RiBFH, Präsident Deutscher Finanz- gerichtstag Jürgen Brandt	14. 10. 2006, München	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
Internationale Nachfolgeplanung	RA/StB Dipl.-Fw. Dr. D. Pohl, Notar T. Wachter	14. 10. 2006, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Übertragungen und Verfügungen unter Lebenden und von Todes wegen im privaten und betrieblichen Bereich	RiBFH Dr. R. Wacker	16./17. 10. 2006, München	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP T. Schröder	17.–19. 10. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxisschwerpunkte im Steuerrecht	RA/StB Dr. W.-D. Butz	20./21. 10. 2006, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Erbrechtliche Beratung und Steuerrecht	RA/FA für Erb- und Steuerrecht, Honorarprofessor der Universität Mannheim Prof. Dr. Ralph Landsittel	21. 10. 2006, Mannheim	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
Erhöhung des Steuersatzes und andere aktuelle Probleme im Umsatzsteuerrecht	Dipl.-Fw. Rüdiger Weimann	21. 10. 2006, Berlin	Deutsche AnwaltAkademie Tel.: 030/726 15 30 Fax: 030/726 15 31 11
Umsatzsteuer im KFZ-Gewerbe	ORR Dipl.-Fw. Temme	24. 10. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Basis-Seminar Umsatzsteuer und Zoll Der erste Einstieg in die Praxis der Umsatzbesteuerung	(alternativ) Dipl.-Fw./Dipl.-Kfm. A. Beckmann, Dipl.-Fw. T. Behring, RA Dr. N. Harksen, Prof. Dr. R. Henke, RA/FAStR Dr. U. Möllenhoff, Dipl.-Kfm./Dipl.-Fw. Dr. T. Möller	25.–27. 10. 2006, Stuttgart	AWA Außenwirtschafts-akademie Tel.: 0251/83-275 60 Fax: 0251/83-275 61
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2006/2007	Abteilungsleiter OFD Dr. Gerhard Ege, WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley, StB Dr. Martin Strahl	27. 10. 2006, Berlin	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Besteuerungsprobleme bei Personengesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsfragen zu § 15 a EStG	ROR Lang	27. 10. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	Dr. D. Onusseit, RA/FAStR Dr. K. Olbing	27. 10. 2006, Berlin	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4008877
Der Steuerfahndungsfall: Verteidigungs- und Beratungsstrategien im Straf- und Besteuerungsverfahren	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	28. 10. 2006, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26 44 Fax: 0221/98 10 26 51

NEUAUFLAGE FÜR DIE PRAXIS.

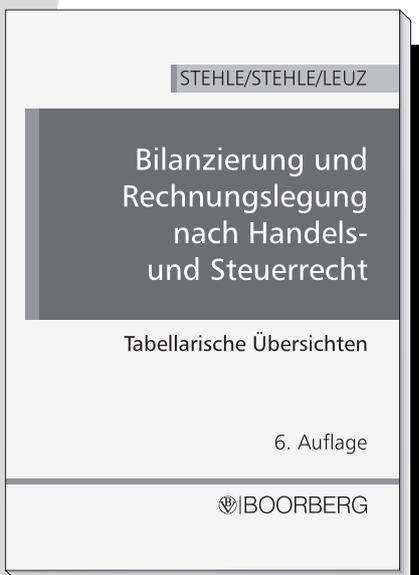
Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

Tabellarische Übersichten

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

2006, 6., überarbeitete und erweiterte Auflage, 156 Seiten, € 25,-

ISBN 3-415-03668-5



Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt:

Im Vergleich der verschiedenen Unternehmensformen sind die **grundsätzlichen Anforderungen** an die Rechnungslegung herausgestellt (Tab. 1). Die **einzelnen Bilanzpositionen** sind in der Reihenfolge des gesetzlich vorgeschriebenen Gliederungsschemas für Kapitalgesellschaften aufgeführt und in Stichworten erläutert. Hier findet der Leser auch die jeweils wichtigsten Ansatz- und Bewertungsvorschriften (Tab. 2). Das Gleiche gilt für die einzelnen **Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung** (Tab. 3).

Welche Angaben Kapitalgesellschaften im **Anhang** aufzuführen haben, zeigt Tabelle 4, die gerade kleine und mittelgroße Gesellschaften auch darüber informiert, welche Erleichterungen bei Aufstellung und Offenlegung des Anhangs für sie existieren. Schließlich sind die im **Lagebericht** anzugebenden Informationen übersichtlich dargestellt (Tab. 5).

In die Neuauflage haben die Autoren insbesondere die Neuerungen des Transparenz- und Publizitätsgesetzes, des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG), des Bilanzkontrollgesetzes (BilKoG) und des Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetzes (VorstOG) eingearbeitet. Entsprechend der zunehmenden Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards und deren Einfluss auf die deutschen Rechnungslegungsvorschriften war in der 6. Auflage auch verstärkt auf IAS/IFRS einzugehen.

sz706

 BOORBERG

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