

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2003

Redaktion:

Jürgen Wagner,  
WAGNER RECHTSANWÄLTE,  
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäumel-Ianniello,  
SINA · MAASSEN, Aachen

25 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

26 Jahn: Umsatzsteuerliche Organschaft und  
Insolvenz - Steuerfallen und Chancen in  
Organkreisen -

30 Leibner: Steuerrecht in der Insolvenz -  
Streitfragen und Probleme

34 Arens: Neuere Rechtsentwicklungen im  
Zusammenhang mit der  
Tätigkeitsvergütung in (der KG und) der  
GmbH & Co. KG

39 Holler: Steuerstrafrecht in der  
Tschechischen Republik

46 Frommelt/Wagner: Bankgeheimnis light

48 **LiteraTour**

50 **Termine**



Deutscher **Anwalt** Verlag

## I.

Steueramnestie als Brücke zur Steuerehrlichkeit? Dem gut gemeinten, zwischenzeitlich auch handwerklich verbesserten Vorschlag der Bundesregierung fehlt alleine eines: Der Glaube. Angesichts galoppierender Meldungen, was denn drin sei oder von den Wohltaten ausgenommen werden soll, fehlt das Vertrauen, gerade im Ausland. Schweizer Banken fürchten daher kaum den Mittelabfluß, den sie bei der italienischen Steueramnestie hinnehmen mußten. Dieses spannende Thema wird uns jedenfalls weiterhin beschäftigen. Kommt die Erhöhung der Erbschaftsteuer? Etwa wieder eine Vermögensteuer? Vertrauen ist schnell verspielt.

## II.

Das „häusliche Arbeitszimmer“ – so viel muß noch unbedingt gesagt werden – ist „ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer beziehungsweise –organisatorischer Arbeiten dient“, so der BFH in einem Urteil vom September letzten Jahres. Verbale Total-Elastizität.

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner  
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz  
WAGNER.RECHTSANWÄLTE@t-online.de

Rechtsanwältin Kirsten Bäumel-Ianniello, Aachen  
Baeumel@Sina-Maassen.de

Die nächste Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. September 2003 zusammen mit dem Tagungsband STEUERANWALT INTERNATIONAL.

## Die wichtigsten Termine des Jahres:

30.–31. Mai, Deutscher Anwaltstag, Freiburg

Die dortige Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht „Steuergesetzgebung – Was kann man besser machen“ findet statt unter der bewährten Moderation von Dr. Rolf Schwedhelm (Köln), dem Vorsitzenden der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht sowie mit den Gästen, Herrn Finanzminister Diekmann (Düsseldorf), Prof. Kirchhof (Tübingen), Rechtsanwältin Schmidt-Keßeler (Berlin) und Rudi Märkle (Esslingen) am 30.05.2003, 14:30 – 16:00 Uhr. Wir werden berichten.

27.–28. Juni, Gemeinsame Veranstaltung mit der ArGe Strafrecht, München

Mit Vorträgen von Dr. Ingo Flore (Dortmund), Dr. Rolf Schwedhelm (Köln), Prof. Mehle (Bonn), Dr. Krause und Dr. Lammer (beide Berlin), Dr. Randt (Bonn), Dr. Krekler (Dortmund) sowie den Herren Jan Olaf Leisner und Werner Leitner (beide München) steht die Veranstaltung unter dem Motto "Sparen – auch an den Rechten?". Steuerstrafverfahren und aktuelle Fahndungsschwerpunkte, Schmiergeldzahlungen und die Steuerhinterziehung mittels ausländischer Stiftungen und Trusts stehen im Mittelpunkt.

Anmeldungen für die Veranstaltung SS 2003 bis spätestens 27.05.2003 unter dem Stichwort "ArGe Strafrecht des DAV" bei der Veranstaltungsorganisation Hirschmannstr. 7 in 53359 Rheinbach, Tel. 02226/91 20 91 oder Fax 02226 / 91 20 95. Teilnahmegebühr 250 EUR für Mitglieder der Arbeitsgemeinschaften Strafrecht oder Steuerrecht, 300 EUR für Nichtmitglieder. Tagungsort: Paulaner am Nockherberg, 81541 München.

14.–15. November, 10. Steueranwaltstag, Berlin

Das November-Highlight, im letzten Jahr von weit über 200 Teilnehmern besucht, findet nun zum 10. Mal statt. Wir berichten ausführlich im September-Heft.

**Impressum:** Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstr. 11, 10179 Berlin, T 030/726152-0 · Verlag: Deutscher Anwaltverlag GmbH, Wachsbleiche 7, 53111 Bonn, T 0228/91911-0 · Satz und Druck: Richarz Publikations-Service GmbH, 53757 Sankt Augustin · Anzeigenverwaltung: Verlag. Es gilt Anzeigenpreisliste Nr. 8 vom 1.1.2003. Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint vierteljährlich. Bezugspreis ist im Mitgliedspreis enthalten  
ISSN 1615-5610

UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT UND INSOLVENZ  
– STEUERFALLEN UND CHANCEN IN ORGANKREISEN –

Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn, Bonn<sup>1</sup>

## 1. PROBLEMAUFRISS

Ein durchaus gängiges Insolvenz-Szenario sollen kurz das Problemgenosse und die drängenden Entscheidungsnotwendigkeiten aufreißen, in denen sich eine Vielzahl von Unternehmen, Unternehmern und Geschäftsführern wiederfinden, wenn innerhalb eines erkannten oder unerkannten umsatzsteuerlichen Organkreises ein beteiligtes Unternehmen in die Insolvenz fällt:

*Fall: Die X-GmbH ist als Organträgerin mehrheitlich an der Y-GmbH beteiligt und bildet mit ihr einen umsatzsteuerlichen Organkreis. Die internen Umsätze (Lieferungen durch die Organgesellschaft an die Mutter) werden als nichtsteuerbare Inneumsätze behandelt. Die umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen der Organtochter an externe Dritte werden von ihr mit Umsatzsteuerausweis fakturiert, die vereinbarte Umsatzsteuer über Verrechnungskonten an die Mutter weitergeleitet und von dieser an das Finanzamt abgeführt. Im Zuge beginnender Liquiditätsschwierigkeiten der Organträgerin stellt diese die Zahlungen an das Finanzamt ein und stellt Monate später Insolvenzantrag. Nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters wird Wochen später das Verfahren schließlich eröffnet.*

*Das Finanzamt verlangt nun die Haftungsinanspruchnahme der Organgesellschaft für nicht abgeführte Umsatzsteuer des gesamten Organkreises, zu dem auch noch andere insolvente Unternehmen gehören. Der Insolvenzverwalter der X-GmbH verlangt vom Finanzamt Erstattung der Umsatzsteuerzahlungen, weil eine Organschaft bereits vor Monaten weggefallen sei und verweist das Finanzamt an die Y-GmbH. Die Geschäftsführung der Y-GmbH will diese existenzgefährdenden Zugriffe nicht hinnehmen.*

Es stellt sich nunmehr regelmäßig die Frage, ob und bis wann die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vorliegen, und ob die vorläufige oder endgültige Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Organschaft zu Fall bringt. Das hat ganz besondere Bedeutung für die Fragen,

- ob, seit wann oder bis wann eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht,
- wer ab welchem Zeitpunkt Schuldner der Umsatzsteuer ist und eigene umsatzsteuerliche Pflichten zu erfüllen hat,
- ob und bis wann die Haftungsvoraussetzungen des § 73 AO vorliegen,
- ob und ab wann steuerliche Erstattungsansprüche gegen das Finanzamt bestehen, ob diese unter den beteiligten Unternehmen verrechnet werden dürfen,
- ob und ab wann innerhalb des ehemaligen Organkreises Erstattungsansprüche bestehen.

Nicht zuletzt wegen der sich hieraus ergebenden persönlichen Haftungsrisiken der Beteiligten, sollte diesen Fragen im Zuge eines Insolvenzverfahrens besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Die Finanzverwaltung jedenfalls hat diese Chance erkannt, wie die nachfolgende Passage aus einer Verfügung der OFD Koblenz zeigt:<sup>2</sup>

*„In der Praxis zeigt sich immer wieder, daß Organisationsverhältnisse von den Beteiligten nicht erkannt und folglich die steuerlichen Konsequenzen nicht gezogen wurden. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft sollte daher zum Anlaß genommen werden, das Vorliegen einer Organschaft zu prüfen. Gegebenenfalls kann dann noch Umsatzsteuer gegen den Organträger festgesetzt und u.U. auch realisiert werden.“*

## 2. UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT

Eine umsatzsteuerliche Organschaft im Sinn des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt nach Abschnitt 21 UStR (2000) vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist es nicht erforderlich, daß alle drei angeführten Merkmale einer Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse kann die Selbständigkeit auch dann fehlen, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollkommen ist.<sup>3</sup> Dagegen reicht es nicht aus, daß sie nur in Beziehung auf zwei der genannten Merk-

<sup>1</sup> Der Autor ist Partner im Bonner Büro der überörtlichen Rechtsanwalts- und Steuerberatersozietät MEYER-KÖRING v. DANWITZ PRIVAT ([www.mkvdp.de](http://www.mkvdp.de)).

<sup>2</sup> Verfügung vom 15.6.2000, Az.: S 0550 A - St 52 3.

<sup>3</sup> BFH - Urteil vom 20.2.1992 V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; vom 18.12.1996 XI R 25/94, BStBl II 1997, 441.

male besteht.<sup>4</sup> Liegt eine Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) im Verhältnis zum übergeordneten Unternehmen (Organträger, Muttergesellschaft) als umsatzsteuerlich unselbständig anzusehen; umsatzsteuerlicher Unternehmer ist nur der Organträger. Als Organgesellschaften kommen nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht. Organträger kann jeder Unternehmer sein. Eine GmbH, die an einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, kann nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser Kommanditgesellschaft eingegliedert sein.<sup>5</sup>

Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) sind nicht in vollem Umfange identisch mit denen der Körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft. Für Zwecke der Umsatzsteuer ist Folgendes maßgebend:

- Eine *finanzielle Eingliederung* liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vor, wenn der Organträger unmittelbar oder mittelbar in einer Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, daß er seinen Willen (durch Mehrheitsbeschlüsse) durchsetzen kann.<sup>6</sup> Maßgebend ist die Stimmenmehrheit. Die Mehrheit der Stimmrechte aus Anteilen an der Organgesellschaft muss über 50 v.H. der gesamten Stimmrechte betragen, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist.
- *Wirtschaftliche Eingliederung* bedeutet, daß die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist.<sup>7</sup> Anders als bei der Gewerbesteuer ist bei der Umsatzsteuer nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft, daß die Muttergesellschaft einen nach außen in Erscheinung tretenden Gewerbebetrieb unterhält, sofern die erforderliche wirtschaftliche Verflechtung gegeben ist.<sup>8</sup>
- Die *organisatorische Eingliederung* liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, daß in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. Diese Eingliederung im Sinne einer engen Verflechtung mit Über- und Unterordnung<sup>9</sup> liegt regelmäßig vor, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht;<sup>10</sup> eine vollständige Identität ist allerdings nicht erforderlich,<sup>11</sup> zumal das Merkmal der Personenidentität nicht zwingend ist.<sup>12</sup>

Nicht von ausschlaggebender Bedeutung, sondern nur als Indiz zu werten ist, daß die Organgesellschaft in eigenen Räumen arbeitet, eine eigene Buchhaltung und eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilungen hat, da dies dem Willen des Organträgers entsprechen kann.<sup>13</sup> Entscheidend ist, ob durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, daß eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet.<sup>14</sup> Zu berücksichtigen ist, daß gerade das Merkmal der organisatorischen Eingliederung (nur) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) zu beurteilen ist, also nicht voll ausgeprägt sein muß.<sup>15</sup>

### 3. ENDE DER ORGANSCHAFT IN INSOLVENZFÄLLEN

Die Organschaft endet zu dem Zeitpunkt, zu dem eine der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht mehr erfüllt ist. In Insolvenzfällen problematisch ist dabei in aller Regel das Merkmal der organisatorischen Eingliederung. Die bloße *Liquidation der Organgesellschaft* (außerhalb der InsO) hat, solange sie noch nicht abgeschlossen ist, keine Auswirkung auf ihre Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers. Der Liquidationsbeschluß führt deshalb nicht zur Beendigung des Organschaftsverhältnisses; die Organgesellschaft rechnet vielmehr (noch) so lange zum Unternehmen des Organträgers, bis die Liquidation abgeschlossen und das vorhandene Gesellschaftsvermögen veräußert ist.<sup>16</sup> Dies gilt selbst dann, wenn im Rahmen der Liquidation nur noch Umsätze aus der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände bewirkt werden.<sup>17</sup> Dagegen führt die *Liquidation des Organträgers* regelmäßig zur Beendigung der Organschaft, weil mit der Einstellung der

4 BFH – Urteil vom 23.4.1964 – BStBl III S. 346; vom 22.6.1967 – BStBl III S. 715; vom 20.2.1992 V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; vom 18.12.1996 XI R 25/94, BStBl II 1997, 441.

5 BFH-Urteil vom 14.12.1978 – BStBl 1979 II S. 288.

6 BFH-Urteile vom 20.1.1999 XI R 69/97, BFH/NV 1999, 1136; vom 26.2.1998 V B 97/97, BFH/NV 1998, 1267; vom BFH 22.11.2001, V R 50/00, BStBl 2002 II S. 167.

7 BFH-Urteil vom 22.6.1967 – BStBl III S. 715.

8 Vgl. BFH-Urteil vom 17.4.1969 – BStBl II S. 413.

9 Vgl. dazu BFH-Urteile vom 17.4.1969 V R 123/68, BFHE 95, 558, BStBl II 1969, 505, unter 2. b; Urteil vom 9.1.1992 V R 82/85, BFH/NV 1993, 63, unter II. 2. a.

10 Vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1992 V R 80/85, BFH/NV 1993, 133, zu II. a, aa.

11 BFH-Urteil in BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, zu II. 2.

12 Schmidt/Müller/Stöcker, Die Organschaft, 5. Aufl., Rz. 1374.

13 Vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959 – BStBl III S. 376.

14 BFH-Urteil vom 20.2.1992 V R 80/85, BFH/NV 1993, 133; Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258.

15 Vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 355, BStBl II 1999, 258, unter II. 2.; Urteil vom 17.1.2002, V R 37/00, BStBl 2002 II S. 373.

16 FG Münster vom 31.1.1991, 5 K 3761/88 U, UR 1991 S. 378, m.w.N.

17 FG Nürnberg vom 22.2.1990, II 169/86, EFG 1990 S. 543.

aktiven unternehmerischen Tätigkeit des Organträgers die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft entfällt.<sup>18</sup> Auch durch die *Vermögenslosigkeit der Organgesellschaft* wird die Organschaft nicht beendet; sie dauert fort, bis alle Rechtsbeziehungen der Organgesellschaft abgewickelt sind.<sup>19</sup> Dies gilt auch in Fällen, in denen der Antrag der Organgesellschaft auf Insolvenzeröffnung mangels einer die Kosten deckenden Masse abgelehnt wird.

Differenzierter ist in den Fällen der Anordnung vorläufiger oder Eröffnung von *Insolvenzverfahren* zu sehen: Wird ein *vorläufiger Insolvenzverwalter* für das Vermögen der Organgesellschaft bestellt und wird der Organgesellschaft ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt, so geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen der Organgesellschaft gemäß § 22 Abs. 1 InsO auf den vorläufigen Insolvenzverwalter über. In diesem Fall endet die Organschaft mit Wirksamwerden der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters, weil der Organträger nicht mehr die Möglichkeit hat, seinen Willen in der Organgesellschaft umzusetzen. Wird hingegen ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, ohne daß der Organgesellschaft ein allgemeines Verfügungsverbot auferlegt wird (vgl. § 22 Abs. 2 InsO), so endet die Organschaft nur dann, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter aufgrund der ihm im Einzelfall übertragenen Pflichten den maßgeblichen Einfluß auf die Organgesellschaft erhält und ihm eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich ist.<sup>20</sup>

Die Organschaft endet regelmäßig spätestens mit der *Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft*, weil der Organträger den wesentlichen Einfluß auf die Organgesellschaft an den Insolvenzverwalter verliert.<sup>21</sup> Anders ist es jedoch, wenn Organgesellschaft und Organträger gleichzeitig in Insolvenz fallen und denselben Insolvenzverwalter erhalten. Hier bleibt die Organschaft zumindest in den Fällen weiter bestehen, in denen die finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung besonders ausgeprägt ist. Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur in den Fällen, in denen das Insolvenzgericht in dem Beschluß über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß §§ 270 ff. InsO die *Eigenverwaltung der Insolvenzmasse durch den Schuldner unter Aufsicht eines Sachverwalters* anordnet. Hier besteht die Organschaft regelmäßig auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort, weil die Verfügungs- und Verwertungsbefugnis über das Vermögen der Organgesellschaft im Wesentlichen beim Schuldner und damit beim Organträger verbleibt. Die Organschaft endet jedoch auch in den Fällen der Eigenverwaltung mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn dem Sachwalter derart weitreichende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse ein-

geräumt werden, daß eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich ist. Ein solcher Ausnahmefall liegt insbesondere in den Fällen des § 275 Abs. 1 und 2 und § 277 Abs. 1 InsO vor.

Dagegen führen grundsätzlich weder die Beantragung noch die *Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Organträgers* zur Beendigung der Organschaft. Diese Maßnahmen ändern nichts an der Abhängigkeit der Organgesellschaft, sondern beeinflussen lediglich die personelle Willensbildung beim Organträger, die für die Ausübung der Beherrschung maßgeblich ist. Dies gilt zumindest solange, wie das Unternehmen des Organträgers trotz Sequestration noch über einen nennenswerten Zeitraum fortgeführt werden soll. Denn anders als nach der Konkursordnung richtet sich unter Geltung der InsO der Unternehmenszweck nach Verfahrenseröffnung nicht zwangsläufig auf Abwicklung. Die Organschaft endet regelmäßig erst, wenn der Organträger seine aktive unternehmerische Tätigkeit einstellt und in die Liquidation eintritt. Die Organschaft endet nach einer noch zur Konkursordnung ergangenen, gleichwohl aber übertragbaren Entscheidung des BFH<sup>22</sup> nur ausnahmsweise mit dem Konkurs des Organträgers, wenn sich der Konkurs nicht auf die Organgesellschaft erstreckt und der Konkursverwalter auf ihre laufende Geschäftsführung keinen Einfluß nimmt.

#### 4. RECHTSFOLGEN DER BEENDIGUNG DER ORGANSCHAFT

Ab dem Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft gelten für die danach verwirklichten Sachverhalte die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen. Organträger und Organgesellschaft stellen dann zwei selbstständige umsatzsteuerliche Rechtssubjekte dar, die zueinander in Leistungsaustauschbeziehungen treten können.<sup>23</sup>

- *Umsätze, die von der Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft ausgeführt wurden*, sind stets dem Organträger zuzurechnen und von diesem zu versteuern, auch wenn die hierauf entfallende Umsatz-

18 Vgl. FG Hessen - Urteil vom 21.8.1975, IV 127/74, EFG 1976 S. 34 und FG des Saarlandes - Urteil vom 3.3.1998, 1 K 281/95, EFG 1998 S. 971.

19 Vgl. BFH - Urteil vom 27.9.1991, V B 78/91; BFH/NV 1992 S. 346, und vom 19.10.1995, V R 128/93; BFH/NV 1996 S. 275.

20 BFH, BStBl II 1997, 580; Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258; FG Nürnberg, Urteil vom 10.04.2000, II 39/00; FG Baden-Württemberg - Urteil vom 22.2.2001, 14 K 269/97.

21 Urt. vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258.

22 § 80 InsO, BFH - Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl 1999 II S. 258; vgl. auch Schiffer, DStR 1998 S. 1989, 1995.

23 Vgl. BFH vom 11.1.1990, V R 156/84; BFH/NV 1990 S. 741.

steuer erst nach Beendigung der Organschaft entsteht.<sup>24</sup> Berichtigungsansprüche nach § 17 UStG, die diese Umsätze betreffen, richten sich ebenfalls ausschließlich gegen den Organträger als leistenden Unternehmer.<sup>25</sup> Die der Umsatzsteuerpflicht zugrunde liegenden Entgelt-Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen Dritter an die Organgesellschaft werden spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich.<sup>26</sup> Im Fall einer Insolvenzquote ist der Vorsteuerabzug dann wieder erneut – nunmehr zu Gunsten des Leistungsempfängers – zu berichtigen.

- Umsätze, die von der Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft ausgeführt werden, sind dagegen von der Organgesellschaft zu versteuern. Hat jedoch der Organträger An- und Vorauszahlungen auf diese Umsätze bereits der Umsatzbesteuerung unterworfen<sup>27</sup>, so bleibt diese Besteuerung auch nach Beendigung der Organschaft bestehen. Von der Organgesellschaft ist dementsprechend nur der im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offene Restpreis zu versteuern.<sup>28</sup>
- *Der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen der Organgesellschaft vor Beendigung der Organschaft* steht auch dann nur dem Organträger zu, wenn die Rechnung erst nach Beendigung der Organschaft bei der Organgesellschaft eingeht und von dieser beglichen wird. Vorsteuerberichtigungsansprüche nach § 17 UStG, die diese Leistungsbezüge betreffen, richten sich ebenfalls ausschließlich gegen den Organträger.<sup>29</sup>
- *Der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen der Organgesellschaft nach Beendigung der Organschaft* steht nur der Organgesellschaft zu. Hat jedoch der Organträger vor Beendigung der Organschaft An- oder Vorauszahlungen auf diese Leistungen entrichtet und hieraus den (vorgezogenen) Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG vorgenommen, so ist die Organgesellschaft lediglich zum Vorsteuerabzug aus dem im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft noch offenen Restpreis berechtigt; der vorgezogene Vorsteuerabzug aus den An- und Vorauszahlungen steht weiterhin dem Organträger zu.<sup>30</sup>

Hat der Organträger auch nach – meist unerkanntem – Wegfall der Voraussetzungen einer Organschaft in der Annahme des (Fort-)Bestehens eines Organschaftsverhältnisses Zahlungen an das Finanzamt geleistet, so steht ausschließlich dem Organträger ein Erstattungsanspruch zu (§ 37 Abs.2 AO).<sup>31</sup> Ob dabei die vom vermeintlichen Organträger gezahlte Umsatzsteuer im wesentlichen auf Umsätzen der – regelmäßig insolventen – Organgesell-

schaft beruht, ist für die Bestimmung des Anrechnungs- bzw. Erstattungsberechtigten ohne Belang.

Diese Systematik führt das Finanzamt regelmäßig in die – vom Berater zu erkennende – mißliche Lage, erhaltene Zahlungen an den Organträger nebst Erstattungszinsen zurückerstatten zu müssen und hinsichtlich der tatsächlichen Umsatzsteuerforderungen lediglich eine oft wertlose Insolvenzforderung zu besitzen. Die verlockende *Verrechnung* der Steuerschuld des einen Unternehmens mit der Erstattungsforderung des anderen Unternehmen durch das Finanzamt ist nicht zulässig<sup>32</sup>. Denn § 37 AO nimmt den Finanzbehörden eine Prüfung zivilrechtlicher Beziehungen, etwa zwischen dem Steuerschuldner und einem zahlenden Dritten oder zwischen Personen, die eine Steuer als Gesamtschuldner zu leisten haben, ab; ein Erstattungsanspruch soll nicht davon abhängen, wer von ihnen – im Innenverhältnis – auf die zu erstattenden Beträge materiellrechtlich einen Anspruch hat.<sup>33</sup> Eine von einem – wirklichen oder vermeintlichen – Steuerschuldner geleistete Zahlung kann auch grundsätzlich nicht auf die Steuerschuld eines anderen Steuerschuldners angerechnet werden<sup>34</sup>, sondern ist demjenigen zu erstatten, der als Leistender aufgetreten ist.

Durch die Beendigung der Organschaft wird der *Berichtigungszeitraum* nach § 15 a UStG nicht unterbrochen (Abschn. 215 Abs. 2 Satz 6 UStR 1996). Vorsteuerberichtigungsansprüche für Wirtschaftsgüter der Organgesellschaft, die noch zu Zeiten der Organschaft angeschafft oder hergestellt wurden, richten sich daher auch dann gegen die Organgesellschaft, wenn der erstmalige Vorsteuerabzug nach § 15 UStG dem Organträger zugestanden hat. Kommt es durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens des Organträgers noch nicht zum Wegfall der Organschaft (s.o.), so verbleibt es bei einer einheitlichen Steuerschuld. Nur für Zwecke der Beteiligung am Insolvenzverfahren sind diese Umsatzsteuerforderungen aufzuteilen in eine vor Eröffnung begründete Schuld (Insolvenzforderung) und eine durch Tätigkeit des Insolvenzverwalters begründete Schuld (Masseschuld). Die Insolvenzforderung ist nicht durch Steuerbescheid, son-

24 FG Düsseldorf vom 23.4.1993, 5 K 531/90 U, EFG 1993 S. 747.

25 BFH-Urteil vom 6.6.2002, V R 22/01, BFH/NV 2002 S. 135.

26 BFH-Urteil vom 28.6.2000 V R 45/99, BStBl II 2000, 703, m.w.N.; Urteil vom 6.6.2002, V R 22/01, BFH/NV 2002 S. 135.

27 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 Buchst. b UStG.

28 BFH vom 21.6.2001, V R 68/00, BStBl 2002 II S. 255.

29 BFH vom 11.4.1991, V R 126/87, BFH/NV 1992 S. 140, und vom 12.8.1993, V B 230/91, BFH/NV 1994 S. 277.

30 Vgl. BFH vom 21.6.2001, V R 68/00, BStBl 2002 II S. 255.

31 Vgl. auch BFH - Urteil vom 26.11.1996, VII R 49/96 (NV) BFH/NV 1997 S. 537.

32 Vgl.: BFH - Urteil vom 30.10.1984, VII R 70/81, BStBl 1985 II S. 114; Urteil vom 26.11.1996, VII R 49/96 (NV) BFH/NV 1997 S. 537; Urteil vom 23.8.2001, VII R 94/99, BStBl 2002 II S. 330.

33 Vgl. BFH BStBl II 1990, 41, 42.

34 Vgl. BFH - Urteil vom 4.4.1995 VII R 82/94, BStBl II 1995, 492.

den durch Anmeldung zur Insolvenztabelle durchzusetzen, die Masseverbindlichkeit durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter. Verfahrensrechtlich erfolgt hier eine Aufteilung einer einheitlichen Steuerschuld. Denn durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird das Steuerfestsetzungsverfahren in entsprechender Anwendung des § 240 ZPO unterbrochen.<sup>35</sup> Gemäß § 87 InsO können Steuerforderungen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind, nach Verfahrenseröffnung (§ 38 InsO) grundsätzlich nur noch durch Anmeldung zur Tabelle (§§ 174 ff. InsO) geltend gemacht werden. Ein gegen das Verbot des § 87 InsO erlassener Steuerbescheid ist unwirksam.<sup>36</sup>

## 5. HAFTUNG BEI ORGANSCHAFT

Nach § 73 Satz 1 AO haftet eine Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organshaft zwischen ihnen von Bedeutung ist. Sind Umsatzsteuerschulden betroffen, so müssen die Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organshaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im gesamten Haftungszeitraum vorliegen und die Steuern, um deren willen gehaftet werden soll, müssen im Organkreis entstanden sein, und zwar während des Bestehens der Organshaft.<sup>37</sup>

Die Haftung beschränkt sich grundsätzlich nicht auf solche Beträge, die ohne steuerliche Anerkennung des Organschaftsverhältnisses von der Organgesellschaft zu entrichten wären, also wirtschaftlich von ihrer Tätigkeit verursacht worden sind.<sup>38</sup> Vielmehr wird der Organkreis als Ganzes betrachtet, so daß auch für Steuern gehaftet wird, die im Betrieb des Organträgers oder einer anderen Organgesellschaft begründet worden sind.<sup>39</sup> In der Literatur wird vertreten, daß im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organshaft eine Einschränkung dahingehend zu machen sein soll, daß die Organgesellschaft nur für solche Umsatzsteuern hafte, die von ihr wirtschaftlich verursacht worden sind.<sup>40</sup> Dabei ist im Einzelnen umstritten, ob die Einschränkung bereits auf der Tatbestandsseite oder erst im Rahmen der Ermessenserwägungen zu berücksichtigen ist.<sup>41</sup> Eine verlässliche Rechtsprechung hierzu besteht allerdings nicht. Der Haftungsanspruch ist im Insolvenzverfahren auch der Organgesellschaft allerdings nur Insolvenzforderung. Ein Haftungsbescheid mit Zahlungsaufforderung zu einem bestimmten Fälligkeitstag kann nach Eröffnung des Verfahrens nicht mehr erteilt werden (§ 87 InsO).

Nicht nur für die Finanzverwaltung ist es lohnend, in Insolvenzfällen die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organshaft genau zu untersuchen.<sup>42</sup> Aus Sicht der Steuerpflichtigen lassen sich gemeinsam mit dem Berater bei sorgfältiger Beschäftigung mit den Fragen

der Organshaft unter Umständen Steuerfestsetzungen vermeiden, Erstattungsforderungen erwirken und Haftungszugriffe der Finanzverwaltung abwehren. Zumindest aber kann in vielen Fällen durch gestalterische Maßnahmen Einfluß auf den Zeitpunkt des Beginns oder Wegfalls der Organshaft und damit auch auf die steuerlichen Ergebnisse genommen werden. Grund genug, schon im Vorfeld der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft das Vorliegen einer Organshaft zu prüfen.

<sup>35</sup> Vgl. BFH - Urteil vom 2.7.1997 I R 11/97 BStBl II 1998, 428; FG Köln - Urteil vom 30.1.2001, 13 K 6432/00; Tipke/Kruse, AO, § 251 Tz. 42.

<sup>36</sup> Vgl. BFH - Urteil vom 2.7.1997 I R 11/97 BStBl II 1998, 428 zu § 12 KO; Welzel, DStZ 1999, 559.

<sup>37</sup> Vgl. zur Haftung FG München Urteil vom 18.9.1991, 3 K 4202/88, EFG 1992 S. 373; FG des Saarlandes Urteil vom 19.3.2002, 2 K 206/98; und zu den Haftungsvoraussetzungen z.B. Nacke, Die Haftung für Steuerschulden, Köln 1999, Rdnr. 329 ff.

<sup>38</sup> Klein/Rüsken, AO, 7. Aufl., § 73, Rdnr. 7.

<sup>39</sup> FG des Saarlandes Urteil vom 19.3.2002, 2 K 206/98.

<sup>40</sup> Plückerbaum/Malitzki, UStG, § 2, Rdnr. 344; Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rdnr. 142.

<sup>41</sup> §§ 191 Abs. 1 Satz 1, 5 AO; so wohl die überwiegende Meinung, vgl. zum Streitstand Kruse/Loose, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 73, Tz. 8.

<sup>42</sup> Vgl. hierzu auch OFD Hannover 3.7.2002, S 7105 - 101 - StH 442/S 7105 - 49 - StO 351, DStR 2002 S. 1763.

## STEUERRECHT IN DER INSOLVENZ – STREITFRAGEN UND PROBLEME

*Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuer- sowie Insolvenzrecht Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Langenhagen\**

### I. VORBEMERKUNG

Eines der Hauptziele der Insolvenzrechtsreform war es, mehr Verfahren als unter der Geltung der Konkursordnung zur Eröffnung zu bringen. Dieses Ziel ist bisher erreicht, denn die entsprechenden Zahlen sind nicht unerheblich gestiegen. Ein weiteres Vorhaben des neuen Insolvenzrechts war es, möglichst viele Unternehmen oder zumindest Teile hiervon durch Sanierungen zu erhalten. Demgemäß wurde das Zivilrecht durch die Abschaffung des § 419 BGB, das Gesellschaftsrecht durch die Einführung der Sanierungsprivilegien im § 32 a GmbHG und das Insolvenzrecht durch das Insolvenzplanverfahren sanierungsfreundlich gestaltet. Gleichzeitig ist jedoch zu beobachten, daß das Steuerrecht sich z.B. durch die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG und die bis-

\* Der Autor ist als selbständiger Rechtsanwalt tätig (www.Leibner.de)

herige Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG<sup>1</sup> zunehmend sanierungsfeindlich zeigte.<sup>2</sup> Diese Tendenz wird sich wahrscheinlich im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes weiter fortsetzen. Die Einschränkung der laufenden Verlustnutzung und die bisher beabsichtigte Neufassung des § 8 Abs. 4 KStG ohne Sanierungsprivileg dürften zukünftig Sanierungen weiter erschweren. Außerdem ist festzustellen, daß in den nunmehr zahlreicher eröffneten Verfahren auch andere steuerrechtliche Fragen unabhängig von einer Sanierung eine zunehmende Bedeutung haben. Der nachstehende Beitrag behandelt ausgewählte Probleme im Querschnittsbereich zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht und zeigt kurz Lösungsvorschläge hierzu auf.

## II. VERHÄLTNISS DES STEUERRECHTS ZUM INSOLVENZRECHT

Nach wie vor gilt, daß das Verhältnis des Steuerrechts zum Insolvenzrecht so gut wie nicht geregelt ist. Angesprochen wird diese Problematik im Bereich des Steuerrechts lediglich im § 251 Abs. 2 AO, der jedoch nur festlegt, daß die Regelungen der Insolvenzordnung grundsätzlich nicht von den steuerrechtlichen Vorschriften berührt werden. Anders formuliert ist dieser Vorschrift der allgemeine Grundsatz „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“ zu entnehmen. Daraus darf jedoch nicht gefolgert werden, wonach stets und immer das Insolvenzrecht das Steuerrecht verdrängt. Vielmehr verhält es sich so, daß hierdurch nur festgelegt ist, daß nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Geltendmachung einer Steuerforderung ebenfalls nach den Regeln der Insolvenzordnung erfolgt. Darüber hinausgehend ist das Steuerrecht jedoch nicht durch das Insolvenzrecht suspendiert. In der Folge finden insbesondere die steuerlichen Vorschriften zur Entstehung und zur Höhe des Steueranspruchs auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Anwendung.

Etwas anders kann dann gelten, wenn die steuerlichen Vorschriften dem Sinn und Zweck des Insolvenzverfahrens im Einzelfall widersprechen. Dies macht bereits deutlich, daß zutreffenderweise eine Abgrenzung zwischen dem Insolvenzrecht und dem Steuerrecht nicht abstrakt, sondern nur anhand des konkreten Regelungsbereichs erfolgen kann.<sup>3</sup> Im Bereich des Insolvenzrechts wird die Schnittstelle zum Steuerrecht im § 155 Abs. 1 InsO angesprochen. Danach ist der Insolvenzverwalter verpflichtet, für die insolvenzrechtliche Rechnungslegung die Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts zu erfüllen.<sup>4</sup> Da dies jedoch bei insolventen Unternehmen oft zu einem nicht zu rechtfertigenden Aufwand führen würde, besteht die Möglichkeit, im Einzelfall mit dem Finanzamt

eine Befreiung von den Buchführungs- und Bilanzierungspflichten in Anwendung der §§ 148, 162 Abs. 2 AO vorzusehen.<sup>5</sup> Dieses ist jedoch nicht möglich, wenn die Verfahrensdauer mehrere Jahre in Anspruch nimmt und die Masse nicht bereits durch die Masseverbindlichkeiten erschöpft ist. Berücksichtigt man danach sowohl auf der steuerlichen Seite die Vorschrift des § 251 Abs. 2 AO und auf der insolvenzrechtlichen Seite die Regelung des § 155 Abs. 1 InsO, so wird deutlich, daß für jede Sachfrage das Wechselspiel spielen den beiden Rechtsmaterien im einzelnen zu untersuchen ist.

Zum Verhältnis des Steuerrechts und des Insolvenzrechts wird man zusammenfassend bei der derzeitigen Rechtslage feststellen müssen, daß wegen der unterschiedlichen Regelungsgehalte keinem der Rechtsgebiete ein genereller Vorrang zukommt, sondern lediglich bei widerstreitenden Ergebnissen die insolvenzrechtlichen Zielvorstellungen sich im Zweifel gegenüber steuerrechtlichen Ergebnissen durchsetzen müssen.<sup>6</sup> Dieses generelle Postulat, das allgemein Zustimmung findet, wird jedoch in der Praxis durch die steuerliche Rechtsprechung immer wieder umgekehrt. Beispielhaft sei hier nur auf die Rechtsprechung der Steuergerichte zur Besteuerung der Aufdeckung von stillen Reserven im Rahmen eines Insolvenzverfahrens – hierauf wird nachstehend noch eingegangen – hingewiesen. Deswegen ist zu Recht bereits seit langem vom Gesetzgeber die Konzeption eines einheitlichen Insolvenzsteuerrechts im Anschluß an die Insolvenzrechtsreform gefordert worden.<sup>7</sup> Gegen-

<sup>1</sup> Vgl. Frotscher, Zur Zuführung neuen Betriebsvermögens nach § 8 Abs. 4 KStG, DStR 2002, 10; Frey/Weißgerber, Die neue Gegenständlichkeit des BFH bei der Verlustnutzung, GmbHR 2002, 135; Neyer, Die gegenständliche Betrachtungsweise bei Prüfung der wirtschaftlichen Identität gem. § 8 Abs. 4 KStG, BB 2002, 754; Dieterlen/Reiser, Überwiegend neues Betriebsvermögen, Der Steuerberater 2002, 126; Biermann/Rau, Vergleichsgrößen bei der Zuführung neuen Betriebsvermögens nach § 8 Abs. 4 KStG. Die neue Sicht des BFH zum Begriff des Restaktivvermögens, GmbHR 2002, 509; FG München, Urteil vom 1.2.2002, EFG 2002, 713; BFH-Urteil vom 8.8.2001, DB 2001, 2380; FG Köln vom 8.2.2001, EFG 2001, 991; BMF-Schreiben vom 17.6.2002, DStR 2002, 1048.

<sup>2</sup> Leibner, DStZ 2002, 679 f.

<sup>3</sup> Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 5. Aufl. 2000, S. 18.

<sup>4</sup> Boochs in: Wimmer, Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl. 2002, § 155 Rn. 2; vergleichbare Hinweise finden sich auch bei Gerbers in: Braun, Kommentar zur Insolvenzordnung, München 2002, § 155 Rn. 4. Dieser führt lediglich klarstellend aus, dass § 155 Abs. 1 InsO dann nicht zur Anwendbarkeit führt, wenn es sich um die Insolvenz eines Nichtkaufmanns handelt; zu der gleichen Frage führt Kübler in: Kübler/Prütting, Kommentar zur Insolvenzordnung, § 155 Rn. 36 ff. aus, dass § 155 Abs. 1 Satz 1 InsO grundsätzlich zur Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften führt. Diese sollen jedoch gegebenenfalls durch die Anwendung der § 170 AktG, § 71 GmbHG modifiziert werden.

<sup>5</sup> Vgl. Boochs, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 5.

<sup>6</sup> Frotscher, a.a.O. (Fn. 1), S. 20; Bringewat/Waza/Grawe, Insolvenz und Steuern, 5. Aufl. 2000, S. 65 f.

<sup>7</sup> Dziadkowski, DB 1997, 449; im Anschluß hieran Maus, Tagungsunterlage des DAI zum Fachlehrgang Insolvenzrecht 2002, Teil 4, Seite 77.

stand eines solchen einheitlichen Insolvenzsteuerrechts müßte dann die umfassende Regelung der stets angesprochenen steuerrechtlichen Probleme in einem Insolvenzverfahren sein. Hierbei könnte auf die Überlegungen und die Leitsätze im 2. Bericht der Kommission für Insolvenzrecht aufgebaut werden.<sup>8</sup>

### III. DER INSOLVENZVERWALTER IM BESTEUERUNGSVERFAHREN

Der Insolvenzverwalter erfüllt mit Blick auf die Vorschrift des § 80 Abs. 1 InsO stets die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 AO. Demgemäß treffen ihn die entsprechenden Steuererklärungspflichten soweit und solange das Insolvenzverwalteramt reicht. Anders formuliert hat der Insolvenzverwalter grundsätzlich allen steuerlichen Pflichten aus der Abgabenordnung und den einzelnen Steuergesetzen zu genügen.<sup>9</sup> Für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen haftet der Verwalter auch gegenüber Dritten gem. § 60 InsO. Neben dieser Haftung kommt weiterhin eine solche nach §§ 69, 34 AO in Betracht. Dabei ist zu berücksichtigen, daß die insolvenzrechtliche und die steuerliche Haftung in ihren Voraussetzungen unterschiedlich ausgebildet sind. Die Haftung nach § 60 InsO ist sehr weitgehend gestaltet, während die Haftung nach §§ 69, 34 AO strengere tatbestandliche Voraussetzungen hat. Im Verhältnis der beiden Normen ist § 69 AO als *lex specialis* zu § 60 InsO für den Fall der Verletzung steuerrechtlicher Pflichten zu sehen.<sup>10</sup> Dagegen kann sich das Finanzamt auf § 60 InsO stützen, soweit die Verletzung von originär insolvenzrechtlichen Pflichten durch den Verwalter festzustellen ist.

Fraglich ist, ob das Finanzamt bei der Haftung des Insolvenzverwalters nach § 60 InsO seine Ansprüche im Rahmen eines Haftungsbescheides nach § 191 AO geltend machen kann. Dies wird zum Teil abgelehnt mit dem Argument, der Insolvenzverwalter sei selber gegebenenfalls Primärverpflichteter für die Steuerschulden, während § 191 AO nur die Fälle erfasse, bei denen eine Haftung für die Schulden Dritter zum Tragen käme.<sup>11</sup> Diese Unterscheidung überzeugt letztendlich jedoch nicht, denn der Insolvenzverwalter tritt gerade nicht an die Stelle des Schuldners, so daß stets auch im steuerlichen Bereich eine Haftung für fremde Steuerschulden durch ihn gegeben sein kann. In der Folge wird man von der Anwendbarkeit des § 191 AO auch bei einer Haftung nach § 60 InsO ausgehen müssen.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, daß der Insolvenzverwalter grundsätzlich nach der Rechtsprechung auch Steuererklärungen für den Zeitraum vor der Verfahrenseröffnung abgeben muß, soweit dieses bisher unterblieben ist. Diese Pflicht ergibt sich nach der hier

vertretenen Auffassung bereits aus § 155 Abs. 1 Satz 2 InsO. Nach dieser Vorschrift hat der Insolvenzverwalter alle Pflichten der Insolvenzmasse zu erfüllen. Hierzu gehört auch die Feststellung von Steuerverbindlichkeiten aus der vorinsolvenzlichen Zeit. Von der entsprechenden Pflicht ist dabei nicht nur die erstmalige Erstellung von Steuererklärungen umfaßt, sondern vielmehr auch Berichtigungen oder Vervollständigungen gem. § 153 AO für bereits abgegebene Steuererklärungen. Fraglich ist allerdings, welche Pflichten bei Masseinsuffizienz eingreifen. Die Rechtsprechung unterscheidet hierbei zwischen der Zeit vor der Anzeige der Masseinsuffizienz und der Zeit danach. Solange die Masseinsuffizienz noch nicht angezeigt ist, bestehen die allgemeinen Pflichten. Etwas anderes gilt, wenn die Anzeige erfolgt ist. In dieser Situation soll zu unterscheiden sein, ob der Insolvenzverwalter aufgrund seiner Kenntnisse in der Lage ist, die Steuererklärungen selbst zu fertigen. Hiervon wird grundsätzlich bei Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern ausgegangen.<sup>12</sup> Wird dem nicht entsprochen, drohen dem Verwalter Zwangsmaßnahmen,<sup>13</sup> was in der Praxis gegenwärtig bei einigen Finanzämtern verstärkt zu beobachten ist. Hierbei ist fraglich, ob tatsächlich die Durchsetzung der entsprechenden Maßnahmen gegenüber dem Insolvenzverwalter das Ziel der Finanzverwaltung ist, oder aber ob hierdurch nur die Chancen für die Durchsetzung von Haftungsansprüchen gegenüber den eigentlichen Verantwortlichen der Gemeinschuldner zu erhöhen. Etwas anderes kann unter Umständen ausnahmsweise nach dieser Auffassung dann gelten, wenn für die Erstellung der Erklärung trotz der Sachkenntnisse des Insolvenzverwalters die Einschaltung eines Spezialisten erforderlich ist und dieser sich aufgrund der angezeigten Masseinsuffizienz weigert, tätig zu werden. Eine weitere Ausnahme kann dann gegeben sein, wenn die Fertigung der entsprechenden Erklärungen mit so umfangreichen Vorbereitungsarbeiten verbunden ist, daß dies dem Insolvenzverwalter nicht zuzumuten ist.<sup>14</sup> In der Praxis drängt die Finanzverwaltung

8 Vgl. die 14 Leitsätze der Arbeitsgruppe „Steuerrecht“ der Kommission für Insolvenzrecht, 2. Bericht, S. 225 ff.

9 Im übrigen ist die Frage, ob durch den Verweis in § 155 Abs. 1 InsO der gesamte 4. Abschnitt der AO und damit auch die Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen gem. §§ 149 bis 153 AO erfaßt sind – so wohl auch Andres in: Nerlich / Römermann, Kommentar zur Insolvenzordnung, § 155 Rn. 10 – oder aber, ob sich die entsprechenden Pflichten unmittelbar nur aus der Anwendung des § 34 Abs. 3 AO auf den Insolvenzverwalter ergeben, vom Ergebnis her unbedeutend. Für den Insolvenzverwalter besteht insofern Einigkeit, daß grundsätzlich die entsprechenden Erklärungspflichten bestehen.

10 Frotzcher, a.a.O. (Fn. 1) S. 41 mit umfangreichen weiteren Nachweisen.

11 Frotzcher, a.a.O. (Fn. 1) S. 41

12 Onusseit, ZInsO 2000, 363, 367.

13 Maus, ZInsO 1999, 683, 686.

14 Grundsätzlich ablehnend gegenüber einer Steuerklärungspflicht des Verwalters bei Masseinsuffizienz: Förster, ZInsO 2000, 444, 445.

jedoch hiervon unabhängig auch in den Fällen der Masseinsuffizienz auf die Abgabe entsprechender Steuererklärungen und versucht diese gegebenenfalls mit Zwangsmitteln durchzusetzen.

Zusammenfassend bestehen damit für einen Insolvenzverwalter insbesondere steuerliche Haftungsrisiken für folgende Bereiche:<sup>15</sup>

- Nichterfüllung der steuerlichen Verpflichtungen aus der Arbeitnehmerbeschäftigung nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens,
- Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten bezüglich Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer bei Fortführung während des Insolvenzverfahrens,
- Nichterfüllung der steuerlichen Verpflichtungen bei der Verwertung der Masse (Nichtabführung der Umsatzsteuer),
- Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten aus der vorinsolvenzlichen Zeit .

#### IV. BESTEUERUNG VON STILLEN RESERVEN

Die Qualifikation der aus der Aufdeckung von stillen Reserven resultierenden Steuerschulden im Rahmen eines Insolvenzverfahrens kann unterschiedlich erfolgen. Stellt man auf den Zeitpunkt der Legung der stillen Reserven ab, wird man diese regelmäßig als Insolvenzforderung einordnen. Stellt man dagegen auf den Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven ab – dies wird in der Regel bei Veräußerung durch den Insolvenzverwalter der Fall sein – kommt man zur Annahme von Masseverbindlichkeiten. Die steuerliche Rechtsprechung stellt hierzu bisher auf den Realisationszeitpunkt ab, so daß man in den meisten Fällen zur Annahme einer Masseverbindlichkeit kommt. In der Literatur wird der Ansatz der Rechtsprechung zu Recht in Zweifel gezogen. Dies geschieht mit der Frage, ob der Gewinnrealisationszeitpunkt tatsächlich das zutreffende Kriterium für die Abgrenzung der Steuerforderung aus einer Aufdeckung von stillen Reserven ist.<sup>16</sup> Anders formuliert wird insoweit kritisiert, daß der Gewinnrealisationszeitpunkt ein rein steuerliches Merkmal ist, das im Rahmen eines Insolvenzverfahrens jedoch zurücktreten muß, weil der wirtschaftliche Sachverhalt im Zusammenhang mit der Legung der stillen Reserven zum Zeitpunkt des Insolvenzverfahrens regelmäßig bereits vollständig abgeschlossen ist. Daraus ergibt sich bei der Annahme des Gewinnrealisationszeitpunkts als maßgeblichen Abgrenzungskriterium ein Wertungswiderspruch zu den Zielsetzungen gem. § 1 InsO. Nach dieser Vorschrift hat grund-

sätzlich eine gleichmäßige Gläubigerbefriedigung zu erfolgen. Den Gläubigern steht hierzu die zum Zeitpunkt des Insolvenzverfahrens zur Verfügung stehende Haftungsmasse zu. In dieser sind jedoch auch die bis dahin gelegten stillen Reserven vollständig enthalten. Entsprechend dieser Überlegung ist der Insolvenzverwalter nach § 155 InsO verpflichtet, eine Insolvenzbilanz auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufzustellen, in der das Aktiv- und Passivvermögen nach seinem tatsächlichen Zeitwert darzustellen ist.<sup>17</sup>

Bereits hieran wird deutlich, daß der Gewinnrealisationszeitpunkt – entgegen der Auffassung der steuerlichen Rechtsprechung – für insolvenzrechtliche Zwecke nicht maßgeblich sein kann. Deswegen sind die entsprechenden Steuerforderungen konsequenterweise als Insolvenzforderungen zu qualifizieren.<sup>18</sup> Diese Überlegung wird noch durch einen weiteren Aspekt bestätigt. Geht man davon aus, daß der § 1 InsO die Sanierung als ein gleichrangiges Verfahrensziel enthält,<sup>19</sup> wird auch dieses durch die Auffassung der steuerrechtlichen Rechtsprechung in Frage gestellt. Gerade im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen wird es vielfach zur Aufdeckung von stillen Reserven kommen. Räumt man dann dem Steuergläubiger insoweit eine bevorrechtigte Stellung ein, wird dies vielfach dem eigentlichen Sanierungsziel zuwider laufen. Dies gilt um so mehr, als durch die Einschränkungen der Verlustausgleichsmöglichkeiten durch die Fassungen des § 2 Abs. 3 EStG und des § 10 d Abs. 1 EStG nicht einmal in jedem Fall gewährleistet ist, daß entsprechende buchmäßige Sanierungsgewinne vollständig mit den bisher aufgelaufenen Verlusten verrechnet werden können. Etwas grundsätzlich anderes gilt auch nicht in dem Fall, wenn die stillen Reserven teilweise erst im Rahmen des Insolvenzverfahrens gelegt worden sind. Soweit dieses einmal der Fall sein sollte, müßte man in der Konsequenz der vorstehenden Ausführungen dazu kommen, eine entsprechende quotale Aufteilung der Steuerforderung aus der Aufdeckung der stillen Reserve zwischen der Vorinsolvenz- und der Insolvenzzeit vorzunehmen.

#### V. INSOLVENZSTEUERRECHT

Die vorstehenden Ausführungen zu den drei ausgewählten zentralen Problemen im Verhältnis Steuerrecht zum Insolvenzrecht machen deutlich, wie wichtig eine einheitliche Regelung im Rahmen eines Insolvenzsteuer-

<sup>15</sup> Boochs in: Wimmer/Dauernheim, Handbuch des Fachanwalts für Insolvenzrecht, 2002, S. 954, Rn. 335.

<sup>16</sup> Frotcher, a.a.O., Fn. 3, S. 122.

<sup>17</sup> Boochs in: Wimmer, Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl. 2002, § 155 Rn. 47 f.

<sup>18</sup> So frühzeitig bereits Onusseit, ZIP 1986, 77, 81.

<sup>19</sup> Leibner, DStZ 2002, 679 f.

rechts durch den Gesetzgeber ist. Von zentraler Bedeutung im Rahmen eines solchen Gesetzgebungsvorhabens ist die Wiedereinführung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes. Zu Recht ist mit Blick auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen die These vertreten worden, das Steuerrecht sei sanierungsfeindlich.<sup>20</sup> Die Problematik des Sanierungsgewinns ist dabei deswegen von so großer Bedeutung, weil hierunter nicht nur Gewinne durch die Aufdeckung von stillen Reserven, sondern auch durch Forderungsverzichte von Gläubigern erfaßt werden, und zwar unabhängig davon, ob diese im Rahmen eines außergerichtlichen Vergleichs, eines gerichtlichen Vergleichs oder aber eines Insolvenzplanverfahrens erfolgen.<sup>21</sup>

Neben der steuerlichen Freistellung von Sanierungsgewinnen müßte durch ein einheitliches Insolvenzsteuerrecht auch eine bessere Verlustnutzung im Rahmen von sanierten Unternehmen ermöglicht werden. Haupthindernis hier ist gegenwärtig die Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG. Diese führt bereits jetzt immer dann zu Problemen, wenn im Rahmen einer Sanierung Restrukturierungsmaßnahmen ausschließlich innerhalb des bisherigen Rechtsträgers des Unternehmens erfolgen sollen. Nach § 8 Abs. 4 KStG sind bei allen Sanierungsmaßnahmen bestimmte Voraussetzungen zu berücksichtigen, damit die aufgelaufenen Verluste zumindest in der Zukunft genutzt werden können. Dies gilt gem. § 8 Abs. 4 KStG für körperschaftsteuerliche und über § 10 a Satz 4 GewStG auch für gewerbsteuerliche Verlustvorträge.

Die Norm des § 8 Abs. 4 KStG legt in der bisherigen Fassung fest, daß der körperschaftsteuerliche Verlustabzug bei solchen Sanierungsmaßnahmen verloren geht, die die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft modifizieren. Dies ist stets dann gegeben, wenn mehr als die Hälfte der Gesellschaftsanteile übertragen werden und die Gesellschaft ihr Unternehmen mit überwiegend neuen Betriebsvermögen fortführt. Die Zuführung solchen neuen Betriebsvermögens ist gem. § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG dann unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebes dient, der den Verlustvortrag verursacht hat.

In der Praxis sind erhebliche Probleme bei der Anwendung der entsprechenden Norm zu beobachten. Eine Absicherung durch eine verbindliche Auskunft ist vielfach wegen der engen zeitlichen Rahmenbedingungen nicht erreichbar. Von daher ist zu fordern, daß im Rahmen eines einheitlichen Insolvenzsteuerrechts – anders als vom Gesetzgeber beabsichtigt – Sonderregelungen in Abweichung von den Vorschriften der § 2 Abs. 3 EStG, § 10 d EStG und § 8 Abs. 4 KStG geschaffen werden, um so eine optimale Nutzung aufgelaufener Verlustvorträge in der Sondersituation eines Insolvenzverfahrens zu ermöglichen.

Weiterhin müßte für das Besteuerungsverfahren während des Insolvenzverfahrens eine einheitliche Regelung zu den dann bestehenden Pflichten des Insolvenzverwalters gefunden werden. Diese dürfte sich zwischen den bisher bestehenden Extrempositionen bewegen. So ist sicherlich nicht der Auffassung zu folgen, nach der trotz Masseinsuffizienz in vollem Umfang die steuerlichen Pflichten den Insolvenzverwalter weiterhin treffen. Andererseits ist es nicht mit dem Insolvenzrecht in Übereinstimmung zu bringen, wenn in dieser Situation überhaupt kein ordnungsgemäßer Abschluß der Verfahren herbei geführt wird. Als vermittelnde Lösung bietet sich daher an, in den Fällen der Masseinsuffizienz die Besteuerungsverfahren auf der Basis von vereinfachten insolvenzrechtlichen Aufzeichnungen – entsprechend der Regelung des § 21 Abs. 2 Nr. 1 InsO, § 66 InsO, § 259 BGB – abzuschließen.

## VI. AUSBLICK

Die in dem Beitrag exemplarisch angesprochenen drei Problembereiche machen deutlich, wie dringend notwendig eine Abstimmung des Steuerrechts auf die insolvenzrechtliche Situation erforderlich ist. Es bleibt zu hoffen, daß der Gesetzgeber hier kurzfristig die notwendigen Reformen einleitet, um so einer größeren Anzahl von Sanierungsfällen bessere Erfolgchancen einzuräumen und den tätigen Insolvenzverwaltern die erforderliche Rechtssicherheit zu gewähren.

<sup>20</sup> Maus, NZI 2000, 449.

<sup>21</sup> Maus, NZI 2000, 449, 451.

## NEUERE RECHTSENTWICKLUNGEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER TÄTIGKEITSVERGÜTUNG IN (DER KG UND) DER GMBH & Co. KG

*Rechtsanwalt und Notar Wolfgang Arens, Bielefeld, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Arbeitsrecht*

Die Tätigkeitsvergütung in der Personengesellschaft, insbesondere auch die Vergütung für Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme in der GmbH & Co.KG, hat in der Praxis und in der Literatur in der Vergangenheit wenig Beachtung gefunden. Durch neuere Rechtsprechung des BFH und durch neuerliche Sensibilität im Insolvenzrecht ist dieser Themenkreis in jüngerer Zeit deutlich in das Zentrum der (Vermeidungs-)Gestaltungsüberlegungen gerückt worden.

## 1. ERTRAGSTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG

### A) TÄTIGKEITSVERGÜTUNG ALS SONDERBETRIEBSEINNAHME ODER GEWINNVORAB?

Regelmäßige Bezüge aus „ihrer“ Gesellschaft sind für die tätigen Gesellschafter mittelständischer Gesellschaften üblicherweise Grundlage ihrer Lebensführung und damit unverzichtbar. In Krisen- und Verlustsituationen ergeben sich daraus aber erhebliche persönliche Nachteile und Risiken für die Gesellschafter. Einerseits möchte man für bezogene „Tätigkeitsvergütungen“ nicht persönlich haften, andererseits möchte man sie in Verlustjahren nicht versteuern müssen, sondern mit den anteiligen Verlusten saldieren. Aufgrund der Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG werden Vergütungen, die der Gesellschafter (Mitunternehmer) von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet, obwohl möglicherweise zivilrechtlich ein Dienstverhältnis zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft vorliegt.<sup>1</sup> Dies gilt über die Verweisung des § 18 Abs. 4 EStG entsprechend auch für Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) von selbständig Tätigen (Freiberuflern). Nur wenn Tätigkeitsvergütungen (oder Zinsen) als Vorabgewinne zu qualifizieren sind, sind sie mit verrechenbaren Verlustanteilen i.S.v. § 15 a EStG zu verrechnen.<sup>2</sup>

### B) EINKOMMENSTEUERLICHE FOLGEN DER QUALIFIZIERUNG

Ergibt sich auf der Ebene der Gesellschaft ein Verlust, sind solche Tätigkeitsvergütungen bei einer Qualifizierung als Sonderbetriebseinnahmen den steuerpflichtigen Einkünften des Gesellschafters zuzurechnen, wobei der Verlust selbst bzw. die Beteiligung des Gesellschafters an dem Verlust auf Ebene der Gesellschaft gemäß § 15 a EStG nur mit künftigen Gewinnen bzw. Gewinnanteilen verrechenbar ist. Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es dann also auch in Verlustjahren zu entsprechenden steuerpflichtigen Einkünften in Form der Sonderbetriebseinnahmen. Diese Sonderbetriebseinnahmen sind mit dem Verlust auf Ebene der Gesellschaft also nicht verrechenbar (sog. Saldierungsverbot).<sup>3</sup> Das galt nach bisheriger Praxis unabhängig davon, ob die Tätigkeitsvergütung nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander als Aufwand zu behandeln ist oder ob der Komplementär-GmbH als Vorab-Vergütung ein Gewinnanteil für die Geschäftsführung zusteht, den sie als Gehalt an ihren Geschäftsführer weiterleitet. Besonderheiten galten allenfalls dann, wenn die Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG noch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftszweig hat.

In diesem Fall kann eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung an den Geschäftsführer dieser Komplementär-GmbH geboten sein.

### C) NEUERE RECHTSPRECHUNG DES BFH

Der BFH hat diese Auffassung inzwischen allerdings relativiert.<sup>4</sup> Die Qualifizierung als Sonderbetriebseinnahmen soll danach nunmehr nur dann noch in Betracht kommen, wenn die Vergütung nach dem Gesellschaftsvertrag als Kosten zu behandeln sein soll und insbesondere auch dann zu bezahlen sein soll, wenn kein (entsprechender) Gewinn erwirtschaftet wird. Fehle es an einer unmißverständlichen Vereinbarung, so handele es sich – im Zweifel – um eine bloße Gewinnverteilungsabrede. Entsprechendes gilt nach dieser Rechtsprechung im übrigen auch für Zinsansprüche des Gesellschafters. Entscheidend für die Einordnung (als Vorabgewinn und nicht als Sonderbetriebseinnahme) soll dabei sein, daß es sich nicht um ein Darlehenskonto handelt, sondern um ein Kapitalkonto. Der Zinsanspruch muß also nach dem Saldo des (positiven) Kapitalkonto I und dem (ggf. negativen) Saldo des Kapitalkontos II als eines echten Kapitalkontos zu bestimmen sein.<sup>5</sup> Die Abgrenzung zwischen Vorabgewinnen und Sonderbetriebseinnahmen dürfte ab 2001 an Bedeutung gewonnen haben, da der Anteil des Mitunternehmers am Gewerbesteueranrechnungsvolumen i.S.v. § 35 EStG n.F. nur nach dem Gewinnanteil und nicht auch unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen zu bemessen ist.

## 2. INSOLVENZFESTIGKEIT BEZOGENER GESCHÄFTSFÜHRER-/TÄTIGKEITSVERGÜTUNGEN DER GESELLSCHAFTER

### A) TÄTIGKEITSVERGÜTUNGEN IN DER KAPITAL- UND DER PERSONENGESELLSCHAFT

Während in einer Kapitalgesellschaft, insbesondere in der GmbH, die vom Geschäftsführer bezogenen Dienstvergütungen letztlich zumindest im Grundsatz als insolvenzfest gelten, also auch im Insolvenzfall nicht zurückgezahlt werden müssen, ist bei der GmbH & Co. KG die Insolvenzfestigkeit bezogener Tätigkeitsvergütungen der

<sup>1</sup> Zur Hinzurechnung einer durch eine beherrschte GmbH an den Kommanditisten der beherrschenden GmbH&Co.KG gezahlten Tätigkeitsvergütung zum Gewinn der KG und zur Behandlung als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG siehe FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2002, 1383; Az. d. BFH: VIII B 192/02.

<sup>2</sup> BFH BStBl. II 1992, 167 = GmbHR 1992, 541.

<sup>3</sup> BFH, Urt. v. 23.1.2001 - VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621.

<sup>4</sup> BFH BStBl. II 1999, 720; ähnlich auch zuvor bereits Groh, DStZ 2001 358 m.w.N.

<sup>5</sup> BFH, Urt. v. 23.1.2001 - VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621.

Gesellschafter nicht sichergestellt. Selbst bei der GmbH ist aber auch nicht auszuschließen, daß entsprechend der Rechtsfigur der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung auch die Rechtsfigur der eigenkapitalersetzenden Dienstleistung zu einer entsprechenden insolvenzrechtlichen Haftung führen kann. Wenn nämlich nach den sog. „Lagergrundstücks-Entscheidungen“ des BGH die während der „Krise“ im Sinne des Eigenkapitalersatzrechts gezahlte Mieten oder Pachten im Zusammenhang mit der sog. eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung<sup>6</sup> von Gesellschaftern oder den Gesellschaftern nahestehenden Personen als Vermietern/Verpächtern an die Gesellschaft ggf. zurückgezahlt werden müssen, stellt sich die Frage, ob nicht gleiches auch für während der „Krise“ im eigenkapitalersatzrechtlichen Sinne gezahlte Tätigkeitsvergütungen gelten muß.<sup>7</sup> Die zivilrechtliche Rechtsprechung hat diese Rechtsfigur der Kapitalersatzhaftung bislang allerdings noch nicht übernommen.

Bei der GmbH & Co. KG stellt sich diese Frage dagegen sehr deutlich. Die von den Gesellschaftern bezogenen Tätigkeitsvergütungen, insbesondere die vom Gesellschafter-Geschäftsführer in der Komplementär-GmbH bezogene Dienstvergütung, stellt handelsrechtlich eine Vorwegentnahme auf den Gewinnanteil des Gesellschafters für das betreffende Jahr (und ggf. einkommensteuerlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine Sonderbetriebseinnahme) dar. Ist aber aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens kein entsprechender entnahmefähiger Gewinn zu verzeichnen, so entsteht oder erweitert sich ein entsprechendes negatives Kapitalkonto des Gesellschafters.

#### B) DIENSTVERGÜTUNG ODER ÜBERENTNAHME?

Nach § 169 Abs. 1 Satz 2 hat der Gesellschafter in der Kommanditgesellschaft aber keinen Anspruch auf Auszahlung von Gewinnen, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert würde. Nach § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB gilt die Einlage des Kommanditisten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft als nicht geleistet, soweit ein Kommanditist Gewinnanteile entnimmt, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteile unter den bezeichneten Betrag herabgemindert wird. Soweit also durch die Auszahlung von Tätigkeitsvergütungen an Gesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer in der GmbH & Co. KG entsprechende negative Kapitalkontenentwicklungen geschaffen werden, riskieren die Gesellschafter im Falle der späteren Insolvenz der Gesellschaft, vom Insolvenzverwalter über das Vermögen der Gesellschaft auf Rückzahlung derjenigen Tätig-

keitsvergütungen in Anspruch genommen zu werden, die nicht von einem entsprechenden Gewinnanteil getragen waren.

Zwar trifft nach § 167 Abs. 3 HGB den Kommanditisten keine Nachschußpflicht für Verluste, und nach § 169 Abs. 2 HGB ist der Kommanditist auch nicht verpflichtet, bezogene Gewinne wegen späterer Verluste zurückzahlen, nach den Vorschriften der §§ 169 Abs. 1 Satz 2, 172 Abs. 4 Satz 2 HGB ist der Kommanditist aber verpflichtet, sog. Überentnahmen, also nicht von einem entsprechenden Gewinn in den entsprechenden Jahren getragene Entnahmen, zurückzugewähren. Es stellt sich also letztendlich die Frage, ob in Verlustjahren bezogene Tätigkeitsvergütungen als solche „Überentnahmen“ anzusehen sind oder ob sie außerhalb des Gesellschaftsverhältnis liegende Dienstvergütungen nach §§ 611 ff. BGB sind, die vor dem Hintergrund des Gegenleistungsscharakters insolvenzfest sind. Zumindest dann, wenn die Tätigkeitsvergütungen der Kommanditisten gesellschaftsvertraglich und nicht durch einen schuldrechtlich vereinbarten Dienstvertrag geregelt sind, besteht die dringende Gefahr, daß im Insolvenzfall Rückzahlung solcher Tätigkeitsvergütungen an die Gesellschaft, vertreten durch den Insolvenzverwalter, zu leisten sind.

#### C) INSOLVENZRECHTLICHE INANSPRUCHNAHME

Nach § 171 Abs. 2 HGB werden Einlageansprüche der Gesellschaft gegen die Kommanditisten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich durch den Insolvenzverwalter geltend gemacht. Entsprechende Regelungen sind seit dem 1.1.1999 auch in §§ 92, 93 InsO enthalten.<sup>8</sup> Vor dem Hintergrund des sog. Konzentrationsprinzips im Insolvenzverfahren soll die Geltendmachung von Haftungsansprüchen während des Insolvenzverfahrens allein durch den Insolvenzverwalter erfolgen, und zwar zur Vermeidung einer Konkurrenz unter den Gläubigern.

#### D) GESCHÄFTSFÜHRUNG DURCH EINEN KOMMANDITISTEN ALS AUSWEG?

Als Lösungsansatz wird die Übertragung der Geschäftsführung auf den Kommanditisten gesehen. Dabei sind

6 BGH ZIP 1989, 1542, dazu EWIR 1990, 371 (Fabricius); BGH ZIP 1993, 1874, dazu EWIR 1994, 77 (Eckert); BGH ZIP 1994, 1441, dazu EWIR 1994, 1107 (Fleck); BGH ZIP 1994, 1261, dazu EWIR 1994, 1201 (Timm); BGH ZIP 1997, 1375, dazu EWIR 1997, 753 (v. Gerkan); dazu Arens, in: Weisemann/Smid, Handbuch der Unternehmensinsolvenz, Köln 1999, Kap. 11, S. 362 ff.; Sundermeier/Wilhelm, DStR 1997, 1454 ff.; Jebens/Wagner, DB 1998, 2253.

7 Vgl. Haas/Dittrich, DStR 2001, 621; Treffer, GmbHR 2002, 22.

8 Dazu Arens, in: Weisemann/Smid, Handbuch der Unternehmensinsolvenz, Köln 1999, § 11, S. 342 ff.

auch Regelungen möglich, wonach im Wege der internen Kompetenzverteilung die Geschäftsführung einzelner Kommanditisten nur für bestimmte Arten von Geschäften vorgesehen ist. Eine Vertretung durch den Kommanditisten setzt handelsrechtlich nach §§ 161 Abs. 2, 108 Abs. 2 HGB voraus, daß der Kommanditist im Falle der Vertretung der Gesellschaft nach außen seine Namensunterschrift zur Aufbewahrung beim Registergericht zeichnet.<sup>9</sup> Wird die Geschäftsführung anstelle des persönlich haftenden Gesellschafters, also der Komplementär-GmbH, einem Kommanditisten übertragen, wäre die Geschäftsführungsvergütung auf der Grundlage eines Anstellungsvertrages mit dem Kommanditisten nach § 172 Abs. 4 HGB möglicherweise im Verlustfall nicht im Rahmen einer wiederauflebenden persönlichen Haftung vom Kommanditisten zu erstatten. Bei einer Vorab-Vergütung als Gegenleistung für die Geschäftsführungstätigkeit des Kommanditisten wäre dies der Fall. Problematisch ist in dieser Konstellation aber, daß die Gesellschaft möglicherweise nicht mehr gewerblich geprägt im Sinne von § 15 Abs. 3 EStG wäre, zumindest wenn der Kommanditist eine natürliche Person ist.<sup>10</sup>

Die Behandlung einer Tätigkeitsvergütung als Aufwand und ihre Zahlung auch in Verlustjahren führt dazu, daß sie als Sondervergütung anzusehen ist. Das gilt auch dann, wenn der Kommanditist in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH tätig wird. Hat eine Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG auch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbereich, so kann eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung geboten sein.<sup>11</sup>

### 3. UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG

#### A) BISHERIGER RECHTSZUSTAND

Mit Urteil vom 17.7.1980<sup>12</sup> hatte der BFH eine Rechtsprechung begründet, wonach Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme durch die geschäftsführungsbefugten Gesellschafter in einer Personengesellschaft keine umsatzsteuerbare Leistung des jeweiligen Gesellschafters an seine Personengesellschaft sei. Es liege keine Leistung „an einen anderen“ vor, weil die Personengesellschaft nicht selbst, sondern durch ihre Vertretungsorgane handle (sog. *Organwaltertheorie*). Dieser Rechtsprechung hatte sich die Finanzverwaltung angeschlossen.<sup>13</sup>

#### B) BFH - URTEIL VOM 6.6.2002

Von dieser Rechtsauffassung ist der BFH mit Urteil vom 6.6.2002<sup>14</sup> abgerückt. Nach dieser neuen Rechtsprechung des BFH richtet sich die umsatzsteuerrechtli-

che Behandlung von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die (*auch*) gegen (*Sonder-*)Entgelte *ausgeführt* werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Ein Leistungsaustausch setze lediglich voraus, daß ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die eine GmbH als Gesellschafterin aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages gegen Vergütung ausführt, sind danach umsatzsteuerbar. Nach dem Wortlaut der Entscheidung des BFH vom 6.6.2002 ist davon auszugehen, daß die umsatzsteuerlichen Folgen bereits dann gezogen werden, wenn ein Gesellschafter *nicht ausschließlich durch seine Beteiligung an Gewinn und Verlust* der Gesellschaft die Leistungen abgegolten erhält, sondern (*auch*) ein (*Sonder-*)Entgelt. Ähnlich hatte der BFH zuvor schon für den Fall entschieden<sup>15</sup>, daß die Komplementär-GmbH als *Liquidatorin gegen (Sonder-)Entgelt* tätig wird. Hintergrund der neuen Rechtsprechung des BFH ist offenbar die Rechtsprechung des EuGH zur Holding-Thematik. Die Entscheidung steht aber auch im Zusammenhang mit der Vorlage des BFH an den EuGH hinsichtlich der Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Zahlung einer Bareinlage.<sup>16</sup>

#### C) BMF - SCHREIBEN VOM 13.12.2002

Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung angeschlossen, allerdings eine Übergangsfrist gewährt. Nach dem BMF-Schreiben vom 13.12.2002<sup>17</sup> ist die neue Rechtsprechung ab 1.7.2003 anzuwenden, und die entgegenstehenden Anweisungen in Abschnitt 1 Abs. 8 Satz 1, Abschnitt 17 Abs. 1, Sätze 10 und 11 und Abschnitt 18 Abs. 4, Satz 1 UStR 2000 sind von diesem Zeitpunkt an nicht mehr anzuwenden.<sup>18</sup> Die geänderte Rechtsprechung ist auch für frühere, noch nicht bestandskräftige Veranlagungszeiträu-

<sup>9</sup> BFH BStBI 1996 II, 523.

<sup>10</sup> FG Münster EFG 1993, 719.

<sup>11</sup> BFH BStBI 1999 II, 720; BFH BStBI 1999 II, 284.

<sup>12</sup> BFH v. 17.7.1980 - V R 5/72, BStBI. II 1980, 622.

<sup>13</sup> Abschnitt 1 Abs. 8 Satz 1, Abschnitt 17 Abs. 1 Satz 10 und 11 und Abschnitt 18 Abs. 4 Satz 1 UStR 2000.

<sup>14</sup> BFH v. 6.6.2002 - V R 43/01, BStBI. II 2003, 34 = DStR 2002, 1346 = GmbHR 2002, 1039 = UR 2002, 422; dazu Berg, DStR 2002, 1658; Behrens/Schmitt, GmbHR 2003, 123; Heinrichshofen, UStB 2002, 286; Robisch, UVR 2002, 361.

<sup>15</sup> BFH, BB 1996, 679 = DStR 1996, 501.

<sup>16</sup> BFH UStB 2002, 6; dazu auch Heinrichshofen UStB 2002, 286.

<sup>17</sup> BStBI. I 2003, 68 = DStR 2003, 77 = GmbHR 2003, 123 = DB 2003, 19; dazu KÖSDI 2003, 13569.

<sup>18</sup> Vgl. Fabry/Jarsch, GmbHR 2002, 1016.

me anzuwenden, wenn dies – etwa wegen hoher Vorsteueransprüche der Komplementär-GmbH – günstig ist. Die Komplementär-GmbH müssen sich demgemäß für umsatzsteuerliche Zwecke bei der Finanzverwaltung registrieren lassen, falls dies bislang noch geschehen sein sollte, und sie müssen über ihre umsatzsteuerpflichtige Geschäftsführungstätigkeit Rechnungen an die Personengesellschaft mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilen, falls sie nicht die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen.

Der BMF geht im Schreiben vom 13.12.2002 letztlich noch über die Feststellungen des BFH im Urteil vom 6.6.2002 hinaus, indem er die grundsätzliche Selbständigkeit der juristischen Person (GmbH) als Gesellschafter-Geschäftsführer nach § 2 Abs. 1 UStG bejaht und eine Ausnahme lediglich dann annimmt, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse die juristische Person (GmbH) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Personengesellschaft, deren Geschäfte sie führt, so eingegliedert ist, daß ein Organschaftsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegt. Für *natürliche Personen als Gesellschafter-Geschäftsführer* nimmt der BMF ebenfalls Selbständigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG an, wenn sie bei der Erbringung ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG so in die Gesellschaft eingegliedert sind, daß sie deren Weisungen zu folgen verpflichtet sind, z. B. durch arbeitsvertragliche Regelungen im Anstellungsvertrag.

#### D) BEDEUTUNG FÜR DIE GMBH & Co.KG

Die Entscheidung des BFH vom 6.6.2002 ist zwar für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen einer GmbH als Gesellschafterin einer GbR (bzw. mehrerer Immobilienfonds in der Rechtsform einer GbR) ergangen, die offensichtlich allgemein gehaltenen Ausführungen des BFH im Urteil vom 6.6.2002 legen aber die Schlußfolgerung nahe, daß diese Ausführungen allgemein für die Erbringung von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen in Personengesellschaften gelten sollen, insbesondere auch für die übliche *Komplementär-Tätigkeit der Komplementär-GmbH in einer GmbH & Co. KG*. Dies hat im Übrigen ein Richter des zuständigen 5. Senats des BFH dem Verfasser auch bereits bestätigt.

#### aa) TEILUNG BZW. TEILBARKEIT DER UMSATZSTEUERLICHEN BEHANDLUNG

Berücksichtigt werden muß jedoch, daß gerade die Komplementär-GmbH in einer GmbH & Co. KG mehrere Aufgaben erfüllt, nämlich die Geschäftsführungsaufgaben im Innenverhältnis, die Vertretungsaufgaben im Außen-

verhältnis und die Übernahme der persönlichen Haftung im Außenverhältnis. Es stellt sich also die Frage nach der *Teilbarkeit* und damit auch einer unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Behandlung. § 4 Abs. 8g UStG stellt nämlich die „Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten, sowie die Vermittlung dieser Umsätze“ von der Umsatzsteuer frei, allerdings mit der Möglichkeit, gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer zu optieren.

#### bb) SONDERBEHANDLUNG DES HAFTUNGSVERGÜTUNGSANTEILS?

Wendet man § 4 Abs. 8g UStG auf die *Haftungsübernahme* in einer Personengesellschaft (vgl. §§ 124, 128, 161 Abs. 2 HGB) an, was nach dem Wortlaut der Vorschrift allerdings nicht zweifelsfrei ist, kann somit ein (Sonder-)Entgelt für die Haftungsübernahme umsatzsteuerrechtlich anders behandelt werden als ein Sonderentgelt für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen. Daß die *Anwendung* des § 4 Abs. 8g UStG auf die Übernahme der persönlichen Haftung in einer Personengesellschaft *nicht zweifelsfrei* ist, ergibt sich daraus, daß die Haftung für fremde Verbindlichkeiten nicht identisch ist mit der Schuld aus einer eigenen Verbindlichkeit. Allerdings ist diese Haftung zu vergleichen mit der Haftung, die aus der „Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten“ resultiert. *Behrens/Schmitt* gelangen deshalb zur Auffassung, daß bei einer einheitlichen (Sonder-)Vergütung für Geschäftsführungs- und Vertretung einerseits und Haftungsübernahme andererseits der nach § 4 Nr. 8g UStG auf die Haftungsübernahme entfallende und damit *steuerfreie Teil* der Vergütung *durch Schätzung zu ermitteln* sein, wobei gegebenenfalls die Anwendbarkeit der Kleinunternehmer-Regelung nach § 19 UStG zu prüfen sei.

#### cc) GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN

Gegebenenfalls sollte deshalb bezüglich der Vergütung für die Haftungsübernahme *zur Umsatzsteuerpflicht optiert* werden, wenn man eine *Vorsteueraufteilung vermeiden* will. Vor diesem Hintergrund stellt sich dann auch die Frage, ob es nicht umgekehrt auch möglich und zulässig ist, daß die *Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen als unentgeltlicher bzw. nur durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust abgegoltener Gesellschafterbeitrag erbracht* werden und ausschließlich für die Haftungsübernahme eine (Sonder-)Vergütung gezahlt wird, so daß wegen § 4 Nr. 8g UStG im Ergebnis wiederum Umsatzsteuerfreiheit insgesamt gewährleistet wäre. Ob dies unter dem Gesichtspunkt des Mißbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO anerkannt

werden würde, erscheint fraglich. Zumindest in solchen Fallgestaltungen, in denen die Vergütung (z. B. in Höhe von 3% oder 5% des Stammkapitals der Komplementär-GmbH jährlich) bisher für die Übernahme der Haftung und der Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit in gleicher Höhe gezahlt wurde, erscheint dies zumindest naheliegend. Von besonderer Bedeutung dürften diese Gestaltungsüberlegungen dann sein, wenn der Leistungsempfänger (Personengesellschaft) nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Wird der Geschäftsführungsdienst von der Komplementär-GmbH allerdings unentgeltlich oder nicht angemessen vergütet erbracht, besteht ertragsteuerlich die Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung: Für die Vergütung, die die GmbH als Komplementärin in der GmbH & Co. KG erhält, gelten besondere Angemessenheitskriterien, insbesondere dann, wenn die GmbH reine Verwaltungs- und Haftungsfunktion hat.<sup>19</sup> Die der GmbH gezahlte Vergütung muß den Arbeitseinsatz für die Geschäftsführung (die allerdings nach Auffassung des BFH in der Regel tatsächlich bei den Kommanditisten liegt), einen etwaigen Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko angemessen honorieren. Soweit nach einer solchen Prüfung der der GmbH zustehende Gewinnanteil als zu niedrig anzusehen ist, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an die Kommanditisten, die Gesellschafter der GmbH sind oder solchen Gesellschaftern nahestehen, vor.<sup>20</sup>

#### E) FALLGRUPPEN DER UMSATZSTEUERLICHEN BEHANDLUNG

Folgende Fallgruppen dürften nach der Entscheidung vom 6.6.2002 bzw. der daran anschließenden Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu bilden sein:

- (1) Die Leistungen (Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme) werden als Gesellschaftsbeitrag ausschließlich durch eine Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten: Es fehlt an einem Leistungsaustausch, die Leistungen des Gesellschafters sind nicht umsatzsteuerpflichtig.
- (2) Die Leistungen (Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme) werden zwar als Gesellschaftsbeitrag erbracht, der Gesellschafter erhält aber neben seiner Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft auch ein einheitliches (Sonder-) Entgelt: Die Leistungen des Gesellschafters sind umsatzsteuerpflichtig. Folgt man der Auffassung von *Behrens/Schmitt*, ist allerdings der auf die Haftungsübernahme entfallende Teil nach § 4 Nr. 8g UStG steuerfrei. Dieser Anteil ist gegebenenfalls durch Schätzung zu ermitteln.
- (3) Der Gesellschafter erhält für seine Leistungen

(Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme) neben einer Beteiligung an Gewinn und Verlust auch ein (Sonder-) Entgelt, allerdings unterteilt für die Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit einerseits und die Haftungsübernahme andererseits: Nur der auf die Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit entfallende Teil des Entgelts ist umsatzsteuerpflichtig, der auf die Haftungsübernahme entfallende Teil ist nach der Auffassung von *Behrens/Schmitt* steuerfrei nach § 4 Nr. 8g UStG.

- (4) Die Leistungen (Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme) werden nicht auf der Grundlage eines Gesellschafterbeitrags erbracht, sondern aufgrund eines gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnisses: Die Leistung ist umsatzsteuerpflichtig, es sei denn, der Leistende ist weisungsgebunden (z.B. durch arbeitsvertragliche Regelung; vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
- (5) Die Leistung (Geschäftsführung, Vertretung und Haftungsübernahme) wird gegen gesondertes Entgelt erbracht, es liegen aber die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor: Es fehlt an der Selbständigkeit und damit an der Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG.

<sup>19</sup> Vgl. BFH, BStBl II 1968, 741.  
<sup>20</sup> BFH, BStBl II 1968, 152.

#### STEUERSTRAFRECHT IN DER TSCHECHISCHEN REPUBLIK

*Rechtsanwalt Martin Holler, Giese & Partner, Prag*

##### I. SYSTEMATIK

Das tschechische Steuerstrafrecht ist im StGB geregelt. Ein eigenes besonderes Gesetz besteht nicht und es gelten grundsätzlich auch keine Ausnahmeregelungen im Vergleich zu anderen Strafverfahren. Das Steuerstrafverfahren wird dadurch in Gang gesetzt, dass das Finanzamt oder das Zollamt, beide in Tschechien unter dem Begriff „Steuerverwaltung“ zusammengefasst, der Polizei oder der Staatsanwaltschaft gemäß § 8 StPO unverzüglich und auf eigene Veranlassung alle Informationen übermitteln, die auf die Begehung einer Straftat hinweisen. Die Polizei erhält auf diese Weise von der Steuerverwaltung alle von dieser zusammengetragenen Informationen und kann auf diese Grundlage weiter tätig werden. Auf der anderen Seite sind die in § 34 des Gesetzes Nr. 337/1992 genannten Personen und Organe (hierzu sogleich) sind verpflichtet, der Steuerverwaltung Informationen, die für das Steuerverfahren und auch für das Steuerstrafverfahren wichtig sind, zu über-

mitteln. Die Verletzung dieser Pflicht ist gemäß § 148b StGB strafbewehrt. Bei den Steuer-, Gebühren- oder Sozialversicherungsbeamten handelt es sich nicht um gemäß § 12 Abs. 1 StPO „im Strafverfahren tätige Organe“. Dies sind immer nur das Gericht, die Staatsanwaltschaft und die Polizeiorgane. Zu weiteren Aufklärung des Sachverhaltes kann die Polizei auch Zwangsmaßnahmen anwenden. So steht ihr die Möglichkeit offen, Haus- und Personendurchsuchungen, Festnahmen und eine In-Haft-Nahme durchzuführen. Nach Abschluss der Ermittlungen gibt die Polizei ihre Ergebnisse an die Staatsanwaltschaft weiter, die über die Anklageerhebung entscheidet. II. Materielles Steuerstrafrecht

#### 1. § 148 STGB - STEUERHINTERZIEHUNG

§ 148 StGB bezieht sich auf die Hinterziehung von Steuern, Gebühren und ähnlichen Zahlungen. Hiervon umfasst sind neben den verschiedenen Steuern wie Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuern, Steuern für Brenn- und Schmierstoffe, Steuern auf Wein und Bier, Tabaksteuer, Einkommensteuer der juristischen und natürlichen Personen, Immobiliensteuer, Erb- und Schenkungssteuer, Grundstücksverkehrssteuer, Umweltsteuer, auch Straßenbenutzungsgebühren sowie verschiedene Zollgebühren (Ein- und Ausfuhrzoll, Antidumpingzoll), Krankenversicherungs- und Sozialversicherungsbeiträge, Verwaltungsgebühren und Rundfunkgebühren. Von dieser Vorschrift ist die bloße Nichtentrichtung der entsprechenden Abgaben natürlich nicht erfasst. Diese werden vielmehr durch Exekution eingefordert. Auch die Verheimlichung von durch strafbare Handlungen gewonnenen Einkommens (z.B. gewerbsmäßiger Diebstahl) ist nicht von § 148 StGB umfasst. Das hierin enthaltene Unrecht wird durch Bestrafung der jeweiligen strafbaren Handlung selbst erfasst.

#### A) § 148 ABS. 1 STGB

Strafbarkeitsvoraussetzung nach dieser Vorschrift ist; dass der Steuerschuldner eine der oben genannten Steuern, Gebühren oder Beiträge in einem größeren Umfang hinterzieht und er dabei vorsätzlich handelt; dolus eventualis ist jedoch ausreichend. Unter einem „größeren Umfang“ sind gemäß § 89 StGB mindestens CZK 50.000,- zu verstehen. Wenn es sich um weniger als CZK 50.000,- handelt, liegt keine Straftat vor. In diesem Fall handelt es sich „lediglich“ um eine Verletzung von Steuervorschriften, die im Verwaltungsverfahren verfolgt wird, nicht aber nach dem Strafverfahren. Der Strafraum beträgt Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu 3 Jahren oder eine Geldstrafe.

#### B) § 148 ABS. 2 STGB - ERSCHLEICHEN EINES RECHTSWIDRIGEN STEUERVORTEILS

Absatz 2 stellt das Erschleichen eines rechtswidrigen Steuervorteils unter Strafe. Hiervon betroffen sind z.B. Fälle, in denen jemand aufgrund seiner vorsätzlichen Handlung mehr Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuer, Zoll usw. erstattet bekommt als ihm eigentlich zusteht. Ab welcher Summe es sich bei dem Erschleichen eines rechtswidrigen Steuervorteils um eine strafbare Handlung nach dieser Vorschrift handelt, ist jedoch nicht im Einzelnen gesetzlich bestimmt. Als Maßstab für die Auslegung dient das allgemeine Kriterium der „Gefährlichkeit für die Allgemeinheit“. Dieses allgemeine Kriterium ist in § 3 Abs. 4 StGB näher konkretisiert. In die Beurteilung, ob eine Handlung für die Allgemeinheit gefährlich ist, einzubeziehen sind hiernach die Bedeutung des durch das StGB geschützten Interesses, das verletzt wurde, die Art der Tatbegehung und deren Folgen, die Umstände der Tat, die Person des Täters, das Maß des Verschuldens und das Motiv der Tat. Der Strafraum ist der selbe wie in Abs. 1.

Während zu Abgrenzungsfragen zu den übrigen Straftatbeständen höchstrichterliche Rechtsprechung weitgehend fehlt, existiert hier doch einmal ein entsprechendes Urteil. So soll in dem Fall, dass jemand ein Scheinunternehmen nur zu dem Zweck unterhält, rechtswidrige Steuervorteile durch solche Handlungen zu erlangen, es sich nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (Entscheidung Nr.20/1996) um einen Betrug gemäß § 250 StGB handeln und nicht um eine Straftat nach § 148 Abs. 1. Die Hinterziehung von Steuern gemäß § 148 Abs.1 StGB, insbesondere von Mehrwertsteuern, und das Erschleichen eines rechtswidrigen Steuervorteils gemäß § 148 Abs.2 StGB werden in der Praxis meist durch eine Handlung begangen worden sein.

Da sie jedoch in verschiedenen Absätzen geregelt sind, können diese Taten nicht zusammengerechnet und gemeinsam erfasst werden. Hierbei handelt es sich möglicherweise um einen Fehler des Gesetzgebers.

#### C) § 148 ABS. 3 STGB

Wenn der Täter eine in Abs. 1 oder 2 genannte Straftat mit mindestens zwei weiteren Personen begeht, ein Amtssiegel bricht, um eine solche Straftat zu ermöglichen oder er einen erheblichen Schaden durch eine solche Straftat verursacht, so wird eine Freiheitsstrafe von einem bis zu acht Jahren verhängt. Unter einem erheblichen Schaden ist gemäß der Legaldefinition im § 89 Abs.11 StGB ein Schaden in Höhe von mindestens CZK 500.000,- zu verstehen.

**D) § 148 Abs. 4 StGB – Schaden in großem Umfang**

Wenn der Täter durch eine in Abs. 1 oder 2 genannte Straftat einen Schaden in großem Umfang verursacht, so wird eine Freiheitsstrafe von fünf bis zwölf Jahren gegen ihn verhängt. Um einen Schaden in großem Umfang im Sinne dieser Vorschrift handelt es sich gemäß der Legaldefinition in § 89 Abs. 11 StGB, wenn durch die Tat ein Schaden in Höhe von mindestens CZK 5.000.000,- verursacht wurde.

**E) UNTERLASSEN**

Unerheblich für die Beurteilung der Strafbarkeit ist, ob der Täter aktiv handelt und es so zu einer Steuerverkürzung oder Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils kommt, oder dies aufgrund eines Unterlassens erfolgt. Beides wird gleichermaßen nach § 148 StGB bestraft. Dies ist allerdings nicht wie in § 13 des deutschen StGB ausdrücklich geregelt.

**F) TÄTERKREIS**

Täter kann nicht nur der Steuerpflichtige selbst sein, sondern jeder, aufgrund dessen Handlung es zu einer falschen Bemessung seiner eigenen Steuerschuld oder der eines Dritten kommt. In der Praxis handelt es sich meistens um den in der Buchhaltung des Unternehmers Tätigen und nicht um den Steuerpflichtigen selbst. Auch kann immer nur die im Namen der juristischen Person handelnde natürliche Person strafrechtlich belangt werden. Eine Strafbarkeit juristischer Personen kennt das tschechische Strafrecht bislang nicht. Diese soll jedoch im kommenden Jahr eingeführt werden. Es ist Mittäterschaft oder mittelbare Täterschaft möglich. Der Unternehmer ist z.B. mittelbarer Täter, wenn er den Buchhalter anweist bzw. zwingt, die entsprechenden Handlungen vorzunehmen. In diesem Fall wird nur der Unternehmer bestraft, der Buchhalter bleibt straffrei. Täter der Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann immer nur derjenige sein, den eine Pflicht zur Aufklärung der Finanzbehörde trifft.

**2. § 148 A StGB – Verletzung der Vorschriften über die Verwendung von Steuerzeichen (Steueraufkleber)**

Durch § 148 a StGB wird die Verletzung der im Gesetz Nr. 325/1993 normierten Pflichten geahndet (Markierungspflicht von Tabakerzeugnissen durch Steuerzeichen als Nachweis für die Erfüllung der Steuerpflichten). Strafbarkeitsvoraussetzung ist, dass jemand Steuerzeichen, die zur Kennzeichnung von Waren zu Steuerzwecken bestimmt sind, entgegen den rechtlichen

Bestimmungen verwendet und dabei mit der Absicht, einem anderen einen Schaden zuzufügen oder sich oder jemand anderem einen ungerechtfertigten Vorteil zu verschaffen, handelt oder, dass jemand Waren entgegen den rechtlichen Bestimmungen ohne Steuerzeichen in Umlauf bringt. Seit 1994 umfasst § 148a StGB, aufgrund der Verordnung Nr. 11/1994 des Finanzministeriums, auch die Verletzung der Markierungspflicht von Kfz durch entsprechende Steuerzeichen (die sogenannten „Autobahn-Vignetten“) als Nachweis für die ordnungsgemäße Entrichtung der Autobahngebühren. Strafraumen: Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu 3 Jahren oder Geldstrafe. Täterkreis: Täter kann jeder sein, der die oben genannten Tatbestandsmerkmale erfüllt.

**3. § 148 B StGB – Verletzung von Meldepflichten im Steuerverfahren**

Verfolgt wird hier die Verletzung von gesetzlich vorgeschriebenen Meldepflichten, die sich aus § 34 des Gesetzes Nr. 337/1992 SG ergeben. Die Verletzung dieser Pflichten ist strafbewehrt, weil durch sie für die Steuerverwaltung grundsätzlich die gleichen Konsequenzen eintreten können wie durch eine Steuerhinterziehung gemäß § 148 StGB. Die Strafandrohung ist hier jedoch niedriger als bei der Begehung durch den Steuerpflichtigen selbst. Täterkreis: Täter kann nicht nur der Steuerpflichtige sein, sondern alle Personen, denen eine Meldepflicht von steuerlich relevanten Daten gegenüber der Steuerverwaltung obliegt. Bei dem Täter kann es sich zudem nur um eine natürliche Person handeln, die für eine der unten angeführten Stellen tätig ist. Strafbarkeitsvoraussetzung ist: dass nicht nur die Meldepflicht verletzt wird, sondern hierdurch auch die richtige und rechtzeitige Bemessung der Steuer oder ihre Beitreibung in größerem Umfang gefährdet wird. Der Strafraumen beträgt für diese Tat beträgt sechs Monate bis zu drei Jahre. Ein Schaden in größerem Umfang ist gemäß der Legaldefinition im § 89 Abs. 11 StGB ein Schaden in Höhe von mindestens CZK 50.000,-. Entsteht ein erheblicher Schaden, so beträgt der Strafraumen ein Jahr bis zu fünf Jahren. Unter einem erheblichen Schaden ist gemäß § 89 Abs. 11 StGB ein Schaden in Höhe von mindestens CZK 500.000,- zu verstehen.

**A) MELDEPFLICHTIGE STELLEN**

Eine Meldepflicht trifft nach § 34 des Gesetzes Nr. 337/1992 : Gerichte, andere Staatsorgane (wie z.B. das Liegenschaftskataster, das dem deutschen Grundbuchamt entspricht, das Wertpapierzentrum usw.) und Notare, staatliche Kontrollorgane, juristische oder natürliche Personen, die ihr Einkommen aus einer Unternehmenstätigkeit, einem freien Beruf oder aus Vermietung

ziehen, Organe der Sozialfürsorge und der Krankenversicherungen, Arbeitsämter, Statistische Organe (wie z.B. in Deutschland das statistische Bundesamt), Banken, Postämter, Organe des Fernmeldewesens, Versicherungsgesellschaften, Presseverlage, öffentliche Spediteure, das höchste Kontrollamt usw. Alle Personen, denen Dokumente vorliegen, die für das Steuerstrafverfahren wichtig sind, haben die erforderlichen Angaben, teils mit, teils ohne Aufforderung, der jeweiligen zuständigen Stelle der Steuerverwaltung mitzuteilen.

#### B) MELDEPFLICHTIGE DATEN

Den oben genannten Stellen kommen folgende Meldepflichten zu: Gerichte, andere Staatsorgane und Notare haben dem Steuerverwalter ohne Aufforderung alle erforderlichen Angaben für die Bemessung und Einforderung der Steuern zu machen, soweit der Gegenstand des Steuerverfahrens gemäß Sondervorschriften besteuert wurde. Staatliche Kontrollorgane haben die Pflicht, dem Steuerverwalter ohne Aufforderung die Ergebnisse der Kontrollen mitzuteilen, soweit ein Bezug zu den Steuerpflichten der jeweiligen Person bestehen. Juristische oder natürliche Personen, die ihr Einkommen aus einer Unternehmensestätigkeit, einem freien Beruf oder aus Vermietung ziehen sind verpflichtet, dem Steuerverwalter eigene Zahlungen zu melden, soweit diese an eine natürliche Person erfolgt sind und CZK 40.000,- pro Jahr übersteigen. Bei der Meldung sind spätestens bis zum 15. Februar des Folgejahres der Zahlung, Name, Wohnsitz bzw. Niederlassung der natürlichen Person, Höhe der Zahlung, Tag der Zahlung und der Grund der Zahlung anzugeben. Organe der Sozialfürsorge und der Krankenversicherungen sind verpflichtet, nach Aufforderung durch den Steuerverwalter diesem die Liste der Sozialversicherten/Krankenversicherten auszuhändigen und die jeweilige Beitragshöhe zu nennen. Arbeitsämter sind verpflichtet, nach Aufforderung durch den Steuerverwalter diesem die Höhe des jeweils ausgezahlten Arbeitslosengeldes zu nennen. Statistische Ämter (vergleichbar dem Statistischen Bundesamt) sind verpflichtet, dem Steuerverwalter gegenüber Angaben zu machen, die für die Führung des Registers der Steuerzahler notwendig sind. Banken sind verpflichtet, nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung dieser den Kontoinhaber zu nennen, dessen Kontonummern und den jeweiligen Kontostand. Postämter sind verpflichtet, nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung, dieser gegenüber Angaben über Postsendungen und Postanweisungen zu machen. Organe des Fernmeldewesens sind verpflichtet, nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung, dieser die Identität der Anschlussbenutzer preiszugeben und die Telefon- und Faxnummern zu nennen. Versicherungsgesellschaften und Presseverlage sind verpflichtet, nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung, dieser Name und Adresse des Interessenten zu nennen. Öffentliche Spediteure sind verpflicht-

et, nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung, diesen Absender und Empfänger einer Sendung zu nennen sowie die Steuerverwaltung über die Natur der Sendung zu informieren und weitere nähere Angaben zu machen. Juristische und natürliche Personen, die ihren Sitz oder Wohnsitz in der Tschechischen Republik haben, haben die Pflicht, den Steuerverwalter sofort über einen Vertragsabschluss mit einem ausländischen Subjekt zu informieren, wenn durch diesen Vertragsschluss eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinne entstanden ist.

Das höchste Kontrollamt meldet dem Steuerverwalter in Kontrollprotokollen gemachte Angaben soweit sie steuerrechtlich relevant sind. Staatliche und andere Organe (wie z.B. das Katasteramt, das Wertpapierzentrum) und juristische Personen die eine Personen- oder Vermögensevidenz führen haben nach Aufforderung durch die Steuerverwaltung alle erforderlichen Angaben für die Bemessung und Einforderung der Steuern zu machen, soweit nichts anderes durch Sondergesetze bestimmt ist. Personen, die Dokumente und andere Gegenstände haben, die als Beweismittel für die Steuerverwaltung relevant sein können, sind auf Aufforderung verpflichtet, die fraglichen Dokumente oder Gegenstände dem Steuerverwalter zu übergeben oder zur Einsicht zu überlassen.

#### 4. § 147 STGB - NICHTABFÜHREN VON SOZIAL-, KRANKEN- UND ARBEITLOSENVERSICHERUNGSBEITRÄGEN VON ARBEITNEHMERN

Durch § 147 StGB wird die Pflicht der Sozial-, Kranken- und Arbeitslosenversicherungsgesellschaften, rückständige Abgaben unter Androhung der Verhängung von Sanktionen einzufordern, auf die Polizei und die anderen im Strafverfahren tätigen Organe (wie z.B. die Staatsanwaltschaft, das Gericht) übertragen. Grund für die Einführung dieser Vorschrift war die astronomische Höhe der aufgelaufenen ausstehenden Abgaben und die Unfähigkeit der eigentlich zuständigen Stellen, diese einzutreiben.

##### A) "TATOBJEKT"

Gemäß dem Gesetz Nr. 48/1997 der öffentlichen Krankenversicherung bezahlt der Arbeitnehmer 1/3 des Versicherungsgeldes selbst, der Arbeitgeber die restlichen 2/3.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, das vom Arbeitnehmer zu zahlende Drittel des Versicherungsgeldes von dessen Lohn abzuziehen und die gesamte Summe einschließlich seines eigenen Anteiles an den Staat abzuführen. Gemäß der Entscheidung Nr. 53/2000 des Obersten Gerichtes der Tschechischen Republik ist der Arbeitgeber aufgrund von § 147 StGB nur für das Drittel des vom Arbeitnehmer zu

zahlenden Betrages nach dieser Vorschrift verantwortlich zu machen, das er für diesen abziehen und abführen muss. Der Arbeitgeber kann sich jedoch nicht nach dieser Vorschrift strafbar machen durch Nichtabführung von ihm selbst zu zahlenden Abgaben in Höhe von 2/3 des Gesamtbetrages. Nicht von § 147 StGB umfaßt sind alle anderen Fälle des § 148 StGB in denen Pflichtzahlungen unterlassen und Steuern hinterzogen werden.

#### B) TERMINOLOGIE

Die in den verschiedenen Gesetzen verwendete Terminologie ist nicht einheitlich, so wird in § 147 StGB der Arbeitgeber, der die Beiträge einbehalten und abführen muss, „plátce“ genannt, d.h. „Einzahler“. Der Arbeitnehmer, dessen Beitrag einbehalten wird, wird „poplatnik“, d.h. „Abgabepflichtiger“ genannt. Dagegen wird in den entsprechenden Vorschriften des hier einschlägigen Gesetzes Nr. 589/1992 über die Sozialversicherung von „poplatnik“ gesprochen („Abgabepflichtiger“) aber der Arbeitgeber gemeint, der eigentlich nur „plátce“ („Einzahler“) ist. Zu beachten bei der Anwendung der jeweiligen Vorschrift ist auf jeden Fall, dass die oben beschriebene Terminologie nicht durchgehend in diesem Sinne in allen Gesetzen verwendet wird.

#### C) TÄTERKREIS

Täter sein kann nach dieser Vorschrift nur ein Steuer- oder Versicherungspflichtige, der seiner gesetzlichen Pflicht, Steuern oder Versicherungsbeiträge für einen anderen abzuführen, nicht nachkommt. Kommt diese Person der Pflicht, seine eigenen Steuern oder Beiträge abzuführen, nicht nach, so ist dies nicht gemäß § 147 StGB strafbar. Täter kann nur der Arbeitgeber selbst sein und bei juristischen Personen kommen als Täter die Mitglieder der Geschäftsführung oder des Vorstandes in Betracht, aber auch der verantwortliche und zuständige Angestellter, der dieser Abgabepflicht nicht nachkommt (höchstrichterliche Entscheidung Nr. 53/2000).

#### D) STRAFBARKEITSVORAUSSETZUNGEN

Wer als Steuerpflichtiger seiner Verpflichtung Sozial-, Kranken- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge abzuführen, in größerem Umfang nicht nachkommt, ist gemäß § 147 StGB strafbar.

#### E) STRAFRAHMEN

Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu 3 Jahren oder eine Geldstrafe (gemäß § 53 StGB in Höhe von CZK 2.000,- bis 5.000.000,-. Unter einem Schaden in „größeren Umfang“ ist gemäß der Legaldefinition im § 89 Abs. 11 StGB ein Schaden in Höhe von mindestens CZK

50.000,- zu verstehen. Dabei werden die gesamten rückständigen Zahlungen des Arbeitgebers zusammengesetzt. Wer dabei einen Vorteil von „großem Umfang“ erzielt, wird mit einer Freiheitsstrafe von einem bis zu acht Jahren bestraft. Um einen Schaden in großem Umfang handelt es sich gemäß § 89 Abs. 11 StGB, wenn durch die Tat ein Schaden in Höhe von mindestens CZK 5.000.000,- verursacht wurde.

#### F) MELDEPFLICHT

Wenn die Schuld des Arbeitgebers einen „größeren Umfang“ erreicht, sind die zuständigen staatlichen Stellen gemäß § 8 StPO verpflichtet, diesen Umstand sofort zu melden. Da viele Arbeitgeber ihrer Verpflichtung nicht nachkommen und dementsprechend eine große Zahl von Schuldnern besteht, ist zu erwarten, dass die für das Strafverfahren verantwortlichen Stellen ebenfalls nicht imstande sein werden, alle Straftaten zu verfolgen. Hier steht dann zu befürchten, dass dieser Umstand wiederum zu einem Verlust von Vertrauen in die Autorität des Strafrechts führt. Insofern sind Entstehungsgeschichte und Praxis dieser Vorschrift ein gutes Beispiel dafür, dass der Versuch Probleme im Bereich der Abgabenverwaltung mit Hilfe des Strafrechts lösen zu wollen, mit großen Risiken behaftet ist.

#### 5. § 66 STGB - TÄTIGE REUE

Bei § 66 StGB handelt es sich um die allgemeine Bestimmung der tätigen Reue. Diese ist auch auf die Fälle des § 148 StGB anwendbar. Nach § 66 StGB entfällt die Strafbarkeit, wenn der Täter freiwillig die Folgen der Tat beseitigt oder die Straftat meldet, so dass die Folgen der Tat verhindert werden können. Zum Ausschluss der Strafbarkeit ist es erforderlich, dass der Täter die Begehung der Straftat dem Staatsanwalt oder der Polizei meldet. § 147a StGB – Sonderfall der tätigen Reue

Diese Bestimmung ist ein Sonderfall der tätigen Reue. Der Täter wird nicht bestraft, wenn er alle ausstehenden Zahlungspflichten nachträglich erfüllt und zwar spätestens bis zur Urteilsverkündung durch das erstinstanzliche Gericht. Nur in diesem Fall wirkt die tätige Reue als Strafausschließungsgrund. Die Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn eine juristische Person die ausstehenden Zahlungen für den Täter begleicht. Dies zeigt, dass es in diesem Bereich dem Staat in erster Linie darauf ankommt, die ausstehenden Mittel zu erhalten und nicht den Täter zu bestrafen. Der Täter muss allerdings nicht nur seine Abgabenschuld begleichen oder andere Zahlungspflichten erfüllen, sondern auch eine Strafe oder einen Steuerzuschlag zahlen. Wenn er eine Zahlung leistet und diese zur Zahlung auf die unbeglichene Steuer-schuld bestimmt, so wird dies als Erfüllung der Voraus-

setzungen der tätigen Reue angesehen. Dies gilt auch dann, wenn der Empfänger der Zahlung selbst diese mit dem Steuerzuschlag oder anderen Zahlungsverpflichtungen des Täters verrechnet. Diese Konstellation führt dazu, dass der Unternehmer straffrei ausgeht ohne jedoch sofort die gesamte Summe (Steuerschuld o.ä. und Zuschlag) zahlen zu müssen.

#### B) VERFAHRENSBEENDIGUNG

Wenn das Verfahren gegen den Täter noch nicht über das Vorverfahren hinausgelangt ist, stellt die Staatsanwaltschaft das Verfahren ein. Ist es dagegen schon zur Anklageerhebung gekommen, wird der Täter vom Gericht freigesprochen.

### III. ZWANGSBEFUGNISSE

Vorschriften über Zwangsbefugnisse finden sich im Tschechischen Strafprozessrecht in Kapitel 4 der Strafprozessordnung mit dem Titel „Sicherstellung von Personen und Sachen“.

#### 1. INHAFTNAHME – §§ 67 FF. STPO

##### A) VORAUSSETZUNGEN

Eine Inhaftnahme ist nach § 67 StPO nur erlaubt, wenn es einen begründeten Verdacht gibt, dass der Beschuldigte flieht, die Strafverfolgung vereitelt wird, oder die Straftat erneut begangen wird. Zugleich müssen aber auch folgende Bedingungen erfüllt sein: Das Strafverfahren hat bereits begonnen (§ 68 Abs. 1 StPO), es handelt sich um eine Strafverfolgung wegen einer vorsätzlichen Straftat, die mit einer Strafdrohung von 2 Jahren Freiheitsentzug bewehrt ist (§ 68 Abs. 2 StPO), was jedoch bei allen Steuerdelikten der Fall ist. Nach § 68 Abs. 3 StPO sind diese Beschränkungen nicht nötig, wenn der Beschuldigte geflohen ist, von Gericht nicht erschlossen ist, seine Identität nicht festgestellt wurde, er versucht hat, für die Strafverfolgung wichtige Dokumente zu vernichten, oder er die strafbare Handlung, wegen der er verfolgt wird, weiter unternimmt.

##### B) VERFAHREN – HAFTPRÜFUNG

Die Inhaftnahme muss immer mit konkreten Tatsachen begründet werden, die beweisen, dass die Bedingungen von § 67 StPO erfüllt sind. Abgeordnete und Senatoren dürfen nur nach Art. 27 der Verfassung in Haft genommen werden. Zu der Möglichkeit der Inhaftnahme von Verfassungsrichtern vergleiche Art. 86 der Verfassung aus. Nach § 71 StPO sind die im Strafverfahren tätigen Organe verpflichtet, die Haftsachen so schnell wie möglich zu bearbeiten.

Die Haft darf nicht länger als notwendig dauern. Es gibt hier auch bindende Fristen, nach denen der Staatsanwalt im Vorverfahren oder im Übrigen das Gericht wieder darüber entscheiden muss, ob die Inhaftnahme noch immer begründet ist. Die Inhaftnahme auf Grund des § 67 b StPO (begründete Besorgnis dass der Beschuldigte die Strafverfolgung vereiteln wird), darf längstens 3 Monate dauern (gilt nicht wenn er die Tat gemäss § 67 b StPO schon begangen hat). Wenn die Inhaftnahme schon im Vorverfahren 3 Monate dauert, ist der Staatsanwalt verpflichtet, innerhalb von 5 Tagen zu entscheiden, ob der Beschuldigte in Haft bleibt oder freigelassen wird. Wenn er entscheidet dass der Beschuldigte in Haft bleibt, muss er spätestens 3 Monate nach dieser Entscheidung wieder über eine Haftfortdauer entscheiden. Der Beschuldigte kann nur in Haft belassen werden, wenn es aufgrund der Schwere des Falles oder aus anderem Grunde unmöglich war, die Strafverfolgung zu beenden und es wahrscheinlich ist, dass durch das Freilassen des Beschuldigten der Zweck der Strafverfolgung vereitelt wird. Das Gericht ist stets verpflichtet, spätestens 30 Tage nach Erhalt der Anklageschrift wieder über die Inhaftnahme zu entscheiden.

##### C) HAFTDAUER

Die Gesamtdauer der Haft darf nicht übersteigen: 1 Jahr, wenn es sich um ein Verfahren handelt, bei dem nur 1 Richter (ohne Senat) in der ersten Instanz entscheidet (§ 314 a StPO – es handelt sich um Straftaten, bei denen als höchste Freiheitsstrafe eine Strafe von weniger als 5 Jahren vorgeschrieben ist.); 2 Jahre, wenn es sich um ein Verfahren handelt, bei dem ein Senat in der ersten Instanz entscheidet und es sich nicht um dort im einzelnen genannten Straftaten handelt; 3 Jahre, wenn das Strafverfahren wegen einer besonders schweren Straftat geführt wird und es sich nicht um dort im einzelnen genannten Straftaten handelt (nach § 41 Abs. 2 StGB sind die besonders schweren Straftaten diejenigen, die in § 62 StGB angegeben sind und diejenigen, bei denen eine Mindestfreiheitsstrafe von acht Jahre vorgeschrieben ist.); 4 Jahre, wenn das Strafverfahren wegen einer Straftat geführt wird, für die der Täter mit einer besonderen Strafe bestraft werden kann.

##### D) FREILASSUNGSGRÜNDE

Nach § 72 Abs. 2 StPO muss der Beschuldigte sofort freigelassen werden, wenn: der Grund der Haft entfällt oder es erkennbar ist, dass die Strafverfolgung nicht zur Verhängung einer Freiheitsstrafe führen wird. Nach §§ 73 und 73 a StPO ist es möglich, die Haft aufgrund einer Garantie einer Interessengemeinschaft oder glaubwürdigen Person, oder der Unterstellung unter die Aufsicht eines Bewährungshelfers oder der Leistung einer Kaution auszusetzen.

**2. FESTNAHME****A) VON BESCHULDIGTEN – § 75 STPO**

Das Festhalten von Beschuldigten ist unter der Voraussetzung möglich, dass ein Grund für eine Inhaftnahme besteht und es wegen der Dringlichkeit der Sache unmöglich ist, die Haftentscheidung abzuwarten. Ein Polizeiorgan führt die Festnahme durch.

**B) VON VERDÄCHTIGTEN – 76 STPO**

Das Festhalten von Verdächtigten ist möglich, wenn die Person noch nicht beschuldigt wurde, aber ein Grund für eine Inhaftnahme besteht. In einem solchen Fall ist erforderlich, dass die Sache dringend ist und keine Genehmigung im Voraus besorgt werden kann. Darüber hinaus benötigt die Polizei eine Genehmigung der Staatsanwaltschaft. Grundsätzlich führt die Polizei die Festnahme durch. Wird die Person jedoch direkt bei der Strafbegehung oder sofort danach angetroffen, kann jeder die Festnahme durchführen.

**C) VORFÜHRUNG**

In beiden Fällen muss der Festgenommene innerhalb von 48 Stunden dem Haftrichter mit dem Antrag auf Haftfortdauer vorgeführt werden. Der Richter muss über diesen Antrag innerhalb von 24 Stunden entscheiden. Der Festgenommene hat das Recht, sich einen Rechtsanwalt zu nehmen.

**3. SICHERUNG DER FINANZMITTEL – SPERRUNG DES KONTOS – 79 A,B STPO**

Eine Kontosperrung kann hinsichtlich bei Banken oder bei Spar- und Kreditvereinen geführten Konten und bei anderen Subjekten, die für andere Kontos führen, vorgenommen werden. Hiervon betroffen sind Finanzmittel die für die Begehung einer Straftat bestimmt sind, oder die für die Begehung einer Straftat benutzt wurden, oder die aus einer Straftat herrühren. Die Sperrung der Konten übernimmt die Bank oder Sparkasse, nachdem ihr die Entscheidung des Richters oder, vor Anklageerhebung, des Staatsanwalts zugestellt wurde. Die Polizei benötigt für diese Anordnung, außer in dringenden Fällen, die vorherige Zustimmung des Richters oder im Vorverfahren des Staatsanwalts. In dringenden Fällen hat die Polizei eine nachträgliche Zustimmung einzuholen. Die Polizei muss aber in jedem Fall innerhalb von 48 Stunden die entsprechenden Organe über die Entscheidung informieren. Wenn für das Strafverfahren keine Notwendigkeit mehr besteht, nimmt die Staatsanwaltschaft oder das Gericht die Maßnahme zurück oder begrenzt die Höhe

der Sicherung. Der Kontoinhaber kann verlangen, dass sein Konto nicht mehr oder nur in einem geringeren Rahmen gesperrt wird.

**4. SICHERUNG VON REGISTRIERTEN WERTPAPIEREN – § 79C STPO**

Die Sicherung von registrierten Wertpapieren erfolgt nach der Entscheidung des Richters oder im Vorverfahren des Staatsanwalts und zwar aus den gleichen Gründen wie bei der Kontosperrung. Die Sicherung der registrierten Wertpapiere übernimmt das Zentrum für Wertpapiere (Stredisko cenných papírů), eine beauftragte Person oder die Tschechische Zentralbank (CNB).

**5. HAUSDURCHSUCHUNG, PERSONEN-DURCHSUCHUNG – §§ 82 FF STGB**

Wie auch bei anderen Straftaten können Strafverfolgungsorgane eine Hausdurchsuchung oder Personendurchsuchung durchführen, §§ 82 ff. StGB.

**IV. VERJÄHRUNG****1. VERJÄHRUNG NACH DEM GESETZ NR. 337/1992 DER STEUER- UND GEBÜHRENVERWALTUNG****A) § 70 – VERJÄHRUNG DES RECHTS, RÜCKSTÄNDIGE STEUERABGABEN EINZUFORDERN:**

6 Jahre nach Fälligwerden der rückständigen Steuerabgaben; nach jeder Handlung zur Einforderung der rückständigen Steuerabgaben beginnt die Frist neu zu laufen. Die Frist beträgt jedoch höchstens 20 Jahre gerechnet ab Fälligwerden der Steuerabgaben. Wenn die Steuerabgaben durch ein Pfandrecht an beweglichen Sachen gesichert sind, tritt keine Verjährung ein, wenn das Pfand im Besitz des Gläubigers ist. Wenn die Steuerabgaben durch ein Immobilienpfandrecht gesichert sind und dies im Liegenschaftskataster, das dem deutschen Grundbuch entspricht, eingetragen wurde, tritt erst 30 Jahre nach Eintragung des Pfandrechtes Verjährung ein.

**B) § 60 – TEILZAHLUNGSABREDEN UND VERJÄHRUNG**

Eine Begleichung der Steuern in Teilzahlungen kann nicht für einen längeren Zeitraum vereinbart werden, als die Einforderung der Steuern verjährt.

## 2. § 67 StGB – VERJÄHRUNG DER STRAFVERFOLGUNG

§ 147 Abs. 1	verjährt in	5 Jahren
§ 147 Abs. 2	verjährt in	5 Jahren
§ 148 Abs. 1,2,3	verjährt in	5 Jahren
§ 148 Abs. 4	verjährt in	12 Jahren
§ 148 a Abs. 1, 2	verjährt in	5 Jahren
§ 148 a Abs. 3	verjährt in	12 Jahren
§ 148 b Abs. 1,2,	verjährt in	5 Jahren

## 3. § 67 Abs. 3 – UNTERBRECHUNG DER VERJÄHRUNG

Die Verjährung wird durch Zustellung der Anklageschrift unterbrochen, oder wenn der Täter eine neue Straftat innerhalb der Verjährungsfrist begeht und diese dieselbe oder eine höhere Strafdrohung hat.

## V. ABSCHIEBUNG VON STRAFFÄLLIGEN AUSLÄNDERN

Das Gericht kann gegenüber straffälligen Ausländern die Abschiebung gemäß § 57 StGB anordnen. Die Abschiebung kann entweder als einzige Maßnahme des Gerichts verhängt oder neben einer anderen Strafe angeordnet werden. Sie darf nur durch das Gericht angeordnet werden, wenn es die Sicherheit der Allgemeinheit, des Eigentums oder ein anderes allgemeines Interesse erfordert. Das Gericht verhängt die Abschiebung nicht, wenn dem Täter in Tschechien z.B. Asyl gewährt oder wenn ihm eine langfristige Aufenthaltserlaubnis erteilt wurde, er hier einen sozialen Hintergrund hat und die Abschiebung dem Interesse der Verbindung der Familien widersprechen würde.

## VI. ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN TSCHECHISCHEN UND DEUTSCHEN BEHÖRDEN

Zwischen der Tschechischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland sind in letzter Zeit zwei wichtige bilaterale Verträge, die die Strafverfolgung betreffen, geschlossen worden: Vertrag über die Ergänzung des Europäischen Abkommens über gegenseitige Hilfe in Strafsachen und Erleichterung seiner Anwendung (in Kraft getreten am 19.6.2002); Vertrag über die Ergänzung des Europäischen Abkommens über die Ausweisung und Erleichterung seiner Anwendung (in Kraft getreten am 19.6.2002). Diese Internationale Verträge knüpfen an das Europäische Abkommen über Extradition (13.12.1957), das Europäische Abkommen über gegenseitige Hilfe in Strafsachen (20.4.1957) an und erleichtern die Zusammenarbeit zwischen deutschen und tschechischen Strafverfolgungsbehörden. Praktische Erfahrungen bleiben abzuwarten.

## BANKGEHEIMNIS LIGHT?

*Dr. Heinz Frommelt, Vaduz  
Rechtsanwalt, Justizminister Fürstentum Liechtenstein 1997-2001  
Jürgen Wagner, Konstanz  
Rechtsanwalt, Konsulent in Zürich und Vaduz*

### GANZ VORNEWEG:

Die Autoren legen Wert auf die Feststellung, daß der gewählte Titel mit einem Fragezeichen endet, das sich in seinem Sinn eben von dessen Weglassung oder gar einem Ausrufezeichen deutlich unterscheidet.<sup>1</sup>

### 1. EINE VORBEMERKUNG

*„Das Bankgeheimnis stellt einen wichtigen Faktor im öffentlichen Leben dar. Immer wieder wird es je nach politischem Standort entweder verdammt oder zum nationalen Heiligtum verklärt.“*

Dieser Satz stammt aus der Dissertation von Heinz Frommelt aus dem Jahr 1988. Dort finden sich des weiteren viele unvermeidliche Abkürzungen, allerdings nicht die Wortungetüme OECD oder FATF. Jetzt, nur wenige Jahre später, wissen wir genau, was sie bedeuten. Bringt also der internationale Druck Liechtenstein nun dazu, sein Bankgeheimnis zu opfern oder wenigstens etwas zu lockern? Oder bleibt der letzte der Getreuen, aufrecht...? Wir wollen dazu Stellung nehmen, ohne etwas zu beschönigen. Aber wir erlauben uns auch, ein paar Dinge klarzustellen und dort, wo es nötig scheint, auch einmal zu sagen, was Wahrheit, was Gerücht oder aber Unterstellung ist.

### 2. DURCHBRECHUNGEN DES BANKGEHEIMNISSES

Zur Erinnerung: Das Bankgeheimnis (besser Bankkundengeheimnis) ist nicht absolut: Es wird an zahlreichen Stellen durchbrochen, etwa durch gewährte Rechtshilfe in Zivil- und Strafsachen, durch die Pflicht des Bankiers, in Zivilverfahren und Strafsachen auszusagen und Urkunden herauszugeben.<sup>2</sup>

Von der Theorie zur Praxis: Jede Meldung wegen eines bloßen Verdachtes der Geldwäscherei oder eines ähnli-

<sup>1</sup> Der Aufsatz entspricht der überarbeiteten Version eines Referates, das die Verfasser bei dem Seminar „Stiftungsrechtsnovellierung – wohin geht die Reise?“ am 27. Juni 2002 in der Fachhochschule Liechtenstein in Vaduz gehalten haben (veröffentlicht in Caspers/Wagner/Künzle, Die liechtensteinische Stiftung, Zürich 2002, S. 77 ff.).

<sup>2</sup> Siehe hierzu die Publikationen der Autoren, insbes. Frommelt, Das liechtensteinische Bankgeheimnis (1988) und auf dieser Basis Wagner, Bankenplatz Liechtenstein (2000).

chen Deliktes durchbricht bereits das Bankgeheimnis. Ein paar Daten und Fakten aus dem Jahresbericht der Financial Intelligence Unit (FIU)<sup>3</sup>: Im Berichtsjahr 2002 erfolgten 202 (2001: 158, 2000: 67) Meldungen, also deutlich mehr als in den Vorjahren. In den meisten der eingegangenen Mitteilungen hat die FIU Bericht an die Staatsanwaltschaft erstattet. Die restlichen Mitteilungen erfolgen an die FIU als Vorprüfungsinstanz der Strafverfolgungsbehörde, d.h. die Weiterleitung einer Mitteilung an die Strafverfolgungsbehörden erfolgt nur dann, wenn anhand der von der FIU vorgenommenen Analyse der Verdacht auf Geldwäscherei, Vortaten zur Geldwäscherei oder Organisierte Kriminalität erhärtet wird. Die im Berichtsjahr bei den zuständigen Behörden eingegangenen Mitteilungen stammten ausschließlich von Banken (96), Treuhändern (95) oder anderen Finanzintermediären (11). Von den 17 im Fürstentum Liechtenstein zugelassenen Banken haben im Berichtsjahr 13 (Vorjahr: 6) Banken eine oder mehrere Mitteilungen erstattet.

Daß Banken die meisten Mitteilungen erstattet haben, ist aufgrund ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit plausibel. Erstaunlicher erscheint auf den ersten Blick die hohe Anzahl von Mitteilungen, die von Treuhändern erstattet wurden. Ist man sich jedoch der Bedeutung und der zentralen Funktion des Treuhandwesens für den Finanzplatz Liechtenstein bewußt, kann man festhalten, daß die Statistik die Bedeutung und Stärke der einzelnen Branchen des Finanzplatzes Liechtenstein widerspiegelt. Betrachtet man die Zahlen der erstatteten Verdachtsmitteilungen unter dem Gesichtspunkt des Meldegrundes (warum wurde überhaupt eine Verdachtsmitteilung erstattet), so fällt auf, daß 141 (oder 70 Prozent) der Verdachtsmitteilungen aufgrund interner Erhebungen erstattet wurden, 48 aufgrund eines Rechtshilfeersuchens und 13 aufgrund des Vorliegens eines eigenständigen Inlandverfahrens. Damit hat im Vergleich zum Vorjahr insbesondere die Zahl der Verdachtsmitteilungen, die aufgrund interner Erhebungen erstattet wurden, erheblich zugenommen.

### 3. DIE POSITION DER REGIERUNG

*„Wie Walch ausführte, habe die liechtensteinische Regierung bedauert, daß die OECD Liechtenstein weiterhin auf der Liste der „unkooperativen Steueroasen“ führe. Die Regierung habe im Gegenteil der OECD eine Kooperation angeboten. So wäre Liechtenstein bereit, einen weitgehenden Informationsaustausch auf der Basis von bilateralen Verträgen zu regeln. Diese Bereitschaft zur Zusammenarbeit müsse aber nach Ansicht der Regierung auf der Grundlage der Gleichbehandlung von Mitgliedern und Nicht-Mitgliedern der OECD beruhen. Dazu gehörten auch faire und transparente Verfahren, die bei allen gleich angewendet werden. Ein genereller Informationsaustausch*

*betreffend Steuerveranlagung gefährde hingegen das Bankkundengeheimnis und damit den Schutz der Privatsphäre, einer der Eckpfeiler des liechtensteinischen Rechtsstaates. Die österreichische Seite äußerte Verständnis für die liechtensteinische Position.“<sup>4</sup>*

### 4. DER KONSENS: DATENSCHUTZ IST NICHT TATENSCHUTZ

Das Bankgeheimnis nach liechtensteinischem Recht verpflichtet die Banken und ihre Angestellten als Geheimnisträger, keine Auskünfte über Geschäfte und Geschäftsverbindungen weiterzugeben. Liechtenstein ist aber nicht an unsaubere Geldern interessiert, sondern setzt alles daran, den Finanzplatz von kriminellen Machenschaften fernzuhalten. Das Bankkundengeheimnis dient zwar dem umfassenden Datenschutz, doch dieser Geheimnisschutz darf und kann nicht zum Tatenschutz mißbraucht werden.

Die gesetzlichen Vorschriften sehen ausdrücklich die Aufhebung des Bankkundengeheimnisses vor, wenn die Auskünfte für die Durchführung eines inländischen oder ausländischen Strafverfahrens unerlässlich sind. Handelt es sich um ein ausländisches Strafverfahren, so richtet sich die Frage, ob und in welchem Umfang Auskunft erteilt werden muß, nach den Bestimmungen des im September 2000 revidierten Rechtshilfegesetzes. Trotz einer Straffung des Verfahrens bleibt für den Betroffenen ein ausreichender Rechtsschutz gewahrt. Das strikte Bankkundengeheimnis kann auch durchbrochen werden, wenn auf Grund von Transaktionen der Verdacht auf Geldwäscherei besteht. Nach dem revidierten Strafgesetzbuch macht sich der Geldwäscherei schuldig, wer Vermögensbestandteile, die aus einem Verbrechen stammen, verwahrt, anlegt, verwaltet, verwertet oder an einen Dritten übergibt. Die Banken müssen bei Verdachtsmomenten die entsprechenden Abklärungen treffen und bei Erhärtung des Verdachts Meldung erstatten. Im Gegensatz dazu bleibt das Bankkundengeheimnis im Steuerrecht vollumfänglich gewahrt, indem die Banken den Steuerbehörden keine Auskunft erteilen dürfen. In steuerlichen Angelegenheiten leistet Liechtenstein auch keine Rechtshilfe gegenüber ausländischen Staaten, womit im Steuerbereich das Bankkundengeheimnis uneingeschränkt erhalten bleibt.

### 5. SCHWEIGEPFLICHT IM UMBRUCH?

In einer großen juristischen Fachzeitschrift, der deutschen Neuen Juristischen Wochenschrift, erschien vor etwa einem Jahr ein Fachaufsatz mit dem Titel „Schweigepflicht im Umbruch“, freilich ohne Fragezeichen, aber auch bezo-

<sup>3</sup> Bericht der FIU 2002 vom April 2003.

<sup>4</sup> Aus der Mitteilung des Presse- und Informationsamtes der Regierung vom 07.05.2002

gen auf das Berufsgeheimnis der Rechtsanwälte und letztlich auch der Rechtsanwälte in Deutschland, nicht etwa in Liechtenstein. Geht das also Liechtenstein nichts an? Die OECD-Initiative hat das Ziel, die Steuerflucht einzudämmen, und zwar mit Hilfe vermehrter „Transparenz“ der Steuersysteme und vor allem des Informationsaustausches in Steuerangelegenheiten. Das liechtensteinische Steuersystem hingegen verbietet strikt jeden Informationsaustausch, sei es zwischen inländischen Behörden oder auch mit ausländischen Behörden. Kann sich Liechtenstein also zurücklehnen?

An dieser Stelle sei es erlaubt, ein paar weitere Fragen zu stellen:

- Ist das Steuerrecht anderer Länder etwa „transparent“?
- Ist ein funktionierender Wettbewerb der Steuersysteme schädlich?
- Geht es eigentlich um die Transparenz oder den Wettbewerb oder bloß um die Bekämpfung der Steuerflucht?
- Muß man Steuerflucht nicht von vorneherein mit attraktiven Steuergesetzen präventiv angehen?
- Kann man Kapitalfluchtgelder nicht mit intelligenten Maßnahmen zurückholen?
- Ist das Mißtrauen der Regierungen gegenüber den eigenen Bürgern zwingend oder können Steuerpflichtige in attraktive Maßnahmen eingebunden werden?
- Sind „Terrorismusbekämpfung“, „Steuerflucht“ und „Bankgeheimnis“ tatsächlich ein „Klumpen“, der nicht auseinanderzuhalten wäre, wie der deutsche Finanzminister Eichel meint?

Die Antworten errahnen wir alle.

## 6. WAS KOMMT, WAS BLEIBT?

In der Diskussion sind momentan mehrere Vorgehensweisen:

- In den „Verhandlungen über die Zinsbesteuerung“ folgt man den Ergebnissen der Verhandlungen zwischen der EU und der Schweiz
- oder eben nicht

Inhaltlich steht folgendes zur Diskussion:

- Beibehaltung des status quo oder
- Meldung von Konten und Depots an die EU-Steuerbehörden oder
- Erhebung einer Quellensteuer auf Zins- und Dividendeneinkünfte der EU-Bürger und Überlassung der Einnahmen an die EU

## 7. ZU GUTER LETZT

*Auszug aus einem Interview des Liechtensteinischen Vaterlandes mit Adolf E. Real, Präsident des Liechtensteinischen Bankenverbandes, vom 20. April 2002*

*Welche Sanktionen sind zu befürchten, falls Liechtenstein mittel- und längerfristig auf dieser Liste bleibt, und welche Auswirkungen werden diese auf den Finanzplatz, die Industrie und das Gewerbe haben?*

Generell geht es darum, die Attraktivität des Standortes Liechtenstein einzuschränken oder die Geschäftstätigkeit mit Destination Liechtenstein zu erschweren. Bereits die Publikation einer solchen Liste ist unseren Geschäften nicht förderlich. Vorstellbar sind beispielsweise erhöhte Reporting- oder Informationspflichten bei Kapitaltransaktionen oder die Verhinderung steuerlicher Abzüge in den entsprechenden Ländern. Es ist klar, daß die Beeinträchtigung des Bankensektors bzw. des Finanzplatzes auch die anderen Sektoren in Mitleidenschaft ziehen kann.

*Wie könnte sich Liechtenstein vor Sanktionen schützen?*

In erster Linie muss es darum gehen, Sanktionen zu vermeiden, z.B. durch Verhandlungen. Wenn Sanktionen in Kraft sind, könnten rechtliche Gegenmaßnahmen ergriffen werden, wobei diese Prozesse lange dauern und kostspielig sind. Diese Sanktionen beruhen ja nicht auf einer rechtlich gesicherten Basis, sondern auf „bloßen“ Empfehlungen, so daß es schwierig sein dürfte, hier ein zuständiges Gericht zu finden. Handelsbehinderungen sind ja nichts Neues, und es gibt z.B. innerhalb der WTO auch gewisse Mechanismen, wirtschaftliche Sanktionen zu neutralisieren. Darüber hinaus können ungerechtfertigte Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit im EWR-Raum durch den EFTA-Gerichtshof geahndet werden.

## LITERATOUR

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders leistungswerte Beiträge heraus. Mit der naturgemäß sehr beschränkten Auswahl soll nicht suggeriert werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

**PREIBER (HRSG.), STEUERBERATERPRÜFUNG, SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG, STUTTGART, 3 BÄNDE, CA. 2.050 SEITEN**

„Da müssen angehende Steuerberater durch“ – das war unsere Kurzfassung im letzten Heft. Das wird dem Werk natürlich nicht gerecht, obwohl die Aussage ihre Gültigkeit behält. Ertragsteuerrecht (Band 1) wird auf 636 Seiten zusammengefaßt, Unternehmenssteuerrecht und Steuerbilanzrecht (Band 2) auf 711 Seiten, Verfahrensrecht, Umsatzsteuerrecht und Erbschaftsteuerrecht (Band 3) auf 695 Seiten. Dies ergibt immerhin ein steuerrechtliches Kompendium von über 2.000 Seiten. Kern der Darstellung ist die didaktische Ausgewogenheit zwischen der vollständigen und niveaувollen Darstellung des Stoffes, Beispielen und Lösungen, der Hervorhebung von Stichworten und der Möglichkeit der Vertiefung über Fußnoten. So gelingt es den Autoren auch, den eigenen Anspruch zu erfüllen: Den Leser nicht als Konsumenten zu betrachten, sondern als Mitarbeiter, der anhand des dargestellten Stoffes Eigeninitiative entfalten soll, damit das Erarbeitete das Verständnis prägt. Nicht einmal der „unüberhörbare Abgesang auf das chaotische Steuerrecht“ (Vorwort des Herausgebers: „System statt Chaos“) bleibt uns dabei erspart.

**GAUGGLER/KÖHLER (HRSG.), ENTWICKLUNGEN DER BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE, SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG, STUTTGART, 2002, 544 SEITEN**

Zwei emeritierte Professoren der Betriebswirtschaft machen sich Gedanken über die Historie der Fachdisziplin. Der Verlag nutzt dies zu einer Darstellung der Verlagsgeschichte, die besonders eng mit der Disziplin der Betriebswirtschaftslehre verbunden ist. Auch der häppchenweise Konsum kann Genuß versprechen: Kurze, sachlich differenzierende Beiträge wie der von *Arnold Picot* über die Entwicklung der BWL seit 1990 (S. 167 ff.) unterscheiden sinnigerweise zwischen kontinuierlich diskutierten Entwicklungen, zeitweise intensiv diskutierten Entwicklungen sowie weniger intensiv diskutierten Entwicklungen. Der Betrachtung einzelner historischer Phasen folgt die Fokussierung auf einzelne Sektoren der BWL von der Unternehmensführung über Controlling, das Rechnungswesen bis hin zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Der entsprechende Beitrag von *Norbert Herzog* (S. 459 ff.) spannt den Bogen von der Verrechnungslehre bis hin zur ökonomischen Analyse der Besteuerung. Die beschriebene Gründungs-, Aufbau- und Reifephase der Fachdisziplin verlief der Entwicklung der gesetzgeberischen Phasen entgegengesetzt: Die grundlegende Überlegung (Denken) und das Nach-Denken über die gerechte Besteuerung wurde längst durch ein rein fiskalisch motiviertes Modell des „Löcherstopfens“ und des „Herumwurstelns“ ersetzt.

**BAETGE/KIRSCH/THIELE, BILANZRECHT, 1. AUFLAGE 2002, STOLLFUB VERLAG, BONN/BERLIN, 2 BÄNDE, MIT CD-ROM**

Gut 60 (!) Autoren legen ein zweibändiges Werk vor, gegliedert analog den Vorschriften des HGB, verziert mit einer CD. Die Ansprüche an eine Kommentierung werden damit mehr als erfüllt, zumal die Ausführungen lesbar sind, was etwa bei zivilrechtlichen Kommentierungen nicht immer selbstverständlich ist. Der Kommentierung werden fünf Kapitel „Aktuelles“ vorangestellt, auch dies ein zusätzlicher Service, der nicht selbstverständlich ist. Das Grundwerk ist auf dem Stand von September 2002 und läßt inhaltlich kaum Wünsche offen. Nur bei der Präsentation: Langweilig in blaßgrünen Ordnern, die geradezu danach zu lechzen scheinen, neben dem obligatorischen Gummibaum des Finanzbeamten zu verbleichen.

**MAYER (HRSG.), TAGUNGSBAND SÄCHSISCHE STEUERTAGUNG 2002: „AKTUELLE SCHWERPUNKTE DER ENTWICKLUNG IM STEUERRECHT“, BOORBERG VERLAG, STUTTGART, 2002, 151 SEITEN**

Ein Tagungsband muß keinen Titel haben. Hier wurde allerdings ein ehrgeiziger Titel gewählt, der durch die Referenten gerechtfertigt sein muß. Referenten aus Verwaltung, Industrie, Forschung & Lehre und aus der beratenden Zunft fokussierten die Themen „Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich“, „Marktorientiert, faire und zugleich einfache Besteuerung des Gewinns mittelständischer Unternehmen“, sowie bspw. die „Brennpunkte des Steuerstrafrechts“. Praxisberichte wechseln sich mit theoretisch-dogmatischen Erwägungen ab. So soll's denn sein.

**HARZBURGER STEUERPROTOKOLL 2002, 41. STEUERFACHTAGUNG BAD HARZBURG, BOORBERG VERLAG, STUTTGART 2003, 235 SEITEN**

Herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt werden hier ein Dutzend Referate wiedergegeben. Neben dem Vortrag von Prof. Pohl (Halle) über Wachstum und Beschäftigung in Deutschland fallen die Vielzahl der Praktiker auf, seien es Steueranwälte, Richter, Steuerberater oder Betriebsprüfer. Umwandlungsbeispiele aus der Praxis nehmen einen breiten Raum ein. Vorwort und Grußworte lassen Raum für Gedankenspielereien, Nachdenkliches, aber auch für unvermeidliche Sonntagsgespräche. Und wir sind das schließlich gewöhnt.

## JULI 2003

Internationale Verrechnungspreise	Dr. H.-K. Kroppen, Dipl.-Fw. R. Schreiber	02.07.2003, Düsseldorf	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547
Umwandlung und Umstrukturierung von Unternehmen	RA Dipl.-Fw. T. Rund	02./03.07.2003, München	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77
vGA – Brennpunkte in der Betriebsprüfung	R. Neumann, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm	03.07.2003, Frankfurt	Centrale für GmbH Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-962
Betreuung privater Vermögen - Steuerliche und juristische Aspekte	Dr. T. Borer-Fielding, RA Dr. N. H. Burki, Dr. Ing. J. Gelfort, RA/FAStR K. Kappe, StB/WP Dr. J.-A. Lohr, RA Dr. C. Mecking, RA A. Pütz, RA Dr. A. Richter, LL.M., StB Dr. A. Söffing, RA/FAStR Dr. M. Söffing, Syndikusanwalt Dr. K. Stein, RA/FAStR Dr. M. Streck	03./04.07.2003, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543
Steuerrecht aktuell	StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, StB J. Hellmer	04.07.2003, München	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bescheinigungen des Steuerberaters bei Jahresabschlüssen	WP/StB G. Schwamberger	04.07.2003, Köln	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Das Testat des Steuerberaters – Typische Praxisfälle und Problemlösungen -	StB/WP G. Schwamberger	04.07.2003, Köln	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmensumwandlung im Gesellschafts- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. K. Olbing, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm	04.07.2003, Frankfurt	Centrale für GmbH Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-962
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Neu, R. Neumann, RA/FAStR/StB Dr. J. Neumayer	05.07.2003, München	Centrale für GmbH Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-962 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sommertagung in Rust am Neusiedlersee	Referenten: Liste beim Veranstalter anfordern	06.-10.07.2003, Rust	Österr. IFA Tel.: 0043/1/8 11 73-0
M&A – Check up	RA Dr. R. Kiem, LL.M., RA Dr. T. Sonnenberg, RA Dr. H. Krause, LL.M., RA Dr. R. Müller	07./08.07.2003, Frankfurt	FORUM · Institut für Management GmbH Tel.: 06221/500 501 Fax: 06221/500 555

Tagung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz	Unter der Tagungsleitung von Herrn StB Prof. Dr. Kessler referieren und diskutieren namhafte Referenten aus Steuerberatung und Finanzverwaltung	10.07.2003, München	Verlag C.H. Beck Tel.: 089/381-89-0 Fax: 089/381-89-547
Fachanwalt für Steuerrecht	Prof. Dr. H. Bieg, Dipl.-Fw. G. Courtehoue, RA A. Freiherr von Fürstenberg, RegDir W. Hübner, StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, RiFG C. Seßinghaus, Prof. Dr. P. Sorg, RiFG Prof. Dr. K.-M. Wilke, WP Prof. Dr. H. Zettl	10.-12.07.2003, Essen	Dr. Grannemann & von Fürstenberg Tel.: 0761/207330 Fax: 0761/30625
Steuergestaltungen richtig bilanzieren	RegDir W. Bolk, RegDir K. Wilting	11.07.2003, Mannheim	Centrale für GmbH Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-962
Praxis der GmbH-Besteuerung	StB Dipl.-Fw. O. Posdziech	12.07.2003, München	IWW Institut Tel.: 0221/616812-0 Fax: 0221/616812-77
Aktuelle Änderungen im Unternehmenssteuerrecht	FAStR Dr. H. Lethaus, Dr. S. Neumann, M. Roche	15.07.2003, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Brennpunkt: Verdeckte Gewinnausschüttungen	WP/StB B. Frye	16.07.2003, Offenbach	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Fachanwalt für Steuerrecht	Referenten: Liste beim Veranstalter anfordern	17.07.2003, Stuttgart	Dr. Grannemann & von Fürstenberg Tel.: 0761/207330 Fax: 0761/30625
Unternehmensnachfolge	FAStR Dr. T. Koblenzer, StB Dr. A. Söffing, RA/FAStR Dr. M. Söffing	17.07.2003, Mannheim	Centrale für GmbH Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-962
Steuerrecht Praxisorientiertes anwaltliches Basiswissen	Prof. Dr. M. Fischer, Dr. P. Haas	18.07.2003, Bochum	Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V. Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Steuerrecht für Non-Profit-Organisationen	StB K. Viehbeck	22./23.07.2003, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Neuregelungen bei der Besteuerung von Kapitalerträgen	OAR W. Niermann, R. Ronig, W. Schaefer	23.07.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543

*AUGUST 2003*

Lehrgang „Steuern und Betrieb“	RegDir Dr. K.-J. Schmitz, RegDir P. Groß, RiFG T. Müller, RiFG Dr. H.-D. Fumi, RegR Prof. Dr. C. Uhländer, RegDir Dr. H. Klein, RA/FAStR Dr. G. Winter, RA/FaStR Dr. F. Hardtke	04.08.-13.09.2003, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Summerschool U.S.-GAAP	Dr. B. Haeger, Prof. Dr. C. Kuhner, Dr. R. Wienken	11.08.2003, Künzell/Rhön	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99627030 Fax: 06196/99627045
Aktuelle Schwerpunkte im Steuerrecht	Prof. Dr. M. Fischer, FAStR Dr. P. Haas	29./30.08.2003, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507

*SEPTEMBER 2003*

Übertragungen und Verfügungen unter Lebenden und von Todes wegen im privaten und betrieblichen Bereich	Dr. G. Ege, RA/Notar/StB Dr. R. Geck, Dr. M. Wolf	01.-03.09.2003, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Internationales Steuerrecht 1	RA/FAStR Prof. Dr. A. Raupach, RA/StB Dr. D. Pohl	05.09.2003, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Das Unternehmen in der Krise und Insolvenz 2003	RA H. Bange, Prof. Dr. G. Crezelius, Prof. Dr. P. Schwerdtner, Prof. Dr. W. Uhlenbruck, WP/StB Dipl.-Kfm. J. Weßling	08./09.09.2003, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Workshop International Financial Reporting Standards (IFRS) / International Accounting Standards (IAS) (Limitierter Teilnehmerkreis und praxisnahe Arbeiten anhand von 11 Fallstudien)	Dr. S. Bischof, J. Bösser	15.09.2003, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99627030 Fax: 06196/99627045
Die Organschaft	Vorsitzender: Prof. Dr. N. Herzig	16./17.09.2003, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-0 Fax: 0211/9686-4543 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensivkurs U.S.-GAAP	Prof. Dr. C. Kuhner, Dr. R. Wienken	17.09.2003, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99627030 Fax: 06196/99627045
Hinweise zum Sonderbetriebsvermögen	WP/StB Prof. Dr. U. Ley	27.09.2003, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388
„Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung	StB Dr. M. Strahl	27.09.2003, Leverkusen	Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH Tel.: 02234/9465390 Fax: 02234/9465388