

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2006

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

33 **Editorial**
Wagner

Beiträge

34 Zacher **Deutsche Kfz-Steuer
und Europäisches Recht –
Irrungen und Wirrungen**

38 Dornbusch **Die steuerliche
Behandlung neuer Medien im
Arbeitsleben**

42 von Briel **Die Bedeutung
der subjektiven Tatseite
für die steuerstrafrechtliche
Selbstanzeigemöglichkeit**

Europarecht

49 Thömmes **Die Bedeutung des
Europarechts in der Praxis –
Wie können Verstöße gegen das
Europarecht geltend gemacht
werden?**

53 **Veranstaltungen**

55 **TaxLawLinks**

56 **LiteraTour**

58 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Weltpolitische Zusammenhänge sind mindestens so kompliziert wie das deutsche Steuerrecht. Chinas Wirtschaft wächst pro Jahr um mehr als 9 Prozent. Jeder zweite asiatische Milliardär ist Kunde der schweizerischen UBS. Diese meldet nun einen Rekordgewinn von ca. 14 Milliarden Franken (und die Credit Suisse noch mal 6 Milliarden). Muß man das alles verstehen?

II.

Leitsätze des BFH bereichern (manchmal) die deutsche Sprache: „Das Bestehen einer ungewissen Verbindlichkeit ist wahrscheinlich, wenn nach den am Bilanzstichtag objektiv gegebenen und bis zur Aufstellung der Bilanz subjektiv erkennbaren Verhältnissen mehr Gründe dafür als dagegen sprechen.“ (BFH, Urteil vom 19. 10. 2005, XI R 64/04).

III.

Aber auch andere Fakultäten quälen die deutsche Sprache: „Für die Wissenden ist Nichtwissen ebensogut wie Wissen, da beides Teile des Erkenntnisprozesses sind, wenn sich auch diese Art von Nichtwissen von der Ignoranz der Denkfaulen unterscheidet. Das höchste Ziel der Existenzweise des Seins ist tieferes Wissen, in der Existenzweise des Habens jedoch mehr Wissen.“ (Erich Fromm, *Haben oder Sein*)

IV.

Warum wird jeder Hinterbänkler-Politiker, kaum sitzt er im Finanzausschuß, als „Finanzexperte“ bezeichnet? Und initiiert dann Gesetze, bei denen (echte) Experten nichts mehr verstehen? Überließe man manche Sachentscheidung den (echten) Experten, wäre manches besser. Oder nicht? Und warum schießt der amerikanische Vizepräsident auf einen Rechtsanwalt?

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr Jürgen Wagner
Red. Steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

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

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Thomas Zacher*, Rechtsanwalt in Köln; *Stephan Dornbusch*, Rechtsanwalt in Bonn; *Olaf von Briel*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Otmar Thömmes*, Rechtsanwalt in München, *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

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

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

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

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, 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 sechs Mal im Jahr. Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten

ISSN 1615-5610

Deutsche Kfz-Steuer und Europäisches Recht – Irrungen und Wirrungen

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

1. Die Kraftfahrzeugsteuer als Schauplatz vielfältiger Scharmützel

1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip und Lenkungsziele

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein sachgerechtes, sinnstiftendes Fundamentalprinzip der Besteuerung.¹ Es ist – zugegebenermaßen – kein sachgerechtes Prinzip für wirtschaftslenkende Normen,² jedoch bedürfen Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips der Rechtfertigung durch andere steuersystematisch anerkannte Prinzipien, welche unmittelbar oder mittelbar dem Gemeinwohl oder dem öffentlichen Interesse dienen. Derartige Durchbrechungen scheinen – in den letzten Jahren zunehmend – von der Ausnahme zur Regel zu mutieren, da zahlreiche fiskalische, ökonomische und ökologische Gesichtspunkte, welche zudem durch unterschiedliche weltanschauliche oder politische Standpunkte oft sehr unterschiedliche Ausprägungen erfahren, dieses als solches nicht deduzierbare Fundamentalprinzip mit einem bunten Strauß von Nebenaspekten anreichern.

Die Besteuerung des Kraftfahrzeugverkehrs im weiteren Sinne legt hiervon beredtes Zeugnis ab. Mag sie auch prima facie nicht im Zentrum des steuerwissenschaftlichen Interesses liegen, so ist sie jedoch einerseits für die betroffenen Bürger und Unternehmer von unmittelbarer praktischer Relevanz und andererseits symptomatisch für viele aktuelle Probleme der Steuergesetzgebung wie der materiellen Steuergerechtigkeit. Dies beginnt bereits damit, daß der Kraftfahrzeugverkehr konkret von drei Steuern auf die Einkommensverwendung, nämlich die allgemeine Umsatzsteuer, die Mineralölsteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer betroffen wird. Sinnvolle Bemühungen, jedenfalls durch eine Zusammenlegung der beiden letztgenannten Steuerarten zu einer verfahrensrechtlichen Vereinfachung (auch für die Finanzverwaltung) sowie materiell zu einer stärkeren Betonung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu kommen, sind nicht nur an Fragen der Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern, sondern wohl auch daran gescheitert, daß mit den beiden Steuerarten im Besonderen Lenkungs- und sonstige Zwecke verfolgt werden, welche man – je nach

herrschender politischer Auffassung mit unterschiedlicher Zielrichtung – durch eine Vereinheitlichung wohl nicht mehr so differenziert zu verfolgen können glaubte.

Bei der Kraftfahrzeugsteuer drängen einerseits umwelt- und verkehrspolitische Aspekte in die Richtung einer tendenziellen Erhöhung bzw. Verschärfung der Steuerlast, wohingegen z. B. Fragen der Förderung der Wirtschaft, sei es der (deutschen) Automobilindustrie insgesamt, aber auch z. B. des gewerblichen Güterkraftverkehrs im Verhältnis zu Mitbewerbern aus anderen europäischen Ländern (man vgl. nur die jüngste Diskussion um eine Subventionierung durch eine Teilvergütung der Kraftfahrzeugsteuer o. ä. eher in die entgegengesetzte Richtung weisen. Auch andere volkswirtschaftliche Erwägungen spielen hier eine Rolle. Dies zeigen z. B. die in regelmäßigen Abständen auftauchenden Vorschläge zur Senkung der Kraftfahrzeugsteuer als Äquivalent zur Mehrbelastung der Bürger bei signifikantem Ansteigen der Benzinpreise aufgrund der Situation auf dem Rohölmarkt.

1.2 Steuerrecht und Straßenverkehrsrecht

Eines der ständigen „Spielfelder“ zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem ist hier die Besteuerung von Kraftfahrzeugen, die jedenfalls im Grenzbereich zwischen normalen „Personenkraftwagen“ und „anderen Fahrzeugen“ im Sinne der §§ 2, 8 Kraftfahrzeugsteuergesetz angesiedelt sind. Während Personenkraftwagen grundsätzlich nach Hubraum unter Berücksichtigung differenzierter Schadstoffklassen gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz besteuert werden, gilt für andere Kraftfahrzeuge bis zu einem zulässigen Gesamtgewicht von 3,5 t eine gewichtsbezogene Besteuerung gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 3 Kraftfahrzeugsteuergesetz, oberhalb dieser Gewichtsgrenze eine gewichts- und schadstoff- bzw. geräuschklassenorientierte Besteuerung gem. § 9 Abs. 1 Ziffer 4 Kraftfahrzeugsteuer-

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

1 Tipke, Steuerrecht, 11. Auflage, Seite 59.

2 Vgl. Tipke, a. a. O., Seite 64.

gesetz. Da vielfach die oben angesprochenen Fahrzeuge im „Grenzbereich“ über relativ hubraumstarke und tendenziell kraftfahrzeugsteuerlich benachteiligte Dieselmotoren verfügen, können im Einzelfall jährliche Besteuerungsunterschiede bis in den vierstelligen Bereich hinsichtlich desselben Fahrzeuges in Abhängigkeit von der Frage entstehen, ob dieses kraftfahrzeugsteuerlich als Pkw oder als sonstiges Fahrzeug einzuordnen ist.

§ 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz trifft insoweit die grundsätzliche Anordnung, daß für die steuerliche Einordnung grundsätzlich die „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ anwendbar seien. Hieran anknüpfend wurden zunächst einige Fälle bekannt, in denen Steuerpflichtige eine fallweise recht großzügige Handhabung der Zulassungsbehörden bzw. der mit den technischen Feststellungen betrauten amtlich anerkannten Sachverständigen ausnutzten, um als Reaktion der sich in den 90-iger Jahren stufenweise verschärfenden Hubraum- bzw. Schadstoffklassenbesteuerung durch mehr oder weniger umfängliche technische Veränderungen eine verkehrsrechtliche Einordnung als Lastkraftwagen oder sonstiges „anderes Fahrzeug“ zu erreichen, um dadurch zu einer Besteuerung nach dem Gesamtgewicht zu kommen. Diese Fälle wurden zunehmend von den Finanzämtern seit ca. Mitte der 90er Jahre aufgegriffen und eine eigene Auslegungsbefugnis der verkehrsrechtlichen Begriffe gerade in derartigen „Umbaufällen“ in Anspruch genommen. Diese vom BFH gebilligte,³ wenn auch an einer Einzelfallprüfung gebundene Möglichkeit, abweichend von der verkehrsrechtlichen Beurteilung durch die Zulassungsbehörden zu einer anderen Einordnung hinsichtlich der kraftfahrzeugsteuerlichen Fahrzeugart zu kommen, war erkennbar davon geprägt, einerseits die im Grundsatz sinnvolle Kohärenz von verkehrsrechtlicher Einstufung und kraftfahrzeugsteuerlicher Bewertung nicht allgemein durch eine „freie Interpretation“ durch die Finanzbehörden zu ersetzen, andererseits aber auch eine Handhabe in den Fällen zu bieten, in denen – hätte es sich nicht formal um eine technische Frage gehandelt – die tatsächliche Umgestaltung trotz der im Einzelfall erteilten Sanktion durch den amtlich anerkannten Sachverständigen in die Nähe eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs gem. § 42 AO geriet. Eine Fülle von Urteilen hierzu zeigte, daß diesen schmalen Grad in der Praxis einzuhalten offensichtlich Finanzbehörden wie Steuerpflichtigen nicht immer einfach fiel, zumal in Anwendung dieser Rechtsprechung auch Fahrzeuge hiervon betroffen wurden, bei denen schon hersteller- bzw. importeurseits die allgemeine Betriebserlaubnis das Fahrzeug als Lkw – wie z. B. bei sog. Pickups – auswies, die Finanzbehörden dies aber aufgrund der ihnen vom BFH zugestandenen phänotypischen Beurteilungspraxis nicht anerkannten.

Eine eindeutige und auch vom BFH bestätigte Grenzlinie zog allerdings der bislang geltende § 23 Abs. 6 a StVZO,

der besagte, daß wahlweise zum Personen- bzw. Gütertransport bestimmte sog. Kombinationskraftfahrzeuge, soweit sie ein zulässiges Gesamtgewicht von über 2 800 kg aufwiesen, nicht als Personenkraftwagen, sondern als anderes Fahrzeug im verkehrsrechtlichen Sinne anzusehen seien.⁴ Dieser kraftfahrzeugsteuerliche „safe harbor“ führte dann dazu, daß bei schweren Kombis und Geländewagen verstärkt sog. „Auflastungen“ vorgenommen wurden, bei denen das verkehrsrechtliche höchstzulässige Gesamtgewicht über die kritische Grenze von 2 800 kg gehoben wurden. Hersteller und Importeure zogen nach, so daß auch serienmäßig ausgestattete Fahrzeuge vielfach ein entsprechendes höchstzulässiges Gesamtgewicht aufweisen.

Dies wurde wiederum als fiskalpolitisch unerwünschtes „Steuerschlupfloch“ angesehen, weshalb – da hier auf dem Verwaltungswege kein Beikommen möglich erschien – auf politischer Ebene die Lösung darin gesehen wurde, § 23 Abs. 6 a StVZO mit Wirkung zum 1. 5. 2005 aufzuheben. Diese – unabhängig von ihrer Bewertung – fiskalpolitisch nachvollziehbare Maßnahme wurde in der öffentlichen Diskussion dann damit begründet, daß tendenziell ohnehin umweltpolitisch unerwünschte „Spritfresser“ betroffen seien und es doch wohl auch der Steuergerechtigkeit widerspreche, wenn sich die Besitzer schwerer und großvolumiger Geländewagen, wie sie von zahlreichen Premiumherstellern angeboten würden, auch hierdurch noch eine steuerliche Begünstigung erkaufen könnten. Nicht weniger engagiert trugen Betroffene den Anbietern nahestehende Kreise vor, daß unzumutbare Härten durch eine Erhöhung der Kfz-Steuer um mehrere 100% im Einzelfall eintreten. Nachdem seitens der Politik zunächst versucht worden war, die Interessengruppe der mittelständigen Unternehmer – hinsichtlich der von dort zahlreich gewerblich genutzten Kombinationskraftwagen ebenfalls betroffen waren – durch das In-Aussicht-Stellen einer „Bereichsausnahme“ in Abhängigkeit von der konkreten Nutzung zu beruhigen, wurde dieses Vorhaben wohl aufgrund der steuersystematisch und praktisch nicht umsetzbaren Trennbarkeit zwischen einer Nutzung zu „guten“ gewerblichen und „bösen“ privaten Interessen im geltenden Recht nicht umgesetzt.

Die Bundesrepublik Deutschland war mit diesen Überlegungen im Übrigen kein Einzelfall. So plante z. B. Frankreich, schon beim Erwerb hubraumstarker Limousinen, Kombinationskraftwagen und Geländefahrzeuge eine Sondersteuer zu erheben und im Gegenzug mit einem Rußpartikelfilter ausgerüstete Dieselfahrzeuge besonders steuerlich

3 Vgl. etwa BFH, Beschluß vom 22. 12. 2003 – VII B 65/03; Urteil vom 1. 8. 2000 – VII R 26/99, Bundessteuerblatt II 2001, Seite 72 ff.; Urteil vom 31. 5. 1995 – VII R 98/94, Bundessteuerblatt II 1997; Seite 672 ff.; jeweils mit weiteren Nachweisen.

4 Vgl. BFH, Urteil vom 26. 8. 1997 – VII R 60/97, Bundessteuerblatt II 1997, Seite 744 ff.; BFH, Urteil vom 31. 3. 1998 – VII R 116/97, Bundessteuerblatt II 1998, Seite 487 ff.

zu fördern. Als aber deutlich wurde, daß hierdurch – ein Schuft, der Böses dabei denkt – de facto fast ausschließlich Importfahrzeuge steuerlich belastet worden wären, wohingegen die in der automobilen Oberklasse kaum vertretene französische Automobilindustrie wiederum führend in der serienmäßigen Ausstattung von Dieselfahrzeugen mit Rußpartikelfiltern war, wurde dieses Vorhaben wieder als potentiell mittelbarer Verstoß gegen die Warenverkehrsfreiheit gem. Art. 28 EG-Vertrag aufgegeben.

2. Europarechtlicher Aspekt

2.1 Vorgabe durch europäische Richtlinien

Auch in Deutschland mußte man hingegen erkennen, daß der – gestrichene – § 23 Abs. 6a StVZO möglicherweise nur ein Teil der „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ war, an die § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG ausdrücklich anknüpft. Offensichtlich nicht hinreichend berücksichtigt wurde der Umstand, daß schon seit Februar 1970 die Richtlinie der damaligen EWG 70/156/EWG existierte, welche entsprechend der letzten Anpassung durch die Richtlinien 2001/116/EG und dem dortigen Anhang II sehr konkrete Begriffsbestimmungen für Fahrzeugklassen und Fahrzeugtypen beinhaltet. Die technischen Details sind hier nicht auszubreiten.⁵ Dort sind sehr genaue, zugleich aber auch eindeutig und unmittelbar ohne große Interpretationsschwierigkeiten feststellbare Merkmale vorhanden, welche zwingend zu der Einordnung eines bestimmten Fahrzeuges in eine entsprechende Klasse führen. Daraus ergibt sich u. a., daß unter mathematisch recht einfach zu berechnenden Bedingungen bestimmte Kombinationsfahrzeuge nicht als Fahrzeuge der für Personenkraftwagen geltenden Klasse M1 angehören, sondern jedenfalls ein „anderes Fahrzeug“ als ein Personenkraftwagen sind (sog. Klasse M1 AF).

2.2 Transformation in nationales Recht

Tatsächlich ergab sich zugleich der Befund, daß die entsprechende Richtlinie sowohl legislatorisch wie auch in der Verwaltungspraxis zumindest unvollständig umgesetzt worden war. Gem. Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinien 2001/116/EG hätte diese spätestens zum 1. 7. 2002 umgesetzt werden müssen. Tatsächlich ergibt sich zwar durch zahlreiche Bezugnahmen in der StVZO (z. B. § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 23 Abs. 1 Satz 7, § 30 a Abs. 4 Nr. 1) sowie aus den Gesetzesmaterialien zur Aufhebung des § 23 Abs. 6 a StVZO, daß die betreffende Richtlinie dem deutschen Verordnungsgeber durchaus als zu berücksichtigenden bekannt ist; andererseits sind die dortigen Anordnungen eben durch allenfalls recht vage Inbezugnahmen in die StVZO inkooperiert worden und in der Praxis der erteilten straßenverkehrsrechtlichen Zulassungen durch die nationalen Behörden überwiegend nicht oder jedenfalls uneinheitlich berücksichtigt worden. Während die

deutsche Finanzverwaltung einerseits aufgrund des Wegfalls des § 23 Abs. 6 a StVZO geänderte Steuerbescheide an die Besitzer entsprechender Kombinationskraftwagen mit zum Teil hohen Steuernachforderungen versandte, ergab sich, daß bei einem Großteil der betroffenen Fahrzeuge jedenfalls materiell eine EG-rechtliche Einstufung als „anderes Fahrzeug“ gegenüber einem Personenkraftwagen geboten war, in einigen wenigen Fällen sogar die entsprechende Einstufung in die sog. Klasse M1 AF der Richtlinie 2001/116/EG auch den entsprechenden Fahrzeugpapieren zu entnehmen war. Zugleich begehrten zahlreiche Fahrzeugbesitzer einen entsprechenden – ergänzenden – Eintrag in ihre Fahrzeugpapiere. Nachdem dies zum Teil auch durch die amtlich anerkannten Sachverständigen bzw. die Zulassungsstellen entsprechend vorgenommen wurde, rückten wiederum die damit verbundenen fiskalpolitischen Weiterungen verstärkt ins Blickfeld. Die Finanzverwaltung entschloß sich bundeseinheitlich zu der Vorgehensweise, die EG-rechtliche Einstufung als unbeachtlich anzusehen und hierauf gestützte Einsprüche gegen die entsprechenden Kraftfahrzeugsteuerbescheide zurückzuweisen bzw. auch keine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren. Flankierend lehnten nun auch die entsprechenden technischen sachverständigen Organisationen überwiegend eine Ergänzung bzw. Umschlüsselung in den Zulassungsunterlagen der betreffenden Fahrzeuge ab. Einerseits wurde darauf hingewiesen, daß nach dem deutschen Text der Straßenverkehrszulassungsverordnung eine Einstufung nach den entsprechenden EU-Kodierungen in den z. Zt. gültigen Fahrzeugpapieren nicht vorgesehen sei und überdies nur anfänglich erfolgen könne, zum anderen sei dies jedenfalls so lange zurückzustellen, bis Festlegungen zur steuerlichen Behandlung und einer darauf aufbauenden Handhabung durch die Finanzämter vorlägen.⁶

3. Anwendung im nationalen Recht

3.1 Anwendung de lege lata

Unter diesen Bedingungen steht bislang die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, daß die Zuordnung zu einer entsprechenden Fahrzeugart allein anhand des nationalen Rechtes zu vollziehen sei. Darüber hinaus seien die Finanzbehörden nicht an die verkehrsrechtliche Einstufung gebunden und könnten eigene Festlegungen treffen.

Dem steht die Auffassung gegenüber, daß der in § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG enthaltene Verweis auf die „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ neben dem Verweis auf die deutsche Straßenverkehrszulassungsordnung auch ein Verweis auf die oben genannten Richtlinien

5 Vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 21. 1. 2002 L 18, Seite 1 ff.

6 Vgl. z. B. TÜV-Süd, Rundschreiben vom 27. 1. 2005, K 01/05.

enthalte. Es kann dabei letztlich dahingestellt bleiben, ob durch die – wenn auch etwas halbherzige – Inkorporierung insbesondere der Richtlinie 2001/116/EG durch mehrere Inbezugnahmen in die Straßenverkehrszulassungsordnung eine in vollem Umfang genügende Umsetzung dieser Richtlinie stattgefunden hat. Selbst wenn man dies nicht annähme, müßte entsprechend der zwischenzeitlich eingeführten Rechtsprechung des EuGH angenommen werden, daß die bei Unterstellung dieser Ansicht nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinie jedenfalls eine vertikale Direktwirkung entfalten würde. Die entsprechende Richtlinie wäre sowohl inhaltlich unbedingt als auch sachlich hinreichend konkret, um derart im Einzelfall angewendet zu werden, daß sich der betroffene Bürger gegenüber dem insoweit mit der ordnungsgemäßen Richtlinienumsetzung säumigen Mitgliedstaat hierauf berufen könnte.⁷

Das Finanzgericht Köln ist der vorgenannten Rechtsansicht im Ergebnis gefolgt.⁸ Es hat die Auffassung vertreten, daß die entsprechenden EU-Richtlinien bereits jetzt geltendes und von den nationalen Behörden anzuwendendes Recht wären. Soweit sich die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des BFH zur mangelnden Bindung der Finanzämter an die Anwendung verkehrsrechtlicher Vorschriften durch die Verkehrsbehörde berufe, werde verkannt, daß es sich vorliegend nicht um die Frage der Auslegung verkehrsrechtlicher Vorschriften handle, sondern um die Anwendung entsprechender verkehrsrechtlicher Vorschriften – hier des Europäischen Rechts – an sich. Bei der Frage der Anwendung dieses Rechts an sich stehe den deutschen Finanzbehörden kein eigener Beurteilungsspielraum zu. Der BFH wird insoweit über die Sache zu entscheiden haben.⁹

3. Nationale Auswirkungen de lege ferenda

Auf Bundesebene wird erwogen, die wohl auch von dort aus als problematisch empfundene Verweigerung der Verweisung des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG im Hinblick auf das europäische Verkehrszulassungsrecht dadurch zu „heilen“, daß in § 2 KraftStG im Rahmen des nationalen Steuerrechts eine partielle Ausnahme getroffen wird. Die kraftfahrzeugsteuerliche Unterscheidung zwischen Personenwagen und sonstigen Fahrzeugen soll jedenfalls hinsichtlich der als besonders kritisch empfundenen EG-rechtlichen Typisierung von Kombinationskraftwagen der Klasse M1 AF ausdrücklich partiell dahingehend aufgehoben werden, daß diese steuerrechtlich gleichwohl als Personenkraftwagen zu gelten hätten. Dem Vernehmen nach soll dies sogar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Wegfalls des § 23 Abs. 6 a StVZO erfolgen.

Gegen eine derartige echte steuerschärfende Rückwirkung – geht man davon aus, daß allein der Wegfall des § 23 Abs. 6 a StVZO die gewünschte Rechtsfolge nicht erbracht hat – bestehen schon nach nationalem Recht erhebliche

Bedenken. Hinsichtlich einer Änderung für die Zukunft gilt immerhin, daß zunächst das deutsche Kraftfahrzeugsteuerrecht keine unmittelbar durch geltendes EU-Recht erfaßte bzw. erfaßbare Materie ist. Formal erschiene danach bei grundsätzlicher Anerkennung der durch die europäischen Richtlinien geprägten verkehrsrechtlichen Einstufung eine Sonderregelung auf der kraftfahrzeugsteuerlichen Anknüpfungsseite möglich. Ob allerdings durch eine derartige steuerrechtliche „Ausnahmefiktion“ sowohl den nationalen Anforderungen des Artikel 3 GG wie den europarechtlichen Anforderungen in vollem Umfang Genüge getan würde, bleibt zweifelhaft. Soweit sich der nationale Gesetzgeber im Rahmen des Kraftfahrzeugsteuerrechts generell an die Begriffe des Verkehrsrechts anlehnt, das Verkehrsrecht insoweit in verständlicher Weise europarechtliche Richtlinien inkorporiert hat und diese auch – wie in casu – so konkret sind, daß sie eigentlich keine Interpretationsspielräume mehr offen lassen, erscheint es sehr zweifelhaft, ob dann eine partielle Negierung dieses Zusammenhangs rechtmäßig sein kann. Zwingende Gründe des Allgemeinwohls oder andere allgemein anerkannte sachliche Ausnahmetatbestände dürften schwerlich einschlägig sein, soweit man das Fiskalinteresse an einem entsprechenden Steueraufkommen in Zeiten knapper Finanzen nicht als solches als hinreichende Rechtfertigung ansieht.

4. Fazit

Das Beispiel des prima facie rein nationalen Kraftfahrzeugsteuerrechts zeigt, daß europäisches Recht durch Verweise und Anknüpfungsnormen in weitaus mehr Rechtsbereichen Bedeutung hat, als nicht nur vom Steuerbürger, sondern auch vom Gesetzgeber und der Finanzverwaltung oft beachtet wird. Insbesondere sollte dort Vorsicht und gesetzestechnische Genauigkeit walten, wo in ein bestehendes Geflecht von aufeinander abgestimmten Regelungswerken nicht aus Gründen der Steuersystematik oder der Durchsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips an sich, sondern zu Lenkungszwecken für eine bestimmte Gruppe von Einzelfällen eingegriffen wird. Man mag Steuerverschärfungen für „benzinfressende Großgeländewagen“ für richtig halten oder weiter fiskalische Verschärfungen für die vielfach von klein- und mittelständischen Unternehmen genutzten Kombinationskraftwagen für ein politisch falsches Signal halten: Wenn – entsprechend verschiedener Presseveröffentlichungen – an eine derartige Maßnahme Steuererwartungen in der Größenordnung zwischen 30 und 200 Mio. € Mehr-

7 Vgl. EuGH, Rs. 8/81, Slg. 1982, 53 Rdn. 21 ff. – Becker, seitdem ständige Rechtsprechung; vgl. auch Rs. 102/79, Slg. 1980, S. 1473 Betriebsurlaub für Kraftfahrzeuge.

8 ►► FG Köln, Beschluß vom 28. 11. 2005 – 6 V 3715/05.

9 Die von der Finanzverwaltung eingelegte Beschwerde ist unter dem Aktenzeichen VII B 33/05 dort anhängig.

einnahmen geknüpft werden, sollte es letztlich im Interesse aller Beteiligten liegen, daß nicht nur das (deutsche) Gesetzeshandwerk, sondern auch die europarechtlichen Implikationen hinreichend berücksichtigt werden. Dies auf dem Wege des steuer- wie verkehrsrechtlichen Verwaltungsvollzuges zu „reparieren“, kann weder Aufgabe der Finanzverwaltung noch der Zulassungsbehörden bzw. verkehrstechnischen Sachverständigenorganisationen sein. Auch eine partielle Anknüpfungsausnahme des Zusammenhangs zwi-

schen Kraftfahrzeugsteuerrecht und Verkehrsrecht ist kaum ein Königsweg, erst recht nicht mit rückwirkender Ausprägung. Vielleicht wird auch hier ein Fall vorliegen, in dem die Bundesrepublik Deutschland – wie in anderen Fällen viele andere europäische Länder auch – einen aus national-fiskalischer Sicht als solchen empfundenen Nachteil im Hinblick einer einheitlichen europäischen Rechtsanwendung hinzunehmen hat.

Die steuerliche Behandlung neuer Medien im Arbeitsleben

Rechtsanwalt Dr. Stephan Dornbusch, Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin*

Lohnsteuer

1. Privatnutzung betrieblicher Geräte

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Telekommunikationsgeräte ausschließlich für betriebliche Zwecke zur Verfügung, so ist dies lohnsteuerrechtlich unproblematisch; dem Arbeitnehmer erwächst aus der Gestellung kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil. Ein solcher geldwerter Vorteil entsteht allerdings, wenn der Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung der Geräte befugt ist.

Die lohnsteuerrechtliche Behandlung der privaten Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten war lange Zeit unklar und umstritten. Der Telekommunikationserlaß des BMF¹ aus dem Mai 2000, der nur schwer zu handhabende Regelungen vorsah, wurde im Oktober 2000 nach massiver Kritik aus der Wirtschaft wieder aufgehoben.² Die offenen Fragen hat der Gesetzgeber durch die Einführung des § 3 Nr. 45 EStG durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999³ weitgehend geklärt. Der nach § 52 Abs. 5 EStG seit dem 1. 1. 2000 rückwirkend⁴ geltende § 3 Nr. 45 EStG erklärt die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten für steuerfrei.⁵ Im Zuge dieser gesetzlichen Neuregelung wurden auch die noch geltenden BMF-Schreiben vom 11. 6. 1990⁶ und vom 14. 10. 1993⁷ aufgehoben.⁸

Nach § 3 Nr. 45 EStG ist die private Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte grundsätzlich ein nicht steuerbarer Vorgang. Die Einführung dieser Vorschrift soll nach dem Willen des Gesetzgebers einerseits die Verwendung und Verbreitung des Internets fördern und andererseits einen Beitrag zur Steuervereinfachung leisten, obwohl das Internet selbst im Gesetzestext nicht genannt wird. Gegenstand der Steuerbefreiung ist die private Nutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte. Beide Begriffe sind unter

Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention, eine Steuervereinfachung zu bewirken, weit zu verstehen.⁹

a) Personalcomputer

Unter Personalcomputern sind sowohl Standgeräte als auch Laptops und Notebooks zu verstehen. Auch anschließbare Standard-Hardware ist unter den Begriff zu fassen, wie z. B. Prozessoren, Grafik- und Soundkarten, Speichererweiterungen, Disketten-/CD-ROM-/DVD-Laufwerke. Außerdem unterfallen Zubehörgeräte wie z. B. Monitore, Drucker, Scanner, Modems, ISDN-Karten und Software der Regelung (R 21 e LStR).

b) Telekommunikationsgeräte

Als Telekommunikationsgerät soll insbesondere das von der Vorschrift in erster Linie geförderte Internet gelten. Daneben sind darunter auch Telefon- und Telefaxgeräte, Mobil- und Autotelefone sowie Modems/ISDN-Karten zu fassen. Von der Steuerbefreiung erfaßt sind im übrigen auch die Verbindungs-

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

* Rechtsanwalt in der Kanzlei Meyer-Köring v. Danwitz Privat, Bonn/Berlin

Der Beitrag basiert auf dem Kapitel „Steuerrecht“ des im Deutschen Anwaltverlag 2006 erschienenen Handbuchs „Neue Medien und Arbeitsrecht“.

1 BMF 24. 5. 2000 – IV C 5 – S 2336 – 13/00, DB 2000, 1100.

2 BMF 16. 10. 2000 – IV C 5 – S 2336 – 13/00 VI, DB 2000, 2143.

3 BGBl I 2000, 1850.

4 Auch die entsprechende Lohnsteuer-Richtlinie R 21e LStR gilt rückwirkend ab dem 1. 1. 2000.

5 Zur Neuregelung *Beckschulze/Henkel* DB 2001, 1503; *Fischer DStR* 2001, 201; *Welling DStR* 2001, 650.

6 BMF 11. 6. 1990 – IV B 6 – S 2336 – 4/90, BStBl I 1990, 290.

7 BMF 14. 10. 1993 – IV B 6 – S 2336 – 9/93, DB 1993, 2159.

8 BMF 20. 11. 2001 – IV C 5 – S 2336 – 9/01 II, DB 2001, 2567.

9 So auch *Kirchhof/von Beckerath*, § 3 Rn 153.

entgelte, d. h. die Grundgebühr und die sonstigen laufenden Kosten (R 21e LStR).

Keine Telekommunikationsgeräte i. S. d. § 3 Nr. 45 EStG sind Rundfunk- und Fernsehgeräte.¹⁰ Bei der Charakterisierung von Navigationsgeräten ist zu differenzieren. Das FG Düsseldorf¹¹ hat mit Urteil vom 4. 6. 2004 mit eingehender Begründung dargelegt, daß auch ein Navigationsgerät als Telekommunikationsgerät im Sinne des § 3 Nr. 45 EStG anzusehen sei. Das Urteil betraf die Frage, ob ein fest in einen Dienstwagen installiertes Navigationsgerät in die Bemessungsgrundlage bei der Besteuerung des privaten Kfz-Anteils nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 8 Abs. 2 S. 2 EStG (1%-Regelung) einzubeziehen ist. Der BFH¹² hat das Urteil aufgehoben und entschieden, daß unabhängig von der Bewertung eines Navigationsgeräts als Telekommunikationsgerät i. S. d. § 3 Nr. 45 EStG ein solch fest installiertes Gerät jedenfalls kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstelle und die Vorschrift des § 3 Nr. 45 EStG insoweit nicht anwendbar sei. Die Finanzverwaltung vertritt ebenfalls diese Auffassung.¹³ Danach sind fest installierte Navigationsgeräte nicht unter § 3 Nr. 45 EStG zu fassen; bei privater Nutzung eines Dienstwagens ist das fest eingebaute Navigationsgerät in die Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung des Dienstwagens einzubeziehen. Da sowohl der BFH als auch die Finanzverwaltung ausdrücklich auf die feste Verbindung zwischen Dienstwagen und dem eingebauten Navigationsgerät abstellen, sind insoweit mit dem FG Düsseldorf mobile Navigationsgeräte als Telekommunikationsgeräte anzusehen. Gleiches gilt für PDAs.

c) Betriebliche Geräte

Bei den Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten muß es sich um betriebliche Geräte handeln. Dies bedeutet, daß die Geräte vom Arbeitgeber für den Betrieb angeschafft worden und dem Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses überlassen worden sind. Dazu zählen auch gemietete und geleaste Geräte. Erforderlich ist, daß der Arbeitgeber wirtschaftlicher Eigentümer des Gerätes ist. An den Arbeitnehmer übereignete Geräte sind nicht mehr betrieblicher Art; auch wirtschaftliches Eigentum des Arbeitnehmers ist schädlich. Nicht von der Vorschrift umfaßt sind Barzuschüsse des Arbeitgebers zur Nutzung von eigenen Geräten des Arbeitnehmers (etwa auch die Überlassung von Telefonkarten).

d) Nutzung durch Arbeitnehmer

Steuerbefreit ist nur die Nutzung durch einen Arbeitnehmer. Darunter zu fassen sind auch Rechtsnachfolger i. S. d. § 1 Abs. 1 LStDV sowie die Familienangehörigen des Arbeitnehmers.¹⁴ Eine entsprechende Anwendung der Vorschrift auf Gewerbetreibende und Freiberufler ist nicht möglich.¹⁵

Unerheblich ist, ob die Geräte im Betrieb oder in der Privatwohnung des Arbeitnehmers genutzt werden.

Beispiel

Der Arbeitnehmer nutzt ein Autotelefon im Firmenfahrzeug auch für private Gespräche. Der Arbeitnehmer nutzt in seiner Privatwohnung einen ihm vom Arbeitgeber für dienstliche Zwecke zur Verfügung gestellten PC mit dessen Zustimmung auch privat.

Nicht von Bedeutung ist das Verhältnis von privater und beruflicher Nutzung. Die Steuerbefreiung ist außerdem der Höhe nach nicht begrenzt, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Nutzungsvorteile vom Arbeitgeber zusätzlich zum Barlohn oder im Wege der Gehaltsumwandlung gewährt werden (R 21e LStR).

e) Umsatzsteuerrechtliche Folgen

Die umsatzsteuerrechtlichen Folgen aus der Einführung des § 3 Nr. 45 EStG regelt ein BMF-Schreiben vom 11. 4. 2001.¹⁶ Das Schreiben unterscheidet zwischen drei Fallgestaltungen. Danach ist im Fall einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung betrieblicher PC oder Telekommunikationsgeräte durch den Arbeitgeber von einer steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung auszugehen. Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung liegt zwar eine grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9 a UStG vor; eine Besteuerung kann allerdings im Einzelfall gemäß Abschn. 12 Abs. 4 UStR ausscheiden, wenn die private Nutzung durch betriebliche Zwecke überlagert wird.

Beispiel

Ein Journalist nutzt privat das Internet, um sich einen Überblick über die Nachrichtenlage zu verschaffen.

Im Fall einer Privatnutzung gegen den Willen des Arbeitgebers liegt kein steuerbarer Vorgang vor.

2. Pauschalierungsbefugnis nach § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG

Übereignet ein Arbeitgeber einen PC an seinen Arbeitnehmer, so liegt darin die Gewährung eines geldwerten Vorteils, der lohnsteuerlich zu erfassen ist. Seit dem 1. 1. 2000 besteht für den Arbeitgeber die durch das Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes¹⁷ eingeführte Pauschalierungsmöglichkeit des § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG. Danach

10 FinMin NRW 12. 10. 2001 – S 2334 – 29 – V B 3, DB 2001, 2274.

11 ►► FG Düsseldorf 4. 6. 2004 – 18 K 879/03 E, EFG 2004, 1357.

12 ►► BFH 16. 2. 2005 – VI R 37/04, BB 2005, 1481; s. hierzu auch Urban, FR 2004, 1383.

13 BMF 10. 6. 2002 – IV C 5 – S 2334 – 63/02, DStR 2002, 1667; OFD Koblenz 18. 10. 2004 – S 2334 A (n. v.) unter Hinweis auf R 31 Abs. 9 S. 6 LStR.

14 Kirchhof/von Beckerath, § 3 Rn 153; Niermann, DB 2001, 2415, 2416.

15 BMF 6. 5. 2002 – IV A 6 – S 2144 – 19/02, DStR 2002, 999.

16 BMF 11. 4. 2001 – IV B 7 – S 7109 – 14/01, DB 2001, 1117.

17 BGBl I 2000, 1857.

► Beiträge

kann der Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer von 25 % erheben, wenn er Personalcomputer seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt übereignet. Wie bei der Vorschrift des § 3 Nr. 45 EStG soll auch hierdurch die Verbreitung des Internets gefördert werden.

a) Personalcomputer

Im Gegensatz zu § 3 Nr. 45 EStG sind die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG enger gefaßt. Begünstigt sind nicht sämtliche Telekommunikationsgeräte, sondern nur Personalcomputer, deren Zubehör und der Internetzugang. Telekommunikationsgeräte, die nicht Zubehör eines PC sind oder nicht für die Internetnutzung verwendet werden können, sind von der Vorschrift nicht umfaßt. Nicht maßgeblich ist, ob es sich bei den übereigneten Gerätschaften um eine Erstausrüstung oder um eine Ergänzung oder einen Austausch bereits vorhandener Geräte handelt (R 127 Abs. 4 a LStR). Ausreichend ist auch, daß nur Zubehörgeräte übereignet werden. Eine Pauschalierung kommt außerdem nur in Betracht, soweit die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Fälle der Gehaltsumwandlung sind insoweit nicht begünstigt.¹⁸

Dagegen gilt die Pauschalierungsmöglichkeit gemäß § 40 Abs. 2 Nr. 5 Satz 2 EStG auch bei Barlohnzuschüssen des Arbeitgebers zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung, soweit diese zusätzlich zum Lohn gewährt werden. Als Aufwendungen für die Internetnutzung in diesem Sinne zählen sowohl die laufenden Kosten (z. B. Grundgebühr für den Internetzugang, laufende Gebühren für die Internetnutzung, Flatrate) als auch die Kosten der Einrichtung des Internetzugangs (z. B. ISDN-Anschluß, Modem, Personalcomputer).

b) Nachweis

Ohne Nachweise kann der Arbeitgeber den vom Arbeitnehmer erklärten Betrag für die Internetnutzung pauschal versteuern, soweit dieser 50 € im Monat nicht übersteigt. Übersteigen die Zuschüsse diesen Betrag, so muß der Arbeitnehmer seine Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im einzelnen nachweisen. Der Durchschnittswert kann dann als Maßstab für die Pauschalierung angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Ein Werbungskostenabzug für Anschaffungen, die von Seiten des Arbeitgebers der pauschalen Besteuerung unterworfen werden, ist ausgeschlossen (R 127 Abs. 4 a LStR); zugunsten des Arbeitnehmers sind die pauschal besteuerten Zuschüsse zunächst auf den privat veranlaßten Teil der Aufwendungen anzurechnen. Bei monatlichen Zuschüssen von unter 50 € im Monat unterbleibt die Anrechnung.

Beispiel

Der Arbeitgeber erstattet dem Arbeitnehmer monatlich 50 € für den vom Arbeitnehmer ausschließlich privat genutzten

Internetzugang. Diesen geldwerten Vorteil kann der Arbeitgeber der pauschalen Lohnsteuer von 25 % unterwerfen, wenn der Arbeitnehmer eine Erklärung abgibt, daß er einen Internetzugang besitzt und daß ihm durchschnittliche monatliche Kosten von 50 € entstehen.

3. Elektronische Lohnsteueranmeldung und Lohnsteuerbescheinigung

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003¹⁹ hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 41a EStG zur Lohnsteuer-Anmeldung geändert und die Verpflichtung zur Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung auf elektronischem Wege aufgenommen. Danach hat der Arbeitgeber nach Ablauf jedes Anmeldezeitraums die Lohnsteuer-Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) zu übermitteln; auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Eine solche unbillige Härte ist insbesondere dann anzunehmen, wenn und solange es dem Arbeitgeber nicht zumutbar ist, die technischen Voraussetzungen einzurichten, die für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuer-Anmeldung nach der StDÜV erforderlich sind.²⁰ Einzelheiten zur elektronischen Lohnsteueranmeldung sind im Internet unter www.elster.de abrufbar.

Die Änderungen sind am 1. 1. 2005 in Kraft getreten und gelten grundsätzlich für Anmeldezeiträume, die nach dem 31. 12. 2004 enden. Aus Vereinfachungsgründen hatte das BMF²¹ zunächst eine Übergangsfrist bis zum 31. 3. 2005 vorgesehen, innerhalb der Lohnsteuer-Anmeldungen auch noch in Papierform abgegeben werden können. Mit BMF-Schreiben vom 28. 4. 2005²² war diese Frist bis zum 31. 5. 2005 verlängert worden.²³

Nach § 41 b EStG sind Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung verpflichtet, ab dem Kalenderjahr 2004 auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto Lohnsteuerbescheinigungen spätestens bis zum 28. 2. des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die amtlich bestimmte Stelle zu übermitteln (§ 41 b Abs. 1 S. 2 EStG; elektronische Lohnsteuerbescheinigung). Bei Beendigung des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahres kann die Datenübermittlung

18 Schmidt/Drenseck, § 40 Rn 20.

19 BGBl I 2003, 2645.

20 BMF 29. 11. 2004 – IV A 6 – S 7340 – 37/04 / IV C 5 – S 2377 – 24/04, DB 2004, 2668.

21 BMF 29. 11. 2004 – IV A 6 – S 7340 – 37/04 / IV C 5 – S 2377 – 24/04, DB 2004, 2668.

22 BMF 28. 4. 2005 – IV A 7 – S 0321 – 34/05, DStR 2005, 832.

23 Bestätigung der Frist durch BMF 18. 6. 2005 – IV A 7 – S 0321 – 44/05.

zu einem früheren Zeitpunkt erfolgen. Dem Arbeitnehmer ist ein nach amtlich vorgeschriebenem Muster gefertigter Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung mit Angabe des lohnsteuerlichen Ordnungsmerkmals auszuhändigen oder elektronisch bereitzustellen (§ 41 b Abs. 1 S. 3 EStG).²⁴

Einkommensteuer

1. Werbungskostenabzug

Im Gegensatz zur lohnsteuerlichen Erfassung der Privatnutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte stellt sich bei der privaten Anschaffung betrieblich genutzter Telekommunikationsgeräte die Frage nach dem Werbungskostenabzug. § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG nennt als von den Einkünften des Arbeitnehmers abzugsfähige Werbungskosten die Aufwendungen für Arbeitsmittel, wobei als Arbeitsmittel alle Wirtschaftsgüter anzusehen sind, die ausschließlich – oder doch nahezu ausschließlich – und unmittelbar zur Erledigung der dienstlichen Aufgaben dienen.²⁵ Problematisch hierbei ist, daß die für dienstliche Zwecke angeschafften Telekommunikationsgeräte grundsätzlich auch zu privaten Zwecken nutzbar sind und häufig auch privat genutzt werden. Aufwendungen für eine solche Privatnutzung sind gemäß § 12 Nr. 1 S. 1 EStG allerdings vom Steuerabzug ausgeschlossen. Bei der Einordnung als Arbeitsmittel ist insoweit auf den tatsächlichen Verwendungszweck im Einzelfall abzustellen. Die rein theoretische Nutzung für private Zwecke schließt die Berücksichtigung als Arbeitsmittel nicht aus, wobei die private Mitbenutzung im Umfang von nicht mehr als 10% unberücksichtigt bleiben kann.²⁶

Beispiel

Der Arbeitnehmer nutzt einen von ihm für dienstliche Zwecke angeschafften PC auch privat, wobei die Privatnutzung weniger als 10% der gesamten Nutzung ausmacht. Die Anschaffungskosten des PC sind vollumfänglich als Werbungskosten anzusetzen.

Sind Aufwendungen für Arbeitsmittel sowohl dienstlich als auch privat – zu mehr als 10% – veranlaßt (gemischte Aufwendungen), so sind diese gemischten Aufwendungen grundsätzlich nicht teilbar, sondern in vollem Umfang dem privaten Bereich zuzuordnen mit der Folge, daß sie insgesamt nicht abzugsfähig sind. Eine Ausnahme von diesem Aufteilungsverbot ist nur gegeben, wenn berufliche und betriebliche Sphäre anhand eines objektiven, leicht und einwandfrei nachprüfbaren Aufteilungsmaßstabs getrennt werden können (R 117 EStR).

2. Personalcomputer

Nachdem der BFH bei Personalcomputern, die auch privat nutzbar bzw. zu Spielzwecken geeignet sind, zunächst strenge Beweisanforderungen an die Einordnung als Arbeitsmittel

gestellt hatte, ist er in einer Entscheidung vom 19. 2. 2004²⁷ zu einer großzügigeren Bewertung gelangt. Als Grund hierfür nennt der BFH die Einführung des § 3 Nr. 45 EStG. Der Gesetzgeber habe mit Einführung dieser Vorschrift deutlich gemacht, daß er der privaten Nutzung von PC eine untergeordnete Bedeutung zumesse. Vor diesem Hintergrund könne die anteilige Privatnutzung eines PC jedenfalls nicht zu einer vollständigen Versagung des Werbungskostenabzugs führen. Im Falle einer vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemachten dienstlichen Nutzung könne die Finanzverwaltung den für den Werbungskostenabzug maßgeblichen Anteil im Schätzwege ermitteln. Mangels weiterer Anhaltspunkte könne pauschalierend von einer hälftigen privaten und hälftigen dienstlichen Nutzung ausgegangen werden.²⁸ Die Finanzverwaltung²⁹ hatte bereits vor der Entscheidung des BFH eine Aufteilung und einen jedenfalls anteiligen Werbungskostenabzug befürwortet.

Im Rahmen des Werbungskostenabzugs für Arbeitsmittel gelten gemäß § 9 Nr. 6 und 7 EStG die Vorschriften über Abschreibungen der §§ 6, 7 EStG, so daß, soweit sich die Verwendung oder Nutzung eines Arbeitsmittels auf mehr als ein Jahr erstreckt, beim Werbungskostenabzug die Anschaffungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer gleichmäßig zu verteilen sind. Bei PC ist von einer Nutzungsdauer von drei Jahren auszugehen.³⁰

Die Anschaffungskosten können im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie 410 € nicht überschreiten und insoweit von einem geringwertigen Wirtschaftsgut gemäß § 6 Abs. 2 EStG auszugehen ist. Ein solches geringwertiges Wirtschaftsgut liegt allerdings nur vor, soweit das jeweilige Wirtschaftsgut einer selbständigen Nutzung fähig ist. Davon kann beispielsweise bei sogenannten Kombi-Geräten (Drucker/Scanner/Telefax/Kopierer) ausgegangen werden, da eine selbständige Nutzung als Faxgerät/Kopierer unabhängig vom PC möglich ist.³¹ Gleiches gilt für externe Datenspeicher, die rechnerunabhängig der Speicherung, dem Transport und der Sicherung von Daten dienen können. Sonstige Peripherie-Geräte wie z. B. Drucker und Scanner sind nicht selbständig Nutzungsfähig, sondern nur im Zusammenhang mit einem PC

24 Einzelheiten zum Verfahren sind BMF 27. 1. 2004 – IV C 5 – S 2000 – 2/04, DB 2004, 275 und BMF 22. 10. 2004 – IV C 5 – S 2378 – 55/04, FR 2004, 1296 zu entnehmen.

25 ►► BFH 19. 2. 2004 – VI R 135/01, DStR 2004, 812.

26 BFH 19. 2. 2004 – VI R 135/01, DStR 2004, 812.

27 BFH 19. 2. 2004 – VI R 135/01, DStR 2004, 812.

28 BFH 10. 3. 2004 – VI R 44/02 (n. v.).

29 FinMin NRW 14. 2. 2002 S 2354 – 1 – V B 3, DB 2002, 400; OFD Magdeburg 16. 4. 2002 S 2354 – 5 – St 222, FR 2002, 697.

30 BMF 15. 12. 2000 – IV D 2 – S 1551 – 188/00, BStBl I 2000, 1532.

31 BFH 19. 2. 2004 – VI R 135/01, DStR 2004, 812.

► Beiträge

einsatzfähig.³² Mangels Vorliegens eines geringwertigen Wirtschaftsguts sind auch insoweit die Anschaffungskosten auf die voraussichtlichen Nutzungsdauer zu verteilen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer schafft für dienstliche Zwecke ein Kombigerät im Wert von 400 € an, das als Drucker, Scanner und Telefaxgerät fungiert. Das Gerät ist ohne Anschluß an einen PC selbständig als Telefaxgerät nutzbar. Die Anschaffungskosten sind im Jahr der Anschaffung vollumfänglich als Werbungskosten anzusetzen.

Nach einer Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz³³ sollen auch Aufwendungen für einen Computerkurs als Werbungskosten abziehbar sein. Dies gelte jedenfalls, wenn der Steuerpflichtige weder die beruflich erforderlichen Computerkenntnisse noch einen privaten Computer besitze. In diesem Fall sei von einem konkreten Zusammenhang mit der Berufstätigkeit auszugehen.

3. Telekommunikationsaufwendungen

Im übrigen sind Telekommunikationsaufwendungen (z. B. für Telefon, Internet, Mobiltelefon) als Werbungskosten ab-

zugsfähig, soweit sie beruflich veranlaßt sind (R 33 Abs. 5 LStR). Abzugsfähig sind grundsätzlich sowohl die Verbindungsentgelte als auch Nutzungsentgelte für Telefonanlagen und Grundpreise der Anschlüsse. Bei Nachweis der beruflichen Veranlassung für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten können die Werte aus Vereinfachungsgründen für den gesamten Veranlagungszeitraum übernommen werden. Fallen solche beruflich veranlaßten Telekommunikationsaufwendungen erfahrungsgemäß an, so können ohne Nachweis 20% des Rechnungsbetrags, höchstens aber 20 € monatlich als Werbungskosten anerkannt werden. In diesem Umfang, in dem Werbungskosten anzuerkennen sind, kann der Arbeitgeber nach § 3 Nr. 50 EStG auch steuerfreien Auslagenersatz leisten, der dann die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs ausschließt (R 22 LStR).

32 BFH 19. 2. 2004 – VI R 135/01, DStR 2004, 812, 958; 10. 3. 2004 – VI R 91/00 (n. v.).

33 ►► FG Rheinland-Pfalz 24. 10. 2005 – 5 K 1944/03, DStRE 2006, 136.

Die Bedeutung der subjektiven Tatseite für die steuerstrafrechtliche Selbstanzeigemöglichkeit

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

Einführung

Der Gesetzgeber sieht die Möglichkeit der Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige für die Steuerhinterziehung nach § 370 AO und die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO vor. Der Unterschied zwischen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO und der Steuerhinterziehung nach § 370 AO liegt im Wesentlichen ausschließlich auf der subjektiven Seite. In der Praxis bezieht sich daher die Anwendung des § 378 AO zu einem erheblichen Teil auf Fälle, in denen der Verdacht vorsätzlicher Handlungsweise fortbesteht, aber der Beweis des Vorsatzes nicht geführt werden kann. Aber auch bei der Selbstanzeigemöglichkeit weisen beide Tatbegehungsweisen einen für die Praxis nicht unerheblichen Unterschied aus, der für die Frage, ob eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung noch möglich ist, zu wenig Beachtung findet. Gegenstand der Betrachtung sollen die Betriebsprüfung oder vergleichbar gelagerte Verfahrenssituationen sein.

Allgemein zu den Tatbeständen des § 370 und § 378 AO

§ 370 AO und § 378 AO schützen das Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der Steuer im ganzen gegen vorsätzliche oder leichtfertige Verkürzung. Der objektive Tatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung unterscheidet sich von dem der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) nur in dem eingeschränkten Kreis tauglicher Täter, d.h. der objektive Tatbestand stimmt in Bezug auf Tathandlung und Erfolg mit dem objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO überein.¹ Nach § 378 Abs. 1 AO handelt ordnungswidrig, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Taten leicht-

1 Amtsträger und Auskunftspersonen sind aus dem Täterkreis ausgeschlossen.

fertig begehrt.² § 370 Abs. 4 bis 7 AO gilt nach § 378 Abs. 1 Satz 2 entsprechend. Über die Verweisung des § 378 Abs. 1 AO kommen als Tathandlungen die Taten nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO in Betracht (vgl. § 378 Abs. 1 AO). D. h. der Täter macht entweder unrichtige oder unvollständige Angaben, läßt die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis oder unterläßt pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern. § 378 AO wirkt in Bezug auf § 370 AO in subjektiver Hinsicht als „Auffangtatbestand“.³

Der Begriff der Leichtfertigkeit ist im Gesetz nicht definiert, so daß letztendlich nur der Tatrichter im Einzelfall feststellen kann, ob Leichtfertigkeit vorliege oder nicht.⁴ Leichtfertigkeit stellt einen erhöhten Grad von Fahrlässigkeit dar. Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, daß dadurch eine Rechtsverletzung eintreten wird.⁵ Wenn der Steuerpflichtige bei der Fertigung seiner Steuererklärung auf rechtliche Zweifel stößt, soll ihn sogar eine weitgehende Erkundigungspflicht treffen.⁶ Er darf dabei nur Auskunftspersonen zu Rate ziehen, die über die entsprechende Qualifikation verfügen.

In den Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen bei weiterhin bestehendem Verdacht der vorsätzlichen Hinterziehung diese nicht nachgewiesen werden kann oder ein geltend gemachter Irrtum nicht widerlegt werden kann, wirkt § 378 AO ebenfalls als „Auffangtatbestand“.⁷ Dabei darf indessen aus Anzeichen für den letztendlich nicht nachweisbaren Vorsatz im Sinne des § 370 AO nicht auf Leichtfertigkeit geschlossen werden, was in der Praxis allzu oft vergessen wird.⁸

Selbstanzeige nach § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO

Gemeinsamkeiten und Normstruktur

Nach § 378 Abs. 3 AO wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist. Ebenso wie § 371 AO verfolgt § 378 Abs. 3 AO den Zweck, den Finanzbehörden bisher verborgene Steuerquellen zu erschließen, und honoriert, wie § 371 AO, den Willen zur Schadenswiedergutmachung.

Bei der Selbstanzeige kommt der Staat dem Straftäter in einer Weise entgegen, die dem deutschen Strafrecht sonst unbekannt ist: Straffreiheit wird ihm auch dann noch gewährt, wenn die Tat – rechtlich vollendet und beendet – bereits mehrere Jahre zurückliegt und die finanziellen Vorteile der Tat dem Täter in vollem Umfang zugeflossen sind.⁹ Im

Strafgesetzbuch sind die mehr oder weniger weitgehenden Vorschriften über den strafbefreienden Rücktritt (§§ 24, 31, 87 Abs. 3, 98 Abs. 2, 129 Abs. 6, 139 Abs. 4, 158, 163 Abs. 2, 310, 316 a Abs. 2 StGB) ungeachtet ihrer Verschiedenheit stets an die Voraussetzung gekoppelt, daß der Täter den Eintritt des tatbestandsmäßigen Erfolges oder sich aus der Tat ergebende Nachteile verhindert oder zu verhindern versucht. Sind der Erfolg oder die Nachteile aus der Tat einmal eingetreten, so kann der Täter selbst durch vollständige Wiedergutmachung des von ihm verursachten Schadens keine Straffreiheit mehr erlangen.

Die Selbstanzeige nach § 371 AO und § 378 Abs. 3 AO stellt nach heute ganz herrschender Ansicht in Rechtsprechung und Literatur ihrer Rechtsnatur nach einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar.¹⁰ Daher sind bei jedem Täter oder Teilnehmer die Voraussetzungen für eine Selbstanzeige gesondert zu prüfen, denn die Rechtsfolge der Selbstanzeige kommt grundsätzlich nur dem zugute, der die gesetzlichen Voraussetzungen dieser Bestimmung in seiner Person „persönlich“ erfüllt.¹¹ Nach dem Wortlaut des Gesetzes bleibt folglich straffrei, „wer ... berichtet“, d. h. derjenige, der andernfalls bestraft wird. Dies kann der Täter oder Teilnehmer sein, der an einem selbstanzeigefähigen Delikt teilgenommen hat. Dabei ist ohne Bedeutung, ob der Täter auch Steuerschuldner ist oder ob er lediglich gem. §§ 33, 71 AO wegen seiner Tatbeteiligung für die verkürzten Steuern haftet.¹² Liegen die Voraussetzungen vor, erlangt der Täter zwingend Straffreiheit, mit der Konsequenz, daß ein Ermittlungsverfahren einzustellen und in einem Strafverfahren der Täter freizusprechen ist.¹³

2 Die Vorschrift des § 378 AO wirkt als „Auffangtatbestand“, BGH, Urteil vom 13. 1. 1988 – 3 StR 450/87; zum Begriff der Leichtfertigkeit und seiner Abgrenzung zum Vorsatz vgl. BGH, wistra 1990, 195; zum Vorwurf der Leichtfertigkeit gegen einen Steuerberater vgl. Bay-OBLG, wistra 1994, 34; Rainer, Straf- und Bußgeldrecht, in: *Gräfe/Lenzen/Rainer*, Steuerberaterhaftung, Grenzen und Risiken steuerlicher Berater, 2. Aufl. 1988.

3 BGH, Urteil vom 13. 1. 1988 – 3 StR 450/87; HHSp-Rüping, § 378 Rn 7.

4 BGH, Urteil vom 13. 1. 1988 – 3 StR 450/87.

5 Vgl. auch OLG Bremen, StV 1985, 282; OLG Hamm, ZfZ 1959, 122, 123; OLG Düsseldorf, DStZ/B 1959, 352; OLG Karlsruhe, DB 1972, 661.

6 OLG Celle, wistra 1998, 196.

7 BGH, Urteil vom 13. 1. 1988 – 3 StR 450/87.

8 HHSp-Rüping, § 378 Rn 7.

9 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 Rn 16.

10 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 Rn 3.

11 BGH, StV 1985, 107, der jedoch klarstellt, daß ausnahmsweise die von einem Gesellschafter für eine Gesellschaft erstattete Selbstanzeige auch für andere Gesellschafter wirken kann, unabhängig davon, ob sie Mittäter oder Gehilfen der Tat sind.

12 BGHSt 7, 336.

13 *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, § 371 Rn 245; KK-Hürxthal, § 267 StPO Rn 42; OLG Frankfurt, NJW 1962, 974; HHSp-Engelhardt, § 371 Rn 38.

Wirksamkeitsvoraussetzungen

Der steuerpolitischen Zielrichtung entsprechend ist der Eintritt der Straffreiheit nach § 371 Abs. 1 und Abs. 3 AO grundsätzlich allein von zwei positiven Wirksamkeitsvoraussetzungen abhängig, nämlich daß der Täter (1.) seine (zutreffende und vollständige) Berichtigungserklärung abgibt und (2.) die hinterzogenen Steuern (innerhalb der ihm gesetzten Frist) nachzahlt. Da die Wirksamkeit der Selbstanzeige grundsätzlich nur die Berichtigung der bisher unrichtigen oder fehlenden Steuererklärung und die fristgerechte Nachzahlung der verkürzten Steuern voraussetzt, sind die Motive, aus denen die Wiedergutmachung erfolgt, unerheblich. Die positiven Handlungen, die § 371 AO oder § 378 Abs. 3 AO von dem Täter fordert, sind nicht von subjektiven Voraussetzungen abhängig.¹⁴

Sperren der strafbefreienden Selbstanzeige – Die negativen Wirksamkeitsvoraussetzungen

Eine Selbstanzeige ist dann jedoch nicht mehr mit strafbefreiender Wirkung möglich, wenn eine sogenannte negative Wirksamkeitsvoraussetzung als Ausschlußgrund vorliegt. Die Ausschlußgründe des § 371 Abs. 2 AO bzw. § 378 Abs. 3 AO ähneln dem Prinzip der Freiwilligkeit, wie es den Regelungen über den Rücktritt vom Versuch (§ 24 StGB) und der tätigen Reue beim Subventionsbetrug (§ 264 Abs. 4 StGB) zugrunde liegt. Der Gesetzgeber hat jedoch die Situation, in der ein Täter freiwillig oder unfreiwillig handelt, generalisierend beschrieben und dabei die vermutete Unfreiwilligkeit bei § 371 Abs. 2 AO in eine sachbezogene Sperrwirkung (§ 370 Abs. 2 Nr. 1 a AO), eine tatbezogene Sperrwirkung (§ 370 Abs. 2 Nr. 1 b AO) und eine personenbezogene Sperrwirkung nach § 370 Abs. 2 Nr. 2 AO differenziert. Bei § 378 Abs. 3 AO läßt der Gesetzgeber lediglich einen tatbezogenen Ausschlußgrund greifen.

Den Ausschlußgründen insbesondere des § 371 Abs. 2 AO kommt damit in der Praxis erhebliche Bedeutung zu, da die Normstruktur des § 371 AO für eine wirksame Selbstanzeige nicht nur die positiven Voraussetzungen in Abs. 1 und die fristgemäße Nachentrichtung der Steuern nach Abs. 3 voraussetzt, sondern auch das Nichtvorliegen der negativen Voraussetzungen des § 371 Abs. 2 AO. Vor dem Hintergrund der Sperre des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO, der bei Durchsuchungsmaßnahmen bzw. bekanntgegebenen Strafverfahren greift, spielt der Ausschlußgrund des § 378 Abs. 3 AO in der Praxis keine entscheidende Rolle, da Steuerstrafverfahren i. d. R. wegen des Verdachts einer Straftat nach § 370 AO eingeleitet und bekanntgegeben werden. Sollte sich später der Vorsatz nicht erweisen lassen und Leichtfertigkeit zu bejahen sein, ändert dies nichts am wirksamen Vorliegen des Ausschlußgrundes.

Straffreiheit tritt folglich nicht ein, wenn vor Zugang der Selbstanzeige bei einer Finanzbehörde die Vorausset-

zungen eines Ausschlußgrundes eingetreten sind. Dabei erfaßt die Sperrwirkung eines Ausschlußgrundes jedoch nur bereits ausgeführte (versuchte oder vollendete) Taten.¹⁵ Eine falsche Buchung, die eine Steuerhinterziehung erst vorbereitet, stellt also keinen Versuch dar (vgl. § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO). Gelangt eine solche Buchung erst nach Beginn der Sperrwirkung in das Versuchsstadium einer Steuerhinterziehung, so wird sie von der Sperrwirkung nicht erfaßt.

Sperre bei steuerlicher Außenprüfung

Erscheinen des Amtsträgers

Der in der praktischen Arbeit bedeutsamste Fall ist der mögliche Eintritt der Sperre wegen einer steuerlichen Außenprüfung. Nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO tritt Straffreiheit nicht ein, wenn vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. Unter dem Begriff des „Amtsträgers“ fällt jeder, der Aufgaben der öffentlichen Verwaltung für eine Finanzbehörde wahrnimmt. Dabei nimmt das Gesetz auf die Legaldefinition des § 7 AO, § 11 Abs. 1 StGB Bezug. Damit sind sämtliche Angehörige einer örtlichen Finanzbehörde, einer Oberfinanzdirektion, des Bundesamtes für Finanzen oder einer Gemeindesteuerbehörde gemeint, die zu steuerlichen Prüfungen oder zu Ermittlungen einer mit Straf- oder Bußgeld bedrohten Zuwiderhandlung erscheinen.¹⁶ Dazu gehören auch Angehörige der Finanzverwaltung, die eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) der zuständigen Finanzbehörde ausführen wollen oder die im Veranlagungsverfahren als Prüfer tätig werden oder sonst im Rahmen ihrer dienstlichen Aufgaben und Befugnisse aufgrund eigener Entschließung einschreiten.¹⁷ Da der Anwendungsbereich der Bestimmung auf Bedienstete von Finanzverwaltungen beschränkt ist, ist auch der Staatsanwalt, selbst wenn er wegen einer Steuerstraftat ermittelt, nicht Amtsträger einer Finanzbehörde.¹⁸

Erschienen ist ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit, sobald er das Grundstück mit den Betriebs- oder Wohnräumen eines Steuerpflichtigen in der Absicht betritt, seine steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen oder den Verdacht einer Zuwiderhandlung gegen Steuergesetze aufzuklären.¹⁹ Bei dem Begriff des Erscheinens, der den frühesten Zeitpunkt kennzeichnet, ab dem eine Selbstanzeige nach

14 *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, § 371 Rn 16; *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht Kommentar*, § 371 Rn 20.

15 BGH, *wistra* 1987, 293 = *NSiZ* 1987, 464.

16 *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht Kommentar*, § 371 Rn 120.

17 BFH, *NJW* 1984, 2240; OLG Oldenburg, *NJW* 1953, 1847; *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, § 371 Rn 135.

18 *Mattern*, *DStR* 1954, 457 (458); *Felix*, *BB* 1985, 1781.

19 *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*, § 371 Rn 138.

§ 371 AO keine strafbefreiende Wirkung mehr zu entfalten vermag, ist entscheidend, wann ein „Erscheinen“ im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO anzunehmen ist. Erschienen ist ein Amtsträger grundsätzlich dann, wenn er am Ort der beabsichtigten Prüfung eingetroffen ist oder zumindest in das Blickfeld des Steuerpflichtigen getreten ist.²⁰

Erscheinen aufgrund einer Betriebsprüfungsanordnung

Da die Außenprüfung eine schriftlich zu erteilende, dem Steuerpflichtigen bekanntzugebende Prüfungsanordnung voraussetzt, welche den Umfang der Prüfung, insbesondere die zu prüfenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume bestimmen muß (§§ 194, 196, 197 AO, § 5 BpO), ist die Außenprüfung nur im Umfang der Prüfungsanordnung zulässig. Daraus folgt, daß der Prüfer im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO nur insoweit bei dem Steuerpflichtigen zur Prüfung erscheint und die Sperre auslöst, als die Prüfungsanordnung reicht.²¹ Vor diesem Hintergrund löst eine Umsatzsteuernachschau nach § 27 b UStG keine Sperre aus. Ist unstreitig, daß das Erscheinen des Amtsträgers der Finanzbehörde die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige sperrt, so ist die Frage dieser Wirkung in zeitlicher, sachlicher und persönlicher Hinsicht umstritten. Wie oben ausgeführt, tritt die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO in persönlicher Hinsicht nur für den Täter oder Teilnehmer ein, bei dem der Amtsträger im Sinne dieser Vorschrift „erscheint“. Für alle anderen Beteiligten an der Tat ist eine Sperre nicht eingetreten.

Auswirkungen der subjektiven Tatseite auf eine „Richtigstellung bzw. Nachholung“

Diese Sperre hindert indessen eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen eine vorsätzliche Steuerhinterziehung nach § 370 AO angelastet bzw. nachgewiesen werden kann. Insoweit erlangt die subjektive Tatseite erhebliche Bedeutung, da hier faktisch „Verteidigungspotential“ begründet ist, welches für den betroffenen Steuerpflichtigen zu analysieren ist. Verfehlt wäre nämlich die Betrachtung, von einer grundsätzlich sinnvollen Selbstanzeige abzuraten, weil man eine Sperre nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO für gegeben hält und damit dem Steuerpflichtigen vorsätzliche oder bedingt vorsätzliche Steuerhinterziehung unterstellt. Hat der Steuerpflichtige nämlich tatsächlich nicht vorsätzlich gehandelt – aber möglicherweise grob fahrlässig – und dadurch Steuern verkürzt, läge ein Beratungsfehler vor, von einer Selbstanzeige wegen Vorliegens einer Sperre abzuraten, wenn später gegen den Mandanten die Einleitung und Bekanntgabe erfolgt. Eine Fortdauer der Erklärungspflicht ergibt sich bei leichtfertiger Nichtabgabe einer Steuererklärung aus § 149 AO, wobei dies für den Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung nicht gilt.²² Ungeachtet dessen entbindet eine Betriebsprüfung den Steuerpflichtigen auch nicht von der Verpflichtung nach § 153 AO, wenn er er-

kennt, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung falsch war. Er hat dann die Richtigstellung „unverzüglich“ vorzunehmen. Anders als § 371 AO, der sich an den Vorsatztäter wendet, verpflichtet § 153 AO denjenigen, der lediglich fahrlässig handelte.

Die Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO

Gesetzgeberisches Ziel

Nach § 378 Abs. 3 AO wird eine Geldbuße nicht festgesetzt, soweit der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekanntgegeben worden ist. Ebenso wie § 371 AO verfolgt § 378 Abs. 3 AO den Zweck, den Finanzbehörden bisher verborgene Steuerquellen zu erschließen, und honoriert, wie § 371 AO, den Willen zur Schadenswiedergutmachung. Der Anwendungsbereich des § 378 Abs. 3 AO beschränkt sich auf die Steuerordnungswidrigkeiten bei den Tatbeständen der leichtfertigen Steuerverkürzung. Bei den Gefährdungstatbeständen der §§ 379 bis 382 AO sowie bei § 383 AO sieht das Gesetz eine Vergünstigung, wie das Gesetz in § 378 Abs. 3 AO vorsieht, nicht vor. Da sämtliche Gefährdungshandlungen sich dadurch kennzeichnen, daß der Steuerpflichtige seine Erklärungspflicht gegenüber den Finanzbehörden noch nicht versäumt hat und die steuergefährdende Wirkung seines pflichtwidrigen Verhaltens in anderer Weise als durch eine Berichtigungserklärung wieder aus der Welt geschafft werden kann, sobald er sich dieser Zuwiderhandlung bewußt geworden ist, ist eine analoge Anwendung des § 378 Abs. 3 AO auf diese Zuwiderhandlungen mit geringerem Unrechtsgehalt nicht möglich.²³

Sperre der bußgeldbefreienden Selbstanzeige

Nach § 378 Abs. 3 Satz 1 AO ist der Ausschluß einer wirksamen Selbstanzeige nur nach Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens vorgesehen. Damit ist die Selbstanzeige bei leichtfertiger Begehung auch noch bei Erscheinen des Amtsträgers und Tatentdeckung möglich, da eine ohne Vorsatz bewirkte Steuerverkürzung dem Täter erst nach der Tat bekannt wird, und zwar in der Regel dann, wenn er sich nach dem Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörden an der Prüfung seiner Verhältnisse der vergangenen Zeiträume beteiligt. Unter Umständen ist eine Berichtigung im Sinne des § 378 Abs. 3 Satz 1 AO auch

20 OLG Stuttgart, Urteil vom 22. 5. 1989 – 3 Ss 21/89.

21 BayObLG, Beschluß vom 23. 1. 1985 – RReg. 4 St 309/84; a.A. Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 Rn 125.

22 BGH, NJW 1991, 1315.

23 Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 378 Rn 128; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 378 Rn 66; a.A. Stuber, DStZ 1960, 107.

dann noch möglich und wirksam, wenn der Steuerpflichtige „im Zeitpunkt der Berichtigung [...] wußte oder [...] damit rechnen mußte, daß die Tat ganz oder zum Teil bereits entdeckt war“, da der Gesetzgeber eine Normierung, wie sie § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO vorsieht, nicht für § 378 Abs. 3 AO übernommen hat.²⁴

Person des Berichtenden

Im Unterschied zur Steuerhinterziehung, die nach § 370 AO „jeder“ begehen kann, kommt als Täter und mithin als der „Berichtende“ im Sinne von § 378 AO nur in Frage, wer die Verkürzung „als Steuerpflichtiger“ oder „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“²⁵ bewirkt.

Eine Beteiligung im Sinne des § 14 Abs. 1 OWiG kann nicht von Personen begangen werden, die nicht die Täterqualität des § 378 AO aufweisen.²⁶ D. h., wer dem Steuerpflichtigen eine leichtfertige Steuerverkürzung ermöglicht, haftet lediglich nach § 379 AO. Beteiligen sich Außenstehende vorsätzlich an einer leichtfertigen Steuerverkürzung, dann kommt bei ihnen eine Steuerhinterziehung – in mittelbarer Täterschaft – in Betracht, mit der Folge, daß eine Selbstanzeige nur nach § 371 AO möglich ist, für die dann das Vorliegen einer Sperre gesondert zu prüfen ist.²⁷ Der Umfang des Täterkreises ergibt sich allein aus § 378 Abs. 1 AO; § 9 OWiG ist nicht anzuwenden.²⁸

Berichtigungserklärung

Als Selbstanzeigehandlung fordert der Wortlaut des § 378 Abs. 3 AO, daß der Täter unrichtige oder unvollständige Angaben berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt. Spiegelbildlich zu den Blankettvorschriften des materiellen Steuerstrafrechts formuliert das Gesetz allgemein und unbestimmt. Die Formulierung bezieht sich jedoch in erster Linie auf eine vorausgegangene Verletzung der sich aus §§ 149 bis 153 AO i.V.m. den einzelnen Steuergesetzen ergebenden Steuerklärungspflichten, wodurch die richtige Festsetzung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuern verhindert wurde. Berichtigung heißt in diesem Sinne, unrichtige, unvollständige oder fehlende Angaben in Bezug auf steuerlich erhebliche Tatsachen durch die richtigen und vollständigen zu ersetzen.²⁹ Dabei erfordert jede Berichtigungserklärung wahrheitsgemäße Angaben über die steuerlich erheblichen Tatsachen.³⁰ Die in der Literatur vertretene Ansicht, daß eine Selbstanzeige – gleich ob nach § 371 AO oder § 378 Abs. 3 AO – eine „Materiallieferung“ voraussetze und noch dazu die Lieferung „neuen“ Materials erfordere („Materiallieferungstheorie“), ist abzulehnen.³¹

Eine bestimmte Form schreibt das Gesetz für die Abgabe einer Selbstanzeige nicht vor, so daß diese insbesondere auch nicht, wie etwa die ursprüngliche oder unterlassene

Steuererklärung, auf amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (§ 150 AO) abzugeben wäre.³² Die Berichtigungserklärung kann mündlich oder zu Protokoll bei der zuständigen Finanzbehörde abgegeben werden.³³ Obgleich sich die Schriftform zur Vermeidung von Zweifeln empfiehlt, vor allem hinsichtlich des Zeitpunktes der Abgabe der Selbstanzeigeerklärung, ist die mündliche Erklärung wirksam. Solange sich die Identität des Anzeigenerstatters aus dem Inhalt der schriftlichen Erklärung ergibt, braucht diese auch nicht unterschrieben zu sein.³⁴ Die Übermittlung per Telefax reicht ebenso aus wie eine fernmündliche.³⁵ So kann der Steuerberater eines Steuerpflichtigen in einer Besprechung beim Finanzamt über Umsatzsteuerangelegenheiten erklären, daß der Unternehmer noch Lohnsteuer nachträglich anzumelden und abzuführen habe. Nach Ansicht des Oberlandesgerichts Köln reichte diese „beiläufige“ Erwähnung in der Besprechung für eine wirksame Selbstanzeige aus.³⁶ Der § 378 Abs. 3 AO weist als Adressaten einer Selbstanzeige „die Finanzbehörde“ aus. Was Finanzbehörde im Sinne des Gesetzes ist, wird durch § 6 Abs. 2 AO bestimmt. Nach h. M. ist Adressat der Selbstanzeige die im Einzelfall örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde.³⁷

Auch bei § 378 Abs. 3 AO hat der Steuerpflichtige zu berichtigen oder zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen. In welcher Form dies zu erfolgen hat, führt das Gesetz nicht aus. Aber wie bei einer Berichtigung nach § 371 AO dürfen die Anforderungen nicht zu hoch sein; im Gegenteil. Denn die für eine vorsätzliche Tatbegehung aufgestellten Grundsätze können nicht auf die Fälle der leichtfertigen Steuerverkürzung i. S. v. § 378 AO übertragen werden. Es wird nämlich verkannt, daß in Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung der Steuerpflichtige in der Regel gutgläubig

24 BayObLG, MDR 1978, 865; BayObLG, ZfZ 1981, 183; Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 378 Rn 67.

25 Duttge, wistra 2000, 201.

26 Insoweit stellt sich § 378 AO in beiden Alternativen als Sonderdelikt dar, vgl. HHSp-Rüping, § 378 Rn 11.

27 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 378 Rn 7; § 369 Rn 75.

28 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 378 Rn 9.

29 BGH, BStBl I 1954, 528.

30 BGHSt 3, 373.

31 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 371 Rn 48; Mattern, DStZ 1950, 137, 353; NJW 1951, 940.

32 Bildsdorfer, wistra 1983, 93.

33 OLG Hamm, DB 1961, 968; OLG Köln, DB 1980, 57; OLG Düsseldorf, DB 1960, 458; OLG Hamburg, wistra 1986, 116.

34 BayObLG, NJW 1954, 244 f.; HHSp-Engelhardt, § 371 Rn 134.

35 Vgl. Breyer, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, 1996, S. 155.

36 OLG Köln, Stbg. 1981, 197; Nachweis bei Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 371 Rn 66.

37 RGSt 61, 10 = Urteil vom 15. 11. 1926 – II 826/26; OLG Bremen, DStZ/B 212; Klein, § 371 Rn 5.

ist und von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Angaben häufig erst durch die Prüfung der Finanzbehörde Kenntnis erlangt.

Bis zu diesem Zeitpunkt wird er nämlich keinen Anlaß haben, entsprechend aufklärende Tätigkeiten zu entfalten. Anderes kann nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige den Fehler selbst nachträglich bemerkt hat. In diesem Falle wird man von ihm erhebliche Aktivitäten verlangen müssen. Dasselbe gilt, wenn nach Entdeckung der Steuerverkürzung weiterer Aufklärungsbedarf bestehe, dem der Steuerpflichtige durch eigene Beiträge nachkommen kann. In den Fällen jedoch, in denen dem Betriebsprüfer seitens des Steuerpflichtigen sämtliche steuerrelevanten Unterlagen zur Verfügung gestellt worden sind und dieser den Umfang der Steuerverkürzung bereits ermittelt hat, ist dem Steuerpflichtigen jegliche Möglichkeit genommen, zusätzliche Aufklärungsarbeit zu leisten. Ihm bleibt nur noch den Grund für sein Verhalten zu erklären und das Prüfungsergebnis anzuerkennen.³⁸ Würde dies für eine strafbefreiende Selbstanzeige i. S. v. § 378 Abs. 3 AO nicht genügen, wäre in derartigen Fällen der Steuerpflichtige gegenüber demjenigen ungerechtfertigt schlechter gestellt, der vorhandene Unterlagen noch nicht vollständig zur Verfügung gestellt hat. Dies entspricht nicht Sinn und Zweck des § 378 Abs. 3 AO, der anders als § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht voraussetze, daß die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht ganz oder zum Teil entdeckt sein darf.³⁹ Erscheint der Prüfer, hätte der Steuerpflichtige nur noch die Möglichkeit, Handlungen vorzunehmen, die unter § 200 AO zu qualifizieren wären. Ließe man diese Handlungen damit für eine Selbstanzeige nicht ausreichen, so würde man auf diese Weise den bei § 378 Abs. 3 AO nicht vorgesehenen Ausschlußgrund des Erscheinens des Prüfers verdeckt einführen.⁴⁰

Eine „Materiallieferung“ dem Steuerpflichtigen abzuverlangen verkennt, daß in Fällen der Betriebsprüfung der Täter oft nicht in der Lage ist, den Finanzbehörden neues Material zu liefern und einen eigenen, von der Ermittlungstätigkeit des Prüfers unabhängigen Beitrag zur Richtigstellung zu leisten und dadurch bisher unbekannte Tatsachen aufzudecken. Zwar ist die bloße Unterstützung der Ermittlungsarbeiten des Betriebsprüfers und Bereitschaft, Geschäftsbücher und Belege vorzulegen, nicht ohne weiteres eine Berichtigung oder Ergänzung unrichtiger oder Nachholung unterlassener Angaben.⁴¹ Diese Handlungen sind aber dann als „Berichtigungshandlungen“ auszulegen, wenn sie nicht nur in Erfüllung der in § 200 AO niedergelegten Verpflichtung erfolgt, sondern auch mit dem Zweck eine Richtigstellung bzw. Nachholung i. S. d. Strafbefreiungsvorschriften vorzunehmen, um in den Genuß eines Strafausschließungsgrundes zu gelangen. Der Gesetzgeber selbst hat keine hohen Anforderungen an die notwendige Handlung gestellt.

Denn das Gesetz legt nicht fest, wie dies tatsächlich zu geschehen hat. So können auch mündliche Auskünfte oder Hinweise und die Vorlage von Unterlagen genügen, wobei das Verhalten des Steuerpflichtigen im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung im Hinblick auf die Voraussetzung der Berichtigungserklärung im Sinne des § 378 Abs. 3 AO Tatfrage ist.⁴²

Richtigerweise muß dem Steuerpflichtigen, der nicht Vorsatztäter ist, auch nach vollständiger Tatentdeckung die Möglichkeit zur bußgeldbefreienden Selbstanzeige verbleiben. Dies kann noch dadurch geschehen, daß er unter Berufung auf das Ergebnis der Außenprüfung eine gesonderte ausdrückliche Berichtigungserklärung abgibt.⁴³ Die gegenteilige Auffassung, die in solchen Fällen die Selbstanzeige wegen ihres Zwecks, neue Steuerquellen aufzudecken, für ausgeschlossen hält, führt indirekt den Ausschlußgrund der Tatentdeckung ein, was dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift widerspricht und auf eine nach Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG unzulässige Analogie zuungunsten des Täters hinausliefe.⁴⁴ In der Praxis wird der Betriebsprüfer jedoch i. d. R. nur schrittweise das Ausmaß der Hinterziehung vollziehen, so daß dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar sein wird, durch berichtigende Angaben dem Prüfer entgegenzukommen und sich dadurch einen Anspruch auf Bußgeldfreiheit zu erwerben. Es reicht nicht, die „Hände in den Schoß zu legen“. Ihm kann das Recht zur Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO nur dann erhalten bleiben, wenn er dem Prüfer „unverzüglich“ seine Wahrnehmungen mitteilt.⁴⁵ Die Erstattung einer bußgeldbefreienden Selbstanzeige kann von dem Täter oder von einem Dritten für den Täter erstattet werden. Hierbei bedarf es bei der Anzeige durch einen Dritten einer ausdrücklichen vorherigen Bevollmächtigung zur Erstattung dieser bußgeldbefreienden Selbstanzeige.⁴⁶

Steuernachzahlung und ihre Wirkung

Gemäß § 378 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 371 Abs. 3 AO hat der Täter die verkürzten Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist nachzuentrichten. Der steuerliche Berater, der lediglich die Steuerverkürzung nicht zu seinen,

38 Dörn, wistra 1994, 10.

39 BayObLG, MDR 1978, 865; BayObLG, DB 1981, 874; OLG Karlsruhe, Beschluß vom 30. 11. 1995 – 2 Ss 158/95.

40 Dörn, Anmerkung zu OLG Oldenburg, DStRE 1998, 650, 651.

41 Coring, DStR 1963, 373.

42 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 378 Rn 69.

43 Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 378 Rn 136.

44 Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 378 Rn 136.

45 Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, § 378 Rn 137; Dörn, wistra 1994, 10, 12.

46 Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, Rn 389; a. A. Kopacek, DStR 1965, 137.

sondern zugunsten des Steuerpflichtigen begangen hat, hat die Steuer jedoch nicht nachzuentrichten.⁴⁷ Ebenso wie bei § 371 AO kommt die Bußgeldfreiheit gemäß § 378 Abs. 3 AO dem Täter oder Teilnehmer zugute, der die Selbstanzeige erstattet (§ 14 Abs. 3 Satz 2 OWiG, § 377 Abs. 2 AO). Von einer Ahndung freigestellt sind nach § 153 AO nur anzeigepflichtige Dritte unter den Voraussetzungen des § 371 Abs. 4 i. V. m. § 378 Abs. 3 Satz 2 AO. Die bußgeldbefreiende Selbstanzeige wirkt als Verfahrenshindernis, so daß es bei frühzeitiger Erstattung zu keiner Einleitung des Bußgeldverfahrens kommt (vgl. Nr. 119 [Nr. 3 AStBV] i. V. m. Nr. 76 [1 Satz 2 AStBV]). In den anderen Fällen ist das Verfahren im Anschluß an die Nachzahlung der verkürzten Steuern gemäß § 170 Abs. 2 StPO i. V. m. § 46 OWiG, § 410 AO einzustellen.

Resümee

Die Frage, ob eine Selbstanzeige bei begonnener Betriebsprüfung noch mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden

kann, ist nicht allein vom Beginn einer Betriebsprüfung aufgrund wirksamer Prüfungsanordnung zu beantworten. Die Antwort ist vielmehr auch abhängig von der subjektiven Tatseite. Denn § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO sperrt die Selbstanzeige nur in Fällen vorsätzlicher Steuerhinterziehung und nicht in Fällen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO. In der Praxis wird vielfach eine Selbstanzeige während laufender Betriebsprüfung nicht erwogen, da man von dem Vorliegen einer Sperre ausgeht, ohne sich der Frage zuzuwenden, ob dem Steuerpflichtigen hier überhaupt ein strafrechtlicher Vorwurf i. S. von § 370 AO gemacht werden kann. Wird zu einem späteren Zeitpunkt durch die Betriebsprüfung bzw. Strafsachenstelle des Finanzamtes die Einleitung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bekanntgegeben, ist es für eine strafbefreiende Erklärung definitiv zu spät, gleich, ob ein Delikt nach § 370 AO oder § 378 AO verwirklicht worden war.

47 Dörm, wistra 1994, 11.

Liechtenstein

Besteuerung von Investmentunternehmen

Vaduz, 15. Februar (pafl) – Die Regierung hat einen Vernehmlassungsbericht zur Abänderung des Steuergesetzes im Bereich der Besteuerung von Investmentunternehmen verabschiedet. Damit der liechtensteinische Fondsplatz im Vergleich zu anderen Fondsplätzen wettbewerbsfähig wird, schlägt die Regierung vor, die Kapitalsteuer auf das verwaltete Vermögen von 1 beziehungsweise 0,4 Promille aufzuheben. Da zudem die steuerliche Behandlung von Fondsleitungen sowie Anlagegesellschaften sachlich nicht gerechtfertigt ist, soll hier eine Gleichstellung erfolgen. Die Anlagegesellschaft soll mit ihren Eigenmitteln und ihrem Ertrag der ordentlichen Kapital- und Ertragsbesteuerung unterstellt und Ausschüttungen auf „Gründeraktien“ mit der Couponsteuer belastet werden.

Heute werden Fondsleitungen samt Investmentunternehmen in Form des Anlagefonds einerseits und Investmentunternehmen in Form der Anlagegesellschaften andererseits wie folgt besteuert: Die Fondsleitung unterliegt bezüglich ihres Kapitals (Eigenmittel) und Ertrags der

ordentlichen Kapital- und Ertragsbesteuerung sowie bei Ausschüttungen auf Aktien der Couponsteuer. Das von der Fondsleistung verwaltete Vermögen (Anlagefonds) unterliegt der Kapitalsteuer von 1 Promille beziehungsweise für das 2 Millionen übersteigende Vermögen der Kapitalsteuer von 0,4 Promille.

Bei der Anlagegesellschaft wird das Kapital als Ganzes (Eigenmittel und verwaltetes Vermögen) mit 1 Promille beziehungsweise für das 2 Millionen übersteigende Vermögen mit 0,4 Promille besteuert. Es findet keine Besteuerung des Ertrages statt; die Anlagegesellschaft ist von der Couponsteuer befreit. Die Vernehmlassung dauert bis 15. März 2006. Der Vernehmlassungsbericht kann bei der Regierungskanzlei oder über deren Homepage im Internet (www.rk.llv.li – Vernehmlassungen) bezogen werden.

(Pressemitteilung des Presse- und Informationsamtes der liechtensteinischen Regierung)

Die Bedeutung des Europarechts in der Praxis – Wie können Verstöße gegen das Europarecht geltend gemacht werden?

Rechtsanwalt Dr. Otmar Thömmes, München

I. Einleitung

Als supra-nationales Recht genießt das EG-Recht Anwendungsvorrang vor nationalem Recht. Anders als das Bundesverfassungsgericht hat der Europäische Gerichtshof keine Verwerfungskompetenz hinsichtlich nationalem Recht, das EG-Recht entgegensteht. Der EuGH braucht eine solche Verwerfungskompetenz aber auch nicht, da das dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehende nationale Recht von vornherein dem Gemeinschaftsrecht zu weichen hat. Eine Schwäche des europäischen Rechtsschutzsystems besteht allerdings darin, daß der einzelne EU-Bürger keinen direkten Zugang zum Europäischen Gerichtshof hat. Die Wege, die zum EuGH führen, sind für den einzelnen EU-Bürger schwer durchschaubar. Deshalb besteht ein erhebliches Bedürfnis in der Praxis daran, die Möglichkeiten der Geltendmachung EG-rechtlicher Schutzrechte gegen steuerliche Übergriffe des Staates besser zu verstehen und nutzbar zu machen.

II. Primäres und sekundäres Gemeinschaftsrecht

Das primäre Gemeinschaftsrecht umfaßt in erster Linie die Vorschriften des EG-Vertrages. Hierbei spielen die sog. „Grundfreiheiten“, namentlich die Niederlassungsfreiheit, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit eine zentrale Rolle. Die Vorschriften des primären Gemeinschaftsrechts sind unmittelbar anwendbar in allen Mitgliedstaaten der EU und stellen die wichtigste Rechtsgrundlage für die bisherigen Urteile des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern dar.

Bei den Vorschriften des sekundären Gemeinschaftsrechts spielen die EG-Richtlinien auf dem Gebiet des Steuerrechts die wichtigste Rolle. Sie bedürfen der Umsetzung in nationales Recht, bevor Rechtsansprüche für den Einzelnen erwachsen.

III. Unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien

In Ausnahmefällen hat der Europäische Gerichtshof jedoch eine unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien bejaht. Voraussetzung hierfür ist, daß

- die in der Richtlinie bestimmte Umsetzungsfrist abgelaufen ist,
- die Richtlinie nicht, nicht vollständig oder nicht richtig umgesetzt wurde,
- die Richtlinie eine für den Einzelnen begünstigende Regelung enthält,
- die Richtlinienbestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ausgestaltet ist und
- dem betreffenden Mitgliedstaat bei der Umsetzung kein Ermessensspielraum verbleibt.

IV. Staatshaftung der Mitgliedstaaten bei Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht

Seit der Grundsatzentscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache *Francovich* aus dem Jahre 1991¹ ist ein unmittelbarer Schadensersatzanspruch des Einzelnen gegen den Mitgliedstaat bei schwerwiegenden Verstößen gegen EG-Recht durch den betreffenden Mitgliedstaat anerkannt. Auch der Verstoß gegen primäres Gemeinschaftsrecht kann zur Schadensersatzpflicht führen, wenn der Verstoß hinreichend qualifiziert ist. Ein hinreichend qualifizierter Verstoß, der zum Schadensersatz berechtigt, ist auch im Falle der unrichtigen Richtlinienumsetzung vom EuGH mehrfach anerkannt worden. Von einem hinreichend qualifizierten Verstoß gegen EG-Recht ist u. a. dann auszugehen, wenn ein Mitgliedstaat trotz Vorliegens eines EuGH-Urteils, aus dem sich die EG-Rechtswidrigkeit einer nationalen Norm ergibt, die betreffende Norm nicht ändert oder außer Kraft setzt. Auch nach EG-Recht ist eine Staatshaftung bei judikativem Unrecht anerkannt, jedenfalls dann, wenn ein nationales Gericht die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs offenkundig verkennt (vgl. Rechtssache *Köbler*).²

1 Urteil v. 23. 11. 1991, Rs. C-6 u. 9/90 (*Francovich* u. a.), Slg. 1991, S. I-5357.

2 Urteil v. 30. 9. 2003, Rs. C-224/01 (*Köbler*), Slg. 2003, S. I-10239.

V. Gemeinschaftsrecht und Verfahrensrecht

In der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern spielten verfahrensrechtliche Vorschriften der Mitgliedstaaten eine untergeordnete Rolle. Als Beispiel für verfahrensrechtliche Diskriminierungen wäre z.B. der Ausschluß beschränkter Steuerpflichtiger vom Lohnsteuerjahresausgleich nach deutschem Recht in der Zeit vor dem *Schumacker*-Urteil des EuGH aus dem Jahr 1995³ zu nennen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs richtet sich die Durchsetzung von materiellen Ansprüchen aus dem EG-Recht grundsätzlich nach nationalem Verfahrensrecht. In zahlreichen Fällen wirkt sich das nationale Verfahrensrecht jedoch beschränkend für die Durchsetzung der sich aus dem EG-Recht ergebenden materiellen Rechtsansprüche aus.

Als Problemfelder sind in diesem Zusammenhang zu nennen:

- Antragsfordernisse trotz EG-rechtswidrigem materiellen Steuerrecht
- Rückwirkende Verkürzung von Antragsfristen
- Fristenfordernisse für die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen
- Fristenfordernisse für die Beibringung von Bescheinigungen (vgl. hierzu die jüngste, sich aus der Rechtssache *Meilicke*⁴ ergebende Problematik des § 175 Abs. 2 AO).

VI. Geltendmachung von Verstößen im Erklärungsverfahren

Das dem EG-Recht entgegenstehende nationale Recht ist unanwendbar. Der Anwendungsvorrang des EG-Rechts ist auch von der nationalen Verwaltung zu beachten, was seit der *Fratelli Costanzo*-Entscheidung des Gerichtshofs aus dem Jahre 1989⁵ feststeht. Aus der Sicht der Steuerberatungspraxis stellt sich daher die Frage, ob auch der einzelne Steuerpflichtige bzw. dessen Berater im Rahmen der Abgabe von Steuererklärungen nationale Vorschriften, die dem EG-Recht entgegenstehen, außer Betracht lassen darf. Um sich nicht ohne Not Vorwürfen strafrechtlicher Art (Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung) seitens der Finanzverwaltung auszusetzen, kommen folgende Möglichkeiten in Betracht:

- Der Steuerpflichtige kann seine Steuererklärung, in der er die EG-rechtswidrige Norm außer Betracht läßt, mit einer Erläuterung versehen, aus der sich seine Rechtsauffassung sowie der Umstand ergeben, daß er die betreffende Norm für seine Steuererklärung unangewendet ließ;
- der Steuerpflichtige kann eine Steuererklärung unter Vorbehalt abgeben;
- die Steuererklärung kann unter Ansatz der EG-rechts-

widrigen Norm erfolgen und die Geltendmachung der EG-rechtlichen Einwendungen erfolgt erst im Einspruchsverfahren.

Im Sinne einer Beschleunigung des Verfahrens erscheint es sinnvoll, auf die EG-rechtswidrige Norm bereits im Erklärungsstadium hinzuweisen, damit die Finanzverwaltung die Möglichkeit hat, sich zum frühestmöglichen Verfahrensstadium mit der EG-rechtlichen Argumentation des Steuerpflichtigen auseinanderzusetzen.

VII. Geltendmachung von Verstößen im Einspruchsverfahren

Grundsätzlich kommt dem EG-Recht gegenüber bestandskräftigen Steuerveranlagungen keine rechtskraftdurchbrechende Wirkung zu. Die Rechtsprechung des EuGH hat hiervon jedoch Ausnahmen anerkannt, wenn die Verwaltung durch ihr Verhalten auf die Nichtgeltendmachung des sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Rechts hingewirkt hat. In diesem Zusammenhang ist insbesondere die Grundsatzentscheidung des EuGH in der Rechtssache *Emmott*⁶ zu nennen. Des Weiteren ist die Verwaltung auch nach Eintritt der Rechtskraft zu einer Änderung verpflichtet, wenn die nationalen Verfahrensvorschriften ihr ein entsprechendes Ermessen einräumen (vgl. Rechtssache *Kühne & Heitz*⁷). Es tritt in diesen Fällen eine Ermessensreduzierung auf Null ein.

Nach deutschem Verfahrensrecht kommt nach § 175 Abs. 2 AO eine Änderung bestandskräftiger Veranlagungen dann in Betracht, wenn ein rückwirkendes Ereignis vorliegt. Von einem solchen rückwirkenden Ereignis ging man in der Vergangenheit bei der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 44 KStG für Zwecke des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens aus. Als Folge der *Manninen*-Entscheidung des EuGH vom 7. 9. 2004⁸ hat der deutsche Gesetzgeber jedoch § 175 Abs. 2 Satz 2 AO dahingehend geändert, daß im Falle der Vorlage einer Steuerbescheinigung nicht mehr von einem rückwirkenden Ereignis im Sinne der Vorschrift auszugehen ist. Auf diese Weise will der deutsche Steuergesetzgeber erkennbar den zeitlichen Auswirkungen der *Manninen*-Rechtsprechung des EuGH auf verfahrensrechtlichem Wege einen Riegel vorschieben.

3 Urteil v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, S. I-225.

4 Rs. C-292/04.

5 Urteil v. 22. 6. 1989, Rs. 103/88 (*Fratelli Costanzo Spa*), Slg. 1989, S. 1839.

6 Urteil v. 25. 7. 1991, Rs. C-208/90 (*Emmott*), Slg. 1991, S. I-4269.

7 Urteil v. 13. 1. 2004, Rs. C-453/00 (*Kühne & Heitz*), Slg. 2004, S. I-879.

8 Urteil v. 7. 9. 2004, Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, S. I-7477.

Ob diese Vorgehensweise des deutschen Steuergesetzgebers mit höherrangigem EG-Recht in Einklang steht, ist zu bezweifeln. Schließlich wird durch die nachträgliche Beschränkung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Geltendmachung des EG-Rechts der Geltungsanspruch des EG-Rechts (effet utile) ausgehöhlt. Ist eine Vorschrift des nationalen Rechts mit EG-Recht unvereinbar und rügt der Steuerpflichtige deshalb im Einspruchsverfahren eine Verletzung von EG-Recht, so kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens in Betracht, falls wegen der betreffenden Rechtsfrage bereits ein Verfahren beim EuGH anhängig ist, wie sich aus § 363 Abs. 2 S. 2 AO ergibt. Der steuerliche Berater hat mehrere Informationsquellen zur Wahl, um sich über parallele Verfahren vor dem EuGH Kenntnis zu verschaffen. Zum einen wird mittlerweile in der Fachliteratur sehr intensiv und detailliert über anhängige Verfahren beim EuGH berichtet. Darüber hinaus bietet die Internet-Website des EuGH (www.curia.eu.int) einen sehr aktuellen Überblick über die beim EuGH anhängigen und aktuell entschiedenen Verfahren.

Darüber hinaus werden alle Vorlagebeschlüsse nationaler Gerichte an den EuGH im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Im deutschen Bundessteuerblatt werden leider nur die das deutsche Steuerrecht betreffenden EuGH-Urteile veröffentlicht; hier ist zu beklagen, daß nur eine selektive Auswahl der Entscheidungen veröffentlicht wird. Die Amtliche Entscheidungssammlung des EuGH umfaßt zwar alle Entscheidungen des Gerichtshofs, allerdings erfolgt eine Veröffentlichung der einzelnen Entscheidungen mit einer relativ großen zeitlichen Verzögerung. Die Dienststellen der Europäischen Kommission veröffentlichen auf der Website der Kommission eine Übersicht der Entscheidungen und anhängigen Verfahren im Bereich der direkten Steuern.⁹

VIII. Vorläufiger Rechtsschutz

Grundsätzlich ist nach § 361 AO eine Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden im Einspruchsverfahren möglich, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids bestehen. Ernstliche Zweifel bestehen insbesondere auch dann, wenn die Norm, die Grundlage der Steuerveranlagung ist, in einem anderen Verfahren vor dem BFH oder dem EuGH entscheidungserheblich und wegen Verstoßes gegen EG-Recht angegriffen worden ist. Auf Ebene des Finanzgerichts ist nach § 69 FGO eine Aussetzung der Vollziehung im Klageverfahren bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Bescheids möglich. Der Antrag kann und sollte bereits spätestens bei Klageerhebung gestellt werden. Grundsätzlich ist eine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof nach Art. 234 EG-Vertrag allerdings im Verfahren auf Aussetzung der Vollziehung nicht vorgesehen.

IX. Gerichtliche Geltendmachung

Der Europäische Gerichtshof hat das Auslegungsmonopol für Vorschriften des Gemeinschaftsrechts. Der einzelne EU-Bürger hat keinen direkten Zugang zum Europäischen Gerichtshof. Der EG-Vertrag sieht zwei Verfahren vor, nach denen der EuGH mit Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern befaßt werden kann: Zum einen kann der einzelne EU-Bürger eine Beschwerde an die EG-Kommission richten, die dann ihrerseits den betreffenden Mitgliedstaat zur Änderung EG-rechtlicher Vorschriften des nationalen Rechts nach Art. 226 EG-Vertrag auffordert. Folgt der Mitgliedstaat der Aufforderung der Kommission nicht, so kann die Kommission den Mitgliedstaat vor dem Europäischen Gerichtshof verklagen. Darüber hinaus haben nationale Gerichte der Mitgliedstaaten das Recht, nach Art. 234 EG-Vertrag Fragen nach der Auslegung des Vertrages dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, wenn die Beantwortung der betreffenden EG-rechtlichen Frage für die Entscheidung des Rechtsstreits vorgreiflich ist. Unterinstanzliche Gerichte können an den EuGH vorlegen, letztinstanzlich entscheidende Gerichte, wie der Bundesfinanzhof, müssen nach Art. 234 Abs. 3 EG-Vertrag vorlegen.

Der Europäische Gerichtshof hat nur in Ausnahmefällen eine Vorlagepflicht des letztinstanzlich entscheidenden nationalen Gerichts verneint. Der EuGH verlangt für eine Nichtvorlage, daß die betreffende Rechtsfrage vom EuGH bereits geklärt ist oder nach der Überzeugung des vor der Vorlagefrage stehenden nationalen Gerichts davon auszugehen ist, daß die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, daß für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt (sog. „C.I.L.F.I.T.-Formel“ des Europäischen Gerichtshofs¹⁰). Es muß also mit Sicherheit davon auszugehen sein, daß die betreffende EG-rechtliche Rechtsfrage nicht nur vom EuGH, sondern von allen anderen Gerichten der übrigen Mitgliedstaaten in der gleichen eindeutigen Weise entschieden werden würde.

Das Verfahren nach Art. 234 EG-Vertrag ist ein Zwischenverfahren zu den nationalen Verfahren. Nach Entscheidung des EuGH in dem Vorabentscheidungsverfahren geht der Rechtsstreit an das nationale Gericht für eine Endentscheidung zurück. Das vorlegende nationale Gericht ist – ebenso wie die Gerichte im gesamten Instanzenzug – an die Entscheidung des EuGH im Vorlageverfahren gebunden (Wirkung inter partes). Darüber hinaus kommt den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs eine sog. „erga omnes“-Wirkung, d. h. eine Wirkung über den konkret entschiedenen Einzelfall hinaus, zu.

⁹ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_law/legal_proceedings/court_cases_direct_taxation_en.pdf.

¹⁰ Vgl. EuGH v. 6. 10. 1982, Rs. 283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, S. 3415.

Dies ergibt sich einmal daraus, daß aufgrund des Urteils des EuGH feststeht, wie der EuGH in parallel gelagerten Fällen entscheiden würde. Auch ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, daß sich die Urteile des EuGH auf die Auslegung von Gemeinschaftsrecht beziehen, welches in allen Mitgliedstaaten der EU in gleicher Weise Geltung beansprucht. Eine Nichtvorlage einer EG-rechtlichen Rechtsfrage an den EuGH trotz Vorgeflichkeit der Rechtsfrage für den zu entscheidenden Rechtsstreit stellt grundsätzlich eine Verletzung des Grundrechts auf den gesetzlichen Richter nach Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG dar. Auch ist ein Schadensersatzanspruch gegen den Mitgliedstaat möglich, falls die Nichtvorlage einen schwerwiegenden Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstellt.

X. Petition zum Europäischen Parlament

Eine weitere Rechtsschutzmöglichkeit, die das EG-Recht bietet und die in der Praxis nur wenig bekannt ist, stellt die

Petition zum Europäischen Parlament dar. Jeder EU-Bürger hat das Recht, sich mit seinem Anliegen direkt und ohne Formerfordernisse an das Europäische Parlament zu richten. Die Rechtsgrundlage hierfür ergibt sich aus den Artikeln 21 und 194 EG-Vertrag. Als Berechtigte kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen mit Wohnort oder satzungsmäßigem Sitz in der Gemeinschaft in Betracht. Gegenstand einer Petition kann jede Angelegenheit sein, die in den Tätigkeitsbereich der Gemeinschaft fällt. Anders als im Beschwerdeverfahren nach Art. 226 EG-Vertrag ist im Falle einer Petition eine unmittelbare Betroffenheit des Petenten erforderlich. Nach Eingang der Petition wird diese vom Petitionsausschuß des Europäischen Parlaments bearbeitet. Die Kommission wird in die Entscheidung des Europäischen Parlaments eingebunden. Auf diese Weise erhält die Kommission häufig über das Europäische Parlament Kenntnis von EG-Rechtsverstößen und kann daraufhin ihrerseits ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EG-Vertrag einleiten.

Schweiz

Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements: Internationale Standortattraktivität der Schweiz aus steuerlicher Sicht (Auszüge)

(...) Dennoch ist Handlungsbedarf im Steuerbereich gegeben: Bei insgesamt günstiger Ausgangslage gilt es, die Schwachstellen im Schweizer Steuersystem gezielt und zeitgerecht zu beheben.

Die dynamische Entwicklung des internationalen Steuerwettbewerbs stellt den Steuervorteil der Schweiz für die Zukunft in Frage. Verschiedene Länder haben jüngst die Steuerbelastung bei der Gewinnsteuer reduziert. Bei den Niedrigsteuerländern treten neben Irland vermehrt osteuropäische Staaten mit tiefen Gewinnsteuersätzen in Erscheinung. Mit der zunehmenden Integration in die EU und der wachsenden Rechtssicherheit wird sich deren Standortattraktivität in den nächsten Jahren weiter erhöhen.

Für die Unternehmensbesteuerung zeigen die internationalen Vergleiche, daß die Schweiz bezüglich Besteue-

rung auf Stufe Unternehmen zu der Spitzengruppe zählt, daß aber die steuerlichen Vorteile für die Schweiz weniger ausgeprägt sind, wenn neben der Unternehmensebene auch die Steuerbelastung der Anteilseigner mit einbezogen wird. Lediglich die Niedrigsteuern Kantone Nidwalden, Schwyz und Zug sind in der Spitzengruppe, während Kantone mit höheren Steuern hintere Plätze belegen. (...)

Der Steuerwettbewerb wurde durch den Eintritt der osteuropäischen Länder in die EU belebt. Die Schweiz muß sich dieser Herausforderung langfristig stellen. Dies geschieht mittels Prüfung langfristiger Steuerreformen (z. B. duale Einkommensteuer, Flat Rate Tax, verstärkte Konsumorientierung).

(aus: www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/berichte/standortattraktivitaet_d.pdf)

3. Deutscher Finanzgerichtstag, 23. 1. 2006, Maternus-Haus, Köln

Über 300 Teilnehmer nahmen an dieser Veranstaltung, einem professionell organisierten Kongreß, teil. Trotz einer Vielzahl von Foren zum Steuerrecht besteht wenig Gelegenheit zum Erfahrungsaustausch über die Probleme der richterlichen Arbeit in diesem Bereich, schon gar nicht zwischen Richtern und Beratern. Weil Gegenstand von Steuerfachveranstaltungen der Fachanwälte für Steuerrecht oder der Steuerberater wie auch der vom Bundesfinanzhof mitgetragenen Münchener Steuerfachtagung meist nur das materielle Steuerrecht ist, wurde der Deutsche Finanzgerichtstag e.V. gegründet. Der gemeinnützige Verein hat seinen Sitz beim Finanzgericht Köln. Zu den wichtigsten Satzungszielen gehören die Sicherung eines effektiven Steuerrechtsschutzes und die Förderung des Steuerrechts unter Einbeziehung des europäischen Einigungsprozesses.

Die Tagung am 23. 1. 2006 in Köln

Das Präsidium des Vereins Deutscher Finanzgerichtstag unter dem Vorsitz des Richters am Bundesfinanzhof **Jürgen Brandt** hat deshalb in diesem Jahr die Perspektiven fortschreitender europäischer Integration im Bereich des Steuerrechts in den Mittelpunkt der Diskussion gestellt.

Mit Fachvorträgen, die kontroverse Ansätze offensichtlich werden ließen, bereitete sich das Auditorium auf die nachmittägliche Podiumsdiskussion vor. Nach Grußworten des Parlamentarischen Staatssekretärs im Bundesministerium der Justiz **Alfred Hartenbach** und des Präsidenten des Bundesfinanzhofs **Dr. h.c. Wolfgang Spindler** leitete **Dr. Barbara Hendricks**, Parlamentarische Staatssekretärin im Bundesministerium für Finanzen, mit einem Beitrag über die Perspektiven für die Entwicklung des Steuerrechts in die fachliche Diskussion über. Ihr folgte **Prof. Dr. Norbert Herzig**, Universität zu Köln, der die Chancen für eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen und der Gewinnermittlung in Europa bewertete. Eindeutig erschlossen sich jedem

Zuhörer, welche Anstrengungen hierzu noch erforderlich werden, aber auch, welche wirtschaftlichen Chancen in der „steuerlichen Globalisierung und Europäisierung“ stecken.

Anforderungen, die an eine europarechtskonforme Gestaltung des Ertragsteuerrechts zu stellen sind, erläuterte **Prof. Dr. Michael Lang**, Wirtschaftsuniversität Wien; dies nicht ohne in die Frage zu münden, ob der EuGH mit der bisherigen Rechtsprechung nicht doch seine „Zuständigkeit“ überschreite. Ähnlich akzentuierte **Prof. Dr. Peter Fischer**, Vors. Richter am Bundesfinanzhof, seine Ausführungen „Europäischer Rechtsschutz – EuGH im Spannungsverhältnis zu den nationalen Gerichtsbarkeiten und zu den gesetzgebenden Institutionen“. Übrigens durchaus witzig in der Darstellung und kritisch in der These, das deutsche Steuerrecht habe „konzeptionellen Nachholbedarf“.

Den folgenden Teil des Nachmittags prägte die Podiumsdiskussion, in der Ministerialdirigent **Müller-Gatermann**, Bundesministerium der Finanzen, **Prof. Dr. Juliane Kokott**, Generalanwältin beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, **Prof. Dr. Thomas Rödder**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in der Sozietät Flick Gocke Schaumburg, Bonn, **Prof. Dr. Lerke Osterloh**, Richterin des Bundesverfassungsgerichts, **Prof. Dr. Joachim Wieland**, Universität Frankfurt/Main unter der Moderation von **Dr. h.c. Wolfgang Spindler**, Präsident des Bundesfinanzhofs, Wege zur Steuerharmonisierung in Europa diskutierten.

Ausklang

Auch in diesem Jahr galt: Wer nach dem Schlußwort noch Kapazität hatte, konnte dann in „zwangloser kölscher Atmosphäre“ über die Veranstaltung und deren Ergebnisse diskutieren oder sich über die Perspektiven für die weitere Entwicklung des Steuerrechts austauschen – so jedenfalls die Einladung des Veranstalters. (KB)

AIJA-Seminar „Asset protection – Gibt es bessere Instrumente als die Liechtensteinische Stiftung“, 9.–11. Februar 2006, Vaduz, Liechtenstein

Die AIJA ist eine, nein die einzige, weltweite Anwaltsorganisation junger Anwälte, per Eigendefinition unter 45 Jahren. Jede Landesgruppe darf Seminare anbieten; außerdem finden (neben den üblichen englischsprachigen Veranstaltungen) ab und zu deutschsprachige Regionaltreffen statt. Als solches war das Seminar in Vaduz/Liechtenstein ausgeschrieben. Der Einladung folgten über 80 Teilnehmer, ein für AIJA-Seminare sehr gutes Ergebnis.

Dem ansonsten gut organisierten und mit mehr als 15 Referenten international besetzten Seminar fehlte jedoch (unverschuldet) das Thema: Es gab leider noch kein neues Stiftungsrecht. Als Vertreter der liechtensteinischen Regierung war es an *Klaus Tschütscher*, Regierungschef-Stellvertreter und Justizminister, wenigstens die Leitlinien der Reform aufzuzeigen. Genannt wurden u. a. die Ausräumung bisheriger Rechtsunsicherheiten, die Entschärfung öffentlicher Haftungsrisiken und die nachhaltige Sicherung der hinterlegten Stiftung. *Dr. Veit Frommelt* (Vaduz), ehemaliges Mitglied der Stiftungsrechts-Kommission, erläuterte einige Kernpunkte der bisherigen Diskussion, die bisher lediglich zu einem Vernehmlassungsbericht im Sommer 2005 geführt haben: Die Bestimmung des Stiftungszwecks, die Definition der Stifterrechte, die Stiftungsaufsicht, die Aufhebung und Beendigung der Stiftung und schließlich die unsägliche Verweisungsproblematik des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts gehören in den Mittelpunkt der Revision. Diesem „politischen“ Teil unter dem Vorsitz von *Dr. Alexander Ospelt* (Schaan) schloß sich der Ländervergleich an, zu dem *Dr. Johannes Gasser* (Vaduz), *Dr. Adrian Plüss* (Zürich) und *Dr. Stefan Schermaier* (Wien) referierten.

Der zweite Teil unter der Leitung von *Patrick Schürmann* (Vaduz) widmete sich der asset protection und dem Ver-

gleich zwischen der liechtensteinischen Stiftung und den Lösungen in Italien, Luxemburg und den USA. Details schilderten *Christian Montana* (Italien), *Isabelle Lux* (Luxemburg) und *Charles E. Falk* (USA). Besondere Bedeutung spielte dabei die Anerkennung der Stiftung im Ausland, die *Dr. Peter Prast* (Vaduz) anhand der neuesten Entwicklung, beispielsweise dem BGH-Urteil vom 19. 9. 2005 (DStR 2005, 1870 f.), in dem die liechtensteinischen Gesellschaften im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit ausdrücklich „anerkannt“ werden, eindrücklich schilderte.

Der letzte Teil beschäftigte sich unter der Leitung von *Jürgen Wagner* (Konstanz/Zürich/Vaduz) mit der Stiftung im Spannungsfeld von Erbrecht, Steuern und Gläubigeranfechtung. Hierzu referierten *Dr. Hubert Kinz* (Bregenz), *Daniela Theisinger* (Brüssel) und *Dr. Markus Zwicky* (Zug). *Gerd Guyvaerts* (Brüssel) und *Bernhard Lampert* (Vaduz) ergänzten die Problematik mit dem steuerrechtlichen Teil, vor allem im Hinblick auf die Zinsbesteuerungs-Richtlinie.

Der Cocktail-Empfang mit anschließendem Abendessen in der Fürstlichen Hofkellerei wie auch der Empfang beim Fürsten selbst rundeten das Programm ab. Gerade die weit angereisten Teilnehmer nutzten nach dem Seminar die Möglichkeit zum anschließenden Skifahren im liechtensteinischen Skigebiet Malbun.

Dr. Alexander Ospelt, Patrick Schürmann, Jürgen Wagner
(AIJA Liechtenstein)

Hinweis: Der Inhalt der von *Rüdiger Bock* (Konstanz/Zürich) gestalteten CD-ROM ist zu finden auf www.wagner-joos.de.

Lionett/Lionett, Handbuch der internationalen und nationalen Schiedsgerichtsbarkeit, CD-ROM-Beilage

Es ist ja schon klasse, was man mit einer CD-Beilage so alles anstellen kann. So ungefähr dachten wohl die beiden Autoren und überfrachteten das potentiell nützliche Beiwerk zum Buch mit Eigenwerbung. Links und Hinweise auf deren Kanzlei finden sich vom Label bis zum Verzeichnis, schön versehen dem Hinweis einer Markenregistrierung des Kanzleilogos. Von jeder Seite aus besteht die überaus praktische Möglichkeit, den Autoren eine E-Mail zu schreiben. Nicht

nötig fanden es die Autoren hingegen, dem Benutzer die Möglichkeit zu eröffnen, beispielsweise die Musterschiedsklausel in eine Textverarbeitung kopieren zu können. Konsequenterweise ist daher das Kopieren von Text aus den im PDF-Format hinterlegten Dateien verboten. Wir können der Versuchung (kaum) widerstehen, den Autoren in einer E-Mail unsere Freude darüber auszudrücken.

(RB)

Internetseite www.bzst.de

Mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters wurde das Bundesamt für Finanzen mit Wirkung zum 1. 1. 2006 in drei Behörden aufgeteilt. Dies sind im einzelnen:

- Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)
- Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen (BADV)
- Zentrum für Informationsverarbeitung und Informationstechnik (ZIVIT).

Die Zuständigkeiten der Abteilung Steuern und Betriebsprüfung des ehemaligen Bundesamtes für Finanzen werden künftig vom Bundeszentralamt für Steuern wahrgenommen. Im Bereich der Umsatzsteuer ist das BZSt zuständig für die Abwicklung der USt-Kontrollverfahren in der EU

(Vergabe der USt-Identifikationsnummer, zusammenfassende Meldung), USt-Vergütung (Ausländische Unternehmer, Botschaften/Konsulate, internationale Organisationen), Besteuerung von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (VAT-on-E-Services) und Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung (Koordinierungsstelle, Beobachtung elektronisch angebotener Dienstleistungen). Weitere Aufgaben nimmt das BZSt bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer und im Informationsaustausch nach der EU-Zinsrichtlinie ein.

Die gut funktionierende Internetseite gefällt durch übersichtliche Navigation und aktuelle Inhalte. Freilich freut sich der Steuerrechtler über (Freud'sche) Verschreiber, wobei aus den Bürgern die Bürger werden, denn bekanntlich muß man sie würgen, die Bürger. Was ja die Finanzverwaltung gerne einmal in Angriff nimmt.

(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.

Thömmes/Lang/Schuch,
Investitions- und Steuerstandort Österreich
C.H. Beck, München, 2005, 360 Seiten

Diskussionen, Bücher und Aufsätze über den Investitions- und Steuerstandort Schweiz sind wir gewöhnt. Der Verlag ist dem Bedürfnis der Praxis auch nachgekommen und hat ein entsprechendes Werk bereits in 2. Auflage realisiert. Aber Österreich?

Still und weitestgehend unbemerkt hat sich Österreich mit seinen erst in den letzten Jahren wesentlich verbesserten rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen nach vorne geschoben. Neben steuerlichen Aspekten fällt zunächst die österreichische Privatstiftung auf, die aus deutscher Sicht als „Erfolgsgeschichte“ bezeichnet wird. Derzeit dürften ca. 3 000 österreichische Privatstiftungen gut 60 Milliarden Euro verwalten, was durchaus als Erfolg gewertet werden kann.

Ein Buch über den „Investitions- und Steuerstandort“ beschäftigt sich aber nicht nur mit Stiftungslösungen, so interessant diese auch sein mögen. Der Fokus liegt auf Unternehmeraktivitäten, Arbeitnehmeraktivitäten, Kapital- und Immobilienanlagen, Vermögensnachfolge und Privatstiftungen, den Doppelbesteuerungsabkommen und dem Wohnsitzwechsel. Daß das österreichische Steuerrecht gegenüber dem deutschen „deutliche Vorteile aufweist“ (Thömmes, S. 320), hat nicht nur Franz Beckenbauer gemerkt.

Eismayer
Grenzüberschreitende Konzentrationsverschmelzungen
Richard Boorberg und Linde Verlag, Stuttgart und Wien,
2005, zugl. Diss. Münster, 2005, 336 Seiten

Schon wieder ein Buch mit österreichischem Thema: „Grenzüberschreitende Konzentrationsverschmelzungen“ –

Steuerplanung für deutsche und österreichische EU-Kapitalgesellschaften ergänzt – freilich als Dissertation – die Thematik der grenzüberschreitenden Fusionen. Schwerpunkt bildet dabei die Analyse der gesellschaftsrechtlichen, steuerlichen und steuerplanerischen Aspekte, bevor die Besteuerung einer deutschen wie österreichischen Herausverschmelzung betrachtet wird. Detailliert, komplett, aktuell und hoch wissenschaftlich. Leider zu viel Mathematik für Juristen.

Weber-Grellet
Europäisches Steuerrecht
C.H. Beck, München, 2005, 227 Seiten

Die Bedeutung des Themas spiegelt sich bereits im steueranwaltsmagazin wider, in dem es bereits seit einiger Zeit eine Rubrik „Europarecht“ gibt. Der Autor beschreibt dann auch die Grundlagen des europäischen Steuerrechts, danach die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote. Praktisch heißt dies: Wie weit strahlt das Gemeinschaftsrecht direkt oder indirekt auf die nationalen Steuerrechte aus? Im Kapitel „Durchsetzung und Umsetzung des EG-Rechts“ werden u. a. konkrete Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht sowie die Konturen eines (möglichen) Europäischen Steuerrechts untersucht. Interessant sind die einzelnen Themenbereiche, die der Autor dabei streift: Von der Abgabenordnung, speziell dem § 42 AO, reicht das Spektrum über die Grenzpendler und das Schulgeld bis hin zu den Steuerberatungskosten. Und diese Themenpalette wird weiter wachsen.

Kresse/Leuz
**Internationale Rechnungslegung,
Internationales Steuerrecht.**
Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2. Aufl., 2005, 621 Seiten

Ein Lehrbuch anderer Art. Es beginnt nicht etwa mit grenzüberschreitenden Sachverhalten, die danach unter mehr oder weniger verständliche Normen subsumiert werden, sondern es beginnt in einem ersten Hauptteil mit Außenwirtschaft und Internationalem Finanzmanagement. Hat man „Grundlegende Begriffe der gesamtwirtschaftlichen Einflüsse auf den Außenbeitrag“ (kein Wunder, daß Kostolany keine Volkswirte mochte) hinter sich, kommt es noch dicker mit den Themen IFRS und US-GAAP. Danach, fast zur Ent-

spannung, internationales Steuerrecht und gut 50 Seiten Fachbegriffe in englischer Sprache. Hat man den abschließenden Aufgabenteil hinter sich gebracht, kann man mit den englischen Fachausdrücken glänzen. Share appreciation rights (SARS) ist nämlich keine Krankheit, sondern eine virtuelle Aktionsoption.

Dohse

Die Verjährung, Band 59 Schriftenreihe „Das Recht der Wirtschaft“

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 10. Aufl., 2005, 135 Seiten

Schon früher hatten wir einen ca. 30-seitigen Verjährungskatalog an der Hand und quälten uns mit Begriffen wie Hemmung und Unterbrechung herum. Jetzt gibt's dieses Büchlein, das unser solides Halbwissen auf eine gesunde Basis stellt und beispielsweise die Änderungen durch die Schuldrechtsreform beschreibt. Was folgt, ist nicht nur ein Verjährungs-ABC, sondern ein durchdachtes Werk: „Aufrechnung und Zurückbehaltung trotz verjährter Ansprüche“ werden ebenso behandelt wie „Verjährungsvereinbarungen und ihre Grenzen“ sowie strafrechtliche und steuerrechtliche Verjährungsfragen. 80 Seiten lang. Dann kommt, für ganz Eilige, das Verjährungs-ABC.

Beiner

Der Vorstandsvertrag

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2005, 356 Seiten

Die „Zentralfigur unternehmerischen Handelns in der Aktiengesellschaft“ verdient sicher eine separate Betrachtung, wie dies *Semler/Peltzer* im „Arbeitshandbuch für Vorstandsmitglieder“ (steueranwaltsmagazin 2006, 24) bereits erkannt haben.

Rechte und Pflichten des Vorstandsmitglieds einer Aktiengesellschaft bilden den Kern des Buches, flankiert von ausführlichen und sicherlich außerhalb des Rechtlichen sehr hilfreichen Ausführungen zur Bestellung und Abberufung. 40 Seiten Muster für Bestellung und Abberufung des Vorstandes, Anstellungsvertrag, Aktienoptionsvereinbarung, aber auch ein Geschäftsverteilungsplan für den Vorstand und eine Geschäftsordnung für den Präsidialausschuß des Aufsichtsrates runden das Werk ab.

Störend ist das Beiwerk einer Vielzahl platter Anglizismen. So schön *white riders*, *golden parachutes* und *change-of-control*-Klauseln sind: *Principal agents* kommen auch ohne *hedging* aus.

Preißer/von Rönn

Die KG und die GmbH & Co. KG

Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2005, 386 Seiten

Hier kommt der Lateiner auf seine Kosten, ebenso der Abkürzungsfreak, obwohl doch ausreichend Platz gewesen wäre (*cui bono?*). Das Werk ist als „interdisziplinäres Anleitungs- und Nachschlagewerk mit Gestaltungsvorschlägen zur KG“ gedacht und macht sich bereits in der Einleitung tiefeschürfende Gedanken zum Primat des Steuerrechts.

Zum Buch: Das „Wesen der KG“ steht sicherlich weit im Schatten der am weitesten verbreiteten Rechtsform der GmbH, dennoch muß es erklärt und beschrieben werden. Nicht nur die Gründung, sondern auch der laufende Betrieb sind erklärungsbedürftig, erst recht in der Konstellation der GmbH & Co. Hinzu kommen die Wechselfälle des Lebens wie die Umwandlung und der Wechsel von Gesellschaftern, sowie letztlich die Beendigung der KG. Beispiele und Übersichten fördern die Lesbarkeit, die sich angesichts der steuerrechtlichen Fülle sowieso in Grenzen hält. Markierungen wie „Merke“ gehören jedoch allenfalls in Volkshochschulheftchen.

Ellrott u. a. (Hrsg.)

Beck'scher Bilanz-Kommentar

C. H. Beck, München, 6. Aufl., 2006, 2 509 Seiten

Mit der „verknüpfenden Darstellung von Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht“ kann man wohl kaum ein kurzweiliges oder gar spannendes Lehrbuch füllen, sicher aber einen dicken Kommentar. Seit nun 20 Jahren ist dieser nun in der 6. Auflage auf dem Markt – sicherlich ein Zeugnis seiner praktischen Bedeutung. Als Kommentierung der §§ 238 ff. HGB und einiger Vorschriften des EGHGB hat sich dieses Werk ordentlich entwickelt: Ein zweibändiges Werk wird unausweichlich werden, schließlich wird sich die Papierstärke nicht mehr reduzieren lassen.

Und bevor wir's vergessen: Der neue *Grashoff* ist da: Steuerrecht 2006, C. H. Beck, München, 220 Seiten, 20 EUR.

In der nächsten Ausgabe u. a. Thömmes, Investitionsentscheidung „Finanzgerichtsverfahren“; *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, Kommentar UmwG/UmwStG, 4. Aufl.; *Baumbach/Hueck*, Kommentar GmbH-Gesetz, 18. Auflage; *Klein*, Verluste und Besteuerungsgleichheit, Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10; *Kneip/Jänisch*, Tax Due Diligence.

Redaktion

Termine

März 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das steuerrechtliche Mandat in der Krise, Sanierung und Insolvenz	Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer	3. 5. 2006, Essen	steuer-journal und Steuerlehrgänge Dr. Bannas Tel.: 0221/336 04-663
Haftung der GmbH-Geschäftsführer und Vereinsvorstände Steuerhaftung – Strafrecht – Insolvenz	RA/FAStR Dr. J. Alvermann, RA/FAStR Dr. M. Wulf	3. 5. 2006, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlage Transferpreise Fallbeispiele	Dr. M. Kaut, T. Rupp	3. 5. 2006, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Gründung und Betrieb einer Limited	RA/Notar V. G. Heinz, StB J. Schwendemann	4. 5. 2006, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Rechtsfragen bei Bilanzierung zum 31. 12. 2005	ROR Lang	4. 5. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. J. Schmitt, RA R. Hörtnagl	4. 5. 2006, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Verrechnungspreis-Dokumentation aus Sicht von Praxis und Finanzverwaltung	StB Dr. D. Brüninghaus, R. Schreiber, W. Stuffer	4. 5. 2006, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Bilanz lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm./Dipl.-Handelslehrer/ Dipl.-Fw. Dr. rer. pol. H. Schöning	4.–6. 5. 2006, Hamburg	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle BGH-Rechtsprechung zum GmbH-Recht	Vors. RiBGH Prof. Dr. W. Goette	5. 5. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Verrechnungspreis-Berichtigungen	WP/StB Prof. Dr. H. Baumhoff, K. Becker, Dipl.-Ökonom Dr. G. Brüggelambert, RA Dipl.-Fw. R. Risse	5. 5. 2006, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Fachtagung Praxis Internationale Steuerberatung	RA/FAStR Dr. M. Jülicher, H. Kubaile, RA M. Neupert	5. 5. 2006, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die bevorstehende Erbschaftsteuererhöhung	Prof. Dr. G. Brüggemann, StB/RA Dr. C. Griesel, Dipl.-Fw. K. Müller	5. 5. 2006, Frankfurt	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Stiftung als attraktive Nachfolgeregelung	Prof. Dr. K.-M. Wilke	5. 5. 2006, Erfurt	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH & Co. KG – Rechtsform für den Mittelstand	RA/FAStR/StB Dr. F. Hannes, RA/StB/WP Dr. T. Mueller-Thuns	5. 5. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmensbewertung	RegDir Prof. Dr. G. Schnitter	5. 5. 2006, Stuttgart	steuer-journal und Steuerlehrgänge Dr. Bannas Tel.: 0221/336 04-663 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Einführung in die Rechnungslegung nach IFRS	Dipl.-Kfm. Dr. H. Kessler	5. 5. 2006, Dortmund	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Das gesellschaftsrechtliche Mandat – Personengesellschaften	RA/FAStR Dr. K. Bauer	5. 5. 2006, Stuttgart	DeutscherAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Rechtsformen und Besteuerung der freien Berufe	RA/FAStR/StB K. Senft, RA/FAStR/StB P. Kanz	8. 5. 2006, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
57. Steuerrechtliche Jahresarbeitsstagung	RA/FAStR Dr. Franz-Josef Haas	8.–10. 5. 2006, Wiesbaden	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Umsatzsteuer	H. Hundt-Esswein, StB Dr. L. Wisser	9./10. 5. 2006, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steueroptimierung 2006/2007	U. Rinne	11. 5. 2006, Dresden	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/520 00-13 Fax: 0228/520 00-28 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Investmentfonds	RA S. Gnutzmann, StB M. Hammer	11. 5. 2006, Eschborn	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/27 32-0 Fax: 069/23 41 86 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fachanwalt für Steuerrecht	StB Dipl.-Kfm. Dr. J. Hellmer, RegDir W. Hübner, RA/StB J. Rümelin, Vors. RiFG Prof. Dr. K-M. Wilke, WP/StB Prof. Dr. H. Zetl	11.–13. 5. 2006, Frankfurt	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NZG-Jahrestagung 2006 Konzernrecht in der Unternehmenspraxis	Prof. Dr. H. Altmepfen, Vor. RiBFH Prof. Dr. W. Goette, Prof. Dr. M. Habersack, Prof. Dr. Hanno Merkt LL.M., MinR Dr. H.-W. Neye, RA Prof. Dr. A. Raupach, RA Dr. J. Reichert	12. 5. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Konzernrechnungslegung nach IFRS/IAS	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Lüdenbach	12. 5. 2006, Hannover	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Restrukturierung von Pensionszusagen	J. Pradl	12. 5. 2006, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77
Betriebliche Steuerprüfungen Von der richtigen Vorbereitung bis zur Schlußbesprechung	Dipl.-Fw. D. Sawatzki	12. 5. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis des Unternehmenskaufs	RA/FAStR S. Hettler, RA R. Hörtnagl	12. 5. 2006, Neuss	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Beratung und Gestaltung der Personen- und Kapitalgesellschaft	Notar Dr. S. Spiegelberger, Prof. Dr. G. Langenfeld, RA Dr. A. Heidinger, H.-H. Evers, RA Dr. A. Schluck-Amend, RA Prof. Dr. H.-C. Salger LL.M., Notarin Dr. S. Frank, RA/WP Dr. R. Fromm, RA/StB Dr. B. Demuth, RA Dipl.-Kfm. Dr. R. Loges LL.M., RA Dr. R. Morshäuser, RA Dr. H.-J. Ziegenhain LL.M., RA Dr. W. Bartels, RA Dr. T. Rott LL.M.	12./13. 5. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die GmbH & Co. KG im Steuer- und Gesellschaftsrecht	Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, Notar Dr. E. Wälzholz	13. 5. 2006, München	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Anlagevermögen nach IFRS/IAS	WP/StB Prof. Dr. T. Hüttche	15./16. 5. 2006, München	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbewertung aktuell	WP/StB/CPA J. Leverkus, WP/StB Dr. T. Kohl	16. 5. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer aktuell	StB Dipl.-Fw. H. Flügge	16. 5. 2006, Mannheim	steuer-journal und Steuerlehr- gänge Dr. Bannas Tel.: 0221/336 04-663
Der Steuerberater als Testamentsvollstrecker	RiLG Fahlbusch	16. 5. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Umsatzsteuer aktuell I Export und Import von Waren	Dipl.-Fw. R. Weimann	17. 5. 2006, Leipzig	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Verrechnungspreise: Aktuelle Entwicklungen	Prof. Dr. H.-K. Kroppen, Dipl.-Fw. R. Schreiber	17. 5. 2006, Hamburg	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Latente Steuern	StB Prof. Dr. D. Engel-Ciric	17. 5. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmens- umwandlung	RA/FAStR Dr. K. Olbing, RA/FAStR Dr. R. Schwedhelm	17. 5. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Financial Reporting nach IFRS	RA/StB/WP D. Lubitz	17./18. 5. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer Aktuell II Export und Import von Dienstleistungen	Dipl.-Fw. R. Weimann	18. 5. 2006, Leipzig	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Rechtliche und steuerliche Fragen des Firmensponsoring	RA U. Poser	18. 5. 2006, Berlin	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
IFRS/IAS: Neue Controlling-instrumente für das Berichtswesen	WP/StB Dipl.-Kfm. R. Grote	18. 5. 2006, Köln	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Forum Unternehmensteuerrecht – Bilanzrecht mit internationalen Bezügen	WP, CIA C. Hold-Paetsch	18. 5. 2006, Hamburg	Bucerius Education GmbH Tel.: 040/307 06-267 Fax: 040/307 06-269
Umsatzsteuerrecht spezial Rechnungsstellung – Steuerschuldner – Bemessung und Haftung	Dipl.-Fw. R. Weimann	19. 5. 2006, Leipzig	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung	H. Wilhelm, H. Pötschan	19. 5. 2006, Düsseldorf	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlagen der Unternehmensbewertung	Prof. Dr. V. H. Peemöller	19. 5. 2006, München	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Praxiswissen Recht – Gesellschaftsrecht/Kartellrecht	RA Dipl.-Kfm. Prof. Dr. J. Rodewald	19. 5. 2006, München	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Internationale Rechnungslegung als Herausforderung für den steuerlichen Berater	Prof. Dr. von Keitz	19. 5. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz	Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer, Leitender RD T. Waza	19. 5. 2006, Berlin	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41
Kompaktseminar Internationales Steuerrecht: Grundlagen und Vertiefung	RA/FAStR Prof. Dr. D. J. Piltz, RA/StB Dr. P. Lüdemann	19./20. 5. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Erarbeitung der unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit anhand von Steuer- und Gewinnermittlungsunterlagen	RA/FAArbR u. StR W. Arens	19./20. 5. 2006, Hildesheim	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Neu, RegR R. Neumann, RA/FAStR/StB Dr. J. Neumayer	21. 6. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Slowakei – Ein Investitionsstandort mit Zukunft	StB/WP Dipl.-Ing. D. Bacigálová, StB/WP Mag. H. Röhle	23. 5. 2006, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-0 Fax: 030/24 00 97-99
Der GmbH-Geschäftsführer Rechte, Pflichten und Haftungsrisiken	RA L. Köhl, RA Dr. R. Liebs, RA/Notar Dr. S. Lingemann, RA/FAStR Dr. K. Olbing, Ass. jur. I. Pfeifer	23./24. 5. 2006, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht	Notar Dr. S. Spiegelberger, Notar Dr. E. Wälzholz	25.–27. 5. 2006, Fischbachau	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Steuerrecht Aktuell	StB J. Hellmer, Dr. H. Volb	27. 5. 2006, Köln	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung der öffentlichen Hand	Prof. Dr. R. Hüttemann, RA/FAStR Dr. S. Schauhoff	30./31. 5. 2006, Oberursel	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Intensivkurs Steuern	StB Dr. P. Neumann, Dipl.-Fw. H. Östringer	31. 5.–2. 6. 2006, Düsseldorf	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45

Juni 2006

Rechte und Pflichten des GmbH-Geschäftsführers	RA/FAArbR M. S. Burh, RA M.B.A. Dr. F. Schulz, RA Dr. A. Zitzmann, RA Dr. C. E. Beisheim, RA M. Griese, RA Dr. N. Polley	2. 6. 2006, Bad Homburg	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Finanzinstrumente und IAS 39	StB/WP Dipl.-Kfm. S. Mehler	7. 6. 2006, Stuttgart	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Gestaltungsfragen und -möglichkeiten in Handels- und Steuerbilanz	StB/WP Prof. Dr. Lehwald	7. 6. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Beratungsrelevantes Körperschaftsteuerrecht	StB/Dipl.-Fw. Posdziech	9. 6. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Lehrgang „Steuern und Betrieb“ Teil 1 Buchführung und Bilanzwesen	RIFG T. Müller, MinR Dr. K.-J. Schmitz	12.–17. 6. 2006, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuer-Rechtsprechung 2006	RA/FAStR/StB/Vereidigter Buchprüfer K. Koch	13. 6. 2006, Berlin	Klaus Koch Tel.: 07221/26 02 55 Fax: 07221/26 02 56 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Lehrgang „Steuern und Betrieb“ Teil 2 Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsrecht Teil 3 Umsatzsteuerrecht	RiFG Dr. H.-D. Fumi, Dipl.-Fw. Dr. C. Uhländer	19.–24. 6. 2006, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Forum Unternehmensteuer- recht – Internationale Steuerplanung	Prof. Dr. G. Frotscher	22. 6. 2006, Hamburg	Bucerius Education GmbH Tel.: 040/307 06-267 Fax: 040/307 06-269
Lehrgang „Steuern und Betrieb“ Teil 4 Einkommensteuerrecht Teil 5 Gewerbe- und Körperschaft- steuerrecht	RA/FAStR/WP/StB F. Kirschstein, RA/FAStR Dr. G. Winter	26. 6.–01. 7. 2006, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Beratung im Internationalen Steuerrecht	MR a.D. Dr. Dietrich Kramer LL.M., WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Neu	28. 6. 2006, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
NWB Sommerfachtagung: Unternehmensbesteuerung 2006	MinR H. Brandenburg, StB Dipl.-Fw. H. G. Christoffel, Notar Dr. E. Wälzholz	30. 6./1. 7. 2006, Würzburg	Verlag Neue Wirtschafts- Briefe GmbH Fax: 0800/141 01 41