

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2005

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

**Kirsten Bäuml-Ianniello**  
SINA · MAASSEN, Aachen

33 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

34 Knepper **Die Ausweitung  
der Lohnsteuerpflicht  
in der Verwaltungspraxis**

38 Unkelbach-Tomczak **Anspar-  
abschreibung – Steuer- und  
Liquiditätsvorteil noch für 2004**

40 Spatscheck **Das Urteil des  
Finanzgerichts Rheinland-Pfalz  
zu liechtensteinischen Stiftungen**

41 Jahn **Rechtssystematische  
und verfassungsrechtliche  
Überlegungen zur steuerlichen  
Behandlung der „Vorsorgeauf-  
wendungen“ nach dem Alters-  
einkünftegesetz**

46 **Veranstaltungen**

49 **TaxLawLinks**

50 **LiteraTour**

52 **Steuermelder**

**Europarecht**

54 Spatscheck **Der Vorsteuer-  
abzug im Umsatzkarussell  
vor dem EuGH**

57 Neusen **Steuerland Europa –  
Überlegungen zur steuer-  
strafrechtlichen Auswirkung  
neuerer Entscheidungen des  
Europäischen Gerichtshofes**

61 **Termine**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Nun kommen tatsächlich Bücher daher, die behaupten, Steuerrecht sei spannender, als man denkt. Mal sehen, was in der Rubrik *LiteraTour* darüber gesagt wird. In unserer Besprechung ein schlichter, aber anspruchsvoller Titel „Steuerrecht 2005“ auf nur 228 Seiten. Und im nächsten Heft wird's noch schöner; da kommt das „Abenteuer Steuerberatung“.

## II.

Ein Magazin, das immerhin Manager beraten will, hat die Schlagzeile des Monats: „Fälle für Superreiche“ und kommentiert damit ein Urteil des FG Rheinland-Pfalz (4 K 1590/03), das angeblich „entgegen dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zum Strafbefreiungserklärungsgesetz“ die reuigen Sünder hart enttäuscht. Allerdings ist (wie meist) die Hysterie unbegründet: Das zitierte Urteil betrifft einen alten Sachverhalt und hat mit der Steueramnestie nichts zu tun. Wenigstens insoweit kann manch einer ruhig schlafen.

## III.

Das Außensteuergesetz, in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung von *Wassermeyer* auch als „Scherbenhaufen“ bezeichnet, entwickelt sich zunehmend zur Ruine. Das Finanzministerium versucht die Wegzugsbesteuerung mit einem neuen § 6 Abs. 6 zu retten, nun schiebt sich § 15 AStG in die Debatte. Sollte diese Regelung ebenfalls europarechtswidrig sein, wie *Kellersmann/Schnitger* meinen (IStR 2005, 253ff.), gilt dies auch über den EWR-Vertrag für Liechtenstein. Auf jeden Fall ist es Zeit, nicht nur über die Neufassung des AStG nachzudenken, sondern auch einmal etwas zu tun.

## IV.

Im letzten Heft hatten wir nur einen kleinen Vorgeschmack zur Bedeutung des Europarechts für das Steuerrecht in Deutschland gegeben. In diesem Heft befassen sich gleich zwei Beiträge mit europarechtlichen Einflüssen (der Beitrag von *Neusen*) und Urteilen des EuGH (*Spatscheck*). Auch die FAZ hat dem Gesetzgeber ein bißchen bange gemacht – unter der Überschrift „EuGH-Urteile gelten auch rückwirkend“ (FAZ vom 13. 04. 2005). Und mit Nichtanwendungserlassen ist's nicht weit her.

Eine schöne Zeit wünscht

Ihr Jürgen Wagner  
Red. Steueranwaltsmagazin

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

### Redaktion

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

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

---

Die nächste Ausgabe des **steueranwaltsmagazin** erscheint am 15. August 2005.

Mitschreibende dieser Ausgabe: Mario Knepper, Rechtsanwalt in Bonn; Gerd-Michael Neusen, Rechtsanwalt in Düsseldorf; Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt in München; Andreas Jahn, Rechtsanwalt in Bonn; Jennifer Fraedrich, Rechtsanwältin in Köln; Rüdiger Bock (RB), Rechtsanwalt in Konstanz.

### Impressum:

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 0-30/72-61-52-0  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de  
Satz: Buchprojekt, 72072 Tübingen  
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag  
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.  
Die Zeitschrift erscheint fünf Mal im Jahr. Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten

ISSN 1615-5610

# Die Ausweitung der Lohnsteuerpflicht in der Verwaltungspraxis

Rechtsanwalt Mario Knepper, Meyer-Köring von Danwitz Privat, Bonn

In Anbetracht knapper Kassen bemüht sich die Finanzverwaltung um möglichst lückenlose Sicherung des Steueraufkommens. Dabei geht es längst nicht nur um das „Ob“ der Versteuerung, vielmehr sehen sich Steuerpflichtige und ihre Berater zusehends Streitigkeiten über die Abgrenzung verschiedener Einkunftsarten ausgesetzt. Im Zentrum steht die Abgrenzung der gewerblichen/selbständigen Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3 EStG) von der nichtselbständigen Arbeit gem. § 19 EStG. Wähnt man dies zunächst als Streit um des Kaisers Bart, so scheinen hierhinter doch handfeste Fiskalinteressen zu stehen. Neben einem Liquiditätsvorteil aufgrund zeitnaher Abzugsbesteuerung, der freilich auch bei Selbständigen über eine Einkommensteuer-Vorauszahlung gem. § 37 EStG geschaffen werden könnte, bedeutet die Abzugspflicht des lohnsteuerlichen „Arbeitgebers“ eine organisatorische Entlastung für die Finanzämter und verschafft dem Fiskus einen zusätzlichen Haftungsschuldner. Dies bekommen zahlreiche Unternehmen und Körperschaften zu spüren, die im Rahmen von Betriebsprüfungen nunmehr zur Lohnsteuerhaftung für die vergangenen Jahre herangezogen werden. Zwei Beispiele sollen die Tendenz der Finanzverwaltung verdeutlichen.

## I. Ärztliches Liquidationsrecht

Ein Beispiel für einen solchen Abgrenzungsstreit ist schon seit Jahren das Liquidationsrecht der angestellten Chefarzte. Stellen die Umsatzsteuer-Richtlinien bislang grundlegend fest, daß *in Krankenanstalten angestellte Ärzte insoweit selbständig tätig sind, als ihnen für die Behandlung von Patienten ein Liquidationsrecht zusteht* (R 17 UStR), verweist die Finanzverwaltung inzwischen auf eine Entscheidung des FG München aus dem Jahre 2001.<sup>1</sup> Hierin will das Gericht das Liquidationsrecht dann der nichtselbständigen Tätigkeit zuordnen, wenn insbesondere die wahlärztlichen Leistungen zu den Dienstaufgaben des Arztes gehören und Organisation und Durchführung durch den Krankenhausträger im wesentlichen vorgegeben sind. Einen Widerspruch zu der bisherigen Rechtsprechung des BFH<sup>2</sup> sieht es nicht, *da dort keine dienstvertragliche Zuweisung des Liquidationsrechtes gegeben sei*. Die derzeit dem BFH<sup>3</sup> vorliegende Entscheidung des Finanzgerichts sei hier zur Lektüre empfohlen. Auch wenn dort angeblich nur „*neuere Chefarztverträge*“ angesprochen

sein sollen und das Gericht auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“ rekurriert, kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, daß tatsächlich eine Rechtsprechungswende intendiert ist. Denn in den meisten Fällen wird der Arzt vertraglich zur Behandlung sämtlicher Patienten – also auch der unter das Liquidationsrecht fallenden – verpflichtet sein; ebenso wird er stets die vorhandene Krankenhausorganisation nutzen. Die vertragliche Einbindung von ärztlichen Liquidationsrechten in Angestelltenverträge jedenfalls sollte mit äußerster Sorgfalt gestaltet werden. Sinnvollerweise bietet sich eine formelle Trennung von Anstellungsvertrag und Vereinbarung der wahlärztlichen Leistungen an, um schon den Anschein eines inneren, dienstvertraglichen Zusammenhangs zu vermeiden. Eine „installierte“ Dienstpflicht zur Erbringung wahlärztlicher Leistungen sollte vermieden und stattdessen der „*Berechtigungsaspekt*“ verstärkt werden. So wird der Arzt die wahlärztlichen Leistungen als Selbständiger auch dann für das Krankenhaus erbringen können, wenn er vertraglich zur Ausübung des Liquidationsrechtes *berechtigt* ist und der Krankenhausträger in *Vertretungsberechtigung* des Chefarztes zwischen diesem und dem Patienten einen eigenen Vertrag hinsichtlich wahlärztlicher Leistungen zu Stande bringt.<sup>4</sup> Tunlichst sollte dabei auch die Honorareinzahlung nachvollziehbar durch den Chefarzt veranlaßt werden.<sup>5</sup> Einkommensgarantien sollten vermieden werden, werfen sie doch Zweifel an einem eigenen unternehmerischen Risiko des Arztes auf. Es drohen jedenfalls alle einheitlichen Verträge in das Visier der Verwaltung zu geraten, bei denen der Arzt vertraglich zur Behandlung *sämtlicher* Patienten des Krankenhauses verpflichtet ist. Der Aussagewert der genannten Richtlinie ist damit weitestgehend entwertet.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

- 1 ►► FG München, Urteil vom 27. 04. 2001 – 8 K 3699/98 – EFG 2002 S. 623.
- 2 So etwa BFH, Urteil vom 27. 02. 1964 – V 300/61 – HFR – H FR-1965, 45.
- 3 Zulassung der Revision durch den BFH; Aktenzeichen des BFH: VI R 152/01.
- 4 Sog. „gespaltener Arzt-Krankenhausvertrag“, vgl. *Dietz/Bofinger* „Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflegegesetzverordnung und Folgerecht, Kommentar Band 1“, Wiesbaden, BPRV, § 22 IV. 4 Stand Juni 2000.
- 5 Vgl. auch *Baur* „Chefarzt-/Belegarztvertrag“, Deutscher Ärzte-Verlag 2003, S. 92.

## II. Ehrenamt

Die Finanzverwaltung unterwirft aber nicht nur solche Sachverhalte der Lohnsteuer, die in einem Zusammenhang zu einem bereits bestehenden Anstellungsverhältnis stehen, vielmehr will sie lohnsteuerliche Nexi teilweise auch *originär* eröffnen. So ist auch eine sozial erwünschte Erscheinung des Vereins- und Verbandslebens inzwischen lohnsteuerliches Problemfeld: das Ehrenamt. Die Finanzverwaltung hat grundlegend die steuerliche Behandlung der sog. Aufwandsentschädigung an Präsidiumsmitglieder privater Vereine und Verbände im Visier und forciert eine Beurteilung als steuerlicher „Arbeitslohn“. Dabei greift die Verwaltung häufig auf die Auffassung des BGH zurück, *Arbeitsentgelt seien auch die Beiträge, die sich der Amtsinhaber für die zeitweise Verhinderung im eigenen Beruf oder Unternehmen zahlen lasse*.<sup>6</sup> Gleichzeitig werden ältere Entscheidungen des BFH aus dem Anfang der 70er Jahre bemüht.<sup>7</sup> Beispielhaft sei die Entscheidung des sechsten Senats aus dem Jahre 1968 zitiert, die sich mit Aufwandsentschädigungen befaßte, die eine Genossenschaft ihren Vorstandsmitgliedern zahlte:

*„Die Merkmale des Begriffs „Arbeitnehmer“ sind in § 1 Abs. 2 und 3 LStDV bestimmt. Danach liegt ein Arbeitsverhältnis vor, wenn die beschäftigte Person ihre Arbeitskraft schuldet, was zutrifft, wenn sie in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Das Bestehen eines solchen Sachverhaltes ist für die Vorstandsmitglieder der Genossenschaft zu bejahen. Sie sind in den Organismus der Genossenschaft eingegliedert, denn sie bilden gerade eines der „Organe“, nämlich den Vorstand. Zwar haben sie einen weitgehenden Gestaltungsspielraum, dies ändert aber nichts an ihrer Arbeitnehmerstellung.*

*... Nach § 19 EStG ist Arbeitslohn alles, was dem Arbeitnehmer für seine Beschäftigung gewährt wird, und zwar ohne Rücksicht darauf, unter welcher Bezeichnung dies geschieht. Ob die Vergütung der geleisteten Arbeit angemessen ist, spielt steuerlich im allgemeinen keine Rolle.*

*... Steuerfreie Aufwandsentschädigungen gibt es grundsätzlich nur aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12 EStG, § 4 Nr. 1 LStDV). Sogenannte Aufwandsentschädigungen aus privaten Kassen als pauschaler Unkostensatz können regelmäßig nur dadurch aus der Besteuerung ausgenommen werden, daß die dienstlich veranlaßten Aufwendungen in der vorgeschriebenen Form als Werbungskosten geltend gemacht werden.“*

### 1. Eingliederungsmerkmal

Ersichtlich hat der 6. Senat die Merkmale der betrieblichen Eingliederung und einer Weisungsgebundenheit schon aufgrund der reinen Organstellung angenommen.<sup>8</sup> Er weist dabei – unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des

Reichsfinanzhofs<sup>9</sup> – darauf, daß *wenn das geschäftsführende Organ als solches auch weitgehende Freiheit bei seinen Entschlüssen und deren Durchführung habe, doch entscheidend sei, daß es bei seiner Tätigkeit letzten Endes außer den gesetzlichen Bindungen auch die Beschlüsse der Vertreterversammlung und des Vorstands zu beachten habe*. Es ergäben sich also immer gewisse Bindungen, die seine Entschließungsfreiheit engeren. Die Praxis zeigt, daß die Finanzämter auf Grundlage dieser älteren Rechtsprechung dazu übergehen, ein Organ mit Vorstandsaufgaben *stets* dem Verwaltungsorgan der Körperschaft zuzuordnen, im Gegensatz zu Willensorganen wie etwa einem Aufsichtsrat. Undifferenziert wird das gesamte Präsidium der Lohnsteuer selbst dann unterworfen, wenn nur *einzelne* seiner Mitglieder satzungsmäßig überhaupt als „Vorstand“ bezeichnet sind oder gar nur der Vorsitzende als formeller Vorstand genannt ist.

Übersehen wird bei diesem faktischen Wegfall der erforderlichen Einzelfallbetrachtung, daß die Präsidiumsmitglieder häufig nur noch die Festlegung der verbandspolitischen Ziele und allenfalls noch der allgemeinen Richtlinien für die Geschäftsführung wahrnehmen und im Rahmen von laufender Verwaltung oder Vertretung nicht in Erscheinung treten. Gerade wenn schon die *Satzung* neben dem Präsidium ein Geschäftsführungsorgan vorsieht und letzterem originär weitestgehende Aufgaben der laufende Geschäftstätigkeit überträgt, ist eine schematische Einordnung des Präsidiums als eingegliedertes „Verwaltungsorgan“ nicht mehr nachvollziehbar. Zumal auch in tatsächlicher Hinsicht eine Eingebundenheit in einen Arbeits- oder Organisationsablauf ebenso wie eine Weisungsgebundenheit nach Ort und Zeit nur in den seltensten Fällen gegeben ist, steht das Präsidium dann einem Kontroll- und Willensbildungsorgan der Körperschaft weitaus näher.

Allerdings ist auch der Rechtsprechung teilweise bewußt, daß es differenzierend darauf ankommt, ob die Tätigkeit im wesentlichen den gesetzlich statuierten Aufgabenbereich überhaupt abdeckt.<sup>10</sup> Gerade bei *satzungsmäßiger* und *tatsächlicher* Zuweisung des „Schwergewichts der Verwaltung“ an einen Hauptgeschäftsführer hatte der BFH schon in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1966 zur Behandlung eines ehrenamtlichen Genossenschaftsvorstandes erkannt, daß dieser einem *Willensorgan* näherstehen kann.<sup>11</sup> Insbesondere wenn die laufende Verwaltung schon nach der *Satzung* einem Geschäftsführer übertragen ist, sollte die

6 BGH, Urteil vom 14. 12. 1987. II ZR 53/87 – NJW RR 1988, S. 745.

7 Vgl. BFH, Urteil vom 02. 10. 1968 – VI R 25/68; BStBl 1969 II, S. 185; Urteil vom 26. 06. 1970 – VI R 193/67, BStBl 1970 II S. 824; Urteil vom 31. 01. 1975 – VI R 230/71 – BStBl 1975 II S. 358.

8 Vgl. auch BFH 11. 3. 1960, VI 172/58 U, BStBl 1960 III S. 214.

9 Urteil vom 21. 12. 1927, VI A 639/27.

10 Hessisches FG, Urteil vom 12. 07. 1979, EFG 1980, S. 80.

11 BFH, Urteil vom 03. 12. 1965 – VI 167/63 – BStBl 1966 III S. 153.

Verwaltung daran erinnert werden, daß der Arbeitnehmerbegriff auch steuerrechtlich nach dem *Gesamtbild der Verhältnisse* und dem *Parteiwillen* zu bestimmen ist.<sup>12</sup> Dieser Prüfungsmaßstab ist mit Blick auf das Eingliederungsmerkmal gerade unverträglich mit dem Schematismus einer offensichtlich auf breiter Ebene intendierten Änderung der Verwaltungspraxis.

Es kann für einen Betroffenen durchaus Sinn machen, eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsprüfung der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte zu veranlassen. Denn diese befaßt sich konkret mit den Einzelfallumständen und wird vielfach zutreffend zu einer Ablehnung der Arbeitnehmerstellung gelangen. Auch wenn lohnsteuerrechtlich ein eigenständiger Arbeitnehmerbegriff i.S.d. § 1 Abs. 1 LStDV gelten mag, so kann eine gewisse Indizfunktion der arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Betrachtung doch nicht geleugnet werden.<sup>13</sup> Zugleich dürften damit die größten finanziellen Bedenken der betroffenen Körperschaften geklärt werden können, die häufig im Bereich der sozialversicherungsrechtlichen Abgaben liegen.

## 2. Beitragsaspekt

Der Rückgriff auf die zitierten Entscheidungen erweist sich auch tatbestandsmäßig und teleologisch als fragwürdig.

So befaßt sich etwa die zitierte Entscheidung aus dem Jahre 1968<sup>14</sup> mit der Frage der *Steuerfreiheit* i.S.d. § 3 Nr. 12 EStG, um die es bei der Abgrenzung der Einkunftsarten i.S.d. § 2 EStG aber nicht geht. Bei genauerer Betrachtung bezog sich der damals entschiedene Sachverhalt zudem auf Vorstandsmitglieder, die bereits hauptberuflich oder aber im Rahmen ihrer vorherigen Berufstätigkeit bei der betroffenen Genossenschaft beschäftigt waren. Demgegenüber kann in Wirtschafts- und Berufsverbänden vielfach schon *satzungsmäßig* Präsidiumsmitglied überhaupt nur sein, wer auch Mitglied des Verbandes, also etwa „*selbständiger Unternehmer oder leitender Angestellter von Mitgliedsunternehmen*“ ist. In diesen Fällen verfängt auch die jüngere Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz aus dem Jahre 1995 nicht, wonach als eines der Beurteilungskriterien angeführt wird, daß der dort als lohnsteuerlicher Arbeitnehmer eingeordnete Geschäftsführer „*nicht Gesellschafter*“ war und „*daher eine Betätigung als Gesellschafter zur Förderung des Gesellschaftszwecks nicht gegeben sein*“ konnte.<sup>15</sup> Vielmehr besitzen die Präsidiumsmitglieder dann die Qualifikation von „Gesellschaftern“, die zur Förderung des Verbandszwecks ehrenamtlich tätig werden.

## 3. Zuordnung zu einer Haupttätigkeit und Entschädigungsaspekt

Die Vernachlässigung dieses Beitrags- und Förderungsgedankens ist Folge einer regelmäßig unterbliebenen oder unzureichenden Auseinandersetzung der Verwaltung mit dem

jüngeren Grundsatzurteil des dritten Senats des BFH aus dem Jahr 1988.<sup>16</sup> Hierin hatte der BFH über eine Aufwandsentschädigung zu entscheiden, die eine Berufskammer ihrem ehrenamtlichen geschäftsführenden Präsidenten zahlte, der selbst Inhaber eines verbandszugehörigen Betriebes war. Das Gericht nahm eine Einordnung der Aufwandsentschädigung in dem Bereich der *gewerblichen* Einkünfte des Mitglieds vor. Interessanterweise stellt die Entscheidungsbeurteilung nicht auf *den* Einkunftsbereich ab, der durch die *Präsidiumstätigkeit selbst originär* entstehen könnte, sondern auf die *übrige* (gewerbliche) Berufstätigkeit, für deren *Kompensation* die Aufwandsentschädigung geleistet wird. Mit dezidiert Begründung und unter Verweis auf weitere BFH-Urteile gelangt der dritte Senat so zu dem Schluss:

*„Wie dargelegt, wird nicht die Tätigkeit des Klägers als Präsident der Kammer besteuert. Die steuerliche Erfassung der ihm gewährten Aufwandsentschädigung hat allein ihre Grundlage in seiner gewerblichen Berufstätigkeit.“*

*„... soweit die Aufwandsentschädigungen über den Einsatz der bezeichneten Aufwendungen hinausgehen, allein der Ersatz ausgefallener Einnahmen bei der betrieblichen Tätigkeit des Klägers bezweckt seien, in dessen Rahmen das Ehrenamt, auch aus Sicht der Kammer – ausgeübt wird. Insoweit gehörten die Einnahmen gem. § 24 Nr. 1 a EStG zu den gewerblichen Einkünften.“*

Der BFH trägt damit dem *Entschädigungsaspekt* der Zahlungen Rechnung und verweist zutreffend darauf,

*mit der Aufwandsentschädigung würden dem Kläger Nachteile im Zusammenhang mit seiner betrieblichen Tätigkeit und Nachteile abgegolten. Daraus rechtfertige sich die steuerpflichtige Erfassung der gezahlten Entschädigung im Rahmen der gewerbsteuerpflichtigen Einkünfte. Eine ehrenamtliche Tätigkeit stehe gerade nicht in einem echten Leistungsaustausch. Maßgeblich zu der Zuordnung zu der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Präsidiumsmitgliedes sei die Gleichstellung mit den beruflich/betrieblich veranlaßten Beitragszahlungen. Denn für die Frage der Zugehörigkeit zur beruflichen/betrieblichen Sphäre könne die persönliche Mitarbeit im Verband nicht anders gewertet werden als der finanzielle Beitrag.<sup>17</sup>*

a) Der von dem BFH ebenfalls angesprochene *Beitragscharakter* liegt zumindest dann nahe, wenn die Organ-

12 Vgl. BFH IV R 163/76, BStBl 1979 II S. 405; Schmidt, EStG, 23. Aufl. § 19 Rdn. 8; § 15 Rdn. 13.

13 Vgl. BFH IV R 180/72, BStBl. 1976 II S. 292; BFH I R 159/76 BStBl 1979 II S. 182.

14 S. o. Fn. 5; BFH, Urteil vom 02. 10. 1968 – VI R 25/68; BStBl 1969 II, S. 185

15 Finanzgericht Neustadt, Urteil vom 01. 06. 1994, EFG 1995, S. 29.

16 BFH, Urteil vom 26. 02. 1988 – III R 241/84 – BStBl. 1988 II, S. 615.

17 Vgl. auch BFHE 132, 431, BStBl 1981 II S. 368.

stellung schon satzungsmäßig an die Mitgliedschaft bei der Körperschaft gebunden ist. Diese Gleichstellung der Tätigkeit mit finanziellen Beiträgen entspricht auch zivilrechtlich dem Vereins- und Verbandswesen, wonach satzungsmäßig verschiedene Beitragsarten bestimmt werden können und sich die Diensttätigkeit der Erfüllung von Satzungszielen unterordnet.<sup>18</sup> Die *Mitgliedschaft* ist schließlich auch bei der steuerlichen Berücksichtigung der Beitragsleistungen Maßstab und Ausdruck eines *eigenbetrieblichen* Interesses der angeschlossenen Gewerbebetriebe. Beiträge werden hier selbstverständlich als Betriebsausgaben/Werbungskosten im Rahmen des *eigenen Gewerbebereichs oder aber der eigenen Haupteinkunftsart* des Mitgliedes bewertet.

- b) Auch in einer neueren Entscheidung hatte der BFH sich unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten mit der sogar geschäftsführenden Vorstandstätigkeit eines Fahrlehrer im Rahmen eines Fahrlehrerverbandes zu befassen.<sup>19</sup> Er verwies darauf, daß *jede Tätigkeit grds. selbständig einer Einkunftsart unterzuordnen sei*. Die Entscheidungsbegründung gibt jedoch zu erkennen, daß dort das Finanzamt selbst die Vorstandstätigkeit als „*Weiterführung des Hauptberufs*“ eingeordnet hatte und für *umsatzsteuerpflichtig* hielt. Auch das Finanzgericht war offensichtlich anhand des *Gesamtbildes der Verhältnisse* zu keiner anderen Beurteilung als einer Zuordnung zu der selbständigen Tätigkeit gelangt.
- c) Schaut man sich zudem die in vielen Fällen tatsächlich unzureichende *Höhe* auch pauschalierten Aufwendersatzes an, so wird allzu deutlich, daß die Präsidiumstätigkeit nicht um der „*Vergütung*“ Willen im Sinne eines synallagmatischen Verständnisses erbracht wird, sondern allein die Förderung der Vereins- oder Verbandsziele Beweggrund für die Bereitschaft und Ausübung des Ehrenamtes ist. Dies jedenfalls, wenn die Mitgliedschaft in dem Verband unbedingte Voraussetzung für das Präsidiumsamt ist. Der Aufwendersatz ist lediglich Ausgleich für gesteigerten Aufwand, entgangenen Gewinn im *eigenen* Betrieb des Mitglieds sowie Abgeltung solcher Aufwendungen, die konkret durch die Teilnahme an Präsidiumssitzungen anfallen. Zwar mag fraglich sein, ob allein ein geringes Entgelt ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis scheitern lassen kann<sup>20</sup>, eine geringe Vergütungshöhe kann im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aber ein *zusätzliches* Indiz gegen eine lohnsteuerliche Arbeitnehmereigenschaft sein.<sup>21</sup>
- d) Die Eröffnung einer originären Einkunftsart durch die Präsidiumstätigkeit ist bei Kumulierung obiger Umstände lebensfremd. Die Unterordnung unter den Nexus der ausgeübten Haupttätigkeit ist dann weitaus sachnäher, zumal der von § 24 EStG formulierte Entschä-

digungsgedanke keinerlei Subsidiarität gegenüber „anderen“ Einkunftsarten besitzt, wie dies etwa in § 23 Abs. 2 und § 22 Nr. 3 EStG formuliert ist. Vielmehr steht § 24 EStG als Annex in direktem Zusammenhang zu einer originären Einkunftsart des § 2 EStG. Hier sind §§ 19 und 15 EStG als *gleichberechtigte* Alternativen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse voneinander abzugrenzen.

e) *Gleichbehandlungsgrundsatz*

Zwar diskutierte der dritte Senat des BFH in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1987, daß *die Präsidiumstätigkeit im Rahmen der dort gegebenen öffentlich-rechtlichen Körperschaft für sich genommen nicht als gewerbliche Betätigung angesehen werden könne, da es an einer Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr fehle; eine eigene Unternehmerinitiative und ein eigenes wirtschaftliches Risiko sei mit der Präsidiumstätigkeit nicht verbunden*. Im weiteren zieht die Entscheidung jedoch ausdrücklich den Schluß, daß man bei *privat-rechtlicher* Ausgestaltung allenfalls zu einer Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften gelangen kann. Eine Zuordnung zu der Einkunftsart des § 19 EStG hat der dritte Senat nicht einmal für erwähnenswert gehalten.

Eine abweichende Beurteilung läßt sich nicht daraus herleiten, daß sich die Entscheidung des 3. Senats mit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft befaßte. Denn strukturelle Unterschiede in der Rechtsform des (vermeintlichen) „Arbeitgebers“ können für die Frage der Besteuerung des „Zahlungsempfängers“ grds. nicht entscheidend sein.<sup>22</sup> Dies belegt schon § 1 Abs. 2 LStDV, wonach Arbeitgeber im lohnsteuerlichen Sinne ein privates Unternehmen, ebenso aber auch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft sein kann. Aufgrund dieser Gleichstellung der Körperschaften innerhalb der Einkunftsart und der Tatsache, daß die voneinander abzugrenzenden Bereiche von § 19 EStG und § 15 EStG gleichberechtigte Alternativen einer privatrechtlichen Betätigung sind, wäre eine Differenzierung nach der Rechtsform der Körperschaft gleichheitswidrig. Daß auch der 3. Senat die Differenzierung nach der Rechtsform der Körperschaft nicht für maßgeblich hält, zeigt sich schon daran, daß er auf eine andere Entscheidung des BFH Bezug nimmt, in der es sich bei der Körperschaft, für die das Ehrenamt ausgeübt wurde, um eine privatrechtliche Gewerkschaft handelte.<sup>23</sup>

18 Vgl. *Reichert* Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 10. Aufl. Rdn. 819 ff.; vgl. FinVerw DB 00,1202.

19 ►► BFH 24. 2. 2003, V B 176/02 – BFH/NV 2003 S. 951.

20 Vgl. FinVerw, DStR 1999, S. 1317.

21 Vgl. *Schmidt*, 23. Aufl., EStG, § 19 Rdn. 8, Rdn. 15.

22 Vgl. auch BFH BStBl 1966 III S. 153.

23 BFH, Urteil vom 28. 11. 1980 – VI R 193/77 – BStBl 1981 II S. 368.

### 3. Fazit

- a) Es ist eine zunehmende Tendenz der Verwaltung zur Ausweitung der Lohnsteuerpflicht erkennbar. Insbesondere bei der Vertragsgestaltung eines ärztlichen Liquidationsrechts ist daher Sorgfalt geboten, wenn eine Pflicht zur Erbringung wahlärztlicher Leistungen geregelt werden soll.
- b) Ohne Zusammenhang zu einem bereits bestehenden Arbeitsverhältnis weitet die Verwaltung den Nexus des § 19 EStG auch im Bereich der Aufwandsersatzung eines Ehrenamts aus. Wer als Berater mit einer Lohnsteuerhaftung einer von ihm betreuten Körperschaft konfrontiert wird, sollte sich darüber im Klaren sein, daß die Finanzverwaltung derzeit auf breiter Basis versucht, die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu einer lohnsteuerlichen Betrachtung zu bewegen. In einer Vielzahl von Fällen ist diese lohnsteuerliche Behandlung jedoch fehlerhaft.
  - So wird häufig die erforderliche Gesamtbetrachtung der Einzelfallumstände außer acht gelassen und stattdessen schematisch auf vornehmlich ältere Entscheidungen des BFH verwiesen.
  - Demgegenüber ist der von der Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1988 aufgeworfene Entschädigungsaspekt gem. § 24 EStG im Sinne einer Zuordnung zu der eigenen gewerblichen/selbständigen Haupttätigkeit des Mitglieds sachgerecht, wenn eine organisatorische und weisungsmäßige Eingliederung der Präsidiumstätigkeit in den *laufenden* Verwaltungs- und Geschäftsbetrieb nach den Einzelfallumständen fehlt. Gerade wenn schon die *Satzung* die laufende Geschäftstätigkeit einem gesonderten Geschäftsführungsorgan

oder nur bestimmten, geschäftsführenden Präsidiumsmitgliedern zuweist, ist eine lohnsteuerliche Behandlung des gesamten Präsidiums nicht haltbar.

- Ebenso spricht es gegen einen Zusammenhang zu § 19 EStG, wenn die Fähigkeit zur Ausübung des Ehrenamtes satzungsmäßig eine Mitgliedschaft an der Körperschaft voraussetzt. Dann überwiegt im Rahmen der Einkünfteabgrenzung der typischerweise eigenbetriebliche Wille des Mitglieds zur Förderung des Verbands- und Satzungszwecks. Die Zuordnung zu dem eigenen gewerblichen oder selbständigen Tätigkeitsbereich des betreffenden Mitglieds wird schließlich auch bei den Beitragszahlungen an die Körperschaft anerkannt. Flankierendes Indiz gegen eine Lohnsteuerpflicht kann im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine geringe Höhe der Aufwandsentschädigung sein.

Es bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung den ausufernden Tendenzen der lohnsteuerlichen Betrachtung folgen wird. Die finanziellen Folgen für die Zukunft sind in vielen Fällen überschaubar. Die Zuordnung zu § 19 EStG verschafft dem Fiskus jedoch zusätzliche Haftungsschuldner in Form der auszahlenden Körperschaften, die mit zusätzlichem Organisationsaufwand belastet werden. Zugleich sind Haftungstatbestände für die *vergangenen* Zeiträume ausgelöst. Schließlich darf nicht außer acht gelassen werden, daß auch die Sozialversicherungsträger der lohnsteuerlichen Behandlung folgen könnten. Es kann daher ratsam sein, rechtzeitig eine Abklärung mit dem Sozialversicherungsträger herbeizuführen, der bei eigener Einzelfallbetrachtung häufig eine Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne zutreffend ablehnen wird und damit in einem wichtigen Bereich Klarheit schafft.

## Ansparabschreibungen – Steuer- und Liquiditätsvorteil noch für 2004

Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht Sabine Unkelbach-Tomczak, Kiedrich/Wiesbaden

### Einführung

Zur Förderung von bestehenden kleinen und mittleren Betrieben sowie von Existenzgründern eröffnet der Gesetzgeber neben den Absetzungen für Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 oder 2 EStG weitere Steuervorteile aufgrund von Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen gem. § 7 g EStG. Für kleine und mittlere gewerbliche Betriebe, aber auch für Freiberufler ist dies angesichts der vom Gesetzgeber ansonsten weitgehend reduzierten Steuersparmöglichkeiten vor

allem auch im Hinblick auf ihre Liquidität ein wesentlicher Vorteil. So brauchen Bankkredite für Anschaffungen oder Herstellungen von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entweder überhaupt nicht eingesetzt zu werden oder sie können für andere Zwecke verwendet werden. Diese Steuersparmöglichkeiten können bereits im Jahr 2004 für geplante Investitionen, die in den Jahren 2005 oder 2006 realisiert werden sollen, genutzt werden. Investitionen können bis zum 31. 05. 2005 geplant werden, weil die Einkommensteuererklärung erst zum 31. Mai 2005 oder

im Falle einer Fristverlängerung erst später abgegeben werden muß. Im folgenden werden die Vorteile und Nachteile der Ansparabschreibungen gem. § 7 g Abs. 3 bis 6 EStG dargestellt.

## **I. Vorteile der Ansparabschreibungen gem. § 7 g Abs. 3 bis 6 EStG**

Abweichend von dem Grundsatz, daß ein Unternehmer Abschreibungen für ein Wirtschaftsgut erst dann als gewinnmindernd einsetzen kann, wenn er es tatsächlich für sein Unternehmen erworben hat, können kleine und mittlere Unternehmen bereits bis zu zwei Jahre vor dem Erwerb eine Ansparabschreibung geltend machen. Mittels der zeitlich früheren Anwendung der Abschreibung soll die Liquidität und die Eigenkapitalausstattung dieser Unternehmen gefördert werden. Der besondere Vorteil für Existenzgründer ist, daß die Ansparabschreibung für die in den nächsten fünf Jahren beabsichtigten Investitionen eingesetzt werden kann (§ 7 g Abs. 7 EStG).

### **1. Voraussetzungen**

Diesen steuerlichen Vorteil können nicht nur schon länger bestehende Unternehmen, sondern auch Existenzgründer für sich in Anspruch nehmen, vorausgesetzt, die Unternehmen erzielen ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft. Die Rechtsform des Unternehmens ist nicht maßgeblich. Einzelunternehmer wie auch Personen- oder Kapitalgesellschaften können die Ansparabschreibung nutzen. Sie dürfen die Ansparabschreibung unabhängig davon, ob sie ihren Gewinn durch Bilanzierung oder Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermitteln, anwenden. Ferner darf das Betriebsvermögen am Ende des Jahres, z. B. des Jahres 2004, das dem Jahr der Ansparabschreibung vorausgeht, bei einem bilanzierenden Unternehmen nicht mehr als 204 517 Euro und bei einem Land- und Forstwirt nicht mehr als 122 710 Euro betragen. Für Unternehmen mit Einnahmen-Überschuß-Rechnung gibt es keine solche Wertgrenze.

Allerdings darf die Ansparabschreibung nur dann als eine den Gewinn z. B. des Jahres 2004 mindernde Rücklage eingesetzt werden, wenn die Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens beispielsweise für die Jahre 2005 oder 2006 beabsichtigt ist. Die Absicht, in den nächsten zwei Jahren eine Investition zu tätigen, reicht aus. Es braucht noch keine Bestellung oder eine Anzahlung erfolgt zu sein. Die geplanten Investitionen sind nicht zwingend zu realisieren. Der Unternehmer kann frei entscheiden, ob er die Ansparabschreibung einsetzt oder nicht. Er ist auch nicht verpflichtet, die Investitionen tatsächlich zu realisieren, wenn er die Rücklage gewinnmindernd gebildet hat. Werden Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt, so wird die Ansparabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ge-

winnerhöhend aufgelöst. Die Absetzung für Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 und 2 EStG kann dann für das Wirtschaftsgut geltend gemacht werden. Sofern die Investition nicht realisiert wird, ist die Ansparabschreibung ebenfalls aufzulösen. Dann aber sieht § 7 g Abs. 5 eine kleine Strafe vor. Für den Erwerb gebrauchter beweglicher Wirtschaftsgüter ist die Ansparabschreibung nicht zulässig. Ausgeschlossen ist sie auch im Falle des Erwerbs von unbeweglichen und immateriellen Wirtschaftsgütern wie z. B. Grundstücke, Gebäude, Außenanlagen, Lizenzen, Firmen-, Praxis- oder Kanzleiwert und Software. Auch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, z. B. für Renovierungen, ist nicht steuerbegünstigt. Die neuen beweglichen Wirtschaftsgüter müssen nicht für eine bestimmte Dauer im Unternehmen verbleiben.

Wird das Wirtschaftsgut auch privat genutzt, ist die Ansparabschreibung nicht ausgeschlossen. Die private Nutzung darf mehr als 10% betragen. Nur bei einem Unternehmen mit Einnahmen-Überschuß-Rechnung ist eine private Nutzung von mehr als 50% schädlich, weil das Wirtschaftsgut dann nicht mehr zum Betriebsvermögen gehört. Die Anschaffung eines neuen PKW für das Unternehmen, der auch privat genutzt wird, ist für die steuermindernde Ansparabschreibung das klassische Beispiel.

Wird die Ansparabschreibung geltend gemacht, so müssen für die geplante Investition genaue Angaben zur Funktion des Wirtschaftsguts, dem beabsichtigten Investitionszeitpunkt und den zu erwartenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgezeichnet werden. Die Angaben sind erforderlich, um im Investitionsjahr feststellen zu können, ob eine ausgeführte Investition derjenigen entspricht, für welche die Ansparabschreibung gebildet worden ist. Das ist vor allem dann erforderlich, wenn in einem Jahr für mehrere beabsichtigte Investitionen gleichzeitig je eine Ansparabschreibung geltend gemacht wird. Die Investitionsabsicht ist dem Finanzamt gegenüber glaubhaft zu machen.

### **2. Umfang der Ansparabschreibung**

Bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes neuen beweglichen Wirtschaftsguts dürfen als Ansparabschreibung gebucht werden. So können Ansparabschreibungen auch für mehrere Wirtschaftsgüter, die in den nächsten zwei Jahren angeschafft oder hergestellt werden sollen, gebildet werden. Insgesamt dürfen diese Rücklagen für jedes Unternehmen des Steuerpflichtigen am Bilanzstichtag – z. B. 31. 12. 2004 – jedoch nicht den Betrag von 154 000,00 Euro überschreiten. Bemessungsgrundlage für die Ansparabschreibung sind die vom Unternehmer geschätzten voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die abzugsfähige Vorsteuer gehört nicht zu diesen Kosten. Maßgebend sind die Preisverhältnisse im Jahr der Ansparabschreibung. Preissteigerungen im folgenden Jahr können durch eine zusätzliche Ansparabschreibung im Wege der Aufstockung der Rücklage berücksichtigt werden.

## ► Beiträge

Die Ansparabschreibung wird von Unternehmern mit der Einnahmen-Überschuß-Rechnung als Betriebsausgabe, bei bilanzierenden Unternehmern als Rücklage für Ansparabschreibungen gebucht. Der Gewinn vermindert sich direkt um den vollen Betrag der Ansparabschreibung.

### II. Nachteile der Ansparabschreibungen gem. § 7g Abs. 3 bis 6 EStG

Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, sobald für das begünstigte Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, z. B. Absetzung für Abnutzung, oder wenn die Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist, weil die beabsichtigte Investition nicht ausgeführt wurde. In diesem zweiten Fall wird der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6% des aufgelösten Rücklagenbetrages erhöht (§ 7g Abs. 5 EStG). Für Existenzgründer findet diese Bestimmung keine Anwendung. (§ 7g Abs. 7 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG).

In dem Jahr, in dem die Investition getätigt wird, muß die Ansparabschreibung aufgelöst werden. Unternehmer mit Einnahmen-Überschuß-Rechnung buchen eine Betriebs-einnahme in Höhe der bisherigen Ansparabschreibung. Bilanzierende Unternehmer lösen gleichzeitig das Rücklagenkonto auf. Der Gewinn des Jahres, in dem die Ansparabschreibung aufgelöst wird, erhöht sich direkt um den Betrag der Ansparabschreibung. War die Ansparabschreibung höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, so wird auch für den Differenzbetrag ein Gewinnzuschlag in Höhe von 6% für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die überhöhte Rücklage bestanden hat, ange-setzt.

### Fazit

In jedem Einzelfall sollte der Unternehmer prüfen, ob die Ansparabschreibung für ihn die vom Gesetzgeber vorgegebene flexible Steuerbegünstigung bringt.

## Das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz zu liechtensteinischen Stiftungen Kein Grund zur Panik für Amnestiebetreffene

Rechtsanwalt Rainer Spatscheck, FAStr/FAStraFR, Streck Mack Schwedhelm, München

Am 5. 4. 2005 wurden die Leitsätze eines Urteils des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (4 K 1590/03 vom 14. 3. 2005) veröffentlicht, in welchem das Gericht die Vermögensübertragung eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen auf eine liechtensteinische Stiftung der Schenkungsteuer unterworfen hat. Dieses Urteil hat für Aufsehen unter denjenigen Steuerpflichtigen in Deutschland geführt, die in den letzten Monaten im Rahmen der Amnestie nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) Einnahmen im Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen nacherklärt haben und dabei gerade die Schenkungsteuer unberücksichtigt ließen. Erst vor wenigen Tagen hat das Gericht den vollständigen Wortlaut des Urteils zur Verfügung gestellt.

Die steuerliche Behandlung ausländischer Stiftungen im Rahmen der Amnestie basiert auf dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zum StraBEG (BMF-Schreiben IV A 4 – S 1928 – 120/04 vom 16. 9. 2004). In diesem hat der Bundesfinanzminister die maßgeblichen Vorgaben für den Umgang mit Stiftungen getroffen. Insoweit bestand Regelungsbedarf, da die steuerliche Rechtslage nicht abschließend geklärt war und Unsicherheit bei den Amnestie-

willigen bestand. In seinem Schreiben stellte das BMF klar, daß es **keine** Schenkungsteuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG annahm, wenn ein Fall der sog. „unechten Treuhänderschaft“ vorlag. Wenn also die Stiftung von Anfang an im Verhältnis zum Stifter nicht tatsächlich und rechtlich frei über das zugewandte Vermögen verfügen konnte, nahm das BMF hinsichtlich der Vermögensübertragung keine Bereicherung und damit keinen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang an, der überhaupt einer Amnestieerklärung bedurfte. Ob eine solche „unechte Treuhänderschaft“ bestand, sollte – so das BMF-Schreiben – im Einzelfall anhand einer Gesamtbetrachtung aller Umstände beurteilt werden. Maßgeblich waren die Verfügungs- und Weisungsmöglichkeiten des Stifters, die sich anhand der vertraglichen Abreden und ihrer tatsächlichen Durchführung ergaben. Letztlich wurde darauf abgestellt, ob der Stifter nach wie vor selbst über die Werte verfügen konnte – dann fällt keine Schenkungsteuer an – oder ob er sich dem Willen der Verwaltungsorgane der Stiftung unterordnen mußte – in diesem Fall lag eine „echte“ Stiftung mit der Folge der Schenkungsteuerpflicht des Übertragungsvorgangs vor. Nach diesen Vorgaben wurden die Amnestiefälle hundertfach abgewickelt.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat sich nun als erstes Gericht nach dem Erlaß des BMF-Schreibens zu der Problematik der Schenkungsteuerpflicht im Zusammenhang mit Stiftungen geäußert. Es hat entschieden, daß bei einer Vermögensübertragung auf eine wirksam errichtete liechtensteinische Stiftung eine schenkungsteuerpflichtige Bereicherung auch dann vorliege, wenn dem Stifter das Recht eingeräumt ist, über das Stiftungsvermögen durch entsprechende Weisungen zu verfügen. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung dieser Rechtsfrage hat das Gericht die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Die Auswirkungen des Urteils auf die – ggf. anders behandelten – Amnestiefälle dürfen nicht überbewertet werden. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in erster Linie eine Entscheidung in einem Einzelfall getroffen, die zudem noch der Überprüfung durch den Bundesfinanzhof standhalten muß. Das Streitjahr, in dem das Finanzgericht Rheinland-Pfalz eine Schenkung annahm, war das Jahr 1991. Da das BMF-Schreiben erst aus dem Jahr 2004 stammt, konnte es bei der damaligen Veranlagung von der Finanzverwaltung zur Auslegung noch nicht herangezogen werden. Ferner liegt der Entscheidung **kein Amnestiefall** zugrunde. Bei diesem besteht aber gerade die Besonderheit, daß bei seiner Abwicklung die Rechtslage noch offen war und der Bundesfinanzminister durch den Erlaß des BMF-Schreibens einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat. Selbst wenn sich die Rechtsprechung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz in Zukunft festigen sollte, sind davon also nicht ohne weiteres auch die Amnestiefälle erfaßt.

Davon unabhängig ist zu beachten, daß bereits abgeschlossene, wirksame Amnestieerklärungen einem „**Bestandschutz**“ unterliegen, der sich allein schon aus der Verwendungsbeschränkung für die Daten aus der Amnestieerklärung gemäß § 13 StraBEG ergibt. Dieser kann vom Finanzamt nicht durchbrochen werden. Der Amnestiebetreffene muss also nicht fürchten, daß seine Erklärung wieder aufgerollt und auf die Richtigkeit hinsichtlich der schenkungsteuerlichen Behandlung einer Vermögensübertragung auf eine Stiftung überprüft wird.

## Fazit

Es besteht keine Möglichkeit für die Finanzverwaltung, abgegebene Amnestieerklärungen systematisch auf Schenkungssachverhalte zu durchsuchen. Fälle, in denen die Stiftung bereits vor 1993 und damit vor dem Amnestiezeitraum gegründet wurde, sind darüber hinaus von vornherein nicht betroffen. Letztendlich kann dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz allenfalls – dann aber auch für Amnestiebetreffene – eine Bedeutung für die Zukunft zugesprochen werden. Hier ist mit Vorsicht zu agieren, wenn das Vermögen der Stiftung nunmehr wieder nach Deutschland auf den Stifter übertragen werden soll. Wenn die Rechtsprechung durch den Bundesfinanzhof bestätigt werden sollte, muß in diesen Fällen eine Schenkungsteuerpflicht intensiv geprüft werden.

## Rechtssystematische und verfassungsrechtliche Überlegungen zur steuerlichen Behandlung der „Vorsorgeaufwendungen“ nach dem Alterseinkünftegesetz<sup>1</sup>

Rechtsanwalt und Steuerberater Andreas Jahn, Meyer-Köring von Danwitz Privat, Bonn<sup>2</sup>

### I. Vorbemerkung

Das Alterseinkünftegesetz hat mit Wirkung vom 1. 1. 2005 erhebliche Änderungen in der Behandlung von Aufwendungen für die Zukunftssicherung von Arbeitnehmern und Selbständigen einerseits und der Besteuerung von Rentenleistungen aus solcher Zukunftssicherung andererseits gebracht. Mit der Entscheidung des Gesetzgebers für das System der nachgelagerten Besteuerung von Renteneinkünften, die spätestens ab 2040 eine Besteuerung der Renteneinkünfte mit 100% des Jahresbetrages der Rente vorsieht, stellt sich die Frage, ob im Lichte der jüngsten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des BFH die Behandlung der Beiträge zu Versorgungswerken der Rechtsanwälte als „Vorsorgeaufwendungen“ und damit als Sonderausgaben noch zu rechtfertigen ist.

### II. Bisherige Rechtsprechung

Nach altem Recht gelten Beiträge zu den Versorgungswerken weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten, sondern als beschränkt abziehbare Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 10 Abs. 3 EStG (a. F.). Sie wurden gleich behandelt mit den Beiträgen zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie den gesetzlichen Rentenversicherungen an die Bundesagentur für Arbeit. Der steuerpflichtige Rechtsanwalt konnte die Summe dieser Vorsorgeaufwendungen nur im Rahmen der Höchst-

- 1 Der Beitrag gibt in etwa das Referat des Autors auf der Fachveranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht vom 5. 5. 2005 anlässlich des 56. Deutschen Anwaltstages 2005 in Dresden wieder.
- 2 Der Autor ist Partner der Sozietät Meyer – Köring von Danwitz Privat, Bonn.

## ► Beiträge

beiträge des § 10 Abs. 3 EStG abziehen. Dieser Abzug geschah jedoch nur, soweit ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte vorhanden war (§ 2 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Im Gegenzug erfolgte die Besteuerung der Einkünfte aus den Renten des Versorgungswerks nur in Höhe des Ertragsanteils, der sich aus der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 a EStG (a. F.) ermittelte. Nach dieser Vorschrift gehörten nur die Erträge des Rentenrechts, d. h. der in den Rentenzahlungen enthaltene Ertragsanteil der Rente zu den Einkünften im Sinne des § 22 EStG. Der übrigen Teil der Rentenzahlungen war folglich Rückzahlung des Rentenstamms, also der Substanz des Rentenrechts und damit steuerlich unbeachtlich; die Rückzahlung der Substanz des Rentenrechts erfüllte somit keinen Einkünftetatbestand.

Bislang hat der Bundesfinanzhof<sup>3</sup> entschieden, daß Pflichtbeiträge von Angehörigen freier Berufe zu den Versorgungswerken ihrer jeweiligen Kammer nicht als Betriebsausgaben, sondern als Sonderausgaben und auch nur teilweise im Rahmen der Höchstbeträge abziehbar sind. Zur Begründung führt der BFH an, daß die Systematik des Einkommensteuerrechts es verbiete, Vorsorgeaufwendungen als Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben/Werbungskosten) einzustufen. Vorsorgeaufwendungen sind nach der Auffassung des BFH keine Aufwendungen der Einkommenserzielung, sondern Aufwendungen der Einkommensverwendung und damit im Grundsatz steuerlich unbeachtlich. Der BFH führt aus, Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung [oder zu den Versorgungswerken] unterschieden sich insoweit nicht von anderen Aufwendungen zum Erwerb einer Kapitalanlage.

### **Besondere gesetzgeberische Wohltat**

In gleicher Weise entschied der BFH mit Urteil vom 11. 12. 2002<sup>4</sup>, der beschränkte Abzug von Vorsorgeaufwendungen gemäß § 10 Abs. 3 EStG sei nicht verfassungswidrig. Denn diese Aufwendungen dienten nicht der aktuellen Existenzsicherung, sondern der Vorsorge für künftige Zeiten und seien nach ihrer Art als Rücklagen und Sparleistungen zu qualifizieren. Der Gesetzgeber sei aber nicht gezwungen, Vorsorgeaufwendungen genauso zum Abzug zuzulassen wie Erwerbsaufwendungen. Wenn der Gesetzgeber dennoch Beiträge zur Zukunftssicherung in dem so verstandenen Sinn teilweise (im Rahmen der Höchstbeträge) zum Abzug zuläßt, so kann dies aus der Sicht des BFH nur eine besondere gesetzgeberische Wohltat sein.

Aus der rechtssystematischen Betrachtung des BFH ist diese Auffassung auch schlüssig. Denn ähnlich den Zuflüssen aus einer sonstigen Kapitalanlage wurden bis 2004 Rückzahlungen aus der Substanz der Kapitalanlage keinem Einkünftetatbestand unterworfen und nur die Erträge besteuert. Unter der Geltung des alten § 22 wurden Renten aus Versorgungswerken genau nach diesem Schema be-

steuert. Dann aber war die Auffassung des BFH systematisch korrekt, die Beiträge zu den Versorgungswerken nicht als Aufwendungen der Einkommenserzielung anzusehen, sondern als Maßnahmen der Einkommensverwendung in Form einer „besonders gearteten und besonders gesicherten Sparleistung“.<sup>5</sup>

Sparleistungen sind aber nach geltendem Einkommensteuerrecht nicht abziehbar und auch von der Steuer nicht freizustellen.

### **III. Verfassungsrechtliche Vorgabe zur Vermeidung der Gefahr der Doppelbesteuerung**

Der Kläger des zuletzt genannten BFH-Verfahrens befürchtete allerdings im Rahmen einer durch die Rentensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>6</sup> den Übergang zu einer nachgelagerten Versteuerung und damit die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Der BFH wies diese Bedenken mit folgendem Zitat zurück:

*„Nach dem Auftrag des Bundesverfassungsgerichts (Urteil des BVerfG vom 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, Leitsatz 3, BStBl. II 2002, 618) hat der Gesetzgeber die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, daß eine doppelte Besteuerung vermieden wird. Dementsprechend wird der Gesetzgeber auch dafür zu sorgen haben, daß bei der Besteuerung der zukünftigen Rentenleistungen aus dem Versorgungswerk der Rechtsanwälte berücksichtigt wird, daß der Kläger seine Ansparleistungen teilweise aus versteuertem Einkommen erbracht hat.“*

In der Rentensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts findet sich in der Tat die klare Anweisung an den Gesetzgeber, bei Neuregelung der Besteuerung von Renten, geschehen durch das Alterseinkünftegesetz, eine Doppelbesteuerung „in jedem Fall“ zu vermeiden. Wörtlich heißt es:

*„In jedem Fall sind die Besteuerungen von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, daß eine doppelte Besteuerung vermieden wird. ... Im übrigen ist ... ein weiter gesetzgeberischer Entscheidungsraum eröffnet.“*

Damit ist klargestellt, daß „in jedem Fall“ eine Besteuerung von Alterseinkünften nur dann zulässig ist, soweit sie nicht durch Beiträge aus versteuertem Einkommen eingebracht wurden. Mit dem Nachsatz „Im übrigen ...“ gibt das Bundesverfassungsgericht zu verstehen, daß die Art der

3 U. a. in der Entscheidung vom 17. 3. 2004, BFH/NV 2004, S. 1245.

4 BFH v. 11. 12. 2002 – XI R 17/00 – BStBl. 2003 II, S. 650.

5 BFH aaO.

6 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99 – BStBl. II 2002, S. 618.

technischen Umsetzung, ob durch vor- oder nachgelagerte Versteuerung oder andere Modelle, dem Gesetzgeber überlassen bleibt.

#### IV. Erfüllung der verfassungsrechtlichen Vorgabe durch das Alterseinkünftegesetz

§ 22 Nr. 1 Satz 3 a, aa EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes sieht den Übergang zur nachgelagerten Besteuerung vor. Ab 2005 sind 50% des Jahresbetrags der Rente steuerfrei. Dieser Prozentsatz steigt bis ins Jahr 2040 in Stufen auf 100% der Rente. Während der Übergangsphase wird zudem der das Existenzminimum sichernde Grundfreibetrag in den steuerfreien Teil der Rente gelegt. Die Beitragszahlungen selbst bleiben „Sonderausgaben“ im Sinne des § 10 EStG. Von dieser Behandlung ausgenommen bleiben vor dem 1. 1. 2005 rechtswirksam abgeschlossene Kapitallebensversicherungen, die einer Besteuerung wie bisher nur in Höhe des Ertragsanteils laut Tabelle unterliegen, wobei diese Tabellenwerte noch einmal deutlich abgesenkt worden sind.

##### Beitragszahlungen noch Vorsorgeaufwendungen?

Hält man sich diese gesetzliche Regelung vor Augen, fragt sich zunächst, ob die Beitragszahlungen zum Versorgungswerk im Lichte des Alterseinkünftegesetzes überhaupt noch „Vorsorgeaufwendungen“ im Rechtssinn sein können. Die Beiträge dienen nach wie vor der Versorgung in der Zukunft. Sind sie aber tatsächlich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten?

Die Beiträge wären nur dann in der Definition des BFH „Sparleistungen“, wenn sie in der Substanz nicht der Einkünfteerzielung dienen. Das ist dann der Fall, wenn die Rückzahlung der Substanz als bloße Kapitalrückzahlung steuerfrei bleibt. Dann nämlich sind die Beiträge tatsächlich Einkommensverwendung. Dann aber darf auch nur der Ertragsanteil der Rente besteuert werden.

Das Alterseinkünftegesetz hingegen besteuert stufenweise auch die – in diesem Sinne – ausgekehrte Substanz des angesparten Kapitals. Außerdem qualifiziert das Alterseinkünftegesetz schon nach seinem Titel die zukünftigen Rentenleistungen als „Einkünfte“, wohingegen der bisherige § 22 EStG lediglich die Erträge als Einkünfte bezeichnet hatte.

##### Beitragszahlung als vorverlagerte Aufwendungen: Werbungskosten

In einer rechtssystematisch korrekten Betrachtung können dann unter der Systematik des Alterseinkünftegesetzes die Beitragsleistungen keine steuerlich unbeachtlichen Privatausgaben mehr sein. Denn es werden keine Vorsorgeanwartschaften mehr vom Steuerpflichtigen erworben, die nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtig sind. Vielmehr handelt es

sich um vorverlagerte Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Genau das aber ist die Definition der Werbungskosten des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Eine rechtssystematisch korrekte Betrachtung müßte die Beitragszahlungen demnach als vorweggenommene Werbungskosten qualifizieren. Genauer gesagt handelt es sich dann bei den Beitragszahlungen zu den Versorgungswerken um negative sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG. Werbungskosten müßten demnach aus ihrer Natur heraus unbegrenzt abziehbar sein. Solange jedoch stufenweise zu einer vollständigen Rentenbesteuerung übergegangen wird, läßt sich der beschränkte Werbungskostenabzug analog der zukünftigen Quote des steuerpflichtigen Rentenanteils begründen.

Die Idee ist so neu nicht. Bereits § 9 EStG des Karlsruher Entwurfs („Kirchhoff-Entwurf“) sah vor, Beiträge des Steuerpflichtigen zu seiner Zukunftssicherung kraft gesetzlicher Fiktion als Erwerbsausgaben zu behandeln. Diese rechtssystematisch zutreffende Sicht deckt sich auch mit der Stellungnahme der BRAK 10/2004 vom März 2004.

Aber auch außerhalb dieser rechtssystematischen Bedenken setzt sich die Umsetzung des Alterseinkünftegesetzes in Widersprüche zu Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, beispielsweise zu den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 25. 9. 1992, BStBl. 1993 II, S. 413 („Existenzminimum“). Der Widerspruch begründet sich in diesem Fall mit der Einbeziehung des Grundfreibetrages in den steuerlichen Rentenzufluß. Dies führt zur Einbeziehung des steuerlich abzuschirmenden Existenzminimums in die Besteuerung. Denn abzuschirmen ist ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrages von den „Einkünften“ des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum.

Nicht in die Berücksichtigung des Grundfreibetrages fallen grundsätzlich steuerrechtlich irrelevante Tatbestände, beispielsweise steuerlich unbeachtliche Kapitalrückzahlungen aus privaten Kapitalanlagen. Wenn aber die ab 2005 jährlich abnehmende Steuerfreistellung des Jahresbetrages der Renten den Umstand berücksichtigen soll, daß die Renten bislang zum Teil aus versteuertem Einkommen finanziert worden sind, so berücksichtigt dieser Prozentsatz der Steuerfreistellung die „gedachte Kapitalrückzahlung“ im Sinne der vorzitierten BFH-Rechtsprechung. Dann aber verbietet es sich, den Grundfreibetrag hiervon ebenfalls abgedeckt zu sehen. Der Grundfreibetrag muß vielmehr im steuerpflichtigen Teil der Rente Berücksichtigung finden.

##### Keine Vermeidung der Doppelbesteuerung

Daneben treten einige Widersprüche zur Rentensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>7</sup> auf. Zur Erinnerung: „In jedem Fall“ muß eine doppelte Besteuerung

7 Siehe FN 6.

## ► Beiträge

vermieden werden. Das aber gelingt mit dem Alterseinkünftegesetz in der heute vorliegenden Form nicht.

Bereits der nur beschränkt zulässige Vorsorgeaufwendungsabzug führt zu einer pauschalierten Inkongruenz zwischen dem Grad der Steuerbefreiung in der Ansparphase und der nachgelagerten Versteuerung im Rentenfall. Es besteht hiermit die stete Gefahr einer Doppelbesteuerung, so daß jeder Steuerpflichtige im Zweifel auf 30 und mehr Jahre zurück errechnen müßte, inwieweit seine bisherigen Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen aufgebracht wurden, um diese Zahl ins Verhältnis zu setzen mit dem Grad der prozentualen Steuerbefreiung. Dem Steuerpflichtigen wird dieser Nachweis nicht mehr möglich sein. Der Gesetzgeber hat deshalb wohl sehenden Auges die Gefahr der Doppelbesteuerung in Kauf genommen.

Aber auch bereits die Behandlung der Beiträge als Vorsorgeaufwendungen selbst führt in bestimmten Konstellationen zwingend zu einer Doppelbesteuerung. In den Fällen eines negativen Gesamtbetrags der Einkünfte kann eine Doppelbesteuerung nicht vermieden werden. Denn gemäß § 2 Abs. 4 Satz 1 EStG sind Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben erst nach einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte zu berücksichtigen. Weil § 10 d EStG aber nicht auf das so ermittelte Einkommen, sondern den Gesamtbetrag der Einkünfte abstellt, ist ein durch Vorsorgeaufwendungen über einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hinausgehendes negatives Einkommen nicht rück- und vortragsfähig. Die an sich vorgesehene Steuerbefreiung kann deshalb in Verlustjahren nicht greifen und sie kann auch weder zurückgetragen noch in den Folgejahren wieder aufgeholt werden. Beiträge zu den Versorgungswerken in Verlustjahren mit negativem Gesamtbetrag der Einkünfte sind deshalb zwingend aus versteuertem Einkommen erbracht. Da diese Umstände bei der Besteuerung der Rentenzahlungen im Wege der nachgelagerten Besteuerung keine Berücksichtigung finden, führt dies zwingend zu einer Doppelbesteuerung.

Ein weiterer Widerspruch zur Rentensteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich durch die Erfassung von Beitragsleistungen vor 2005 in die pauschalierte nachgelagerte Besteuerung ab 2005. Denn wenn die damaligen Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG bereits durch Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Risikolebens- oder Haftpflichtversicherung verbraucht waren, konnten Rentenversicherungsbeiträge zwangsläufig nur noch aus versteuertem Einkommen erbracht werden, im Zweifel in voller Höhe. Selbst wenn man dieser Argumentation entgegenhielte, es käme nur auf die Verrechnungsreihenfolge an, wonach ja denkbar der Höchstbetrag zunächst auf die Rentenversicherungsbeiträge und danach erst auf andere Versicherungsbeiträge zu verrechnen wäre, so ist auch dies nur ein Scheinargument. Denn zum einen hat der Gesetzgeber eine

Verrechnungsreihenfolge nicht angeordnet, zum anderen ergibt sich ein Überhang von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der geringen Höchstbeträge in nahezu jedem Fall, so daß auch in nahezu jedem Fall die Beiträge zum Versorgungswerk ganz oder teilweise aus versteuertem Einkommen erbracht wurden. Auch dies führt zu einer Doppelbesteuerung und der Gesetzgeber hat diese Problematik ganz bewußt in Kauf genommen.

Der gesetzgeberische Auftrag des Bundesverfassungsgerichts ist bei dieser rechtssystematischen und verfassungsrechtlichen Betrachtung nicht erfüllt worden.

### **Lösungsmöglichkeiten nach dem Karlsruher Entwurf**

Wie aber sehen Lösungsmöglichkeiten aus? Der Karlsruher Entwurf hat die systematisch zutreffende Lösung bereits vorgegeben. Werden Beiträge zur Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen als Werbungskosten oder in der Terminologie des Karlsruher Entwurfs als Erwerbsaufwendungen behandelt, ergeben sich auch in Verlustjahren bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte keine Doppelbesteuerungsproblematiken; die Erwerbsaufwendungen wären dann automatisch vor- und rücktragsfähig. Es fehlt dann allerdings noch ein Instrumentarium, um den Gleichlauf der quotalen Steuerbefreiung in der Ansparphase mit der quotalen nachgelagerten Besteuerung herzustellen. Anregungen, wie der Gesetzgeber diese Problematik technisch lösen könnte, hat das Bundesverfassungsgericht im Schlussabsatz der Rentensteuerentscheidung angedeutet. Die zum Teil auch vertretene Auffassung, die Lösung solle über eine Gleichstellung der aus versteuertem Einkommen aufgebrachten Renten aus berufsständigen Versorgungswerken mit Kapitallebensversicherungen im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 a, bb EStG erfolgen, erscheint nur partiell zutreffend oder praktikabel. Das kann ein richtiger Lösungsansatz sein für überobligatorische Beitragsleistungen über die 10/10-Pflichtbeitragsgrenze hinaus (so auch vorgesehen auf Antrag über die Öffnungsklausel) und für vor dem 1. 1. 2005 aufgewendete Beitragsleistungen. Wollte man hingegen die gesamten Beiträge zum Versorgungswerk unter diese Vorschrift fassen, ließe sich das rechtssystematisch mit anderen Rentensystemen kaum in Einklang bringen und führte im übrigen zu dem systematischen Bruch, daß dann wiederum die Beitragsleistungen nicht Werbungskosten, sondern allenfalls beschränkt abziehbare Vorsorgeaufwendungen im Sinne einer gesetzgeberischen Wohltat sein könnten. Eine Lösung über § 22 Nr. 1 Satz 3 a, bb EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes könnte also nur für bestimmte Rentenbestandteile herangezogen werden.

## **V. Fazit**

Dem Gesetzgeber ist es nicht gelungen, mit dem Alterseinkünftegesetz die Vorgaben der Rentensteuerentscheidung

des Bundesverfassungsgerichts umzusetzen. Die rechtssystematisch unzutreffende Einordnung der Beitragsleistung zu den Versorgungswerken als Vorsorgeaufwendung im Sinne des § 10 EStG führt in einer unübersehbaren Vielzahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung. Denn die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen ist nicht so aufeinander abgestimmt, daß eine doppelte Besteuerung vermieden wird. Zudem ergibt sich ein Widerspruch zur vom Bundesverfassungsgericht geforderten Abschirmung des zur Sicherung des Existenzminimums erforderlichen Betrags der Einkünfte und der jetzt vorgesehenen Einbeziehung des Grundfreibetrags in den steuerfreien Teil der Rentenleistungen.

Solange diese verfassungsrechtlichen und rechtssystematischen Bedenken nicht ausgeräumt sind, kann dem Steuerpflichtigen nur nahegelegt werden, alle offenen Einkommensteuerveranlagungen durch Einlegung von Rechtsmitteln offenzuhalten. Dies kann u.a. geschehen unter Hinweis auf das bereits anhängige Klageverfahren vor dem Finanzgericht Münster (Az. 14 K 608/05 E). Dort wehrt sich ein Arbeitnehmer gegen seinen Steuerbescheid aus dem Jahr 2003. Er wendet ein, seine gesetzlichen Rentenbeiträge seien nur begrenzt anerkannt, obwohl er später die gesetzliche Rente voll versteuern müßte.

Es ist damit zu rechnen, daß zukünftig ungezählte Einspruchs- und Klageverfahren die Finanzämter und Finanzgerichte überschwemmen werden.

Meldungen ◀◀

## Liechtenstein

### Neue Regierung im Amt

Am Donnerstag, 21. April 2005, wurde die neue Regierung vereidigt. Regierungschef Otmar Hasler legte auf Schloß Vaduz den Diensteid in die Hände des Erbprinzen ab. Der Regierungschef vereidigte dann die Mitglieder der Regierung sowie deren Stellvertreterinnen und Stellvertreter und überreichte ihnen die Ernennungsdekrete des Erbprinzen. Im Anschluß an die Vereidigung fand die erste Regierungssitzung der neu gewählten Regierung statt, an welcher traditionsgemäß der Ressortplan genehmigt, die Geschäfte auf die einzelnen Regierungsmitglieder verteilt und die Mitarbeiter der Regierung, die Sekretariatsmitarbeiterinnen sowie die Räumlichkeiten zugeteilt wurden.

Gemäß dem neuen Ressortplan werden die ressortmäßig zu behandelnden Geschäfte auf 15 Ressorts ver-

teilt. Die Regierung hat in ihrer ersten Sitzung die Ressorts wie folgt auf die einzelnen Regierungsmitglieder verteilt: Regierungschef Otmar Hasler: Präsidium; Finanzen; Bauwesen. Regierungschef-Stellvertreter Klaus Tschüscher: Wirtschaft; Justiz; Sport; Regierungsrätin Rita Kieberbeck: Äußeres; Kultur; Familie und Chancengleichheit; Regierungsrat Hugo Quaderer: Bildung; Soziales; Umwelt, Raum, Land- und Waldwirtschaft sowie Regierungsrat Martin Meyer: Inneres; Gesundheit; Verkehr und Kommunikation.

*(Presse- und Informationsamt der Regierung, Pressemeldung vom 21. 4. 2005)*

## Belgien

### Steueramnestie in Belgien erfolgreich

Die von der Regierung *Verhofstadt* beschlossene Steueramnestie hat dem belgischen Staat Zusatzerlöse in Höhe von 496 Mio. EUR beschert. Der Grund für die „einmalig befreiende Anzeige“, wie das Vorhaben offiziell genannt wurde, lag einerseits in der Tatsache, daß viele Belgier ihre Vermögenswerte im Ausland angelegt haben, andererseits in der grenzüberschreitenden Zinsbesteuerung, die vor der Türe steht. Regierung und Parlament beschlossen deshalb, den Steuersündern die Möglichkeit zu geben, im Ausland angelegte Vermögen bei einer Geldstrafe von 9 % legalisieren zu lassen. Wer die Grau- und Schwarzgelder in die europäische Wirtschaft steckte, kam mit einem Tarif von 6% davon.

Von den geschätzten Auslandsguthaben der Belgier in Höhe von ca. 160 Mrd. EUR seien ca. 15 Mrd. repatriert worden, gut 5,7 Mrd. EUR seien offiziell deklariert worden, so Finanzminister *Didier Reynders*. So habe die Steueramnestie dem BIP geholfen, andererseits habe sich der private Konsum erhöht. *Reynders* wollte keine Auskunft darüber geben, aus welchen Ländern die Schwarzgelder wieder zurückgeflossen seien. Ein großer Teil stamme aus „einem kleinen Land südöstlich von Belgien“.

*(NZZ vom 19./20. 2. 2005)*

# Veranstaltungen

## Steueranwaltstag 2005 in Berlin, 4. – 5. 11. 2005

### Freitag, 4. 11. 2005

9:00 – 10:00	Die geplante Prozeßrechtsreform im Steuerrecht	Jürgen Brandt, Richter am Bundesfinanzhof, Präsident Dt. Finanzgerichtstag
10:00 – 11:00	Wo sind die Grenzen des verfassungsrechtlich gesicherten Rechtsschutzes?	Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, Universität Tübingen
11:00 – 11:15	Pause	
11:15 – 12:00	Verdeckte Gewinnausschüttung bei AG, Körperschaften öffentlichen Rechts und Vereinen	Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR, Streck Mack Schwedhelm, Köln
12:00 – 12:45	Die richtige steuerliche Gestaltung des Gesellschaftsvertrags der GmbH & Co. KG	Dr. Eckhard Wälzholz, Notar, Füssen
12:45 – 13:45	Pause	
13:45 – 14:30	Praxisrelevante EuGH-Rechtsprechung und Vertragsverletzungsverfahren zu den direkten Steuern	Dr. Dieter Kischel, Europäische Kommission
14:30 – 15:15	Die Bedeutung des Europarechts in der Beratungspraxis – Wie können Verstöße gegen das Europarecht geltend gemacht werden?	Dr. Otmar Thömmes, Deloitte & Touche GmbH, Frankfurt/M.
15:15 – 15:30	Pause	
15:30 – 17:30	Nießbrauch/Renten/Dauernde Last – Ertragsteuerliche und schenkungsteuerliche Behandlung	Dr. Matthias Söffing, Söffing & Partner, Düsseldorf und Dr. Heinrich Hübner, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hübner & Partner, Reutlingen
17:30	Mitgliederversammlung	

### Samstag, 5. 11. 2005

9:30 – 10:15	Aktuelle Fragen des Umsatzsteuerrechts	Ministerialdirigent Werner Widmann, Abteilungsleiter Steuern, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz
10:15 – 11:00	Gesellschafterfremdfinanzierung im Lichte des § 8 a KStG (Probleme und Lösungen)	Prof. Dr. Ulrich Prinz, RA/FAStR, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
11:00 – 11:15	Pause	
11:15 – 12:00	Neue Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerfahndung – der gläserne Europäer?	Wolfgang Lübke, Regierungsdirektor, Finanzamt für Fahndung und Strafsachen, Berlin
12:00 – 12:45	Auslandsgesellschaften – Ein rotes Tuch für den deutschen Fiskus?	Ursula Tipp, Rechtsanwältin, William Fry, Dublin

## Fachveranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht am 5. 5. 2005 anlässlich des 56. Deutschen Anwaltstages in Dresden

Gut 50 Teilnehmer fanden sich im Internationalen Congress Center Dresden zur Fachveranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht ein. Die richtete sich an Berater und zu Beratende gleichzeitig. **Alterseinkünftegesetz – steuerliche Folgen für die Anwaltschaft** unter der Moderation von RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, Vorsitzender des Geschäftsführenden Ausschusses der ArGe Steuerrecht im DAV, geriet durch die Vorträge von RA Dr. Uwe Langohr-Plato, Geschäftsführer der Gerling-Pensionsmanagement GmbH, Köln, RA Jürgen Eckhardt, Vorsitzender des Versorgungswerks der Rechtsanwälte in Baden – Württemberg, Stuttgart und RA/StB Andreas Jahn, Mitglied des Geschäftsführenden Ausschusses der ArGe Steuerrecht im DAV, Bonn zu einer lebhaften Darstellung des weithin ungeliebten Themas. Während die erstgenannten Referenten anschaulich die ak-

tuelle rechtliche Situation und sich daraus ergebende Perspektiven in ihrer praktischen Auswirkung beleuchteten, nahm Andreas Jahn eingehender die gegen die bestehende gesetzliche Regelung längst erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken in den Blick.

Nach zwei Stunden endete damit eine umfassende Vorstellung der mit dem Alterseinkünftegesetz noch lange nicht abgeschlossenen Diskussion versicherungsmathematischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Überlegungen zur steuerlichen Behandlung von „Vorsorgeaufwendungen“. Der Beitrag des Kollegen Jahn findet sich in diesem Heft (s. S. 41).

Kirsten Bäumel-Ianniello (KBI)

### 32. DACH-Tagung, 19. bis 21. Mai 2005, Hotel Marriott, Zürich

Zuletzt im **steueranwaltsmagazin** 2004, 123f. hatten wir über die Herbsttagung der deutschsprachigen Anwaltsvereinigung DACH in Budapest berichtet. Die vier „Kernländer“ Deutschland, Österreich, Liechtenstein und die Schweiz bildeten seit der Gründung im Jahr 1989 die „Deutsch-Österreichisch-Schweizerisch-Liechtensteinische Anwaltsvereinigung“, die seit einigen Jahren als „Europäische Anwaltsvereinigung“ firmiert.

Sieben Referenten aus ganz Europa nahmen sich dieses Mal des Themas „Sicherung von Forderungen“ an, das insbesondere die Aspekte Garantie, Bürgschaft, Eigentumsvorbehalt und Bauhandwerkerpfandrecht umfaßte. Dem Eingangreferat von Frau lic.jur. Brigitte Umbach-Spahn (Zürich) folgte Dr. Max Wieland (München) sowie Dr. Lothar Giesinger (Feldkirch) für Österreich. Dr. Jörg Oliver Helfrich (Madrid) ergänzte die Thematik nach spanischem Recht, gefolgt von Frau Birgitt de Boer-Kühn (Amsterdam) mit dem Überblick über das niederländische Recht. Am zweiten Arbeitstag folgten Avv. Susanne Hein (Mailand) mit dem italienischen und Dr. Andrzej Kubas (Krakau) mit dem polnischen Recht.

Schuldrechtliche oder dingliche Sicherheiten sind in allen besprochenen Jurisdiktionen in vielfältigster Form verbreitet: Dazu zählen akzessorische Sicherheiten, die Bürgschaft und das Pfandrecht an beweglichen Gegenständen, Rechten und Forderungen, die Hypothek, ferner die Hinterlegung von Geld, der Schuldbeitritt oder die Garantie. Schließlich kommen die nicht-akzessorischen Sicherheiten

hinzu, die Grundschild, die Sicherungsübereignung von beweglichen Sachen, die Sicherungsabtretung von Forderungen und Rechten, jeweils in Verbindung mit einer Sicherungsabrede. Selbst wenn in manchen Rechtsordnungen die vorhandenen Sicherungsinstrumente ähnlich ausgestaltet sind, bedeutet dies letztlich in der Praxis nicht allzuviel: So sieht bspw. das polnische Recht die Sicherungsübereignung von Sachen an Banken vor, die Übereignung von Grundstücken ist eher strittig. Letztlich bestehen europarechtliche Umsetzungsdefizite, da bisher lediglich in Polen zugelassene Banken Sicherungsrechte entgegennehmen dürfen.

Register, etwa zur Registrierung des Eigentumsvorbehalts, haben ebenfalls ihre Tücken: Diese beginnen bereits bei der Zuständigkeit. Je nach Rechtsordnung ist das Register des Wohnorts des Käufers zuständig oder der Bestimmungsort des Liefergegenstandes, etwa die Zweigniederlassung des Käufers. Ein besonders plastisches Beispiel bietet die Schweiz: Übergangsweise bleibt internationalrechtlich bspw. ein im Ausland vereinbarter Eigentumsvorbehalt, der den schweizerischen Anforderungen mangels Registereintragung nicht genügt, drei Monate gültig, bietet aber keinen Schutz im schweizerischen Käuferkonkurs. Ähnlich problematisch das italienische Recht: Dort muß der an sich publizitätsfeindliche Kaufvertrag mit einem *data certa*, einem „sicheren“ Datum, versehen sein, um überhaupt Beweiskraft zu entfalten.

## ► Veranstaltungen

Zurück zu den Wurzeln des internationalen Handelsverkehrs: Nach altrömischem Recht haftet der Schuldner für seine Verbindlichkeit in erster Linie mit seiner Person. Erbrachte er den Schuldbetrag nicht, so drohte ihm ursprünglich der Verkauf in die Sklaverei, so die Referentin *Birgitt de Boer-Kühn*. Die „Begrenzung“ der Haftung auf das Vermögen des Schuldners ist in dieser Beziehung ein großer Fortschritt.

Die in Zürich stattfindende *Mitgliederversammlung* genehmigte die Jahresrechnung für das Jahr 2004 und präsentierte den Tagungsort der nächsten Tagung. Ein Teil der Diskussion drehte sich um die sinnvolle Weitergabe der Tagungsreferate an die Tagungsteilnehmer und an die übrigen Mitglieder. Gedruckte Tagungsbände stehen heutzutage immer in Konkurrenz mit den Medien CD-ROM und der eigenen Website (DACH-RA.de). Die Mitgliederversammlung beschloß jedoch, die Tagungsreferate dieser Tagung wieder in einem Tagungsband zusammenzufassen, der in der DACH-Schriftenreihe erscheinen wird. Wichtigster Punkt der Mitgliederversammlung war jedoch der Generationenwechsel im Präsidentenamt von *Dr. Peter Wieland* (Präsident seit 2000) zu *Dr. Peter Zimmermann* (Hölters & Elsing, Düsseldorf). Nachfolger des ebenfalls ausscheidenden Schatzmeisters *Dr. Norbert Seeger* (Vaduz, Schatzmeister seit der Gründung 1989) wurde der liechtensteinische Kollege *Dr. Alexander Ospelt*. Die Vizepräsidentin *Dr. Susanne Hüppi* (Zürich) und der Schriftführer *Dr. Hubert Kinz* (Bregenz) wurden einstimmig wiedergewählt. Die Mitgliederversammlung dankte schließlich dem langjährigen Vizepräsidenten *Dr. Max P. Oesch* (Zürich) für seine grundlegende Aufbauarbeit.

Wer verbindet übrigens die Weltstadt Zürich mit dem tropischen Regenwald? Die Teilnehmer der DACH-Tagung waren vom abendlichen Besichtigungsprogramm genauso überrascht – dazu an dieser Stelle ein kurzer Ausflug in eine andere Welt: „Moderne Zoos sehen sich als Naturschutzzentren und haben gemeinsam eine Welt-Zoo-Naturschutzstrategie formuliert, die von der Internationalen Naturschutz-Union IUCN mitgetragen wird. Die vom Zoo Zürich im Jahre 1992 formulierte Strategie stützt sich darauf und wird den Zoo Zürich zu einem der modernsten Zoos der Welt führen. Kernstück ist der *Masoala Regenwald*. (...) Der Zoo zeigt Ihnen die Ursachen für das Verschwinden der Wälder, aber auch Projekte, die mithelfen, den Wald zu erhalten. (...) Mit dem Masoala-Regenwald-Projekt will der Zoo Zürich erreichen, dass wir den Regenwald auch weit ab von Madagaskar erleben und begreifen können. Der Zoo möchte die Besucher mit dieser Tropenanlage beeindrucken und dazu motivieren, einen Beitrag für die Erhaltung des Regenwaldes auf Madagaskar zu leisten.“ ([www.zoo.ch/Masoala](http://www.zoo.ch/Masoala)).

*Die diesjährige Herbst-Tagung findet vom 29. September bis 1. Oktober 2005 in Düsseldorf statt. Auch Nichtmitglieder sind willkommen und melden sich bitte bei der Mitgliederverwaltung der DACH, Frau Rechtsanwältin Dr. Susanne Hüppi, Klosbachstraße 110, CH-8030 Zürich, telefonisch unter +41-1-252 66 88 oder per Fax +41-1-252 63 90.*

*Jürgen Wagner, Rechtsanwalt  
Konstanz/Zürich/Vaduz*

Meldungen ◀◀

### Schweiz

#### Erfolg in der Bekämpfung der Geldwäscherei

Nach der Beobachtung der Meldestelle des Bundes ging die Zahl der Verdachtsmeldungen in der Schweiz im Jahr 2004 deutlich zurück. Das Geldwäschereigesetz (GwG) entfalte zunehmende präventive Wirkung, so *Judith Voney*, Leiterin der Meldestelle für Geldwäscherei im Bundesamt für Polizei (fedpol). Die Zahl der Verdachtsmeldungen ging im Jahr 2004 um 42 oder knapp 5% auf 821 zurück. Erstmals seit 2001 nahm die Summe der von den Verdachtsmeldungen betroffenen Vermögenswerte wieder zu, und zwar um 25,3% auf 772 Mio. CHF. Vom Inkrafttreten des

GwG am 1. 4. 1998 bis Ende 2004 erhielt die Meldestelle 3.493 Verdachtsmeldungen, von denen 78% an die Strafverfolgungsbehörden weitergeleitet wurden. Bei den 1.311 erledigten Meldungen kam es nur in 49 Fällen zu einem Urteil. Die sind 1,8% der weitergeleiteten und 3,7% der erledigten Fälle. In anderen Fällen wurde das Strafverfahren entweder eingestellt, nach Vorermittlungen erst gar nicht eröffnet oder ruht wegen paralleler Verfahren im Ausland.

*(NZZ vom 16./17. 4. 2005)*

### Stollfuß, Steuerberater-Handbuch und *electronica.handbuch*

13. Auflage (Sonderausgabe) 2005 mit CD-ROM, 2 400 Seiten, 115 Euro

Liebe Informatiker von Stollfuß *electronica*, um eine Software zu installieren, sollte man heute keinen Systemneustart mehr brauchen. Auch wollen wir nicht genervt werden, daß der Internet-Explorer nicht der Standard-Browser ist. Das muß nicht sein, wie es doch schöne Konkurrenzprodukte zeigen. Und: warum kann man im Text der CD manche Links anklicken, manche nicht? Warum sind die Formatierungen für Fußnoten nicht einheitlich? Also gut, nach ein paar Abzügen in der B-Note schauen wir uns den Inhalt an. Wie versprochen, findet sich der gesamte Inhalt des Handbuchs nebst Fundstellen aus dem BStBl. Praxisnähe und Aktualität sind versprochen und werden auch gehalten. Positiv fällt das hauptsächlich durch

Prof. Lück von der TU München verfaßte Kapitel über die Rechnungslegung ins Auge, die auch eine tabellarische Übersicht der verschiedenen Rechnungslegungsstandards bietet. Die Kapitel über die einzelnen Steuerarten sind umfangreich genug, die wesentlichen praxisrelevanten Fragestellungen abzudecken. Auf Verständlichkeit wurde deutlich Wert gelegt, was sich auch in den Diagrammen und Beispielen fortsetzt. Mit der für ein Handbuch notwendigen Übersichtlichkeit verbunden ist eine vorbildliche Tiefe, die auch bei Detailproblemen Hilfe bietet. Die A-Note reißt es also heraus: das Stollfuß Steuerberater-Handbuch mit CD-ROM können wir als aktuelles Nachschlagewerk empfehlen.

*Rüdiger Bock (RB)*

### Steuer-Ratgeber 2005

Stollfuß Verlag, 32. Auflage (2005), 528 Seiten mit CD-ROM, 36,80 Euro

Der Steuer-Ratgeber, zusammengestellt von Mitarbeitern aus Finanzministerien, dem Bundesamt für Finanzen und dem Bundesrechnungshof, ist zum einen Gesetzessammlung (200 Seiten), zum anderen enthält er ein alphabetisches Nachschlagewerk. Mit diesem „Steuerrechts-ABC“, das an Aktualität, Verständlichkeit und Vertiefungshinweisen vorbildlich ist, dürfte sich der Ratgeber eher an Firmen- und Privatkunden richten, die ein Detail verstehen oder nachschlagen wollen, als an die steuerberatende Klientel. Die einzelnen Artikel benennen erfreulicherweise Gesetzesänderungen und einige Fundstellen. Um sie als Arbeitsmittel zu benutzen, fallen sie aber oft zu knapp aus. Systemimmanent ist dem ABC das Problem, das richtige Stichwort zu finden. Eine Übersicht mit Verweisen hilft zwar möglicherweise weiter, eine systematische Darstellung ersetzt sie aber nicht.

Auf der CD-ROM finden sich einige Berechnungshilfen, die gerade für Arbeitgeber nützlich sind. So lassen sich ausführliche Gehaltsberechnungen und Belastungsrechnungen

zuverlässig und mit geringem Aufwand durchführen. Auch für Arbeitnehmer sehr interessant ist die Möglichkeit, Veränderungen beispielsweise im Bruttogehalt oder bei der Krankenkasse zu berechnen. Nachdem die gesetzlichen Einkommensteuer-Tabellen seit 2001 weggefallen sind, können die beiliegenden Tabellen praktische Hilfestellung leisten.

Etwas erstaunlich ist der im PDF-Format beiliegende Ratgeber. Auf immerhin 150 Seiten wird systematisch, ausführlich und anschaulich das Einkommen- und Lohnsteuerrecht und das zugehörige Sozialversicherungsrecht auf Stand November 2004 erläutert. Es ist etwas unbefriedigend, daß man sich das Dokument, wenn man es nicht nur am Bildschirm lesen mag, ausdrucken muß. Während man also inhaltlich an dem Steuer-Ratgeber kaum etwas aussetzen kann, ist die konzeptionelle Einbindung nicht befriedigend gelungen.

*Rüdiger Bock (RB)*

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

Stollfuß Verlag:

**Steuer-Ratgeber 2005,**

32. Auflage (2005), 528 Seiten mit CD-ROM

Über 500 Seiten praktischer Ratgeber, eher eine Arbeitshilfe. Zusammengestellt von Mitarbeitern aus Finanzministerien, dem Bundesamt für Finanzen und dem Bundesrechnungshof. Ein informativer Vergleich der Einkommensteuersätze seit 2002, eine CD mit „PC-Steuertabellen“, ein Steuerrechts-ABC, eine Zusammenstellung der Auswirkungen der Änderungsgesetze im Steuerrecht – alles mit Rechtsstand 1. 1. 2005. Die aktuellen Gesetze sind angehängt, so daß die für 2005 geltende Rechtslage deutlich wird.

Braun

**Kommentar Insolvenzordnung,**

C. H. Beck, München, 2. Aufl., 2004, 1 510 Seiten

Daß seit der Erstauflage im Jahr 2002 erst gut zwei Jahre vergangen sind und das Werk von seinerzeit 1 275 Seiten auf über 1 500 Seiten angewachsen ist, verdeutlicht die wachsende Bedeutung des Insolvenzrechts. Ca. 40 000 Unternehmensinsolvenzen werden diese Entwicklung nicht abreißen lassen, so daß entweder eine permanente online Aktualisierung oder aber eine Neuauflage notwendig werden wird. Gerade die Einführung von *Kießner* beschreibt die Entwicklung der KO und InsO bis zum heutigen Tage und zeigt anhand der Schwierigkeiten in der Praxis oder teilweiser mangelnder Akzeptanz einzelner insolvenzrechtlicher Instrumente den immer noch gegebenen Änderungsbedarf. Anders als in anderen Rechtsgebieten bescheinigen die Verfasser dem Gesetzgeber ausreichende Bereitschaft hierzu.

Grashoff

**Steuerrecht 2005**

C. H. Beck, München, 2005, 228 Seiten

Zielsetzung des Buches ist es, „das Steuerrecht für den Nichtfachmann klar, nachvollziehbar und spannend darzustellen“. Aha, denkt der befangene Leser und denkt, ein Überqualifizierter (Dr., RA, FAStr, StB und WP) hat den Mund zu voll genommen.

Dem ist jedoch keineswegs so: Steuerrechtsbegriffe sind in einem alphabetischen Glossar geordnet, deutsches und internationales Steuerrecht auf wenigen Seiten verständlich und systematisch erklärt. Die Steuerarten, Zulagen und das Außensteuergesetz beanspruchen weitere gut 100 Seiten. Dem Unternehmenssteuerrecht folgt das Kapitel über Verfahrens- und Steuerstrafrecht auf weiteren ca. 70 Seiten. Am Schluß bleibt noch Platz für die Steueramnestie und die ab 2005 geplanten Änderungen wie z. B das Alterseinkünftegesetz.

Wir wollen die Frage ausklammern, ob Steuerrecht unter Berücksichtigung des Empfängerhorizontes jemals spannend sein kann. Spannend ist hier die kurze und prägnante Aufbereitung des Stoffes. Fazit: Ein gewagtes Vorhaben ist gelungen. Sollten weitere Auflagen nicht umfangreicher werden und damit dem Schicksal der meisten Steuerrechtsbücher erliegen, kommt dem Autor nachgerade Heldenstatus zu.

Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.)

**Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung**

**Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag,**

C. H. Beck, München, 2005, 791 Seiten

43 Beiträge auf gut 770 Text verteilt. Abgesehen vom Anlaß einer solchen Festschrift – den Jubilar zu ehren, sich wissenschaftlich mit ihm auseinanderzusetzen – bietet jeder Beitrag einen guten Überblick über den „Stand der Technik“, d. h. die bisherigen und neuesten Entwicklungen, bspw. bei der „Besteuerung der Einkünfte internationaler Anwaltssozialitäten“ (*Kempermann*, 13 Seiten). Die gesamte Festschrift enthält Beiträge aus dem Gebiet der Körperschaftsteuer, dem Internationalen Steuerrecht und der Doppelbesteuerung, zum überwiegenden Teil allerdings aus dem Bereich des Internationalen Steuerrechts (23 Beiträge). Mit Aspekten der Europarechtstauglichkeit oder der nationalen Betrachtungsweise anderer Staaten wie Österreich, Frankreich oder Italien, befassen sich die einen, mit Einzelaspekten grund-

sätzlicher Bedeutung die anderen. Aktualität trifft Grundlegendes, Vergangenheitsbewältigung die Vision. Ganz wie es sich für eine Festschrift gehört. Allein 17 Seiten sind der Aufzählung von *Wassermeyer's* Publikationen gewidmet. Darunter so schöne Titel wie „Der Wohnwagen in Italien als Betriebsstätte“...

Süß/Haas

### **Erbrecht in Europa**

zerb-Verlag, Angelbachtal, 2005, 1173 Seiten

Die zunehmende Internationalisierung bringt die Zunahme internationaler Erbfälle mit sich. Gerade in diesem Zusammenhang lohnt der Blick über den Gartenzaun. Exotische Fragen verlieren dabei ihre Exklusivität: Was passiert, wenn in einem Staat der Erbvertrag verboten ist? Wenn ein Land kein gemeinsames Testament kennt? Wenn der Staat die Inventarisierung der Erbmasse übernimmt?

Die beiden Herausgeber haben 26 Autoren verpflichtet, das Erbrecht in ihren Ländern nach einem vorgegebenen Raster zu beschreiben. Von Albanien bis Zypern reicht die Palette der europäischen Länder, von der Rechtsanwendung im Erbrecht bis zur Erbschaftsteuer die inhaltliche Beschreibung erbschaftsrelevanter Regelungen. Hilfreich ist der Vorspann „Internationales Erbrecht“, der gewissermaßen eine Klammer bildet, bevor die Länderberichte ins Detail gehen. Es finden sich weitere „übergreifende“ Kapitel, wie bspw. „Hinweise für die internationale Nachlaßgestaltung“, „Internationales Verfahrensrecht“ sowie die Grundzüge des deutschen internationalen Erbschaftsteuerrechts. Ungewöhnlich das Kapitel „Das Erbrecht der Europäischen Union“, in dem die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit und das Diskriminierungsverbot beschrieben werden, aber auch der Stand der Harmonisierung abgefragt wird. Dies führt zwangsläufig zu eigenen Vorschlägen und dem Ausblick auf künftige Maßnahmen der EU.

Allerdings hätten die Herausgeber durchaus einige Länder genauer beschreiben oder sie einfach weglassen sollen. Über das Fürstentum Liechtenstein finden sich bspw. ganze 1½ Seiten, die die tatsächliche Bedeutung, bspw. im

Spannungsfeld zwischen liechtensteinischen Stiftungen und deutschen Pflichtteilergänzungsansprüchen nicht einmal ansatzweise wiedergeben. Daß die Herausgeber bzw. die Autoren an solcherlei praktische Probleme gedacht haben, zeigt etwa der Beitrag über die Schweiz: Dort ist ein Abschnitt „Wege der Nachlaßregelung außerhalb des Erbrechts“ vorhanden.

Mayer (Hrsg.)

### **Aktuelle Entwicklungen im nationalen und internationalen Steuerrecht**

#### **Sächsische Steuertagung 2004**

Richard Boorberg-Verlag, Stuttgart, 2005, 156 Seiten

Auch in früheren Jahren hatten wir den Tagungsband der Sächsischen Steuertagung zur Rezension vorliegen. Er hat uns immer gut gefallen. Das ist auch in diesem Jahr so. Ein eigentlich breiter Strauß von Themen fokussiert sich wieder bei der Beschreibung aktueller Themen, etwa auf die „Entwicklung der steuerlichen Berücksichtigung von Ausbildungskosten“ (speziell) oder „Anmerkungen zur aktuellen Steuerrechtsentwicklung“ (generell). Anmerkungen zu § 8 a KStG oder § 90 Abs. 3 AO beherrschen die fachliche Debatte, sie werden durch die Thematik der Verrechnungspreise und der Entwicklung beim Betriebsstättenbegriff ergänzt. Schließlich befaßt sich ein Referat mit „Grenzüberschreitenden Umstrukturierungen mit europäischen Gesellschaften“. Wie immer bei der Berührung mit Europarecht endet es mit der Feststellung, daß das deutsche Steuerrecht (in diesem Fall auf die Implimentation der SE) mal wieder nicht vorbereitet ist. Schlimmer noch: Der Schüler hat „erhebliche Defizite“.

*In der nächsten Ausgabe u. a. Glorius-Rose, Gestaltungsmißbrauch und Steuerberatung; Heussen u. a., Unternehmer-Handbuch; Wöhrle u. a., Außensteuergesetz; Reuber, Die Besteuerung der Vereine.*

Redaktion

## Kein Arbeitslohn bei vom Arbeitgeber übernommenen Verwarnungsgeldern

Dr. Claudia Rademacher-Gottwald

**Abstract:** Verwarnungsgelder, die der Arbeitgeber – Betreiber eines Paketzustelldienstes – aus eigenbetrieblichen Gründen für den Arbeitnehmer übernimmt, unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. Eigenbetriebliche Gründe liegen z. B. vor, wenn die Arbeitnehmer angewiesen sind, notfalls auch in Verbotszonen zu halten, sofern dies erforderlich ist, um eine schnellstmögliche Paketzustellung zu erreichen.

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 7. 7. 2004 Az. VI R 29/00

### I. Sachverhalt

Der Arbeitgeber war Betreiber eines Paketzustelldienstes und hatte seine Arbeitnehmer angewiesen, zur Gewährleistung einer möglichst schnellen Paketzustellung (24-Stunden-Paketzustellungsservice) notfalls auch in Verbotszonen zu halten. Sämtliche Verwarnungsgelder wegen Falschparkens wurden vom Arbeitgeber übernommen. Das Finanzamt behandelte die Übernahme der Verwarnungsgelder durch den Arbeitgeber als steuerpflichtigen Arbeitslohn und unterwarf sie dem Lohnsteuerabzug. Einspruch und Klage gegen die Lohnsteuerhaftungs- und Nachforderungsbescheide hatten keinen Erfolg.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH hingegen qualifizierte die übernommenen Verwarnungsgelder nicht als Arbeitslohn, so daß der Klage

stattgegeben wurde. Nach Auffassung des BFH liegt die Ursache der Verwarnungsgelder nicht im verkehrsrechtlichen Fehlverhalten der Arbeitnehmer, sondern in der Anweisung des Arbeitgebers, zur Sicherung der eigenen Wettbewerbsfähigkeit notfalls auch in Fußgänger- und Halteverbotszonen zu halten.

Die Übernahme der Verwarnungsgelder durch den Arbeitgeber ist somit durch die eigenbetrieblichen Interessen veranlaßt und stellt daher keinen Arbeitslohn dar. Daß Verwarnungsgelder nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden können (§ 4 Abs. 5 Nr. 8, § 9 Abs. 5 EStG), ist im vorliegenden Sachverhalt ohne Belang.

### III. Beratungshinweis

Aufwendungen der Arbeitnehmer, die der Arbeitgeber aus eigenbetrieblichen Gründen übernimmt, unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug. Es kommt entscheidend darauf an, welches Ereignis die Aufwendungen verursacht hat (Veranlassungszusammenhang). Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen seitens der Arbeitnehmer ist für die Frage der Steuerbarkeit nicht von Bedeutung.

## Einbringung eines Einzelunternehmens in eine KG gegen Verzicht auf Pflichtteilsansprüche

Dr. Ulrich Dürr, Richter am Bundesfinanzhof

**Abstract:** Bringt der Erbe sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in eine neugegründete GmbH & Co. KG ein, an der die Kinder zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche wertmäßig über ihre Einlage hinaus am KG-Vermögen beteiligt

werden, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das zu einem laufenden Gewinn führt.

**Anlaß:** BFH-Urteil vom 16. 12. 2004 Az. III R 38/00

## I. Einleitung

Der Kläger war mit seiner verstorbenen Ehefrau Gesellschafter einer KG. Da der Kläger als Alleinerbe eingesetzt war, machten die beiden gemeinsamen Kinder Pflichtteilsansprüche gegen den Kläger geltend. Der Kläger erfüllte diese Ansprüche dadurch, daß er sein Einzelunternehmen, das aufgrund der Beendigung der KG mit dem Tod seiner Ehefrau entstanden war, in eine neugegründete GmbH u. Co KG einbrachte und die Kinder zu je  $\frac{1}{8}$  daran beteiligte. Das FA sah hierin einen entgeltlichen Vorgang, nämlich die Übertragung der KG-Anteile durch den Kläger einerseits und den Verzicht auf die Pflichtteilsansprüche durch die Kinder andererseits. Das FA bejahte demzufolge in Höhe der Differenz zwischen den Pflichtteilsansprüchen und den Buchwerten der übertragenen Anteile einen nicht begünstigten Veräußerungsgewinn im Einzelunternehmen des Klägers.

## II. Entscheidung des BFH

Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück.

Bei der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft können die Tatbestände der Veräußerung und der Einbringung von Betriebsvermögen miteinander verbunden werden. Erhält der Einbringende neben Gesellschaftsrechten von den aufgenommenen Gesellschaftern eine Zuzahlung in sein Privatvermögen, liegt insoweit ein von der Einbringung getrennt zu beurteilender Veräußerungsvorgang vor. Die Einbringungsvorschriften, die die Wahl der Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens

mit dem Buchwert erlauben, können auf die Zuzahlung nicht angewandt werden, da insoweit die stillen Reserven nicht bei dem Einbringenden verbleiben, sondern anteilig auf die neuen Gesellschafter übergehen. Eine Zuzahlung in das Privatvermögen des einbringenden Gesellschafters liegt nicht nur bei einer direkten Zahlung vor, sondern auch, wenn der eintretende Gesellschafter private Verbindlichkeiten des Einbringenden übernimmt. Ebenso ist es, wenn der Eintretende auf eine private Forderung – hier die Pflichtteilsansprüche – verzichtet. Denn auch insoweit wird eine Leistung in das Privatvermögen des Einbringenden eingebracht.

Die Sache mußte an das FG zurückverwiesen werden, um den Wert der Pflichtteilsansprüche und die Höhe des Veräußerungsgewinns zu ermitteln.

## III. Beratungshinweis

Der Veräußerungsgewinn ist laufender Gewinn. Ein tarifbegünstigter Gewinn läge nur dann vor, wenn der Kläger sein Einzelunternehmen zu Teilwerten in die GmbH u. Co KG eingebracht hätte oder wenn er sein Einzelunternehmen zunächst in eine GmbH u. Co KG mit ihm als einzigem Kommanditisten eingebracht und die Kinder erst in einem zeitlich nachfolgenden Vertrag in die GmbH u. Co KG aufgenommen hätte.

Der BFH ist der Auffassung, über die Höhe des Veräußerungsgewinns sei nicht bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der GmbH u. Co KG zu entscheiden, sondern bei der Einkommensteuerveranlagung des Einbringenden, hier des Klägers.

Meldungen ◀◀

### Europäische Union

#### Mitteuropa ein Jahr nach dem Beitritt

„Spektakulär unspektakulär“ – das erste Jahr nach dem Beitritt zur EU hat den mitteleuropäischen Ländern keine Überraschungen gebracht. Laut einer kurzen Bilanz der EU-Kommission hat die Erweiterung der EU um 10 Mitglieder am 1. 5. 2004 insgesamt „sehr positive“ Trends ausgelöst. Das Wachstum des Brutto-Inlandsprodukts der neuen Mitgliedsstaaten sei mit 5 % (i.V.: 3,7 %) im letzten und voraussichtlich über 4 % in diesem Jahr mehr als doppelt so hoch wie jenes der „alten“ EU-15. Im Jahr 2004

sind netto 2,8 Mrd. Euro aus dem EU-Haushalt in die 10 Neumitglieder geflossen. Die EU-Struktur- und Kohäsionsfonds trugen 1,3 Mrd. Euro zur Erneuerung der dortigen Infrastruktur bei. Unternehmen aus der EU-15 haben 2004 Direktinvestitionen von 13,8 (7) Mrd. Euro in den Neumitgliedern getätigt, und sie ernten laut Leistungsbilanzdaten die Früchte früherer Investitionen in Form steigender Rückflüsse.

(NZZ vom 30. 4./1. 5. 2005)

## Der Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerkarussell vor dem EuGH

Rechtsanwalt Dr. Rainer Spatscheck, FASr und FAStrafR, München, und Rechtsanwältin Jennifer Fraedrich, Köln\*, beide Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München Berlin Köln

### I. Einleitung

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) liegen zur Zeit drei Vorabentscheidungsverfahren des englischen High Court of Justice vor, bekannt unter der Bezeichnung „Optigen und Fulcrum Ltd.“ (EuGH C-354/03, C-355/03, C-484/03, ABl. 2003 Nr. C 251, 6). Einheitlicher Gegenstand aller Verfahren ist die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung im Fall der unwissentlichen Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell. Der EuGH wird hier eine Grundsatzentscheidung zu fällen haben. In den ihm vorgelegten Fällen wurde den englischen Gesellschaften der Vorsteuerabzug allein mit der Begründung versagt, daß Umsätze, die zu einem Karussellbetrug gehörten, ausnahmslos aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer herausfielen. Die englischen Steuerbehörden vertreten die Ansicht, daß für alle Umsätze in der Lieferkette weder eine Steuerpflicht bestehe, noch eine Steuererstattung in Anspruch genommen werden könne. Der englische High Court of Justice hat dem EuGH diese Rechtsauffassung zur Klärung vorgelegt. Er stellt nun im wesentlichen zur Entscheidung, ob die Vorsteuerabzugsberechtigung unter Bezugnahme auf den einzelnen Umsatz oder die Gesamtheit der Lieferkette, zu der der Umsatz gehört, zu beurteilen ist. Die Beantwortung dieser Frage wird auch von maßgeblicher Bedeutung für die Rechtslage in Deutschland sein.

### II. Gegenstand der EuGH-Verfahren

Den Vorabentscheidungsverfahren liegen Rechtsstreite zwischen drei klagenden englischen Gesellschaften und den englischen Steuerbehörden zugrunde. Erstere handelten vorwiegend mit Computerchips, die sie in England erwarben und an Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten veräußerten. Die Lieferungen, für die sie den Vorsteuerabzug begehren, wurden tatsächlich durch einen anderen Unternehmer ausgeführt und ordnungsgemäß abgerechnet. Ohne ihr Wissen waren die Gesellschaften jedoch in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden. Mit dem betrügerisch handelnden sog. „missing trader“ standen sie allerdings in keinem unmittelbaren Geschäftsverkehr. Die englischen Steuerbe-

höörden haben in Bezug auf die vom Umsatzsteuerbetrug betroffenen Lieferungen den Vorsteuerabzug versagt.

### III. Argumentationsstand

#### 1. Auffassung der englischen Steuerbehörden

Diese Versagung des Vorsteuerabzugs wurde seitens der englischen Steuerbehörden allein damit begründet, daß die Umsätze Teil eines Karussellbetrugs gewesen sind. Im Bereich eines solchen Systembetrugs sei jeder Umsatz – unabhängig von der Gutgläubigkeit im Einzelfall – nicht als „wirtschaftliche Tätigkeit“ i. S. d. Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL anzusehen. Grund hierfür sei eine vorzunehmende Gesamtbetrachtung aller Umsätze, mithin des Umsatzsteuerkarussells als solches. Dessen einziger Zweck sei die Unterschlagung des Geldes, das als Umsatzsteuer gezahlt wurde. Für eine solche Tätigkeit sei der Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems der EU nicht eröffnet. Auf die betroffenen Umsätze dürfe deshalb weder Umsatzsteuer erhoben noch ein Vorsteuererstattungsanspruch gewährt werden.

#### 2. Gegenargumente

In seinen Schlussanträgen vom 16. 2. 2005 ist der Generalanwalt dieser Argumentation wie folgt entgegengetreten:

- Die Frage der Anwendbarkeit der Umsatzsteuerregelungen ist nicht anhand einer Gesamtbetrachtung des gesamten Umsatzsteuerkarussells, sondern im Wege einer Einzelbetrachtung jedes Umsatzes zu beurteilen. Dies gebietet die Neutralität des europäischen Mehrwertsteuersystems.
- Der Qualifizierung als wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL steht ein betrügerischer Zweck nicht entgegen. Dies zeigt schon der Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL, wonach der Zweck und das Ergebnis einer Tätigkeit unerheblich ist. Selbst wenn also auf den gesamten Karussellbetrug abzustellen wäre, könnte diesem nicht die Wirtschaftlichkeit ab-

\* Dr. Rainer Spatscheck ist Partner, Jennifer Fraedrich Mitarbeiterin der Sozietät Streck Mack Schwedhelm, München Köln Berlin.

gesprochen werden. Davon abgesehen kann es bei der gebotenen Einzelbetrachtung auch Umsätze in der Lieferkette geben, die gerade keinem betrügerischen Zweck dienen. Diese sind dann jedenfalls als wirtschaftliche Tätigkeiten i. S. d. Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL anzusehen.

- Der Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Regelungen ist für die Umsätze innerhalb eines Karussellbetrugs auch nicht deswegen pauschal zu verneinen, weil insoweit unerlaubte Tätigkeiten vorliegen. Auch unerlaubte Tätigkeiten fallen unter das Mehrwertsteuersystem. Ausgenommen ist nur der Handel mit solchen Waren, die dem legalen Markt vollkommen entzogen sind (z. B. Drogen). Umsatzsteuerkarusselle betreffen jedoch in der Regel den (erlaubten) Handel mit PKWs oder – wie hier – mit Computerchips.
- Die Rechtssicherheit gebietet es ebenfalls, nicht alle Umsätze in einer Kette von Karussellbetrug per se dem Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems zu entziehen. Die Konsequenz wäre, daß ein Händler bei jedem Geschäft die komplette Lieferkette – auch für die Zukunft – überprüfen bzw. vorhersehen müßte. Dies ist nicht nur unmöglich, sondern würde auch zum Stillstand jeglichen (legalen) Handels führen, da stets Unsicherheit in Bezug auf die steuerlichen Bedingungen bestünde.
- Schließlich ist die Versagung des Vorsteuerabzugs für jeden Umsatz eines betrügerischen Umsatzsteuerkarussells auch kein geeignetes Bekämpfungsmittel. Sie trifft gleichermaßen den legalen Handel sowie den gutgläubigen Händler. Andere Maßnahmen, wie z. B. die Möglichkeit der gesamtschuldnerischen Haftung nach Art. 21 der 6. MwSt-RL, sind daher vorzuziehen.

#### IV. Stellungnahme

Der BFH hat jüngst den Ausgang der anhängigen Vorabentscheidungen beim EuGH in einem Aussetzungsbeschluss als offen angesehen (BFH V B 78/04 vom 29. 11. 2004, n. v.). Hingegen geht das FG Hessen (6 K 4328/01 vom 30. 6. 2004, juris, Rev. eingel., Az. des BFH: V R 48/04) davon aus, daß die von den englischen Steuerbehörden vertretene Rechtsauffassung den EuGH nicht überzeugen wird. Letzterem ist u. E. zuzustimmen. Wie bereits aus den Schlußanträgen des Generalanwalts deutlich wird, bestehen erhebliche Bedenken gegenüber der von den englischen Steuerbehörden vertretenen Auffassung der Gesamtbetrachtung. Diese werden noch durch folgende Überlegungen verstärkt:

##### 1. Wortlaut des Art. 17 der 6. MwSt-RL

Ohne ausdrückliche Erwähnung in den Schlußanträgen bleibt das Wortlautargument des Art. 17 der 6. MwSt-RL. Nach Art. 17 Abs. 2 a der 6. MwSt-RL setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug voraus, daß es sich bei dem zugrunde-

liegenden Eingangsumsatz um eine Lieferung oder Leistung handelt, die dem Steuerpflichtigen von einem anderen Unternehmer geliefert oder erbracht wurde. Nach dem Gesetzeswortlaut ist für den Vorsteuerabzug also allein die Leistungsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Lieferanten maßgeblich (vgl. FG Hessen 6 K 4328/01, aaO; *Huschens*, NWB-Fach 7, 6199, 6211). Gegen diesen Grundsatz würde eine Gesamtbetrachtung der davor oder danach liegenden Leistungen oder Lieferungen innerhalb der Lieferkette verstoßen.

##### 2. Systematik der 6. MwSt-RL

Eine pauschale Versagung des Vorsteuerabzugs für alle Umsätze eines Umsatzsteuerkarussells ist ferner aus systematischer Sicht bedenklich. Wie schon der Generalanwalt in seinen Schlußanträgen angesprochen hat, kennt die 6. MwSt-RL andere Mittel zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Art. 21 der 6. MwSt-RL eröffnet für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, eine gesamtschuldnerische Haftung zu normieren. Ein Steuerpflichtiger soll demnach auf Zahlung der von seinem Vertragspartner geschuldeten Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden können, wenn er von dessen betrügerischen Machenschaften wußte oder hätte wissen müssen. Von diesem Instrument hat Deutschland mit Einführung der Vorschrift des § 25 d UStG Gebrauch gemacht. Es macht deutlich, daß der europäische Gesetzgeber den Vorsteuerabzug im Fall des Umsatzsteuerbetrugs unangetastet lassen wollte (so FG Hessen 6 K 4328/01, aaO). Nur im Fall der Bösgläubigkeit soll der Haftungsanspruch zu einer Neutralisierung des Vorsteuererstattungsanspruchs führen.

##### 3. Rechtssicherheit und Warenverkehrsfreiheit

Soweit der Generalanwalt in seinen Schlußanträgen die Problematik der Rechtssicherheit anspricht, die mit der pauschalen Versagung des Vorsteuerabzugs im Umsatzsteuerkarussell verbunden wäre, ist dem noch der Gedanke der Gefährdung der Warenverkehrsfreiheit hinzuzufügen. Art 28 und 49 EGV normieren die europäische Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit. Diese Grundfreiheiten sollen vor solchen Maßnahmen der Mitgliedstaaten schützen, die geeignet sind, den innergemeinschaftlichen Handel auch nur mittelbar oder potentiell zu behindern (EuGH 8/74 vom 11. 7. 1974, EuGHE 1974, 837). Eine europaweite Beschränkung des Vorsteuerabzugs für alle zu einem Umsatzsteuerkarussell gehörenden Umsätze könnte eine solche Maßnahme darstellen. Jeder Händler wäre bei jedem, auch grenzüberschreitenden Geschäft der Gefahr ausgesetzt, daß ihm der Vorsteuerabzug versagt wird, wenn sich eine unwissentliche Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell herausstellt. Dieses finanzielle Risiko kann dazu führen, daß der Händler ein Geschäft gar nicht durchführt. Dies wiederum kann bewirken, daß insbesondere die vom Umsatzsteuerbetrug vermehrt betroffenen Branchen auch im legalen Bereich zum Erliegen kommen.

## V. Auswirkung auf die Rechtslage in Deutschland

Die Rechtslage betreffend den Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerkarussell ist in Deutschland maßgeblich durch die Rechtsprechung geprägt. Allerdings gibt es zum Teil unterschiedliche Auffassungen. Die Vorgaben des BFH werden nicht einheitlich von den Finanzgerichten übernommen.

### 1. Rechtsprechung des BFH

Nach der gegenwärtigen Rechtsprechung des BFH<sup>1</sup> (V B 108/01 vom 31. 1. 2002, BStBl. 2004 II, 622) setzt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG voraus, daß der Rechnungssteller und der leistende Unternehmer identisch sind. Maßgeblich für die Bestimmung des Leistenden sind die zivilrechtlichen Vereinbarungen. Danach ist in der Regel derjenige als Leistender anzusehen, der die Lieferung oder Leistung im eigenen Namen ausführt. Tritt jemand im eigenen Namen aber für fremde Rechnung auf, ist grundsätzlich dieser Strohmann als Leistender anzusehen. Etwas anderes gilt nur, wenn der Leistungsempfänger – z. B. im Rahmen eines Karussellbetrugs – einverständlich ein Scheingeschäft mit dem Strohmann abschließt. In diesem Fall treten die Rechtswirkungen des Geschäfts zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann ein. Dies führt zu einem Auseinanderfallen der Identität zwischen Leistendem und Rechnungsaussteller, so daß ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist. Gleiches gilt, wenn bei den Karussellgeschäften tatsächlich keine Lieferungen erbracht werden, sondern nur Scheinlieferungen vorliegen. In diesem Fall scheidet der Vorsteuerabzug an den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 UStG (BFH V B 129/98 vom 28. 4. 1999, BFH/NV 1999, 1390; FG Hessen 6 K 4328/01, aaO). Unerheblich für den Vorsteuerabzug ist jedoch, wenn – bei Vorliegen der sonstigen Abzugsvoraussetzungen – der Vorlieferant oder ein in der Leistungskette an früherer Position stehendes Unternehmen sich nach der Leistungsausführung und Rechnungsstellung dem Zugriff der Finanzbehörden entzogen hat und seine steuerlichen Pflichten verletzt, sog. „missing trader“ (BFH V B 108/01, aaO; FG Hessen 6 K 4328/01, aaO). Dies gilt selbst, wenn der Leistungsempfänger von der Steuerunehrlichkeit seines Lieferanten Kenntnis oder fahrlässige Unkenntnis hatte. In diesem Fall greift allenfalls der Haftungstatbestand des § 25 d UStG (FG Hessen 6 K 4328/01, aaO).

### 2. Auffassung des FG Saarland

Das FG Saarland<sup>2</sup> hat in einem rechtskräftigen Beschluß aus dem Jahr 2003 die Rechtslage in Bezug auf den Vorsteuerabzug in Umsatzsteuerkarussellen anders als der BFH beurteilt. Es sieht die Voraussetzung der Identität von Leistendem und Rechnungsaussteller im Fall des Umsatzsteuerkarussells als

nicht erfüllt an, weil Leistungserbringer hier stets die kollusiv im Hintergrund handelnde Gruppe sei (FG Saarland 1 V 22/03 vom 13. 5. 2003, EFG 2003, 1049, rkr.). Folglich komme es auf die Frage der Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers nicht an (kritisch: *Büchter-Hole*, Anm., EFG 2003, 1051).

### 3. Ergebnis

Die in Deutschland vertretenen Auffassungen zum Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerkarussell decken sich letztendlich mit den vor dem EuGH streitigen Theorien der Einzel- und Gesamtbetrachtung. Der BFH betrachtet jeden Umsatz für sich und fragt nach der Bös- bzw. Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers. Dies entspricht der Auffassung des Generalanwalts über die gebotene Einzelbetrachtung. Im Gegenzug stellt das FG Saarland – dem Vorgehen der englischen Steuerbehörden vergleichbar – auf das Umsatzsteuerkarussell in seiner Gesamtheit ab und sieht die kollusiv zusammenwirkende Gruppe als Leistenden an. Dies bewirkt, daß ein Vorsteuerabzug stets ausgeschlossen ist, da es an der erforderlichen Identität von Rechnungssteller und Leistendem fehlt. Über diese gegensätzlichen Ansatzpunkte wird der EuGH entscheiden und damit auch Klarheit in Deutschland schaffen.

## VI. Ausblick

Das baldige Urteil des EuGH über die Vorsteuerabzugsberechtigung im Umsatzsteuerkarussell bei unwissentlicher Beteiligung ist auch aus deutscher Sicht mit Spannung zu erwarten. Der EuGH wird darüber entscheiden, ob im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells ein Vorsteuerabzug per se zu versagen ist oder ob es auf die Umstände jedes einzelnen Umsatzes ankommt. Vieles spricht für letzteres. Die Schlußanträge des Generalanwalts haben insoweit die wesentlichen Bedenken gegen eine anderweitige Vorgehensweise hervorgehoben, sind jedoch noch durch weitere Argumente, wie insbesondere den Wortlaut des Art. 17 der 6. MwSt-RL, ergänzungsfähig. Folgt der EuGH zugunsten der Steuerpflichtigen der Ansicht, nach der eine Einzelbetrachtung vorzunehmen ist, bedeutet dies die Bestätigung der Rechtsprechung des BFH. Insoweit bleibt nur noch abzuwarten, ob der EuGH zusätzliche Kriterien für die Vorsteuerabzugsberechtigung im Einzelfall vorgibt.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 ►► BFH vom 31. 1. 2002, V B 108/01.

2 ►► FG Saarland vom 13. 5. 2003, 1 V 22/03.

## Steuerland Europa – Überlegungen zur steuerstrafrechtlichen Auswirkung neuerer Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

Rechtsanwalt/Fachanwalt f. Steuerrecht Gerd-Michael Neusen, Düsseldorf

Strafgerichte zeigen sich bisweilen wenig angekränkt von Selbstzweifeln – insbesondere dann, wenn sie über steuerliche Sachverhalte zu befinden haben. Da Aussetzungsbegehren im Hinblick auf anhängige Verfahren bei den Finanzgerichten in aller Regel unter Berufung auf das strafrechtliche Beschleunigungsgebot und/oder unter Hinweis auf die angeblich besseren Erkenntnismöglichkeiten des Strafverfahrens zurückgewiesen werden, bleibt die Deutungshoheit über die Ausfüllung einer Blankettnorm wie § 370 AO in das strafprozessuale *Procedere* eingebunden. Das Korsett einer Hauptverhandlung schnürt zeitaufwändige Nebenüberlegungen ein, insbesondere, wenn diese das Gericht zwingen könnten, sich auf das unsichere und damit ungeliebte Terrain der Vereinbarkeit nationalen Steuerrechts mit Europäischen Rechtssätzen zu begeben. Man mag einwenden, ein Strafgericht habe nun einmal über die Frage zu entscheiden, ob eine Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO vorliege oder nicht und dabei alle steuergesetzlichen Grundlagen – einschließlich des Gemeinschaftsrechtes – zu berücksichtigen. Faktisch ergibt sich jedoch ein Problem: Unstreitig basieren Teile des deutschen Steuerrechts mittlerweile auf EU-Verordnungen oder (umgesetzten) EU-Richtlinien. Die gem. Art. 249 Abs. 2 EGV unmittelbar geltendes (nationales) Recht darstellenden Verordnungen betreffen vorwiegend zollrechtliche Fragen, die selten Gegenstand eines (Steuer-)Strafverfahrens werden. Anders liegt der Fall bei der Umsetzung von EU-Richtlinien und der Prüfung, ob (nationale) Steuervorschriften den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechtes widersprechen.

Hinsichtlich der indirekten Steuern ist durch die „6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem“ ein EU-Umsatzsteuerrecht installiert worden; die direkten Steuern bleiben in nationaler Hoheit, sind jedoch unter dem Blickwinkel des „gemeinschaftsfreundlichen Verhaltens“ (Art. 10 EGV) auszulegen und insbesondere daraufhin zu überprüfen, ob die im EG-Vertrag niedergelegten Grundfreiheiten tangiert werden.

Zahlreiche nationale Steuervorschriften widersprechen dem Gemeinschaftsrecht oder könnten dies zumindest. Zu Recht legen *Spengel* und *Kessler* in ihrer wiederholt als Anlage zur Zeitschrift „Der Betrieb“ (zuletzt Beilage Nr. 6/2004 zu Heft Nr. 43 vom 22. 10. 2004) erschienenen „Checkliste potenziell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts“ Problemlagen dar. Die sich aus der Rechtsprechung des EuGH bzw. der Behandlung der dort anhängen

den Rechtssachen ergebenden Konsequenzen sind sowohl hinsichtlich der direkten wie der indirekten Steuern bedenkenswert. Dabei wird die Bitte um Vorlage an den EuGH aus den eingangs geschilderten Gründen wenig Freude und Verständnis bei einem Strafgericht auslösen; gemäß Art. 234 EGV ist auch ein nicht-letztinstanzliches Gericht berechtigt (wenn auch nicht verpflichtet), das Verfahren auszusetzen und mittels eines „Vorabentscheidungsbegehrens“ die Frage, ob eine bestimmte steuerliche Folge mit EU-Recht vereinbar scheint, vorzulegen.

Zumindest dürfte sich diese Verfahrensweise eignen, Strafgerichte im Hinblick auf die angesprochenen Problemkreise zu „sensibilisieren“. Ein letztinstanzliches Strafgericht (OLG oder BGH) müßte vorlegen, es sei denn, *die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts (ist) derart offenkundig..., daß keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt...* (C-14/83 „von Colson“). Die Praxis zeigt, daß dieser Grundsatz von den Obergerichten sehr einschränkend ausgelegt wird und nur bei „unvertretbaren“ Ergebnissen eine Vorlagepflicht angenommen wird. Da sich auch das BVerfG nicht als Bollwerk für eine „gemeinschaftsfreundliche“ Handhabung sieht und allenfalls bei „objektiver Willkür“ reagiert, bleibt eine Grauzone, die auf EU-Ebene dringend geschlossen werden müßte. Während Finanzgerichte (und dort auch die Untergerichte – beispielhaft das FG Köln) nicht selten die Vorlagemöglichkeit nutzen, muß dies den Strafgerichten noch nahegebracht werden: Die Gefahr divergierender Entscheidungen der Gerichtszweige steigt ansonsten massiv.

In der Vergangenheit hatte sich der EuGH bei verschiedenen Gelegenheiten mit der Frage zu befassen, ob ein strafbares Verhalten eine Umsatzsteuerpflicht nach sich zieht und dabei regelmäßig den Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer vertreten. Art. 4 Abs 1 der erwähnten 6. Richtlinie bestimmt, daß als Steuerpflichtiger gilt, *wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausführt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis*. Mit hin kann es auf die Frage, ob die mit Mehrwertsteuer belegte Handlung erlaubt ist, nicht ankommen. Dennoch lohnt sich ein näherer Blick: Das Neutralitätsgebot gilt nur, soweit nicht „*jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen*“ ist. (C-158/98 Ziff. 16) Der EuGH hatte in der Rechtssache C-158/98 („Coffeshop Sibirie“) über ein Vorabentscheidungsersuchen des „Hoge Raad der Nederlanden“ vom 22. 04. 1998 zu der Frage zu befinden, ob das für die Vermietung eines Verkaufstisches

an einen Dritten (Hausdealer) innerhalb des Coffeeshops erlangte Entgelt der Mehrwertsteuer unterliegt. Der Verkaufstisch diente dem Verkauf weicher Drogen. Der „Gerechtshof Amsterdam“ lehnte eine Mehrwertsteuerpflicht ab, da unter dem Gesichtspunkt einer strafbaren Beteiligung an einem Drogendelikt durch Vermietung des Tisches die frühere Festlegung des EuGH gelte, die Lieferung von Betäubungsmitteln unterliege nicht der Mehrwertsteuer – C-289/86 „Happy Family“. Mit Entscheidung vom 29. 06. 1999 stellte der EuGH nun klar, daß der Vermietungsvorgang selbst von dem Drogenverkauf zu trennen sei, mit der Folge, daß er – ungeachtet seiner Strafbarkeit – eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. Richtlinie darstelle und Mehrwertsteuer anfalle.

Eben diesen Standpunkt hat der EuGH auch bezüglich nachgeahmter Parfümerieartikel („Goodwin“ und „Unstead“ C-3/97) vertreten, wobei er zwar konstatierte, der Verkauf dieser Waren verstoße gegen Markenrechte, unterfalle aber gleichwohl der 6. Richtlinie, da das aus dem Verstoß gegen gewerbliche Schutzrechte *folgende Verbot nicht im Zusammenhang mit der Art oder den wesentlichen Eigenschaften dieser Erzeugnisse, sondern mit der Beeinträchtigung der Rechte Dritter stehe* (C-3/97 Ziff. 14). Dies sei nur ein bedingtes Verbot und *nicht wie das Verbot von Betäubungsmitteln oder Falschgeld absolut* (C-3/97 Ziff. 14). Nicht der 6. Richtlinie unterfallen also im Einzelfall zu beurteilende Warenlieferungen – oder Dienstleistungen –, *deren Einführung in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft per definitionem völlig ausgeschlossen ist und die nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können* (C-3/97 Ziff. 12).

Diese feinsinnigen Differenzierungen könnten strafrechtlich nutzbringend sein: Wenn der Handel mit Drogen und Falschgeld nicht der 6. Richtlinie unterfällt, wäre dann der Handel mit gefälschten Urkunden, Dokumenten, Wertpapieren anders zu bewerten? Es gibt auch dort keinen „Konkurrenzmarkt“, wenn man nicht darauf abstellen will, ein Blatt Papier sei – unabhängig von seinem Inhalt – natürlich verkäuflich. Umgekehrt stellt sich diese Frage bei der Veranstaltung von Glücksspielen: In der – verbundenen – Entscheidung C-453/02 („Linneweber“) und C-462/02 („Akritidis“) hatte der EuGH am 8. 7. 2004 die Frage zu prüfen, ob und wann Glücksspiele, die in nichtstaatlichen Spielhallen veranstaltet werden, von der 6. Richtlinie im Hinblick darauf freizustellen sind, daß in Deutschland Umsätze in staatlichen Spielbanken nicht der Umsatzsteuer unterfallen. Auch hier kann die Lektüre im Falle einschlägiger Strafvorwürfe helfen: Zwar wird nicht die Möglichkeit verneint, unterschiedliche Formen des Glücksspiels unterschiedlich zu besteuern; gleichen sich die Angebote staatlicher und nichtstaatlicher Spielbetriebe jedoch, würde eine einseitige Entlastung zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Eine Umsatzsteuerpflicht besteht dann nicht. Auch das sogenannte „Umsatzsteuerkarussell“ muß sich am Gemein-

schaftsrecht messen lassen: Sind Umsätze von undolosen Teilnehmern an einem derartigen Karussell „wirtschaftliche Tätigkeiten“ i. S. d. 6. Richtlinie? Generalanwalt *Maduro* bejaht dies in seinen Schlußanträgen vom 16. 2. 2005 in den verbundenen Rechtssachen C-354/03, C-355/03 und C-484/03 („Optigen“, „Fulcrum“, „Bond House“): *Umsätze, die Teil einer kreisförmigen Lieferkette sind, in der ein Händler die Beträge unterschlägt, die ihm als Mehrwertsteuer gezahlt werden, anstatt sie bei den Steuerbehörden anzumelden, hören nicht deshalb auf, eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. Art. 4 Abs. 2 der 6. Richtlinie darzustellen.* (a.a.O. Ziff. 43). Da die Mehrwertsteuerpflicht bei Auslandsfirmen, die im (EU-) Inland Leistungen erbringen, durchaus – zumindest bei der Schadensberechnung – steuerstrafrechtlich eine Rolle spielen kann, verdienen die Schlußanträge des bereits genannten Generalanwalts *Maduro* vom 27. 1. 2005 in der Rechtssache C-452/03 („RAL“) Beachtung, in denen es um die Frage der Bestimmung des Ortes der Leistungserbringung geht, wenn eine Gesellschaft in einem EU-Staat (hier: GB) Leistungen erbringt, ihren Sitz aber außerhalb der Gemeinschaft (hier: Guernsey) hat. Gerade in den Fällen, in denen Firmen nicht EU-Recht unterfallen – man denke an die Schweiz oder Monaco –, ihre Geschäftstätigkeit aber in das „Steuerland Europa“ ausstrahlt, mag die abgestufte Betrachtungsweise des Generalanwaltes Ansätze bieten, gegen vermeintlich problemlose MwSt-Lasten argumentativ vorzugehen.

Auch bei den direkten Steuern sind Bestimmungen des deutschen Steuerrechts mit Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar: Betriebsausgaben stellen sich im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens insbesondere dann als Streitpunkt dar, wenn sie nicht oder nicht voller Höhe nachzuweisen sind. Scheitert der Versuch, sich über pauschale Prozentzahlen zu verständigen, nähert sich unweigerlich der Gewinn dem Umsatz. Erst recht gilt dies bei Auslandssachverhalten: Ausgaben sind bisweilen schwer nachweisbar, Verluste werden unter Verweis auf § 2 a EStG nicht anerkannt. In zwei Vorlageverfahren haben der BFH (C-152/03 – „Ritter“) und das FG Köln in § 2 a EStG eine Beschränkung der Freizügigkeit und damit einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht gesehen, da die Auslandsverluste, wären sie in Deutschland entstanden, hätten verrechnet werden können (so der vom BFH vorgelegte Fall), bzw. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften wie bei deutschen Beteiligungen zu berücksichtigen seien, so der Sachverhalt, der am 15. 7. 2004 vom FG Köln vorgelegt wurde. Unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit hat Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache C-446/03 („Marks & Spencer“) am 7. 4. 2005 die durch ausländische Tochterfirmen verursachten Verluste dem Grunde nach als für den Mutterkonzern verrechenbar anerkannt. Die Einschränkungen im Schlußantrag – Maßnahmen zur Abwehr eines „Verlusteverkehrs“ – ändern nichts an der grundsätzlichen Tendenz: Grenzüberschreitende

Engagements zumindest EU-weit auch steuerlich wie inländische zu behandeln.

Steuerstrafrechtlich kann dieser Umstand bei der Einschaltung ausländischer Gesellschaften in Warenbewegungen oder finanzielle Transaktionen durchaus bedeutsam sein: Die Anerkennung der „1-Pfund-Limited“ als wirtschaftliches Element setzt unter dem Gesichtspunkt der

Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit eine Entwicklung in Gang, die die Frage erlaubt, ob und unter welchen Voraussetzungen die an die Annahme einer „Domizilgesellschaft“ – zumindest, wenn sie in der EU ansässig ist – geknüpften Rechtsfolgen noch zeitgemäß sind und welche Auswirkungen diese Überlegungen auf die Anwendbarkeit von § 42 AO besitzen.

## Das Standardwerk für die Praxis.

LADEMANN

### Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

Loseblattwerk, etwa 11 620 Seiten, € 164,-  
einschl. elf Ordnern

ISBN 3-415-02393-1 / 3-8005-2035-4

IN ZUSAMMENARBEIT MIT

Betriebs  
Berater  
Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

Der bewährte Praktikerkommentar überzeugt durch:

- **NEU: BFH-Rechtsprechung – aktuell kommentiert**

Neu im »Lademann« ist die aktuelle Kurzkomentierung der neuesten BFH-Rechtsprechung durch RiaBFH Brandt. Dieser Teil bietet zukünftig aktuellste Informationen für die Beratungspraxis über die neueste BFH-Rechtsprechung aus erster Hand.

- **KOMPETENZ**

Namhafte Autoren aus Rechtsprechung, Verwaltung und den steuerberatenden Berufen führen den Benutzer durch eine ausgewogene, erforderlichenfalls kritische Bearbeitung zu sicheren Ergebnissen.

- **GRÖSSTMÖGLICHE VOLLSTÄNDIGKEIT DES INHALTS**

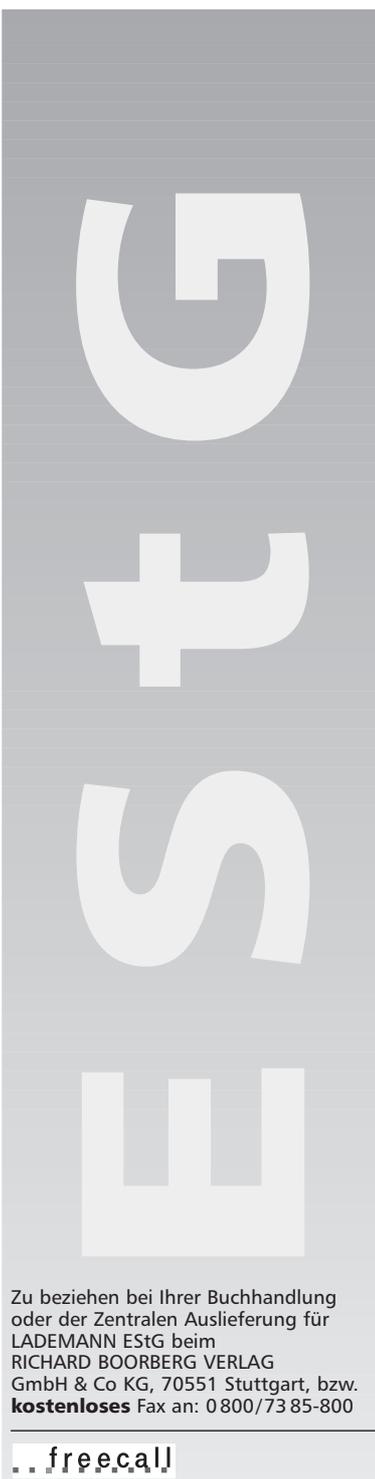
Zusätzlich zum EStG sind u.a. Außensteuergesetz – Eigenheimzulagengesetz – Fördergebietsgesetz – Investitionszulagengesetze 1999 und 2005 – Vermögensbildungsgesetz – Wohnungsbauprämienengesetz und Umwandlungssteuergesetz kommentiert. Im Vorspann finden sich die Texte von EStG und EStDV sowie eine DBA-Übersicht.

- **ANSCHAULICHKEIT**

Handliche Ordner – konzentrierte, systematische Gliederung und Darstellung mit Beispielen – den Abschnitten vorangestellte Übersichten – Hervorhebung von Schlüsselbegriffen – ausführliches Stichwortverzeichnis mit Teilsachregister zu zwischenzeitlich neu kommentierten Vorschriften.

RICHARD BOORBERG VERLAG

VERLAG RECHT UND WIRTSCHAFT



Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder der Zentralen Auslieferung für LADEMANN EStG beim RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart, bzw. **kostenlos** Fax an: 0 800/73 85-800

.. freecall

Liechtenstein

**Neues Vermögensverwaltungsgesetz**

*Die Regierung des Fürstentums Liechtenstein hat am 3. 5. 2005 den Vernehmlassungsbericht zum Entwurf betreffend die Schaffung eines Gesetzes über die Vermögensverwaltung (Vermögensverwaltungsgesetz, VVG) vorgelegt. Damit soll neben den Berufsbildern des Rechtsanwaltes und des Treuhänders ein weiterer qualifizierter Berufszweig entstehen, um den Finanzplatz Liechtenstein zu stärken. Im Vernehmlassungsbericht heißt es u. a.:*

„Die Vermögensverwaltung auf Einzelkundenbasis ist bisher im Treuhändergesetz (TrHG) und im Bankengesetz geregelt. Ausschließlich diese Bewilligungsinhaber können diese Dienstleistung ihren Kunden anbieten. Personen, die die Vermögensverwaltung betreiben wollen, müssen unverhältnismäßig hohe Voraussetzungen nachweisen und Auflagen erfüllen, um diese Tätigkeit ausüben zu können. Die große Zahl von Anfragen bei der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein (FMA) bezüglich der Bewilligungspflicht für Tätigkeiten im Finanzbereich zeigt jedoch, daß ein großes Interesse vorhanden ist und Liechtenstein auch auf Grund der guten Rahmenbedingungen seine Anziehungskraft in diesem Sektor nicht verloren hat. Ein neues Gesetz über die Vermögensverwaltung, das sowohl praxisgerecht ausgestaltet ist als auch den international anerkannten, aufsichtsrechtlichen Bestimmungen entspricht, kommt in diesem Sinne einem großen Bedürfnis des Finanzplatzes nach. Durch die Schaffung des Vermögensverwaltungsgesetzes (VVG) wird in Liechtenstein ein neuer und international anerkannter Berufsstand entstehen, dessen Tätigkeiten bisher Banken und Treuhändern vorbehalten blieben. Die liechtensteinische Vermögensverwaltungsgesellschaft wird dem europäischen Standard entsprechen und kann somit den Europäischen Paß erlangen, mit dem sie ohne weiteres im gesamten EWR tätig werden kann. Gleichzeitig wird durch die Loslösung der klassischen Vermögensverwaltung und Anlageberatung vom Berufsbild des Treuhänders letzterer Beruf auch weiterhin als liechtensteinisches Spezifikum beibehalten werden können.“

Die Begründung stellt u. a. auf folgendes ab:

„Die Regelungen betreffend die Finanzintermediäre sind in vier Spezialgesetzen enthalten: dem Bankengesetz (BankG), dem Gesetz über die Investmentunternehmen (IUG), dem Versicherungsaufsichtsgesetz (VersAG) und dem Treuhändergesetz (TrHG). Die liechtensteinischen Gesetze definieren unter anderem alle Tätigkeiten, die ein konzessioniertes Unternehmen ausüben kann, sowie sämtliche Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, um eine Konzession zu erhalten. Das Erlangen von Teilkonzessionen ist nur teilweise vorgesehen, jedoch werden dadurch die Bewilligungsvoraussetzungen nicht wesentlich vermindert. Die Folge davon ist, daß die Voraussetzungen

und Auflagen für Unternehmen, die lediglich ein oder zwei spezialgesetzlich geregelte Tätigkeiten ausüben möchten, je nachdem unverhältnismäßig hoch sein können. Gerade im internationalen Vergleich ist es ein liechtensteinisches Spezifikum, daß Finanzdienstleistungen, abgesehen vom Versicherungsgeschäft und der kollektiven Anlageverwaltung, ausschließlich Banken und Treuhändern vorbehalten sind und der Berufsstand des Vermögensverwalters als solcher gesetzlich nicht geregelt ist. Die „klassische“ Vermögensverwaltung ist in Liechtenstein zwar sehr wohl bekannt, jedoch lediglich als Teilbereich der Dienstleistungen, die ein Treuhänder bzw. eine Treuhandgesellschaft seinen Kunden anbieten kann. Dadurch ist der Einstieg für „klassische“ Vermögensverwalter erschwert, da sie neben ihrem künftigen Tätigkeitsgebiet bei der Treuhänderprüfung auch in Gebieten (z. B. Bilanzierung, Gründungswesen) geprüft werden, die zwar für ihre künftige Tätigkeit eventuell hilfreich sein können, aber nicht notwendigerweise die Qualität der Dienstleistung erhöhen.

Der Beruf des Treuhänders ist in den EWR-Staaten in dieser Form nicht bekannt und gehört damit nicht zu den harmonisierten Berufen des EWR. Dadurch ist es den Treuhändern verwehrt, von den vier Grundfreiheiten des EWR-Abkommens (EWRA), insbesondere der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit (Art. 31 bzw. Art. 36 EWRA), zu profitieren. Vor allem können auf diese Weise keine grenzüberschreitenden Wertpapierdienstleistungen im EWR erbracht werden. Die Mitbewerber (Wertpapierfirmen) aus dem EWR können hingegen diese Freiheiten bereits heute nutzen und ohne großen Aufwand in Liechtenstein und dem restlichen EWR ihre Dienstleistungen anbieten. Es gilt somit, für die liechtensteinischen Vermögensverwaltungsgesellschaften gleiche Wettbewerbschancen zu schaffen.

Neben den Treuhändern bieten auch Banken die Dienstleistung der Vermögensverwaltung an, die einen Teil des üblichen Bankgeschäfts darstellt und durch die Bankenkonzession abgedeckt ist. Zusätzlich wurden in das Bankengesetz besondere Bestimmungen aus der Wertpapierdienstleistungsrichtlinie 2 über die Erbringung der Tätigkeit der Vermögensverwaltung aufgenommen. Diese sind heute allerdings nicht mehr zeitgemäß und entsprechen nicht mehr den Bedürfnissen der Finanzmarktteilnehmer. Weiterhin kommt hinzu, daß die zugrunde liegende Richtlinie durch eine zweite Wertpapierdienstleistungsrichtlinie ersetzt wurde und das Bankengesetz entsprechend angepaßt werden muß.“

Die Frist zur Einbringung von Vorschlägen und Stellungnahmen endet am 4. 7. 2005.

(Redaktion)

# Termine

## Juli 2005

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praktische Umwandlungsfälle – Alle wichtigen Neuerungen Steuer- und Rechtsformopti- mierung Gestaltungsmodelle Fallbeispiele und Checklisten	Alternativ: StB S. Böhlmann, Dipl.-Fw. T. Stimpel	1. 7. 2005, Nürnberg	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Von der Aktienanleihe bis zum Turbo-Zertifikat – Problemzonen der Ertrags- besteuerung	Vors. RiFG (Niedersachsen) Dr. F. E. Harenberg	1. 7. 2005, Leipzig	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern/Recht/Bilanzierung/ Rechnungslegung/ Investitionen in Polen	RA/Notar Dr. P. Diedrich, RA P. Lewandowski, RA/StB A. Luecke	1. 7. 2005, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Steuer-Check 2005	StB Dipl.-Fw. H. G. Christoffel	1. 7. 2005, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Besteuerung der GmbH – von der Gründung bis zur Liquidation	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. J. H. Ottersbach, RA/StB J. Breithaupt	1./2. 07. 2005, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Grundlagen der Jahres- abschlußerstellung	Alternativ: StB V. W. Brettmeier, Dipl.-Fw. W. Putzke	2. 7. 2005, Hannover	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Haftung des Erben für Nachlaßverbindlichkeiten	RA Dr. N. Joachim	2. 7. 2005, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR und StB Dr. S. Behrens, F. Rieger, RiBFH H.-U. Viskorf	4. 7. 2005, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Konzernsteuerquote optimieren!	StB Dipl.-Kfm. J. D. Becker, StB Dipl.-Kfm. V. Stein, Dr. H.-G. Raber	4. 7. 2005, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern, Recht, Bilanzierung, Rechnungslegung und Investitionen in der Tschechischen Republik	RA A. Braun, R. Haklova	4. 7. 2005, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer bei Non-Profit-Organisationen Grundlagen – Besonderheiten – Praxisfälle	StB Dipl.-Fw. R. Münchow, StB K. Viehbeck	4./5. 7. 2005, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratungsrelevantes Zivilrecht für den Steuerberater unter besonderer Berücksichtigung des neuen Rechtsdienst- leistungsgesetzes	RiLG Fahlbusch	5. 7. 2005, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
EU-Zinsrichtlinie Umsetzung der Zins- informationsverordnung	H. P. Hoffmann, H.-P. Linnartz, T. Redert, C. Schott, W. Skorpel, C. A. von Stiegler	5./6. 7. 2005, Freising (bei München)	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Steueroptimierte Nachfolge- planung: Problemlösung durch Strukturierung	RA/StB Dr. H. Hübner	6. 7. 2005, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlagen privater und gewerblicher Finanzierungs- modelle unter besonderer Berücksichtigung öffentlicher Kredithilfen	Dipl. rer oec. H. Schoeffing	6. 7. 2005, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-0 Fax: 030/24 00 97-99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechnungslegung bei Non-Profit-Organisationen Erfassen – Überwachen – Entscheiden	A. Meuer, RA/WP/StB H. Spiegel, RA/WP/StB Prof. Dr. R. Wallenhorst	6. 7. 2005, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Holding – Praktische, rechtliche und steuerliche Aspekte – Praxisbeispiel Mittelstand	Dipl.-Wirtschaftsingenieur A. Busacker, RA Dr. H. Gesell, Dr. T. Keller, StB Dipl.-Kfm. Dr. S. Köhler	6. 7. 2005, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Bevorstehende Erbschaft- steuererhöhung: Notwendige Überlegungen und Maßnahmen	Alternativ: Prof. Dr. G. Brüggemann, Dipl.-Fw. K. Müller	6. 7. 2005, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Personengesellschaften im Konzern	B. Fischer, RA/StB Dr. T. Fox, WP/StB Dr. N. Neu, A. Pung, RA/StB Dr. T. Pyszka	6. 7. 2005, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Steuerrecht Aktuell	StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, StB J. Hellmer	8. 7. 2005, Frankfurt	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Polen – Der EU-Investitions-Standort in Osteuropa	Univ.-Prof. Dr. S. Kudert, Dipl.-Kfm. J. Nabialek	7. 7. 2005, Leipzig	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-0 Fax: 030/24 00 97-99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die optimale rechtliche und steuerliche Gestaltung der Unternehmensnachfolge unter Berücksichtigung der neuesten Entwicklungen insbesondere im Erb-, Gesellschafts- und Steuerrecht	RA/Notar Prof. Dr. T. Reith, WP/StB R. Krauß	8./9. 7. 2005, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Steuern und Europarecht	RA LL.M. Dr. A. Cordewener, StB Dr. C. Ritzer, StB Dr. I. Stangl	11. 7. 2005, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
55. Lehrgang „Steuern und Betrieb“	Prof. Dr. M. Fischer, RiFG Dr. H.-D. Fumi, RegD Dipl.-Fw. P. Groß, Prof. Dr. F. Hardtke, Vors. RiFG T. Müller, MinR Dr. K.-J. Schmitz, Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer, RA/FAStR Dr. G. Winter	11. 7. – 20. 8. 2005, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Bilanzanalyse nach IAS/IFRS	Prof. Dr. R. Heyd, M. Trost	11./12. 7. 2005, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Persönliche Haftung GmbH-Geschäftsführer	RA/FAStR Prof. N. Gatzweiler, Prof. Dr. F. Graf von Westphalen	14. 7. 2005, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Gestaltung der Erfolge in Privat- und Betriebsvermögen	RA/FAStR Dr. D. J. Piltz, RA/FAStR Dr. W. Onderka	15. 7. 2005, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Die Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen	RA/Notar Dr. R. Geck, Notar Dr. J. Mayer	16. 7. 2005, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Recht und Steuern Rumänien	RA A. Bormann, RA M. Neupert	19. 7. 2005, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Akquisitionsfinanzierung: Strukturen, Finanzierungsbausteine, Vertragsgestaltung	Mit Referenten von: – capiton AG – Commerzbank AG – HypoVereinsbank AG – Linklaters Oppenhoff & Rädler, – SJ Berwin	20./21. 7. 2005, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Unternehmenssteuerrecht	MinDir Dr. S. Neumann, M. Roche, Syndikusanwalt Dr. K. Stein	26. 7. 2005, München	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der GmbH-Geschäftsführer Rechte, Pflichten und Haftungsrisiken	RA Vers.-Kfm. L. Heitmann, RA L. Köhl, RA Dr. R. Liebs, RA/Notar Dr. S. Lingemann, RA/FAStR Dr. K. Olbing	26./27. 7. 2005, Hamburg	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Personengesellschaften, Gesellschafts- und Steuerrecht	Prof. Dr. N. Herzig, Notar Dr. H. Schmidt, Notar Dr. S. Spiegelberger, Notar Dr. E. Wälzholz	28. – 30. 7. 2005, Fischbachau	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

**August 2005**

Optimale Steuergestaltung 2005	Alternativ: StB K. Köhler, Dipl.-Fw. T. Püthe	2. 8. 2005, Dresden	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Intensivkurs Gesellschaftsrecht	RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm, RA/FAStR Dr. B. Binnewies	15. 8. 2005, Fleesensee	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Finanzgerichtsprozesse erfolgreich führen	VorsRiFG Krömker, RiFG Seibel	26. 8. 2005, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22

Meldungen ◀◀

Schweiz

**Öffentliche Haushalte wieder tiefer in den roten Zahlen**

Bund, Kantone und Gemeinden in der Schweiz haben im Jahr 2003 ein Defizit von knapp 6,5 Mrd. CHF ausgewiesen. Laut einer Übersicht des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) stieg das Defizit alleine beim Bund um ca. 500 Mio. auf 3,8 Milliarden. Das Gesamtdefizit der Kantone erhöhte sich um 300 Millionen auf 2,2 Milliarden, wobei immerhin 10 der 26 Kantone schwarze Zahlen melden konnten. Die Schulden von Bund, Kantonen und Gemeinden wuchsen per Ende 2003 von 238,8 auf 241,2

Mrd. CHF an. Beim Bund allein betragen sie 124,3 Milliarden. Die gesamte Staatsschuld erhöhte sich von 54,5 auf 55,7 Prozent des BIP. Das EFD prognostizierte für 2004 ein Gesamtdefizit von 9,4 Milliarden und einen Anstieg der Schulden auf 247,5 Mrd. Für 2005 sind ein Defizit von 6,5 Milliarden und eine Schuld von 253,2 Milliarden veranschlagt.

(NZZ vom 7./8. 5. 2005)