

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2008

41. Ausgabe | 10. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 42 Ahlbrecht/Birke **Kein Schutz des anonymen Anzeigerstatters im Steuerstrafverfahren durch § 30 AO**
- 46 Beul **IAS, IFRS, Komitologie oder die Rechtssetzungsbefugnis privatrechtlicher Institutionen und der untaugliche Versuch zur Errichtung der Zinsschranke des § 4 h EStG**
- 51 Eicker **Ein harmonisiertes Bilanzsteuerrecht für Europa? Die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage“**
- 57 Worgulla **Einführung einer Schemulenbesteuerung durch die Abgeltungssteuer – Überblick über die Neuerungen – Gestaltungsmöglichkeiten**
- 63 Flöthmann **Der Zweck heiligt nicht jedes Mittel – Überlegungen zum Verwertungsverbot geheimdienstlich erlangter Beweismittel im Steuerstrafverfahren**
- 66 Unkelbach-Tomczak
Veranstaltungsbericht
5. Deutscher Finanzgerichtstag
am 21. 1. 2008 in Köln
- 71 LiteraTour
- 73 Steuermelder
- 76 Termine

I.

Da hat eine große deutsche Finanzzeitung tatsächlich gefragt, ob der Entwurf für das neue liechtensteinische Stiftungsrecht eine Reaktion auf die Angriffe Deutschlands sei, die es ab dem 14. Februar ganz massiv gegeben hat. Die Antwort, das eine habe mit dem anderen nicht das Geringsste zu tun, glaubte der Journalist nicht. Auch der dezente Hinweis auf die Souveränität anderer Staaten brachte wenig Neues. Ob denn Liechtenstein nicht der EU oder dem EWR verpflichtet sei? Die wiederum negative Antwort konnte der Journalist ebenfalls nicht fassen. Ein anderes Verständnis von Persönlichkeitsrechten will weder der einseitig programmierte Journalist gelten lassen, noch will er so böse Worte wie Steuerkolonialismus hören.

II.

In einer Zeitschrift, die nur alle zwei Monate erscheint, muß man tagesaktuelle Themen nicht aufgreifen. Aber man kann. Zur unsäglichen Steuergeschichte ein Zwischenruf von Marc Flöthmann, der die Befugnis des BND zum Ankauf der „Liechtenstein-Daten“ untersucht.

III.

Wie knackt man Vertrauen? „Die Ermittler der Steuerfahndung Wuppertal und der Bochumer Staatsanwaltschaft stützen sich der „Süddeutschen Zeitung“ zufolge im Steuerverfahren Liechtenstein mittlerweile auf mehrere Informanten aus dem Fürstentum. Einer der Ermittler sagte: „Mäuse treten meist im Rudel auf.“ Bislang war nur bekannt, daß ein Informant die Daten verkauft habe.“ Also kauft man künftig Informanten und schon ist ein Bankgeheimnis keines mehr und Finanzminister machen das Geschäft ihres Lebens. Wenn das schiefgeht, will's wieder keiner gewesen sein.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr
Jürgen Wagner, LL.M.
Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

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

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2008.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Niels Worgulla*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Heiko Ahlbrecht* und *Rainer Birke*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Klaus Eicker*, Rechtsanwalt in München; *Marc Flöthmann*, Rechtsanwalt in Bielefeld

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA **Dr. Jennifer Fraedrich**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich/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 Rechtsanwälte, 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, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen
Anzeigenverwaltung: Verlag
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 Euro inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Kein Schutz des anonymen Anzeigerstatters im Steuerstrafverfahren durch § 30 AO

Dr. Heiko Ahlbrecht und Dr. Rainer Birke, WESSING Rechtsanwälte, Düsseldorf

Der Kampf um die Identität und die genauen Angaben eines anonymen Anzeigerstatters zählt zu den Dauerthemen eines steuerstrafrechtlichen Beraters. Im Besteuerungsverfahren können sich Finanzbeamte auf die ständige Rechtsprechung des BFH zur Anwendung des § 30 AO auf den Anzeigerstatter berufen, wonach die Anonymität des Anzeigerstatters gewahrt bleiben kann. Diese Grundsätze lassen sich jedoch nicht auf das Steuerstrafverfahren übertragen, weil unter der Geltung der StPO das Akteneinsichtsrecht nach § 147 StPO¹ eine Beschränkung durch die steuerliche Norm des § 30 AO aus verschiedenen Gründen nicht zuläßt (I.).

Konsequenz ist die Offenlegung derartiger Beweisquellen ab Beginn des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach den Grundsätzen des Akteneinsichtsrechts gem. § 147 StPO. Die gegenteilige – gerichtlich bislang singulär gebliebene – Auffassung des Landgerichts Mühlhausen vom 26. 1. 2005², wonach das Steuergeheimnis nach § 30 AO das Akteneinsichtsrecht nach § 147 StPO verdränge, ist unzutreffend und beruht auf einem falschen Verständnis des Akteneinsichtsrechts nach § 147 StPO (I. 4). Gleichwohl „belastet“ diese Entscheidung die Praxis, weil die ermittelnden Behörden auf sie verweisen. Eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts beziehungsweise des Zugangs zu verfahrensrelevanten Beweisinformationen kann sich jedoch allein aus den allgemeinen Regelungen der StPO ergeben (II.).

I. Verhältnis § 30 AO zu § 147 StPO

1. Besteuerungsverfahren: Steuergeheimnis, § 30 AO

Nach § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger (§ 7 AO) das Steuergeheimnis zu wahren. Das Steuergeheimnis schützt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO auch Verhältnisse eines anderen, also einer Person, die nicht Steuerpflichtiger ist. Zu den geschützten Informationen gehören gem. § 30 Abs. 2 Nr. 1 b) AO auch solche, die in einem Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat/einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit bekannt geworden sind.

2. Steuerstrafverfahren: Zulässige Offenbarung nach § 30 Abs. 4 AO i. V. m. § 147 StPO

Die Offenbarung von Kenntnissen ist gem. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO jedoch zulässig, soweit sie der Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder einem Bußgeldverfahren wegen einer Steuerordnungswidrigkeit im Sinne des § 30 Abs. 1 Nr. 1 b) AO dient. Da die Akteneinsicht als Teil des Steuerstrafverfahrens bzw. -bußgeldverfahrens dessen Durchführung dient, muß zugleich Akteneinsicht nach den Regeln dieser Verfahrensarten gewährt werden. Diese Auslegung wird bestätigt durch § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO. Denn anders als § 30 Abs. 1 Nr. 1 b) AO ist die Einschränkung des Steuergeheimnisses nach letzterer Norm bei Verwendung von Informationen im normalen Strafverfahren wiederum bestimmten Einschränkungen unterworfen, die ihren Grund letztlich in der besonderen Herkunft des Wissens haben.

Ziffer 34 Abs. 4 S. 2 RiStBV zur Akteneinsicht stellt entsprechend klar, daß eine Offenbarung und Einsichtnahme von Beweisstücken zulässig ist, wenn die Beweisstücke der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht gem. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO vorgelegt werden, auch wenn der Dritte die Finanzbehörden nicht von der Wahrung des Steuergeheimnisses entbunden hat. Spätestens ab Übernahme des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens durch die Staatsanwaltschaft sind damit die Angaben eines anonymen Anzeigerstatters nicht mehr durch das Steuergeheimnis geschützt. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Anzeigerstatter von der Staatsanwaltschaft als Zeuge vernommen wird.³ Dies korrespondiert mit der Grundsatzentscheidung des Großen Senats vom 17. 10. 1983⁴, wonach der Anzeigerstatter, der als Belastungszeuge für ein Strafverfahren in Betracht kommt – also nicht einmal in der Anklageschrift als Beweismittel aufgeführt ist –, dem Gericht nicht vorenthalten werden kann.

1 Zum Akteneinsichtsrecht im Steuerstrafverfahren und dessen Durchsetzung vgl. *Wessing*, steueranwaltmagazin 2000, 44 ff.

2 Siehe *wistra* 2005, 357.

3 So auch *Burhoff*, PStR 2000, 58, und *Wegner*, PStR 2005, 256.

4 BGH NJW 1984, 257.

Gem. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist die Offenbarung des weiteren zulässig, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Damit eröffnet diese Norm Raum für die unbeschränkte Anwendung auch des § 147 Abs. 1 StPO, des Akteneinsichtsrechts des Verteidigers: § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO verweist auf Rechtsvorschriften mindestens im Rang eines förmlichen Gesetzes.⁵ Hierzu können auch Vorschriften zählen, welche die Weitergabe von Informationen an Privatpersonen regeln, wie etwa § 840 ZPO für Gläubiger des Steuerschuldners bei Drittschuldnererklärungen oder nach §§ 92 a, 94 a des II. WoBauG für Mieter über Grundstücksvergünstigungen des Vermieters.⁶

Zu den gesetzlichen Einschränkungen des Steuergeheimnisses im Sinne von § 30 Abs. 4 AO gehört jedoch insbesondere auch das Recht auf Akteneinsicht im Strafverfahren, hier nach § 147 StPO. Auch andere Befugnisse zur Akteneinsicht beschränken das Steuergeheimnis, so etwa das Akteneinsichtsrecht nach § 474 Abs. 3 StPO i. V. m. §§ 385, 399 AO, wie der AEAO Nr. 8 zu § 30 AO ausdrücklich feststellt. Dementsprechend stellt Ziff. 34 Abs. 4 der AStBV für das Akteneinsichtsrecht des Verteidigers klar, daß der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht vorgelegte Beweismittel auch dann der Einsichtnahme durch den Verteidiger unterliegen, wenn ein betroffener Dritter die Finanzbehörde nicht von der Wahrung des Steuergeheimnisses entbunden hat.

Das durch das StPÄG 1964 als unbeschränktes Akteneinsichtsrecht formulierte Recht des Verteidigers aus § 147 Abs. 1 StPO stellt in formeller wie in materieller Hinsicht auch eine wirksame Beschränkung des Rechts des Anzeigerstatters auf informationelle Selbstbestimmung gem. Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG dar.⁷ Dieses Recht ist zwar nicht schrankenlos im Sinne einer absoluten, uneinschränkbar Herrschaft des einzelnen, kann jedoch nur auf Grund einer verfassungsmäßigen gesetzlichen Grundlage, aus der sich die Voraussetzungen und der Umfang der Beschränkungen klar und für den Bürger erkennbar ergeben und die damit dem rechtsstaatlichen Gebot der Normenklarheit entspricht, eingeschränkt werden.⁸ Dem entspricht § 147 StPO. Das in § 147 Abs. 1 StPO ausdrücklich vorgesehene Akteneinsichtsrecht des Verteidigers als Form der Informationsverwendung und -weitergabe ist bestimmt genug und für den Einzelfall vorhersehbar, so daß der Anzeigerstatter auch erkennen kann, daß ihm keine vollständige Anonymität während des gesamten Strafverfahrens zukommt und auch nicht zukommen kann. Die Wahrung des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO als solche ist dagegen kein Grundrecht, wie das Bundesverfassungsgericht deutlich in seiner berühmten Flick-Untersuchungsausschuß-Entscheidung betont hat.⁹

Das Akteneinsichtsrecht des § 147 StPO ist – mit Ausnahme der dieser Norm immanenten Beschränkungen so-

wie weiteren Beschränkungen, die sich etwa aus der StPO ergeben (hierzu noch weiter unten) unbeschränkt und beinhaltet zugleich die ausdrückliche Pflicht zur Auskunftsgewährung.¹⁰

Es gilt danach der Grundsatz der Aktenvollständigkeit.¹¹ Schriftstücke, aus denen sich schuld- oder rechtsfolgenrelevante Umstände ergeben können, dürfen den Akten nicht ferngehalten werden. Was für das Verfahren geschaffen worden ist, darf der Akteneinsicht nicht entzogen werden.¹² Andernfalls wäre der Anspruch auf rechtliches Gehör gem. Art. 103 Abs. 1 GG verletzt.¹³ Dies gilt auch im Strafverfahren. Das Vorenthalten von Zeugnisaussagen würde darüber hinaus das Recht auf effektive Verteidigung gem. Art. 6 Abs. 3 lit. c) EMRK sowie das Konfrontationsrecht gem. Art. 6 Abs. 3 lit. d) EMRK verletzen.¹⁴

3. Keine Beschränkung der Akteneinsicht nach § 147 I StPO durch § 30 AO

Eine Einschränkung des Akteneinsichtsrechts im Strafverfahren ergibt sich insbesondere nicht aus § 30 AO, der im Verhältnis zu § 147 StPO jüngerer Vorschrift, der den Umfang des Steuergeheimnisses und die Ausnahmen hiervon regelt. Das Akteneinsichtsrecht nach § 147 Abs. 1 StPO ist eine derartige Ausnahme (s. o.). Der Rückgriff auf den Grundsatz – das Steuergeheimnis – würde gesetzessystematisch einen Zirkelschluß darstellen.

Die Rechtsprechung des BFH zu den Grundsätzen des Informantenschutzes steht dem nicht entgegen.¹⁵ Die dort regelmäßig zu Grunde liegenden Sachverhalts- und Verfahrenskonstellationen sind mit dem Strafverfahren nicht vergleichbar. So geht es dort um die Offenbarung von Informationen im Besteuerungsverfahren, in dem eigene Grundsätze für die Akteneinsicht gelten.¹⁶ Der Anspruch

5 Tipke/Kruse-Drüen, § 30 AO Rn. 71, unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Norm, m. w. N.

6 Tipke/Kruse-Drüen, § 30 AO, Rn. 89, 95 mit weiteren Beispielen.

7 Vgl. BVerfGE 65, 1, insbes. auf S. 43 f.

8 BVerfGE 65, 1, 44.

9 BVerfG, Urteil vom 17. 7. 1984 – 2 BvE 11/83 und 2 BvE 15/83, NJW 1984, 2271.

10 Vgl. Tipke/Kruse-Drüen, § 30 AO Rn. 73.

11 Meyer-Goßner, § 147 StPO Rn. 14.

12 BGHSt 37, 204.

13 BVerfGE 18, 405.

14 Vgl. zu letzterem BGH wistra 2007, 185, 186.

15 Dieser gilt nicht bei vorsätzlich falschen Angaben des Anzeigerstatters, vgl. BFH wistra 1986, 29; BFH/NV 2003, 294.

16 Siehe beispielhaft die beiden folgenden Entscheidungen, jeweils betreffend Akteneinsicht nach § 86 FGO: BFH vom 7. 12. 2006, V B 163/05; BFH vom 7. 12. 2006 – V B 163/05, abgedr. in wistra 2007, 188.

auf Akteneinsicht nach § 86 FGO hat zur Akteneinsicht im Strafverfahren nach § 147 StPO insbesondere den Unterschied, daß § 86 Abs. 1 FGO direkt auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO zurückverweist. Nach § 86 Abs. 2 FGO besteht darüber hinaus ein Ermessen der obersten Aufsichtsbehörde auf Zurückbehaltung von Informationen bei zu befürchtenden Nachteilen für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes. Beide Konstellationen sind auf § 147 StPO jedoch nicht übertragbar. Eine dem Steuergeheimnis vergleichbare Kategorie kennt die StPO als eigenen Grundsatz überhaupt nicht, übergeordnete staatliche Interessen sind in ähnlicher Weise bereits geschützt und explizit geregelt durch § 96 StPO über die Sperrerklärung der obersten Dienstbehörde.

4. Streitstand

Noch immer vertreten Staatsanwaltschaften in Strafverfahren gern die Auffassung, daß der steuerrechtliche Schutz des Anzeigerstatters im Strafverfahren fort-dauere und beziehen sich auf den Beschluß des LG Mühlhausen vom 26. 1. 2005¹⁷, der die unbeschränkte Einsicht des Verteidigers gem. § 147 Abs. 1 StPO unter Berufung auf § 30 AO sowie namentlich unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH verneint.¹⁸ Als Beschwerdegericht müsse auf Grundlage dieser Rechtsprechung eine Ermessensentscheidung zwischen dem Schutz des Informanten und dem Persönlichkeitsrecht des Angezeigten vorgenommen werden. Jedenfalls für das Stadium des Ermittlungsverfahrens – die Beschwerde bezog sich auf eine Durchsuchung – sei der Schutz des Informanten höherwertig. Das Landgericht Mühlhausen läßt explizit offen, ob nach Abschluß der Ermittlungen anderes gilt; die Mitglieder der Kammer haben ihr „ungutes Gefühl“ über die eigene Entscheidung in der Urteilsanmerkung selbst formuliert.¹⁹ Gleichwohl wird diese Entscheidung verallgemeinernd von Steuerfahndung und Staatsanwaltschaft zur Rechtfertigung des Schutzes des Anzeigerstatters angeführt.

Die Beschränkung des Akteneinsichtsrechts nach § 147 Abs. 1 StPO über § 30 AO läßt sich aus den unter I. genannten Erwägungen jedoch nicht begründen; insbesondere ist das in der Entscheidung des LG Mühlhausen eingeräumte Ermessen der zur Akteneinsicht verpflichteten Behörde im Gesetz nicht vorgesehen. Die vom Landgericht Mühlhausen insoweit vorgesehene Abwägung ist der StPO fremd. Es ist allein Sache des Beschuldigten zu entscheiden, welche Unterlagen er über seinen Verteidiger einsieht und welche der für die Tat- und Schuldfrage bedeutsamen Informationen er für seine Verteidigung benötigt.²⁰

Durch das Akteneinsichtsrecht soll eine lückenlose Information über die im Verfahren angefallenen schriftlichen Unterlagen ermöglicht werden. Auch eine Beschränkung des Einsichtsrechts des Verteidigers auf Akten, deren Inhalt für

die Beurteilung der Schuld- oder Rechtsfolgenfrage relevant ist, sieht das Gesetz nicht vor.²¹ Gerade die Kenntnis der Person des Anzeigerstatters kann ganz wesentliche Ansatzpunkte für die Verteidigung liefern; der Anzeigerstatter wird sehr oft ein wichtiger Zeuge sein, dessen Vernehmung bereits im Ermittlungsverfahren auf Anregung der Verteidigung über den Ausgang der Ermittlungen entscheiden kann.²² Die umfassende Akteneinsicht des Verteidigers ist folglich gerade keine systemwidrige „Regelungslücke“, sondern vom Zweck des Gesetzes her gewollt. Mit diesem Gesetzeszweck steht es auch nicht im Einklang, wenn verfahrensrelevante Informationen – Anzeigeschreiben oder Vernehmungsprotokolle – der Ermittlungsakte ferngehalten werden, wie dies in Verwaltungsvorschriften vorgesehen ist.²³ Es würde darüber hinaus die Vertraulichkeit des Mandats ebenso wie das Recht auf effektive Verteidigung verletzen, den Verteidiger darlegungspflichtig zu machen, warum er gegebenenfalls einzelne Informationen für die Verteidigung benötigt.²⁴

Die Wertentscheidung des § 147 StPO, der ein Ermessen über die Berechtigung zur umfassenden Akteneinsicht gerade nicht vorsieht, ist schließlich auch unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten umfassend gerechtfertigt: Bereits das Führen eines Strafverfahrens an sich ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein tiefgreifender Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht; sie ist nach der Formulierung des BVerfG mit einem ehrenrührigen, autoritativen Unwerturteil über eine Verhaltensweise des Betroffenen verbunden, nämlich dem Vorwurf einer Auflehnung gegen die Rechtsordnung und der Feststellung der Berechtigung dieses Vorwurfs.²⁵ Entsprechend hoch muß die Berechtigung einer unbeschränkten Akteneinsicht als Grundlage einer effektiven Verteidigung angesehen werden.

Schließlich hat das Kammergericht bereits 1985 zu Recht betont, daß der Anzeigerstatter auch nach Sinn und

17 LG Mühlhausen, wistra 2005, 357.

18 Vgl. hierzu *Heerspink*, PStR 2001, 211, der insbesondere die Pflicht zur ordnungsgemäßen Ermessenausübung betont.

19 Siehe wistra 2005, 358.

20 Siehe BGHSt 37, 204.

21 BGHSt 37, 204, 205.

22 Vgl. BGHSt 37, 204, 206 (dort: Aktenband zu Fragen der Untersuchungshaft als Quelle für wichtige Verteidigungsansätze).

23 Siehe OFD Hannover, Verfügung betr. Bekanntgabe des Namens eines Anzeigerstatters durch die Finanzbehörde vom 11. 10. 2007, Az. S 0130 – 235 – StO 142: bei der Anlage der Ermittlungsakte solle darauf geachtet werden, daß Daten zur Person des Hinweisgebers darin nicht aufgenommen werden, sondern in der Handakte abgelegt werden; gegebenenfalls solle auch ein Aktenvermerk in anonymisierter Form angelegt werden.

24 Vgl. LG Mühlhausen a. a. O.: Ausnahme vom Steuergeheimnis nur dann, wenn die Offenbarung der Personalien der Anzeigerstatter und der genaue Inhalt der Anzeigen zur Durchführung des Strafverfahrens und zur effektiven Verteidigung unerlässlich ist.

25 BVerfGE 43, 101, 105.

Zweck des § 30 AO nicht vor dem Beschuldigten „geschützt“ wird und eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts nach § 147 StPO durch das Steuergeheimnis nicht besteht. Es gibt keinen Grund, Privatpersonen, die Anzeige wegen Steuerstraftaten erstatten, anders zu behandeln als andere Anzeigerstatter, wie das Kammergericht treffend bemerkt.²⁶ Daraus folgt, daß der Angezeigte sich durch die Akteneinsicht nach § 147 StPO ohne weiteres Kenntnis auch von der Identität des Anzeigerstatters verschaffen kann. Im allgemeinen Strafrecht ist es undenkbar, aus Rücksicht auf die mutmaßlich verringerte Anzeigebereitschaft der Öffentlichkeit die Identität von Anzeigerstattern und Zeugen ohne besonderen Grund hierfür zu verheimlichen oder zu verschleiern.

II. Beschränkungen der Akteneinsicht

1. Gesperrte Aktenteile, § 96 StPO

Ausnahmen vom Akteneinsichtsrecht des Verteidigers könnten sich im Einzelfall allerdings direkt aus der StPO ergeben, etwa wenn die Akte oder Teile hiervon nach § 96 StPO gesperrt wäre. Eine Sperrerklärung der obersten Dienstbehörde des Finanzamts liegt jedoch im Normalfall gerade nicht vor. Auch für das Vorliegen der eng begrenzten Voraussetzungen für eine Sperrung – mögliche Nachteile für das Wohl des Bundes oder eines deutschen Landes – wird regelmäßig nichts ersichtlich sein. Sollte dies im Einzelfall anders sein²⁷, so wäre die Behörde gehalten, die entsprechende begründete Sperrerklärung der obersten Dienstbehörde zu erreichen. Der gesetzliche Regelfall ist dies jedoch gerade nicht.

2. Beschränkungen des Zeugenbeweises

a. Kein Aussageverweigerungsrecht des Anzeigerstatters gem. § 68 b StPO

Spätestens wenn es zur Hauptverhandlung kommt, muß der Anzeigerstatter als Zeuge zur Verfügung stehen. Nach dem Grundsatz der Unmittelbarkeit muß er hier auch selbst aussagen. Seine Vernehmung kann daher grundsätzlich nicht durch die Verlesung von Aktenvermerken über seine Angaben im Ermittlungsverfahren oder die Vernehmung der Verhörspersonen ersetzt werden.

Selbst die Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen des Anzeigerstatters als Zeuge würde ihn nicht berechtigen, seine Aussage zu verweigern (s. § 68 b StPO). Seine Interessen werden in der Hauptverhandlung dadurch gewahrt, daß ihm ein Zeugenbeistand beigeordnet werden kann, wenn er noch keinen anwaltlichen Beistand hat und seinen schutzwürdigen Interessen nicht auf andere Weise Rechnung getragen werden kann. Wenn dem Anzeigerstatter als Zeugen nach dieser Vorschrift grundsätzlich noch nicht einmal die öffentliche Aussage in der Hauptver-

handlung erspart werden kann, muß die ihm viel geringere Unannehmlichkeit – die Einsicht in die Strafanzeige – noch viel mehr möglich sein. Insbesondere zeigt auch § 68 b StPO, daß im Strafverfahren die Rechte der Verteidigung nicht durch das Steuergeheimnis ausgehöhlt werden dürfen.

b. Zeugenschutz gem. §§ 247 a, 68 Abs. 3 StPO

Selbst bei Vorliegen von Tatsachen, aus denen sich Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Zeugenwohls ergeben, hätte der Zeuge nicht das Recht, seine Identität geheimzuhalten oder seine Aussage zu verweigern. Vielmehr stehen bei Gefährdung in Gegenwart der in der Hauptverhandlung Anwesenden Zeugenschutzmaßnahmen nach § 247 a S. 1 StPO zur Verfügung (Videovernehmung).

Lediglich unter den noch viel restriktiveren Voraussetzungen des § 68 Abs. 3 StPO – zu diesen zählt eine Gefahr für Leben, Leib oder Freiheit des Zeugen oder einer anderen Person – kann der Zeuge Angaben über die Identität sowie über Wohn- und Aufenthaltsort verweigern. Ein Aussageverweigerungsrecht stünde ihm jedoch selbst hier nicht zu.

Die Gefährdung des Zeugenwohls, Gefahren für Leben, Leib oder Freiheit des Zeugen oder einer anderen Person müssen in all diesen Fällen jedoch zu Tage treten. Eine entsprechende „Vermutung“ ist weder gesetzlich vorgesehen, noch ist sie sachgerecht.

c. Ausnahmefall Vertraulichkeitszusage?

Selbst eine Vertraulichkeitszusage würde als solche nicht dazu berechtigen, die Akteneinsicht zu beschränken.²⁸ Ein Gericht dürfte einen Beweisantrag auf Vernehmung eines unbekanntem Informanten nicht mit der Begründung ablehnen, der Informant könne nicht identifiziert werden, weil die Staatsanwaltschaft ihm Vertraulichkeit zugesichert habe.²⁹ Für den Fall, daß eine Sperrerklärung gem. § 96 StPO erteilt worden wäre, hätte sich das später befaßte Gericht zu bemühen, auf die Vernehmung einer V-Person hinzuwirken, sofern noch sachdienliche Angaben zu aufklärungsbedürftigen Tatsachen erwartet werden können.³⁰ Die Verwaltungsbehörde ist gehalten, sich bei ihrer Entscheidung über die Versagung von Aussagegenehmigungen an den zwingenden verfahrensrechtlichen Vorschriften der StPO und des GVG auszurichten.³¹ Auch dies alles muß jedoch im Einzelfall vorliegen und kann nicht gesetzlich vermutet werden.

26 KG, B. v. 6. 6. 1985 – Zs 1048/84 u. A., NJW 1985, 1971.

27 Vgl. BVerfG, Urteil vom 17. 7. 1984 – 2 BvE 11/83 und 15/83, NJW 1984, 2271, 2275, Flick-Untersuchungsausschuß.

28 Vgl. LR-Rieß, § 163 StPO Rn. 66.

29 BGH wistra 1988, 72; Rau/Günther/Görnitz, PStR 2007, 96.

30 BGH NJW 1984, 247, 248.

31 BGH, a. a. O.

III. Fazit

Akteneinsicht im Steuerstrafverfahren ist gem. §§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i. V. m. § 147 StPO zulässig und wird nicht durch das Steuergeheimnis beschränkt. Die Rechtsprechung des BFH zur Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren ist nicht anwendbar. Es ist vielmehr strikt zwischen den Verfahrens-

arten Besteuerungsverfahren und (Steuer-)strafverfahren zu trennen. In letzterem gilt für die Akteneinsicht § 147 StPO und nicht § 86 FGO. Die Gefahr einer Verletzung des Steuergeheimnisses durch den Akteneinsicht gewährenden Beamten im Sinne von § 355 StGB kann im Steuerstrafverfahren damit nicht bestehen.

IAS, IFRS, Komitologie oder die Rechtssetzungsbefugnis privatrechtlicher Institutionen und der untaugliche Versuch zur Errichtung der Zinsschranke des § 4 h EStG

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises(L)/
Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Mit Verordnung 1606/2002/EG vom 19. Juli 2002¹ wurde im Mitentscheidungsverfahren nach Art. 251 EG beschlossen, grundsätzlich die Regelungen der internationalen Rechnungslegungsstandards² in das Gemeinschaftsrecht zu übernehmen. Die vorstehende Verordnung sieht vor, daß der International Accounting Standards Board (IASB) diese Rechnungslegungsgrundsätze erarbeiten soll und selbige im Wege des Komitologieverfahrens³ durch Verordnung der Kommission übernommen werden sollen. Nachfolgend soll untersucht werden, ob eine am Mitentscheidungsrecht des Europäischen Parlaments gemäß Art. 251 EG vorbei erlassene Verordnung wirksam ist.

2. International Accounting Standards Board und Anerkennungsverfahren

Hierzu soll kurz auf Historie und Struktur der regelsetzenden Institute eingegangen werden. Die Vorläuferorganisation des IASB, das International Accounting Standards Committee (IASC) wurde am 29. Juni 1973 mit Sitz in London von Berufsverbänden der Accountancy Profession (mehrheitlich Wirtschaftsprüfer) aus neun Ländern, darunter Deutschland, gegründet. Der International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London hat im April 2001 die Aufgabe, eine weltweite Konvergenz im Bereich internationaler Finanz-Berichterstattung zu erreichen, von dem IASC übernommen. Dabei wurde als zentrale Institution eine Stiftung (IASCF) mit Sitz in Delaware, U.S.A. gegründet, die sich durch Einlagen führender Wirtschaftsprüfergesellschaften, privater Finanzinstitutionen und

Industrieunternehmen aus der ganzen Welt, von Zentral- und Entwicklungsbanken und anderen internationalen Organisationen finanziert. Die Grundstruktur des IASC/IASB ist nunmehr durch drei Organe gekennzeichnet, die IASC Trustees, den IASB und das IFRIC. Die 22 Trustees, darunter Wirtschaftsprüfer, Analysten, Professoren, Bilanzersteller, nominieren und kontrollieren den IASB. Die Trustees sind ehrenamtlich tätig und bestimmen nach anfänglicher Auswahl durch ein Nominierungskomitee zukünftige neue Mitglieder durch Zuwahl (Kooptation). Der Board besteht überwiegend aus hauptamtlichen Mitgliedern. Er nimmt Berichte des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, früher SIC) betreffend der Interpretationen einzelner IFRS/IAS entgegen, entscheidet aber selbst über Veröffentlichung und damit Wirksamwerden dieser IFRIC. Ebenso entscheidet er über Veröffentlichung und Wirksamwerden der Standards.⁴ Es handelt sich somit um eine privatrechtlich organisierte Institution, der ihrerseits keinerlei demokratische Legitimation zukommt.

Die Rechtsverbindlichkeit der IFRS/IAS soll im Wege der Anerkennung („endorsement“) durch die Kommission erreicht werden. Das Anerkennungsverfahren der vom International Accounting Standards Board (IASB) entwickelten International Accounting Standards (IAS) bzw. der International Financial Reporting Standards (IFRS) soll dabei dem fortlaufenden Prozeß der Weiterentwicklung dieser

1 VO 1606/2002/EG vom 19. 7. 2002, ABl. L 243 vom 11. 9. 2002, 1.

2 „International Accounting Standards“ (IAS) und „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) sowie die damit verbundenen Auslegungen (SIC/IFRIC-Interpretationen).

3 Siehe unten 3.

4 Lüdenbach, IAS/IFRS, 3. Aufl., 2004; vgl. auch www.ias.org.

Standards Rechnung tragen. Die Anerkennung der IAS/IFRS für die EG erfolgt im Wege der Komitologie. Dabei wird die Kommission in einem Basisrechtsakt ermächtigt, zu diesem Rechtsakt in einem vereinfachten Verfahren Durchführungsbestimmungen zu erlassen. Dabei legt die Kommission ihren Vorschlag für die Anerkennung (oder Ablehnung) eines IAS/IFRS einem Regelungsausschuß (Accounting Regulatory Committee – ARC) vor. Dieser besteht aus Vertretern der Mitgliedstaaten unter Vorsitz der Kommission. Stimmt der Ausschuß dem Anerkennungsvorschlag der Kommission zu, trifft die Kommission die Vorkehrungen für die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes in der EG. Sollte sich das ARC dem Vorschlag der Kommission nicht anschließen, hat die Kommission im Rahmen des Komitologieverfahrens den Rat mit ihrem Vorschlag zu befassen. Der Rat kann den Kommissionsvorschlag billigen oder mit qualifizierter Mehrheit ablehnen. Ein technischer Ausschuß (EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group), bestehend aus Sachverständigen aus den Mitgliedstaaten, soll die Kommission bei der Einführung der IAS/IFRS in der EU mit seiner Technical Expert Group (EFRAG-TEG) beraten. Die Kommission hat in der EFRAG Beobachterstatus. Die EFRAG soll mit dem IASB in Kontakt stehen, um schon bei der Entwicklung eines neuen oder Änderung eines bestehenden IAS/IFRS auf die Belange der Gemeinschaft hinzuwirken.

Zur Beachtung bankbezogener und bankenaufsichtlicher Aspekte erhielt der BAC-Unterausschuß für Bilanzierung des Beratenden Bankenausschusses der EG (Banking Advisory Committee – BAC), der die Kommission in allen Banken- und Bankenaufsichtsfragen berät, einen Beobachterstatus bei der EFRAG-TEG.

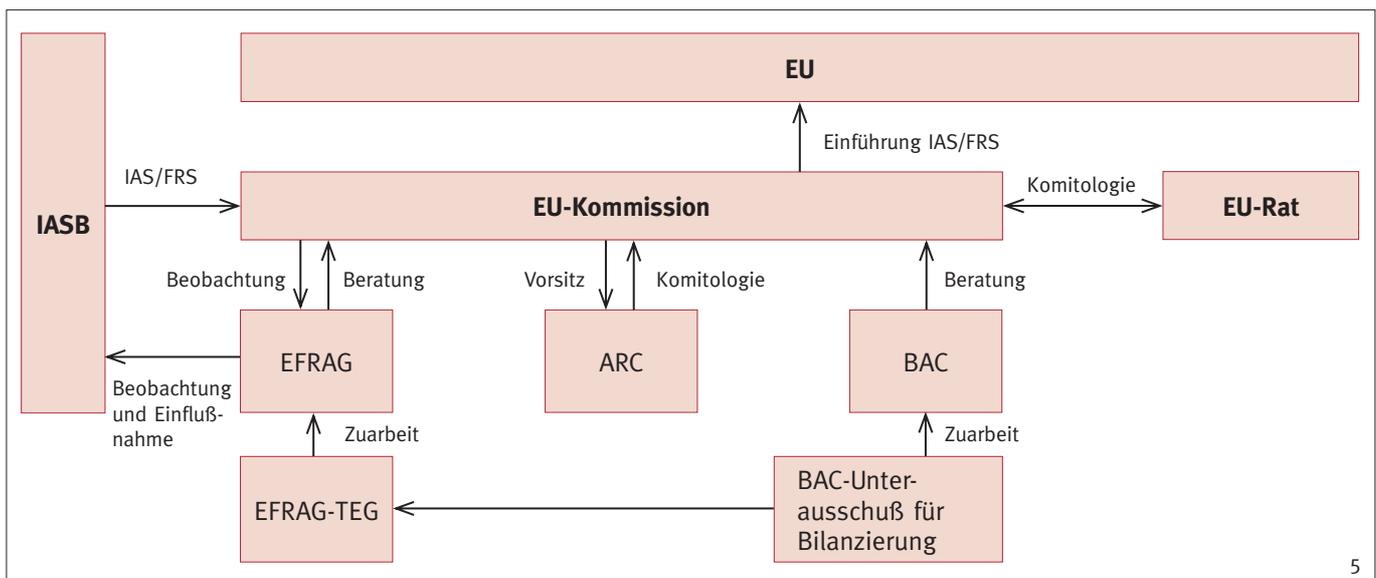
3. Komitologie

3.1. Grundsatz

Das vorstehend beschriebene Anhörungsverfahren wird gemeinschaftsrechtlich als Komitologieverfahren bezeichnet. Hierbei handelt es sich um ein Verfahren, bei dem der Rat nach Art. 202, 3. Spiegelstrich EG (ex-Art. 145) die Rechtsetzungsbefugnis auf die Kommission überträgt. Das Komitologieverfahren wurde auch vor der entsprechenden Normierung im EG-Vertrag bereits praktiziert.⁶ Diese Übertragung der Durchführungsbefugnis setzt voraus, daß die genannten Modalitäten den Grundsätzen und Regeln entsprechen, die der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments vorher einstimmig festgelegt hat. Notwendig ist demnach die Aufstellung von Grundsätzen und Regeln in dem Rechtsakt, der die Durchführungsbefugnisse der Kommission überträgt. Soweit ist der Art. 202 EG noch in der Fassung unverändert geblieben, die Geltung hatte, als das Mitentscheidungsverfahren nach Art. 251 EG noch nicht eingeführt war.

3.2. Entwicklung der Beteiligung des Europäischen Parlaments am Rechtsetzungsverfahren

Dabei ist auf die Entwicklung der Beteiligung des Europäischen Parlaments an der Rechtsetzung einzugehen. Zunächst war der Rat alleiniges Organ der Rechtsetzung. Das Parlament mußte lediglich angehört werden, wobei die Stellungnahme für den Rat nicht verbindlich war. Dieses Anhörungs- oder Konsultationsverfahren gilt in einigen Bereichen noch weiter.⁷ Später wurde das Verfahren der Zusammenarbeit des Rates mit dem Europäischen Parlament



5 Quelle: Deutsche Bundesbank – Monatsbericht Juni 2002.

7 Vgl. Gellermann, in: Streinz EUV/EGV, 2003, vor Art. 250 Rn. 8 ff.

6 Zur Entwicklung vgl. Hummer/Obwexer, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 25 ff.

durch die Einheitliche Europäische Akte von 1986 eingeführt.⁸ Hierdurch konnte das Parlament mit absoluter Mehrheit den Rat zu einem einstimmigen Beschluß zwingen, wenn der den Rechtsakt gegen den Willen des Parlamentes durchsetzen wollte. Dies ist nunmehr in Art. 252 EG normiert.

Zuletzt wurde mit dem Vertrag von Maastricht⁹ das Mitentscheidungsverfahren eingeführt, das nunmehr in Art. 251 EG normiert ist. Hier kann das Parlament einen Rechtsakt letztlich mit absoluter Mehrheit scheitern lassen. Dem gegenüber ist Art. 202, 3. Spiegelstrich EG so formuliert, als stehe die alleinige Befugnis der Rechtsetzung dem Rat zu. Art. 202 EG sieht keine Regelungen für den Fall vor, daß die Mitentscheidung des Parlaments nach Art. 251 EG betroffen ist.

3.3. Komitologie-Beschluß

Aus diesem Grund wurden mit dem sogenannten Komitologie-Beschluß des Rates vom 28. Juni 1999¹⁰ Modalitäten für die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse festgelegt. Die Festlegung erfolgte nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments. Darin werden verschiedene Verfahren beschlossen. Der Beschluß selbst wurde nach Anhörung des Parlaments erlassen. Eine Mitentscheidung des Parlaments fand nicht statt.

Der Beschluß sieht in Art. 3 ein Beratungsverfahren vor, das heißt, bei Erlaß des Rechtsaktes nach Art. 202, 3. Spiegelstrich EG durch die Kommission wird vorher ein beratender Ausschuß, der sich aus den Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt, konsultiert. Im Verwaltungsverfahren gem. Art. 4 wird ein Verwaltungsausschuß aus Vertretern der Mitgliedstaaten zur Stellungnahme gebildet. Der Ausschuß stimmt entsprechend den in Art. 205 Abs. 2 und 4 EG vorgesehenen Modalitäten ab. Stimmt der Ausschuß in seiner Stellungnahme nicht mit den von der Kommission beabsichtigten Maßnahmen überein, so teilt die Kommission dies dem Rat mit und kann die Durchführung um bis zu drei Monate aufschieben. Der Rat kann in diesem Fall mit qualifizierter Mehrheit einen anders lautenden Beschluß fassen.

In Art. 5 wird das Regelungsverfahren beschrieben. Auch hier wird ein Ausschuß (Regelungsausschuß) gebildet, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt. Das weitere Verfahren entspricht dem des Verwaltungsverfahrens. Allerdings führt eine ablehnende Stellungnahme des Regelungsausschusses dazu, daß die Kommission die Durchführungsmaßnahme nicht beschließen kann.¹¹

Darüber hinaus ist in Art. 5 a ein Regelungsverfahren mit Kontrolle vorgesehen. Hierbei ist eine weitergehende Mitwirkung des Europäischen Parlaments vorgesehen. Der

Komitologie-Beschluß ist insbesondere wegen der unzureichenden Mitwirkungsmöglichkeiten des Europäischen Parlaments kritisiert worden.¹²

3.4. Regelungsverfahren

Die Umsetzung der internationalen Rechnungslegungsstandards erfolgte aufgrund des Verweises in Art. 6 VO 1606/2002/ EG gemäß Art. 5 des Komitologie-Beschlusses, der wie folgt lautet:

„(1) Die Kommission wird von einem Regelungsausschuß unterstützt, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt und in dem der Vertreter der Kommission den Vorsitz führt.

(2) Der Vertreter der Kommission unterbreitet dem Ausschuß einen Entwurf der zu treffenden Maßnahmen. Der Ausschuß gibt seine Stellungnahme zu diesem Entwurf innerhalb einer Frist ab, die der Vorsitzende unter Berücksichtigung der Dringlichkeit der betreffenden Frage festsetzen kann. Die Stellungnahme wird mit der Mehrheit abgegeben, die in Artikel 205 Absatz 2 des Vertrags für die Annahme der vom Rat auf Vorschlag der Kommission zu fassenden Beschlüsse vorgesehen ist. Bei der Abstimmung im Ausschuß werden die Stimmen der Vertreter der Mitgliedstaaten gemäß dem vorgenannten Artikel gewogen. Der Vorsitzende nimmt an der Abstimmung nicht teil.

(3) Die Kommission erläßt unbeschadet des Artikels 8 die beabsichtigten Maßnahmen, wenn sie mit der Stellungnahme des Ausschusses übereinstimmen.

(4) Stimmen die beabsichtigten Maßnahmen mit der Stellungnahme des Ausschusses nicht überein oder liegt keine Stellungnahme vor, so unterbreitet die Kommission dem Rat unverzüglich einen Vorschlag für die zu treffenden Maßnahmen und unterrichtet das Europäische Parlament.

(5) Ist das Europäische Parlament der Auffassung, daß ein Vorschlag, den die Kommission auf der Grundlage eines gemäß Artikel 251 des Vertrags erlassenen Basisrechtsakts unterbreitet hat, über die in diesem Basisrechtsakt vorgesehenen Durchführungsbefugnisse hinausgeht, so unterrichtet es den Rat über seinen Standpunkt.

(6) Der Rat kann, gegebenenfalls in Anbetracht eines solchen etwaigen Standpunktes, innerhalb einer Frist, die in jedem Basisrechtsakt festzulegen ist, die keinesfalls aber drei Monate von der Befassung des Rates an überschreiten darf, mit qualifizierter Mehrheit über den Vorschlag befinden.

8 ABl. 1987 L 169 vom 29. 6. 1987.

9 ABl. 1992 C 224 vom 31. 8. 1992.

10 1999/468/EG, ABl. L 184 vom 17. 7. 1999, 23; Beschluß geändert durch den Beschluß des Rates 2006/512/EG, ABl. L 200 vom 22. 7. 2006, 11.

11 Im einzelnen siehe unten 3.4.

12 *Mensching*, EuZW, 2000, 268; *Hummer/Obwexer*, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 40 ff.; eine frühe Klage des Parlaments scheiterte an der Unzulässigkeit Rs. 302/87 EP/Rat, Slg. 1988, 5615.

Hat sich der Rat innerhalb dieser Frist mit qualifizierter Mehrheit gegen den Vorschlag ausgesprochen, so überprüft die Kommission den Vorschlag. Die Kommission kann dem Rat einen geänderten Vorschlag vorlegen, ihren Vorschlag erneut vorlegen oder einen Vorschlag für einen Rechtsakt auf der Grundlage des Vertrags vorlegen.

Hat der Rat nach Ablauf dieser Frist weder den vorgeschlagenen Durchführungsrechtsakt erlassen noch sich gegen den Vorschlag für die Durchführungsmaßnahmen ausgesprochen, so wird der vorgeschlagene Durchführungsrechtsakt von der Kommission erlassen.“

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt der Komitologie-Beschluß keine Rechtsnorm dar, sondern nur eine Verhaltensnorm, von der der Rat nicht ohne Angabe von Gründen abweichen kann.¹³ Nicht entschieden ist die Frage, ob im Wege des Regelungsverfahrens gemäß Art. 5 des Beschlusses 1999/468/EG die Grundsätze des Art. 251 EG unterlaufen werden können. Denn durch das Regelungsverfahren ist weder dem Parlament die Möglichkeit eröffnet, eine Verordnung zu Fall zu bringen, noch wurde der Wirtschafts- und Sozialausschuß hier angehört.

3.5. Festlegung wesentlicher Grundzüge und Grad der Bestimmtheit

Im Basisrechtsakt müssen die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festgelegt werden.¹⁴ Dabei sind wesentlich solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Gemeinschaftspolitik umgesetzt werden.¹⁵

Die Ermächtigung muß darüber hinaus bestimmt sein, sodaß die Grenzen der übertragenen Befugnis deutlich anzugeben sind.¹⁶ Auch wenn man die Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert¹⁷, besteht eine Selbstbindung des Rats gemäß Art. 1 des Komitologie-Beschlusses dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind.

3.6. Grundsätze und Regeln der VO 1606/2002/EG

Die Basisverordnung, auf deren Grundlage die weiteren Durchführungs-Verordnungen durch die Kommission erlassen werden, sieht in Art. 3 Abs. 2 vor:

„(2) Die internationalen Rechnungslegungsstandards können nur übernommen werden, wenn sie

- *dem Prinzip des Artikels 2 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG und des Artikels 16 Absatz 3 der Richtlinie 83/349/EWG nicht zuwiderlaufen sowie dem europäischen öffentlichen Interesse entsprechen und*
- *den Kriterien der Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit genügen, die Finanzinformationen erfüllen müssen, um wirtschaftliche Entscheidungen und die Bewertung der Leistung einer Unternehmensleitung zu ermöglichen.“*

Artikel 2 Abs. 3 der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie RL 78/660/EWG lautet:

„Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.“

Artikel 16 Abs. 3 der siebten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie RL 83/349/EWG lautet:

„Der konsolidierte Abschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen zu vermitteln.“

Hierbei handelt es sich nur um allgemeinste Prinzipien, die die verabschiedeten gesellschaftsrechtlichen Richtlinien letztlich im vereinfachten Verordnungsverfahren konterkarieren. Grundsätzlich wäre im vorliegenden Fall nach Art. 251 EG im Mitentscheidungsverfahren über die Richtlinien neu zu befinden. Diese werden jedoch im vereinfachten Verfahren ausgehebelt. Das heißt, formal beschlossene Normen, die in einem komplizierten und ausgewogenen Verfahren zum Erlaß der Richtlinien führten, werden nunmehr durch ein allgemeines, wenig konkretes Prinzip, das sich in Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG nur schwer greifen läßt, ersetzt. Der seinerzeitige Kompromiß zwischen der angelsächsischen Rechnungslegungsauffassung und der kontinentaleuropäischen Rechnungslegungspraxis wird einseitig zu Lasten letzterer unterlaufen. Die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien waren seinerzeit geprägt von umfangreichen Beratungen und eben einem solchen Kompromiß.

Die Rechnungslegung als Teil des Gesellschaftsrechts kann nicht ohne Anpassung des Gesellschaftsrechts quasi einseitig zu Gunsten des angelsächsischen Rechts verschoben werden. Bekanntlich gibt es bei der Umsetzung des IFRS in das deutsche Recht große Schwierigkeiten bei der Rechnungslegung gerade beim Eigenkapitalbegriff, einem Begriff, den die Angelsachsen so nicht kennen. Im angelsächsischen Rechtsgebiet wird dieses EK-Thema mit „equity“ umschrieben und einfach gelöst. Equity und Eigenkapital stammen aus unterschiedlichen Rechtswelten und vertragen sich deswegen so lange nicht, solange auch das Gesellschaftsrecht der Mitgliedsstaaten nicht harmonisiert ist.

Wenn nunmehr eine Aufgabe der ursprünglich Rechnungslegungsgrundsätze erfolgen soll und eine Abwendung von den in den Richtlinien niedergelegten Rechnungslegungsgrundsätzen, bedarf es hierzu der demokratischen

¹³ EuGH Rs. C-378/00, Kommission/Parlament und Rat (Life), Slg. 2003, I-00937.

¹⁴ EuGH Rs. 23/75, Rey Soda, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

¹⁵ EuGH Rs. C-240/90, Deutschland/Kommission, Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

¹⁶ EuGH Rs. 291/86, Central-Import Münster, Slg., 1988, 3679 Rn. 13.

¹⁷ Hummer/Obwexer, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 35.

Legitimation, die über die diffuse Festlegung in Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG hinausgehen muß. Keinesfalls kann davon gesprochen werden, daß Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG „Grundsätze und Regeln“ aufstellt, im Rahmen derer die Modalitäten nur noch gemäß Art. 202 3. Spiegelstrich EG von der Kommission festgelegt werden müssen. Der von der Rechtsprechung geforderte Grad der Bestimmtheit, daß die Befugnisse hinreichend umschrieben sind, ist nicht eingehalten. Die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse sind nicht im Basisrechtsakt festgelegt. Umso weniger sind die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie dort enthalten. Wie soll man aus dem Absatz eines Artikels die wesentlichen Grundzüge für ein mehrere hundert Seiten umfassendes Regelungswerk herauslesen können? Im höchsten Maße bedenklich erscheint es, wenn ein privates Institut Rechnungslegungsgrundsätze erarbeitet, die durch ein vereinfachtes Verfahren unter Umgehung des Art. 251 EG ohne die dort vorgeschriebene Mitwirkung des Europäischen Parlaments und auch des Wirtschafts- und Sozialausschusses erlassen werden. Dies entspricht der gemeinschaftsrechtlich unzulässigen Übertragung von Kompetenzen an vertragsfremde Dritte.¹⁸ Die Umsetzung der Rechnungslegungsstandards in das Gemeinschaftsrecht ist daher als unwirksam anzusehen, da sie das institutionelle Gleichgewicht eklatant verletzen.

4. Folgen für Sanktionen

Soweit die Umsetzung der Rechnungslegungsstandards auf Grund der vorstehenden Ausführungen als nicht wirksam anzusehen sind, wären alle Sanktionen, die eine Verletzung dieser Standards ahnden sollen, unanwendbar. Dies gilt auch für berufsrechtliche Maßnahmen gegen Abschlußprüfer. Insoweit wäre die Entscheidung durch den Europäischen Gerichtshof gegebenenfalls in einem Vorlageverfahren zu klären.

5. Zinsschranke des § 4 h EStG

Wenn in § 4 h EStG die Zinsschrankenregelung auf die IFRS in der durch EG-Verordnungen umgesetzten Fassung verweisen soll, liefe diese leer, wenn die Standards als solche nicht wirksam umgesetzt wurden. Mangels unwirksamer Umsetzung ist die Berechnung der Zinsschranke nicht möglich. Allerdings wäre auch bei wirksamer Umsetzung eine Wirksamkeit der Zinsschrankenregelung nicht denkbar. Denn der Gesetzestext ist handwerklich gänzlich mißlungen und vollkommen unausgegoren. § 4 h Abs. 2 S. 8 EStG lautet: „Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen.“

Es ist vollkommen unklar, worauf verwiesen wird. Ist ein statischer Verweis auf die Rechnungslegungsgrundsätze zum Zeitpunkt der Beschlußfassung über die vorliegende Norm gemeint? Wenn ja, ist die damals durch EG-Verordnungen umgesetzte Fassung gemeint oder der Stand, der durch das IASB festgelegt wurde? Letzteres hieße, daß ein verfassungsrechtlich höchst fragwürdiger Verweis auf Regelungen erfolgt wäre, die von privatrechtlichen Institutionen erlassen werden; der IASB als beliehener Unternehmer des deutschen Gesetzgebers. Daneben könnte auch ein dynamischer Verweis gemeint sein, etwa ein solcher auf die IFRS in der jeweiligen Fassung des IASB oder der EG-Verordnungen. Dies wird aus dem Gesetzestext nicht deutlich. Aber auch dies wäre verfassungsrechtlich bedenklich, da die Standards ja gerade immer weiter fortentwickelt werden sollen, dem Normadressaten also nicht klar ist, welche Regelung auf ihn Anwendung finden soll. Allein wegen der Unklarheiten aufgrund handwerklich haarsträubender Verweisteknik ist die Regelung zur Zinsschranke nicht justizierbar. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, daß auch kein sachverständiger Dritter, geschweige denn ein Normalbürger, diesen Gesetzestext noch verstehen kann. Mangelnde Normenklarheit muß auch hier zur Verfassungswidrigkeit führen.¹⁹

6. Fazit

Die Wirksamkeit der Übernahme der internationalen Rechnungslegungsstandards im Verfahren der Komitologie durch die EG-Kommission begegnet erheblichen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken. Folgen ergeben sich hierdurch sowohl für eventuelle Sanktionen wegen Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften, was durch den EuGH entschieden werden müßte, als auch für die Zinsschrankenregelung des § 4 h EStG, die unanwendbar wäre. Die mangelnde Anwendbarkeit ergibt sich aber auch aus dem unklaren Wortlaut der Norm des § 4 h EStG.

¹⁸ EuGH, verb. Rs. 9/56 und 10/56, Meroni/Hohe Behörde, Slg. 1957/58, 133; dieselbe Problematik ergibt sich verfassungsrechtlich wegen des Gesetzesvorbehalts, wenn privatrechtlich organisierte Institutionen quasi-normsetzende Kompetenzen in Anspruch nehmen, wie z. B. für IDW e.V. und Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., wenn man sich die hohe Hürde vor Augen hält, die Art. 80 GG für Rechtsverordnungen aufstellt.

¹⁹ Vgl. BFH Vorlagebeschluß vom 6. 9. 2006 IX R 26/04.

Ein harmonisiertes Bilanzsteuerrecht für Europa? Die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage“

Dr. Klaus Eicker, Rechtsanwalt, Steuerberater, Ernst & Young, München

1. Hintergrund

Im Gegensatz zur Umsatzsteuer besteht auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer keine Harmonisierung innerhalb der Europäischen Union. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH führt zwangsläufig nur zu einer lückenhaften Harmonisierung. Die fehlende Harmonisierung ist für Unternehmen, die in mehreren Mitgliedstaaten der EU tätig sind, u. a. mit hohen Befolgungskosten für die Beachtung der verschiedenen steuerlichen Vorschriften in den insgesamt 27 einzelnen Mitgliedstaaten verbunden. Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) ist seit 2001 daher eines der wichtigsten Vorhaben der EU-Kommission im Bereich der Harmonisierung der Steuersysteme innerhalb der EU. Mit der Harmonisierung will die Europäische Kommission dem Ziel eines funktionierenden Binnenmarktes durch den Abbau steuerlicher Hindernisse Rechnung tragen.¹ Die Regierungsparteien von CDU/CSU und SPD haben sich dieses Ziel ausweislich des Koalitionsvertrages vom 11. 11. 2005 ebenfalls auf die Fahnen geschrieben und werden „die Arbeiten auf EU-Ebene zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage aktiv mitgestalten“.² Nachfolgend werden der derzeitige Stand der Diskussionen, Ziele sowie die wichtigsten Eckpunkte der GKKB dargestellt.

2. Verfahrensstand

Im Gegensatz zum Gebiet der Umsatzsteuer und der sonstigen indirekten Steuern (Art. 93 EG) ist die Harmonisierung der direkten Steuern nicht im EG-Vertrag selbst angelegt. Die Gesetzgebungszuständigkeit für die direkten Steuern bleibt damit bei den einzelnen EU-Mitgliedstaaten. Ausgehend von der sog. Lissabon-Strategie aus dem Jahr 2001 wurde 2004 in einem ersten Arbeitsprogramm der Weg zu einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage aufgezeigt. Zur Erarbeitung der Ausgestaltung der GKKB wurde im November 2004 eine Arbeitsgruppe eingerichtet, die wiederum sechs weitere Untergruppen gebildet hat, die sich mit den einzelnen Problem- punkten beschäftigen und Lösungsmodelle entwickeln. Die Arbeitsgruppen trafen sich regelmäßig in vierteljährlichen

Abständen zu Arbeitssitzungen. Die vorerst letzte Sitzung der Arbeitsgruppe fand vom 10. bis 12. Dezember 2007 statt. Die Einführung der GKKB ist als Richtlinienvorschlag nach Art. 94 EG geplant. Dieses Verfahren verlangt Einstimmigkeit im Rat, um umgesetzt werden zu können. Ein entsprechender Gesetzgebungsvorschlag der Europäischen Kommission ist für die zweite Jahreshälfte 2008 vorgesehen. Da die Richtlinie selbst nicht jede Detailfrage regeln kann, sollen bestimmte Umsetzungsmaßnahmen vorgesehen werden, die dann im sog. Komitologieverfahren umgesetzt werden sollen. Dieses Verfahren entspricht der Verordnungsmächtigung im deutschen Recht. Das Europäische Parlament und der Rat entscheiden über die grundsätzlichen Bestimmungen in den Rechtsakten und übertragen einem Fachausschuß die Regelung der technischen Durchführung.

3. Gründe und Ziele einer GKKB

a. Lückenhafte Harmonisierung durch die Rechtsprechung des EuGH

Bisher ist es vor allem die Rechtsprechung des EuGH, die auf die Vorschriften für die direkten Steuern der einzelnen Mitgliedstaaten weitreichende Auswirkungen hatte und eine gewisse Vereinheitlichung herbeizwingen konnte.³ Aus diesem Grund wird der EuGH manchmal auch als „Motor der Integration“ bezeichnet.⁴ Da die Rechtsprechung des EuGH jedoch nur Einzelfälle behandelt, kann durch ihn keine umfassende Harmonisierung erreicht werden. Die punktuelle Harmonisierung durch den EuGH führt bei den Mitgliedstaaten zu Unsicherheit, da sie nicht wissen, welche Sachverhalte in Zukunft auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht untersucht werden und welche Auswirkungen dies auf ihre Steuergesetze haben wird.

1 Vgl. u. a. Pressemitteilung der EU-Kommission vom 2. 5. 2007 (I P 07/593).

2 Vgl. Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005, abzurufen unter www.bundesregierung.de.

3 Vgl. *Drüen/Kahler*, *StuW* 2005, S. 171.

4 Vgl. *Kokott*, in: *Lehner: Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, 2000, S. 5.

b. Schaffung eines funktionierenden Binnenmarkts

Das Konzept des Binnenmarktes erlaubt den freien Waren-, Dienstleistungs-, Personen-, Unternehmens- und Kapitalverkehr über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg. Dies soll für die Bürger der EU zu verbesserten Lebensbedingungen und für die Unternehmen zu verbesserten Wettbewerbsbedingungen führen. Auf das Steuerrecht bezogen bedeutet das, daß die nationalen Steuersysteme demnach nur insoweit unterschiedlich sein dürfen, als sie die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes nicht behindern.⁵ Die Schaffung einer GKKB dient damit auch der Schaffung eines einheitlichen und funktionierenden Binnenmarktes.

c. Vereinfachung und Reduzierung der Verwaltungskosten

Grenzüberschreitend tätige Unternehmen sehen sich in jedem Land ihrer Tätigkeit mit unterschiedlichen Steuersystemen konfrontiert. Die EU umfaßt seit dem 1. 1. 2007 nach dem Beitritt von Rumänien und Bulgarien nunmehr 27 Mitgliedstaaten. Damit verbunden sind sowohl für die Unternehmen als auch für die jeweiligen nationalen Finanzverwaltungen erhebliche Steuerbefolgungskosten, die mit der GKKB reduziert werden könnten. Um dies zu erreichen, sollen möglichst klare und einfache Regeln geschaffen werden. Mit einer einheitlichen Gewinnermittlung würde bei grenzüberschreitend tätigen verbundenen Unternehmen auch die Verrechnungspreisproblematik entfallen, die derzeit ebenfalls bei den Unternehmen mit erheblichem Aufwand verbunden ist.⁶

d. Verlustverrechnung über die Grenze/ Vereinfachung von Umstrukturierungen

Ein einheitliches Konzept zur Verlustverrechnung innerhalb der EU besteht derzeit nicht. Einige Mitgliedstaaten, wie beispielsweise Österreich mit seinem Konzept der Gruppenbesteuerung⁷, sehen in ihrem nationalen Steuerrecht Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung vor. Das deutsche Steuerrecht gewährt derzeit eine Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen nur bei Vorliegen eines ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses. Dieses wiederum setzt den Abschluß eines gesellschaftsrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages voraus. Da dieser derzeit nur innerhalb Deutschlands rechtlich möglich ist, sieht das deutsche Steuerrecht auch keine grenzüberschreitende Organschaft vor. Mit der GKKB will die Europäische Kommission die Verlustverrechnung innerhalb der EU ermöglichen. Nicht zuletzt sollen mit der GKKB auch grenzüberschreitende Umstrukturierungen vereinfacht werden.

e. Transparenz des Steuerwettbewerbs

Die einzelnen EU-Mitgliedstaaten stehen zueinander in einem Steuerwettbewerb um Steuersubstrat. Die tatsächliche Steuerbelastung für die Unternehmen setzt sich aus dem nominalen Steuersatz auf eine zunächst ermittelte Steuerbemessungsgrundlage zusammen. Der nominale Unternehmensteuersatz ist daher zum Vergleich der tatsächlichen Steuerbelastung in den einzelnen Mitgliedstaaten wegen der unterschiedlichen steuerlichen Bemessungsgrundlage nur bedingt heranzuziehen. Durch eine harmonisierte Bemessungsgrundlage innerhalb der EU würde sich daher der Steuerwettbewerb transparenter gestalten. Als alleiniger Vergleichsmaßstab innerhalb des Steuerwettbewerbes könnte dann der nominale individuelle Steuersatz der Mitgliedstaaten fungieren, der auch weiterhin individuell von den einzelnen EU-Mitgliedstaaten festgelegt werden soll.

4. Eckpunkte der GKKB

Die Anwendung der GKKB als einheitliche körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ist derzeit auf Körperschaften innerhalb der EU beschränkt. Dabei soll die GKKB in Form eines *Optionsmodells* ausgestaltet werden, so daß die Unternehmen nicht zwingend, sondern fakultativ die GKKB wählen können. Für Personenunternehmen ist nach dem derzeitigen Stand eine Optionsmöglichkeit für die GKKB nicht vorgesehen. Die Ermittlung des Gewinns und seine anschließende Aufteilung auf die einzelnen Mitgliedstaaten erfolgt in *drei Stufen*.

Zunächst wird der Gewinn der einzelnen Unternehmensteile in einem *ersten Schritt* nach einheitlichen Regeln ermittelt. In einem *zweiten Schritt* werden die Gewinne der einzelnen Gesellschaften und/oder Betriebsstätten konsolidiert. In einem *dritten Schritt* wird der konsolidierte Gewinn mit Hilfe einer Formelzerlegung auf die einzelnen Mitgliedstaaten aufgeteilt, die den auf sie entfallenden Anteil nach ihren Regeln besteuern. Auf die so auf die einzelnen EU-Mitgliedstaaten verteilte steuerliche Bemessungsgrundlage soll weiterhin jeder Mitgliedstaat seinen von ihm individuell festgelegten Körperschaftsteuersatz anwenden. Eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze ist derzeit von der Europäischen Kommission nicht geplant.

5 Vgl. Weise, Beiträge zur Strukturforchung Heft 175, 1998, S. 136.

6 Vgl. Herzig, StuW 2006, S. 156, 157; Europäische Kommission, KOM(2006) 157 endgültig, S. 3.

7 Vgl. dazu Kessler/Daller, IStR 2006, S. 289.

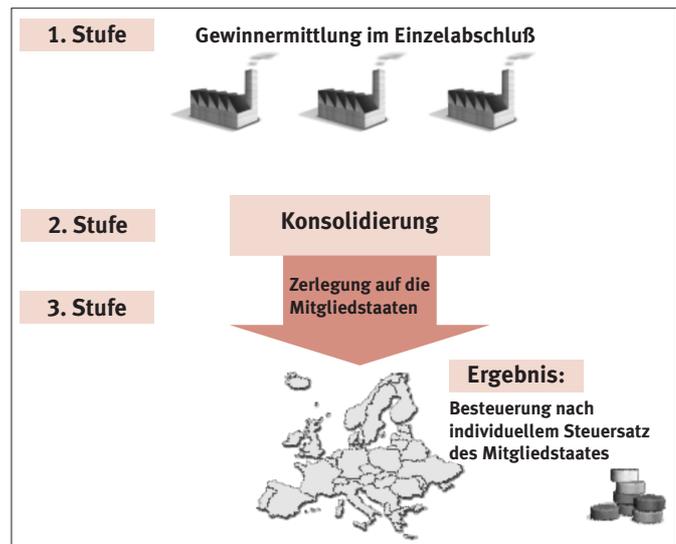
5. Ermittlung des Gewinns nach einheitlichen Regeln

a. Definition der Bemessungsgrundlage

Die geplante Richtlinie über die GKKB soll eine Definition der einheitlichen Bemessungsgrundlage beinhalten. Allerdings soll die zugrunde liegende Gewinnermittlung nicht vorgeschrieben werden. Zunächst wurden die International Financial Reporting Standards (IFRS) als möglicher Ausgangspunkt für eigene Regeln zur Gewinnermittlung gesehen. Diese werden jedoch nur in den wenigsten Mitgliedstaaten angewandt, so daß die unterschiedlichen Vorgehensweisen bei der Gewinnermittlung nicht mit Hilfe von IFRS vereinheitlicht werden können. Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach der GKKB soll somit zunächst die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten (in Deutschland damit beispielsweise weiterhin der HGB-Abschluß) als Ausgangspunkt haben. Mit der GKKB sollen den Unternehmen *eigenständige und einheitliche steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften* zur Verfügung gestellt werden. Die Unternehmen müßten daher gemäß den Vorgaben der GKKB-Richtlinie geeignete Anpassungen bzw. Überleitungen vornehmen, um die steuerliche Bemessungsgrundlage zu errechnen. Die Vorgaben für die einheitliche Bemessungsgrundlage in der geplanten Richtlinie müssen daher sehr präzise sein, um Interpretationsspielräume klein zu halten, wobei jedoch unmöglich jeder Einzelfall berücksichtigt werden kann.⁸

b. Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände

Beim Ansatz der einzelnen Vermögensgegenstände sollen sowohl der Grundsatz der Einzelbewertung als auch der Grundsatz der Bilanzstetigkeit zur Anwendung kommen.⁹ Weiterhin sollen die Periodenabgrenzung und das Realisationsprinzip der Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden. Für die *Bewertung* der Vermögensgegenstände soll auf die für das Wirtschaftsgut gezahlte Gegenleistung (Anschaffungskosten) bzw. den Marktpreis abgestellt werden, wenn die Gegenleistung nicht oder nur zum Teil entgeltlich erfolgt. Bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen soll der Fremdvergleichspreis herangezogen werden.¹⁰ Für die *Abschreibung* der einzelnen Wirtschaftsgüter sind detaillierte Regelungen vorgesehen. Danach sollen Wirtschaftsgüter mit langer Nutzungsdauer (gewöhnliche Nutzungsdauer von 25 Jahren oder mehr) wie z. B. Gebäude einzeln abgeschrieben werden. Erforderlich wäre dazu die Aufstellung von EU-einheitlichen AfA-Tabellen. Wirtschaftsgüter mit kurzer bis mittlerer Nutzungsdauer sollen daher aus Vereinfachungsgründen in einem Posten zusammengefaßt und gemeinsam abgeschrieben werden (*Gruppenabschreibung* bzw. *Poollösung*). Bei der Gruppenabschreibung soll der gebildete Sammelposten mit einem Satz von 20% abgeschrieben werden. Als Basis für die Abschreibungen sollen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten inklusive



von Anschaffungsnebenkosten herangezogen werden. Für die Frage, wer zu einer Abschreibung berechtigt ist, ist zu bestimmen, wer wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes ist. *Immaterielle Wirtschaftsgüter* sollen grundsätzlich einzeln über ihren Nutzungszeitraum abgeschrieben werden. Kann dieser nicht ermittelt werden, soll eine Abschreibung über 15 Jahre erfolgen. Ein Geschäfts- bzw. Firmenwert soll beispielsweise pauschal über 15 Jahre abgeschrieben werden. Das *Vorratsvermögen* soll zum Stichtag grundsätzlich mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungspreis bewertet werden.¹¹

Auch beim Vorratsvermögen soll grundsätzlich der Grundsatz der Einzelbewertung gelten (Einzelzuordnung der individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Bei Posten des Umlaufvermögens, die austauschbar sind, sind jedoch die First-in-First-out-Methode und die gewichtete Durchschnittsmethode vorgesehen. Zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten sollen dabei grundsätzlich nur alle direkten Kosten gehören.

c. Nichtabziehbare Betriebsausgaben

Abzugsfähig sollen alle Ausgaben sein, die das Unternehmen zu betrieblichen Zwecken im Rahmen der Erzielung, der Aufrechterhaltung oder der Sicherung von Einkommen einschließlich der Forschungs- und Entwicklungskosten oder im Rahmen der betrieblich veranlaßten Beschaffung von Eigen- oder Fremdkapital getätigt hat. Alle Personalausgaben einschließlich der Ausgaben für die Geschäftsführung sollen ebenfalls abzugsfähig sein, jedoch nur unter der

⁸ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057annotated\doc\en, S. 6.

⁹ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057\doc\de, S. 16.

¹⁰ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057\doc\de, S. 15.

¹¹ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057\doc\de, S. 16.

Voraussetzung, daß die EU-Mitgliedstaaten alle privaten Elemente oder Sachleistungen der privaten Einkommensbesteuerung unterwerfen. Für die folgenden Betriebsausgaben hat die Arbeitsgruppe vorgeschlagen, sie zu den *nicht-abziehbaren Betriebsausgaben* zu zählen:

- Gewinnausschüttungen, Rückzahlungen von Eigen- und Fremdkapital oder jede andere Zahlung oder Ausgabe zugunsten der Anteilseigner oder diesen nahestehenden Personen
- Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht zum betrieblichen Bereich zählen
- 50% der Bewirtungs- und Repräsentationskosten
- Körperschaftsteuer
- Bestechungsgelder
- Verwendung von einbehaltenen Gewinnen, die Bestandteil des Eigenkapitals sind
- Geldbußen oder Geldstrafen, die wegen Nichteinhaltung einer gesetzlichen Vorschrift an eine Behörde zu zahlen sind
- Geldgeschenke und Spenden, außer wenn sie an gemeinnützige Organisationen gehen, die allgemeinen Kriterien entsprechen, die näher im Rahmen des Komitologieverfahrens festzulegen sind
- Aufwendungen für den Erwerb, die Herstellung oder Verbesserung von Anlagegütern, mit Ausnahme von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung
- Verwaltungskosten, soweit sie einem Unternehmen bei der Erzielung von Dividenden, von Betriebsstätteinkünften oder von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen, bei denen es sich um steuerfreies Einkommen handelt, entstehen.

d. Behandlung weiterer lokaler Steuern (z. B. Gewerbesteuer)

Ebenfalls noch nicht von der Arbeitsgruppe der Europäischen Kommission geklärt ist die *Einbeziehung* anderer lokaler Steuern neben der Körperschaftsteuer in die GKKB. Die Gewerbesteuer hat insbesondere vor dem Hintergrund der mit der Unternehmensteuerreform 2008 erfolgten Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % im Vergleich zur Körperschaftsteuer für die Unternehmen noch an Bedeutung gewonnen. Bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400% beträgt die Belastung einer Kapitalgesellschaft ab dem Erhebungszeitraum 2008 14% und ist damit rein nominal betrachtet annähernd so hoch wie die Körperschaftsteuer. Für die Kommunen in Deutschland, denen das Gewerbesteueraufkommen zusteht, ist sie von der Einnahmenseite her ein bedeutender Faktor. Die Nicht-einbeziehung der Gewerbesteuer hätte zur Folge, daß von den Unternehmen weiterhin eine separate Erklärung für die Gewerbesteuer eingereicht werden müßte. Dadurch könnten deutsche Unternehmen davon abgehalten werden, für die GKKB zu optieren.¹² Neben der Frage der Einbeziehung

werden derzeit auch verschiedene Modelle zur *Abzugsfähigkeit* von lokalen Steuern bei der Ermittlung der GKKB diskutiert. Die zuständige Arbeitsgruppe hat hierzu vier verschiedene Ansätze erarbeitet. Zum einen könnten nur Abgaben, die für bestimmte Dienstleistungen entrichtet werden (wie Wasserversorgung und Abfallbeseitigung), vor der Aufteilung zum Abzug zugelassen werden. Andere Steuern könnten unter dem zweiten Ansatz nach der Aufteilung der Bemessungsgrundlage zum Abzug zugelassen werden. Steuern auf das Einkommen sollen nach dem dritten Ansatz nur nach der Aufteilung der GKKB abziehbar sein, andere Steuern vor der Aufteilung. In einem vierten Ansatz sollen alle Steuern, die eine Pflichtabgabe für Unternehmen darstellen, vor der Aufteilung abziehbar sein. Dieser Ansatz würde jedoch den Anteil der GKKB, der für die Aufteilung verbleibt, erheblich verringern.

6. Konsolidierung

Zum diskutierten Konsolidierungskreis sollen alle Unternehmen gehören, die für die GKKB optiert haben, die von ihnen gehaltenen EU-Tochterunternehmen bei Überschreiten bestimmter Beteiligungsgrenzen, sowie die von ihnen innerhalb der EU unterhaltenen Betriebsstätten. Ein Konsolidierungskreis soll auch dann gebildet werden, wenn das in der EU ansässige Mutterunternehmen selbst von einem Mutterunternehmen beherrscht wird, das außerhalb der EU ansässig ist. Diskussionen bestehen noch über die sog. Sandwich-Situation, wobei eine Beteiligungskette durch ein Unternehmen unterbrochen wird, das außerhalb der EU ansässig ist. Einbezogen werden sollen die Unternehmen, an denen die Muttergesellschaft mittelbar oder unmittelbar mindestens 75% der Stimmrechte hält. Hintergrund der Konsolidierung ist die Neutralisierung der gruppeninternen Transaktionen. Zu diesem Zweck stehen grundsätzlich zwei Methoden zur Diskussion. Nach der einen Methode werden alle gruppeninternen Transaktionen vollständig außer Betracht gelassen. Nach der anderen Methode werden die gruppeninternen Transaktionen bei den jeweiligen Unternehmen erfaßt und dann im Rahmen der Konsolidierung miteinander saldiert.

7. Aufteilung der GKKB auf die einzelnen Mitgliedstaaten

Die in den ersten zwei Schritten ermittelte gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage muß in einem dritten Schritt auf die EU-Mitgliedstaaten, in denen die einzelnen Unternehmen bzw. Betriebsstätten unternehmerisch tätig waren, aufgeteilt werden. Eine Einigung zu diesem gewich-

¹² Vgl. Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF vom 17. 3. 2007.

tigen Punkt, der letztendlich über die Verteilung des durch die Unternehmensgruppe erzielten Steueraufkommens auf die beteiligten EU-Mitgliedstaaten entscheidet, ist bisher noch nicht erzielt worden. Geeignet hat sich die Arbeitsgruppe zumindest darauf, daß die Aufteilung mittels einer *Formelzerlegung* erfolgen soll.¹³ Dafür sind die *drei Aufteilungsfaktoren* Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz vorgesehen.¹⁴ Noch offen ist die Gewichtung der einzelnen Faktoren. Der Vorteil einer solchen Formelzerlegung würde darin liegen, daß sie gut umsetzbar, einfach und kostengünstig wäre. Allerdings muß garantiert sein, daß Manipulationen ausgeschlossen werden können und die Bemessungsgrundlage fair aufgeteilt werden kann. Hier können sich insbesondere bei wissensbasierten Unternehmen Probleme stellen.¹⁵ Ziel ist zudem, daß die Aufteilung so weit wie möglich den Regeln der Ermittlung der GKKB folgen soll und daß eine gegenseitige Anerkennung der Regeln der einzelnen Mitgliedstaaten zugrunde gelegt werden kann.¹⁶ Auch soll es nicht zu unerwünschten Effekten betreffend den Steuerwettbewerb kommen.¹⁷ Eine wichtige Voraussetzung ist zudem, daß sie für alle Mitgliedstaaten gleich ist und keine unterschiedlichen Gewichtungen von Staat zu Staat vorgenommen werden können.

a. Der Faktor Arbeit

Der Umfang des Faktors Arbeit¹⁸ soll aus zwei gleich gewichteten Elementen bestehen, der Lohnsumme und der Anzahl der Arbeitskräfte. Für die Ermittlung der Anzahl der Mitarbeiter sollen alle von einem Unternehmen beschäftigten Mitarbeiter einbezogen werden. Tätigkeiten, die an andere Unternehmen ausgelagerte Mitarbeiter verrichten, werden außer acht gelassen. Die Lohnsumme, die für die Aufteilung in Betracht kommt, ist der Betrag, der von der Bemessungsgrundlage der Steuer abziehbar ist. Der maßgebliche Ort soll dort sein, wo die Mitarbeiter ihre Arbeit verrichten. Über den Mißbrauch der Auslagerung für Zwecke der Steuerplanung wurde ebenfalls diskutiert, ein einheitliches Ergebnis jedoch noch nicht festgelegt. Ferner besteht Uneinigkeit darüber, ob Anpassungen wegen der innerhalb Europas bestehenden unterschiedlichen Lohnhöhen erfolgen sollen. Wenn überhaupt, soll eine solche Anpassung jedoch nur während einer Übergangszeit vorgenommen werden.

b. Der Faktor Vermögenswerte

Für den Aufteilungsfaktor Vermögenswerte¹⁹ soll das materielle Anlagevermögen in jedem Fall einbezogen werden. Über das Umlaufvermögen besteht hingegen Unklarheit. Insbesondere bei den Vorräten ist die Gefahr eines Mißbrauchs nicht auszuschließen. Es ist jedoch auch nicht angebracht, Vorräte ganz auszunehmen, da sie für viele Unternehmen bedeutende Vermögensgegenstände darstellen. Die Kommission schlägt dennoch vor, Vorräte nicht einzu-

beziehen.²⁰ Finanzanlagen sollen nicht mit einbezogen werden, da sie aufgrund ihrer Mobilität leicht manipuliert werden können. Dies gilt jedoch nicht für Unternehmen aus dem Finanzsektor, für die aller Voraussicht nach Spezialregeln geschaffen werden. Immaterielle Vermögensgegenstände sollen ebenfalls nicht aufgenommen werden, da ihre Bewertung und die Bestimmung des Ortes schwierig sind und sie oft manipuliert werden. Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände soll der Buchwert herangezogen werden, da dieser den Marktwert eines Vermögenswertes am genauesten abbildet.²¹ Die Unterschiede zwischen Unternehmen mit hauptsächlich bereits abgeschriebenen Wirtschaftsgütern und solchen, die hauptsächlich Neuanschaffungen in ihren Büchern stehen haben, sollten im Laufe der Zeit an Bedeutung verlieren. Um den Faktor Vermögenswerte zu berechnen, könnten die Buchwerte nach Abschreibungen am Jahresende gewählt werden oder aber ein Durchschnittswert aller Buchwerte nach Abschreibungen. Der Durchschnittswert würde nicht zu Verzerrungen führen, da er berücksichtigen könnte, daß manche Wirtschaftsgüter erst im Laufe des Jahres erworben wurden und daher nicht das gesamte Jahr über zur Einkommenserzielung zur Verfügung standen.²² Ferner muß der Ort, an dem sich das Wirtschaftsgut befindet, bestimmt werden. Dabei soll darauf abgestellt werden, in welchem Unternehmen das betreffende Wirtschaftsgut tatsächlich genutzt wird. Bei gemieteten und geleasten Wirtschaftsgütern stellt sich insbesondere die Frage, wo sich die Wirtschaftsgüter für die Aufteilung befinden sollen.

c. Der Faktor Umsatz

Beim Aufteilungsfaktor Umsatz²³ ist noch strittig, ob der Umsatz überhaupt in die Aufteilung eingehen soll. Falls er aufgenommen wird, ist u. a. noch offen, ob er nach dem

13 Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, executive summary.

14 Ursprünglich waren fünf Elemente vorgesehen: ein Lohnsummenfaktor, ein Faktor für Vermögenswerte, ein Umsatzfaktor, der wirtschaftliche Anknüpfungspunkt für die Besteuerung und ein branchenspezifischer Faktor. Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB\WP\056\doc\en, S. 2.

15 Vgl. zur Kritik *Herzig*, *StuW* 2006, S. 156, 161.

16 Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB\WP\056\doc\en, S. 2.

17 Vgl. für diesen und den folgenden Satz Europäische Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, S. 5.

18 Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB/WP\056\doc\en, S. 3–5.

19 Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB/WP\056\doc\en, S. 5–7.

20 Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, S. 9.

21 Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP060\doc\de, S. 11.

22 Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP060\doc\en, S. 12.

23 Vgl. zu diesem Abschnitt Europäische Kommission, CCCTB\WP\056\doc\en, S. 7–10.

Ursprungsland- (at origin) oder nach dem Bestimmungslandprinzip (at destination) eingehen soll. Für die Bewertung der Umsätze wurden zwei mögliche Alternativen vorgestellt. Zum einen könnten nur die Umsätze aus der regulären Verkaufstätigkeit herangezogen werden oder aber zusätzlich Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren einbezogen werden. Letztere Alternative wurde jedoch vor dem Hintergrund kritisiert, daß Kapitaleinkünfte häufig steuerbefreit sind und damit nicht in die GKKB einfließen und auch Finanzanlagen nicht in die Aufteilung eingehen sollen. Auch die Frage nach der Einbeziehung von Umsätzen zwischen Konzerngesellschaften wurde gestellt. Die Kommissionsdienststellen sind gegen eine Einbeziehung dieser Umsätze, weil dies bedeuten würde, daß Verrechnungspreise ermittelt werden müßten, was mit hohem Aufwand verbunden ist. Auch gehen in die GKKB nur Umsätze mit fremden Dritten ein, so daß es zu einer Verzerrung käme. Es könnte jedoch wichtig sein, diese Umsätze mit einzubeziehen, da ansonsten diejenigen Konzerngesellschaften, die für andere Konzerngesellschaften produzieren, keinen Anteil an der GKKB bekommen würden, obwohl sie zu ihrer Entstehung beigetragen haben. Vorschläge, wie die Umsätze zwischen den Konzerngesellschaften auf einfache Weise für die Aufteilung integriert werden könnten, wurden bisher keine gemacht. Die Umsätze sollen demjenigen Unternehmen zugeordnet werden, in dessen Mitgliedstaat die Verkäufe stattfinden, in dem sich also der Endabnehmer bzw. der letzte identifizierbare Abnehmer befindet. Zur genauen Bestimmung dieses Ortes könnten die Regelungen der Umsatzsteuer herangezogen werden.²⁴ Falls Umsätze in Mitgliedstaaten getätigt werden, in denen die betreffende

GKKB-Gruppe nicht vertreten ist, sollen diese Umsätze auf Grundlage der beiden anderen Faktoren, der Lohnsumme und der Vermögensgegenstände auf den Umsatzfaktor umgerechnet werden.

8. Fazit

Dieser kurze Überblick verdeutlicht, daß die Arbeiten an der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage bei weitem noch nicht beendet sind. Besondere Bedeutung dürfte der Einigung auf die Kriterien zukommen, wie die einheitliche konsolidierte körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage auf die einzelnen beteiligten Mitgliedstaaten verteilt werden soll. Dies wird noch einiges an Diskussions- und Konfliktpotential in sich bergen, denn der Aufteilungsmechanismus bestimmt letztlich über den Teil der Bemessungsgrundlage, den jeder einzelne Mitgliedstaat erhält.²⁵ Dennoch hat der Kommissionspräsident *Barroso* verkündet, daß im September 2008 ein erster Richtlinienvorschlag veröffentlicht werden soll. Betrachtet man die zunehmende Rechtsprechung des EuGH sowie die Tendenz einiger Mitgliedstaaten, sich wieder in gesteigertem Umfang steuerlich abzuschotten, müßten eigentlich Politik, Finanzverwaltung, Unternehmen und Praktiker gleichermaßen Fürsprecher dieses herausfordernden Projekts sein.

²⁴ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WPo6o\doc\en, S. 14.

²⁵ Vgl. *Herzig*, *StuW* 2006, S. 156, S. 161.

Liechtenstein

Liechtensteins Rating nicht beeinträchtigt

Frankfurt. – Das Fürstentum Liechtenstein muß wegen der Steueraffäre keine Zurückstufung seiner Bonität befürchten. Die Rating-Agentur Standard & Poor's (S&P) teilte in Frankfurt mit, das Triple-A-Rating bliebe durch mögliche Folgen der Kontroverse über die Beihilfe zur Steuerflucht aus Deutschland und anderen Ländern durch liechtensteinische Banken unberührt. Die überaus starke Kreditwürdigkeit des Landes werde durch eine Reihe von Faktoren unterstützt. Genannt werden das außerordentlich hohe Wohlstandsniveau, die gut diversifizierte Wirtschaft, eine sehr starke Nettovermögensposition der

Regierung, fast so hoch wie das Bruttoinlandsprodukt, sowie ein solider Leistungsausweis in der Wirtschaftspolitik. Der Druck auf die Regierung steige, die Transparenz des Finanzplatzes zu erhöhen und einen offeneren Informationsaustausch mit den EU-Ländern zu führen. Jede Aufweichung des Bankgeheimnisses werde wahrscheinlich die Profitabilität der Banken im Fürstentum beeinträchtigen, wie die sinkenden Börsenkurse zeigten. Der Einfluß auf die öffentlichen Finanzen werde aber nicht ausreichen, um das Länder-Rating zu gefährden, schreibt Standard & Poor's. (ap, 3. 3. 2008)

Einführung einer Schedulenbesteuerung durch die Abgeltungssteuer – Überblick über die Neuerungen – Gestaltungsmöglichkeiten –

Niels Worgulla, Rechtsanwalt, Söffing & Partner, Düsseldorf

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹ wurde eine Sonderbesteuerung der privaten Kapitaleinkünfte eingeführt. Im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2008² wurden aufgrund erheblicher Kritik und zur Vermeidung von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten weitere Änderungen beschlossen. Die sogenannte Abgeltungssteuer stellt zukünftig eine von der Besteuerung der übrigen Einkunftsarten der Einkommensteuer fast vollständig getrennte Schedule für die Besteuerung von privaten Kapitalerträgen mit Wirkung ab dem 1. Januar 2009 dar.

A. Grundzüge der Abgeltungssteuer

I. Anwendungsbereich

Der Umfang der Kapitaleinkünfte, die unter die Regelung des § 20 Abs. 1 und 2 EStG fallen, wird erheblich erweitert. Neben den bisher unter § 20 EStG a. F. zu subsumierende Kapitaleinkünfte³ ist der sachliche Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer zusätzlich auf Stillhalterprämien, Termingeschäfte und Wertsteigerungen aus dem Kapitalstamm, die zuvor unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 EStG a. F. zu fassen waren, erweitert worden.⁴ Der persönliche Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer umfaßt ausschließlich Kapitalanlagen im Privatvermögen (§ 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG).

II. Bemessungsgrundlage der Abgeltungssteuer

Die Bemessungsgrundlage der Abgeltungssteuer ist aus den Einnahmen aus Kapitalvermögen aus § 20 Abs. 1 bis 3 EStG unter Berücksichtigung der nach § 20 Abs. 9 abzugsfähigen (pauschalierten) Werbungskosten zu ermitteln. Im Rahmen der Veräußerungstatbestände des § 20 Abs. 2 EStG sind darüber hinaus noch § 20 Abs. 4 und § 43 a Abs. 3 EStG zu beachten.

1. Werbungskostenabzugsverbot

Für die Einnahmen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, bestimmt zukünftig § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG, daß an Stelle der §§ 9, 9 a EStG für diese Einkünfte ausschließlich § 20 Abs. 9 EStG, vorbehaltlich der Regelungen in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder Abs. 3 EStG,⁵ Anwendung findet.

Zukünftig werden daher die Einkünfte aus Kapitalvermögen qua gesetzlicher Definition somit an sich zu Einnahmen aus Kapitalvermögen. § 20 Abs. 9 Satz 1 2. Hs. EStG schließt den tatsächlichen Werbungskostenabzug aus; nur der sogenannte Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro ist je Steuerpflichtigem abzuziehen.

Eine Besonderheit besteht im Rahmen der nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG steuerpflichtigen Stillhalterprämien dahingehend, daß der Steuerpflichtige Aufwendungen aus Glattstellungsgeschäften von den Einnahmen aus dem Stillhaltergeschäft in Abzug bringen kann.⁶ In diesem Zusammenhang ist ebenfalls die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anzuführen. Danach können, soweit dem typisch stillen Gesellschafter laufende Verluste zugewiesen werden, diese bis zur Höhe der Einlage als Werbungskosten geltend gemacht werden.⁷

2. Veräußerungsgewinn

Die Differenz zwischen Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten definiert die für den Steuerabzug maßgebliche Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn von Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG. Für die Gewinne aus Veräußerungen ist das Werbungskostenabzugsverbot durch § 20 Abs. 4 EStG dahingehend gemildert, daß Aufwendungen, die unmittelbar im Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen oder Anschaffungs-(neben)kosten darstellen, den Veräußerungsgewinn eben-

1 14.8.2007, BStBl. I 2007, 1912 ff.

2 20.12.2007, BStBl. I 2007, 3150 ff.

3 Siehe hierzu ausführlich *Harenberg*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte, 4. Auflage 2007, Teil 1 G.

4 Im Ergebnis sind also umfassend alle Einnahmen aus der Fruchtziehung aus dem Kapitalstamm (laufende Einnahmen) und von Wertsteigerungen des Kapitalstammes selbst (Veräußerungseinnahmen) erfaßt. Im Detail siehe *Harenberg*, *steueranwaltsmagazin* 2007, 235 ff.; *Merker*, *Steuer und Studium* 2007, 500 (501 f.).

5 Dazu siehe Punkte A. III. 5. und A. III. 5.

6 Detailliert zu den Stillhalterprämien *Wagner*, *DStZ* 2007, 748 (750); *Haisch*, *DStZ* 2007, 763 (765, 771 f.) von denen auch diverse bestehende Unklarheiten aufgezeigt werden.

7 Die laufenden Verluste sind laut BFH-Urteil v. – VIII R 53/84, BStBl. II 1988, 186 (188) als Werbungskosten und nicht als negative Einnahmen zu qualifizieren. Siehe dazu ausführlich *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, *EStG*, 26. Auflage 2007, § 20 Rn. 143.

falls mindern. Hier sind beispielsweise Transaktionskosten und Ausgabeaufschläge aufzuzählen, aber auch Beraterkosten, die direkt zur Anschaffung oder Veräußerung zuzuordnen sind.

3. Anschaffungskosten

Die Abgeltungssteuer beinhaltet in den §§ 20 Abs. 4 und 43 a Abs. 2 EStG detaillierte Bestimmungen, die die Ermittlung der Anschaffungskosten für die verschiedenen Kapitalanlagen regeln.

Werden Wertpapiere auf ein anderes Depot des Steuerpflichtigen übertragen, hat die abgebende inländische Bank bzw. das ausländische EG/EWR-ansässige Institut gemäß § 43 a Abs. 2 Satz 3 und 5 EStG der übernehmenden Bank die Anschaffungskosten der im Depot befindlichen Wertpapiere mitzuteilen und auf Verlangen des Gläubigers eine Bescheinigung über den bestehenden Verlustverrechnungstopf ausstellen (§ 43 a Abs. 3 Satz 6 EStG), so daß die ursprünglichen Anschaffungskosten im Falle einer Veräußerung maßgeblich bleiben. Ist der Nachweis nicht möglich, nicht erfolgt oder – wie bei „Drittlands“-Instituten nicht zulässig –, greift § 43 a Abs. 2 Satz 7 EStG ein. Werden diese Wertpapiere veräußert, sind 30% der Einnahmen als fiktiver Veräußerungsgewinn dem Steuerabzug zu unterwerfen; es gelten somit 70% als pauschale Anschaffungskosten.

Erfolgt eine unentgeltliche Übertragung des Depots, ist dies der auszahlenden Stelle anzuzeigen, da für diese Übertragungen auf Dritte keine Abgeltungssteuerpflicht besteht (§ 43 Abs. 1 Satz 5 EStG). Der Steuerpflichtige muß somit nicht erst die Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 7 EStG zur Verfügung stellen und das Veranlagungsverfahren abwarten, um die zu seinen Lasten erhobene Kapitalertragsteuer erstattet zu bekommen.

III. Abgeltungsbesteuerung

Die Abgeltungssteuer in Höhe von 25% wird gemäß § 43 a EStG grds. an der Quelle als Kapitalertragsteuer durch die inländische Zahlstelle gemäß § 44 Abs. 1 EStG einbehalten sowie abgeführt und hat nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG abgeltende Wirkung, d. h., eine Veranlagung hat in soweit nicht zu erfolgen. Anderenfalls bestimmt § 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG, daß im Rahmen der Einkommensteueranmeldung ebenfalls der besondere proportionale Tarif in Höhe von 25% Anwendung findet.

Die Steuererhebung ist allerdings nicht einheitlich, sondern besonders differenziert; es sind weitere diverse Pflicht- bzw. Antragsveranlagungen zu beachten.

1. Abgeltungssteuerfreiheit

Verfügt der Steuerpflichtige über eine Freistellungs- oder Nichtveranlagungsbescheinigung (§ 44 a EStG), sind die

Kapitaleinkünfte, soweit die jeweilige Bescheinigung reicht, von der Abgeltungssteuer ausgenommen.

2. Pflichtveranlagung

Eine Pflicht zur Veranlagung besteht gemäß § 32 d Abs. 3 EStG – mit allen Konsequenzen des § 32 d EStG – soweit steuerpflichtige Kapitalerträge bisher nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben. Dies sind z. B. Veräußerungsgewinne aus nicht wesentlichen GmbH-Anteilen (Fall des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 EStG), ausländischen Zinseinkünften von ausländischen Zahlstellen oder Zinseneinkünften zwischen Privatpersonen sowie Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalanlagen i. S. v. § 20 Abs. 2 Nr. 4 und 5 EStG. Für die Anwendbarkeit von § 32 d Abs. 3 EStG kommt es jedoch im Ergebnis nur darauf an, ob tatsächlich eine Kapitalertragsteuer auf die Kapitalerträge einbehalten und abgeführt wurde, nicht jedoch auch, ob die Kapitalerträge eigentlich der Kapitalertragsteuer unterlegen hätten, ein Abzug aber unter Mißachtung von §§ 43 ff. EStG ganz oder teilweise unterlassen wurde. Ob der tatsächlich durchgeführte Kapitalertragsteuerabzug allerdings der Höhe nach richtig war, spielt keine Rolle. Eine Haftung kann sich insoweit nur aus § 44 Abs. 5 EStG ergeben.

Soweit diese Einkünfte nach § 32 d EStG der Abgeltungssteuer unterliegen, werden sie auch im Rahmen der Veranlagung nur mit dem linearen 25%igen Steuersatz des § 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG belastet (§ 2 Abs. 6 Satz 1 EStG). Der unterlassene Kapitalertragsteuereinbehalt wird somit im Ergebnis nur nachgeholt.

Eine Pflicht zur Veranlagung zur Kirchensteuer ergibt sich hingegen aus § 51 a Abs. 2 d EStG. Hiernach wird für Kirchensteuerpflichtige eine Veranlagung zur Kirchensteuer durchgeführt, soweit nicht ein Steuerabzug auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die auszahlende Stelle nach § 51 a Abs. 2 c EStG erfolgt ist.

3. Antragsveranlagung

Der Steuerpflichtige kann mit der Einkommensteuererklärung Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben (siehe § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG), im Rahmen seiner Veranlagung geltend machen, um die in § 32 d Abs. 4 EStG angeführten Tatbestände, deren Berücksichtigung beim Kapitalsteuerabzug nicht erfolgte, zu erreichen. Damit stellt die Antragsveranlagung das Gegenstück zu § 32 d Abs. 3 EStG dar. Die ursprünglich einbehaltene Kapitalertragsteuer wird gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die im Rahmen der Veranlagung festzusetzende Einkommensteuer angerechnet, so daß im Ergebnis aufgrund der Minderung der Bemessungsgrundlage eine Erstattung von Kapitalertragsteuer erzielt wird.

Das Antragsrecht besteht insbesondere unter den in § 32 d Abs. 4 EStG angeführten Voraussetzungen, wobei

aufgrund des Wortlautes der Regelung die Aufzählung nicht als abschließend zu betrachten ist.

4. Pflichtveranlagung zum individuellen Steuersatz

Die Veranlagungspflicht des § 32 d Abs. 2 Nr. 1 EStG, die mit § 43 a Abs. 5 Satz 2 EStG korrespondiert, bestimmt, in welchen Fällen die Abgeltungssteuer keine Anwendung findet. Für diese Kapitalerträge ist daher der abgeltende Steuersatz von 25 % nicht anwendbar, sondern stellt nur eine Vorauszahlung dar. Die Versteuerung erfolgt gemeinsam mit den Einkünften aus den übrigen Einkunftsarten mit dem progressiven Einkommensteuertarif.

Die Regelung ist als Mißbrauchsverhütungsregel einzuordnen⁸ und war zunächst im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 deutlich schärfer gefaßt, aber wurde schließlich durch das Jahressteuergesetz 2008 teilweise entschärft und auch verkompliziert.

Die Vermeidung von mißbräuchlicher Ausnutzung der Abgeltungssteuer soll dadurch erreicht werden, daß Kapitalerträge aus Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen⁹ oder Kapitalerträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG – dies sind meist Zinsen – sowie Erträge aus der Veräußerung des Kapitalstammes der zuvor bezeichneten Erträge, unter den weiteren Voraussetzungen des § 32 d Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bis c EStG von der Abgeltungssteuer ausgeschlossen werden.

Besondere Aufmerksamkeit ist auf § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) EStG zu werfen, der den Fall sogenannter Back-to-back-Finanzierungen regelt. Für solche Finanzierungen ist charakteristisch, daß der Steuerpflichtige eine Einlage bei einem Dritten tätigt und der Dritte in gleicher Höhe ein Darlehen in den Betrieb des Steuerpflichtigen gibt, wobei nach dem Wortlaut der Vorschrift auch Doppelbankfälle – Fälle, bei denen mehrere Banken zur Ausnutzung des Steuersatzgefälles zusammen eingeschaltet werden – erfaßt werden.

Um Umgehungen des Buchstaben (c) zu vermeiden, gilt die Regelung entsprechend, wenn (aa) Kapital an eine dem Gläubiger der Kapitalerträge nahestehende Person, oder (bb) an eine Personengesellschaft, bei der der Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahestehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist, oder (cc) an eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahestehende Person zu mindestens zehn Prozent beteiligt ist, überlassen wird. Allerdings gilt dies – als Rückausnahme – nur, sofern der Dritte auf den Gläubiger oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) Satz 2 EStG).

Dieser nach dem Wortlaut der Vorschrift erforderliche Zusammenhang wird dann angenommen, wenn die Kapitalanlage und die Kapitalüberlassung auf einem einheitlichen Plan beruhen. Hiervon ist dann auszugehen, wenn die Kapitalüberlassung in einem zeitlichen Zusammenhang mit einer Kapitalanlage steht oder die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind.¹⁰ Ein zeitlicher Zusammenhang wird dabei angenommen, wenn der Kredit in zeitlicher Nähe zur Tätigkeit einer Kapitalanlage aufgenommen wird und die Kreditlaufzeit in etwa der Dauer der Kapitalanlage entspricht.¹¹ Marktübliche Zinsvereinbarungen oder das Fehlen eines Belastungsvorteils widerlegt die Verknüpfung der Vereinbarungen. Dies ist außerdem regelmäßig dann anzunehmen, wenn die Konditionen den Zinssätzen der EWU-Zinsstatistik für den betreffenden Monat entsprechen oder lediglich geringfügig davon abweichen.¹² Eine Verknüpfung der Zinsvereinbarungen wird hingegen angenommen, wenn bei einem eventuell schwankenden Darlehenszins ein Guthabenzins vereinbart wird, der konstant z. B. einen Prozentpunkt weniger als der Kreditzins beträgt. Ebenfalls soll eine mittelbare Verknüpfung dergestalt ausreichen, daß sowohl der Kredit- als auch der Guthabenzins an einem bestimmten Referenzzinssatz gekoppelt werden.¹³

Aufgrund des Verweises in § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) Satz 6 EStG findet die Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte entsprechend keine Anwendung, wenn die gleiche mißbräuchlicher Gestaltung zur Finanzierung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung und bei sonstigen Einkünften erfolgt.

Soweit § 32 d Abs. 2 Nr. 1 EStG Anwendung findet, scheidet der Ausschluß der Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG sowie der Werbungskostenabzugsbeschränkung nach § 20 Abs. 9 EStG aus und die allgemeinen Regelungen des EStG nach § 2 Abs. 2 EStG gelten.

5. Besteuerung von Lebensversicherungen

Erfüllt eine Lebensversicherung die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG, wonach die Versicherungsleistung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsschluß ausgezahlt werden darf, ist ein Halbeinkünfteverfahren nach § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht die

8 Gemmel/Hoffmann-Fölkersamb, NWB 2007, 2935 (2937).

9 Eine Ausnahme besteht, wenn der Darlehensgeber oder der Gesellschafter sowieso Mitunternehmer ist, da dann Einkünfte aus § 15 EStG vorliegen; siehe auch § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

10 § 32 d Abs. 2 Satz 4 EStG.

11 Strahl, Kölner SteuerDialog 2007, 15830 (15840); Knebel/Spahn/Plenkter, Der Betrieb 2007, 2733 (2736).

12 BT-Drs. 16/7036, S. 20.

13 Siehe BT-Drs. 16/7036 S. 19 f.

Abgeltungssteuer einschlägig. Dies begründet sich damit, daß § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG bestimmt, daß nur die Hälfte des Unterschiedsbetrags – der sich als Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der Beiträge bzw. der Anschaffungskosten bei entgeltlichem Erwerb bemißt – steuerpflichtig ist. Die Berücksichtigung der Abgeltungssteuer auf diesen hälftigen Betrag würde zu einer überproportionalen Begünstigung führen. Durch die hälftige Versteuerung des Ertrages kommt es hingegen unter Berücksichtigung der Reichensteuer zu einer maximalen Belastung von 22,5 % des Gesamtertrages.

Ist der Vertrag nicht begünstigt, unterliegen die Erträge der Abgeltungssteuer. Daher wird von der Versicherungsgesellschaft ein Steuerabzug von 25 % auf die Gesamtleistung der Versicherung vorgenommen, unabhängig davon, ob der Vertrag begünstigt ist oder nicht (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Der Steuerpflichtige hat in seiner Steuererklärung die tatsächlichen Anschaffungskosten geltend zu machen und, soweit gegeben, die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung nachzuweisen.

Soweit eine Lebensversicherung im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG gegeben ist, findet § 20 Abs. 6 EStG – die Verlustabzugsbeschränkung – keine Anwendung.

6. Wahlveranlagung mit tatsächlichem Werbungskostenabzug

Eine weitere Antragsveranlagung wurde mit dem Jahressteuergesetz 2008 in § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG aufgenommen. Danach kann der Steuerpflichtige auf Antrag die Anwendbarkeit der Abgeltungssteuer für Beteiligungserträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG verhindern, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar entweder zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

Wird der nur einheitlich je Beteiligung mögliche Antrag gestellt, so gilt der Antrag für die jeweilige Beteiligung erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den er gestellt wurde. Er ist spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum zu stellen und gilt ohne erneuten Antrag, vorbehaltlich eines Widerrufs, auch für die folgenden vier Veranlagungszeiträume. Wird der Widerruf erklärt, hat dies zur Folge, daß für diese Beteiligung ein Antrag auf Veranlagung nicht mehr wirksam gestellt werden kann und somit nur noch die Abgeltungsbesteuerung mit allen Konsequenzen erfolgt. Ist der Zeitraum von fünf Jahren abgelaufen, kann, wenn die Voraussetzungen des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG weiterhin vorliegen, ein erneuter Antrag gestellt werden.

Durch den Antrag entfällt gemäß § 32 d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG das Werbungskostenabzugsverbot (§ 20 Abs. 9

EStG) als auch die Verlustabzugsbeschränkung (§ 20 Abs. 6 EStG). Die allgemeine Veranlagung ist anwendbar. Insbesondere Finanzierungskosten für den Erwerb einer Beteiligung finden somit im Umfang der §§ 3 Nr. 40, 3 c Abs. 2 EStG – dem zukünftig sogenannten Teileinkünfteverfahren – steuerliche Berücksichtigung.

7. Wahlveranlagung zum individuellen Steuersatz

§ 32 d Abs. 6 EStG eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine sogenannte Günstigerprüfung zu beantragen, die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für alle Kapitalerträge und bei Ehegatten nur für beide gestellt werden kann. Dem Antrag wird gefolgt, wenn die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte den Einkünften i. S. d. § 2 EStG hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen mit einer niedrigeren Einkommensteuer belastet sind, als wenn die abgeltende Wirkung bestehen bleibt. Der durchschnittliche Steuersatz des Steuerpflichtigen muß daher also unter Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte unterhalb des Steuersatzes von 25 % liegen.

Der Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten als auch die Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten findet für diese Veranlagungsoption keine Anwendung.

B. Gestaltungsmöglichkeiten

I. Fonds

Erträge aus Fondsvermögen in Form von Kapitalerträgen (Zinsen oder Dividenden) sind und bleiben nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtig. Zukünftig werden zusätzlich gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG die Veräußerungsgewinne unabhängig von der einjährigen Spekulationsfrist stets steuerpflichtig sein, denn das sogenannte Fondsprivileg gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvStG entfällt, das bisher die steuerfreie Vereinnahmung von Wertpapieren, Termin- und Stillhalterprämien bei Verkäufen auf der Ebene des Fonds gewährte. Mit Ausschüttung aus dem Fonds unterliegen diese Erträge daher zukünftig ebenfalls der Besteuerung.

Eine hervorzuhebende Besonderheit besteht jedoch für die Kosten auf Ebene eines Investmentfonds. Sie sind ohne die Einschränkung des § 20 Abs. 9 EStG auf der Fondsebene ertragsmindernd in Abzug zu bringen (siehe § 3 Abs. 1 und 3 InvStG).

1. Fondsprivileg

Das Fondsprivileg wird durch § 18 Abs. 1 Satz 2 InvStG insoweit geschützt, als ausgeschüttete Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, Termingeschäften und Bezugsrechten, bei denen der Investmentfonds die Wertpapiere oder Bezugsrechte vor dem 1. Januar 2009 anschafft oder der Investmentfonds das Termingeschäft vor dem

1. Januar 2009 abgeschlossen hat, herrühren. Das heißt, daß diese Erträge weiterhin von § 2 Abs. 3 Nr. 1 InvStG erfaßt werden und durch jeden Fonds steuerfrei ausgeschüttet werden können.

2. Thesaurierende Fonds

Interessant für Steuerpflichtige – und zwar nicht nur, wenn die Investitionen vor dem Stichtag 31. Dezember 2008 getätigt werden bzw. getätigt worden sind – sind thesaurierenden Fonds. Veräußerungsgewinne auf Ebene des Fonds bleiben bei thesaurierenden Fonds auch zukünftig steuerfrei.¹⁴ Dadurch besteht die Möglichkeit, daß die Besteuerung der in dem Fonds thesaurierten Veräußerungsgewinne erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Fonds der Besteuerung unterliegen und damit die Erträge ohne steuerliche Belastung der Wiederanlage zur Verfügung stehen.

Wird ein thesaurierender Fonds bereits vor dem 1. Januar 2009 erworben, unterliegen die Veräußerungsgewinne innerhalb der Fonds beim Anleger keiner Besteuerung. Gleichzeitig können diese Fondsanteile nach einem Jahr Haltedauer steuerfrei zurückgegeben oder veräußert werden. § 8 Abs. 5 InvStG in der heutigen Fassung und damit die Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt für die vor dem 1. Januar 2009 erworbene Fonds ohne zeitliche Beschränkung fort. Damit kann die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dauerhaft umgangen werden, da selbst im Falle einer Erbschaft in Folge der Gesamtrechtsnachfolge das Privileg erhalten bleibt.

3. Offene Immobilien-Fonds

Die Attraktivität von offenen Immobilien-Fonds, die als Aktiengesellschaft gemäß § 1 Abs. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 InvStG Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, steigt durch die Einführung der Abgeltungssteuer. Im Gegensatz zu Wertpapier- oder Zinsinvestments bleibt zukünftig die Spekulationsfrist von zehn Jahren auf Immobilien gemäß § 2 Abs. 3 InvStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bestehen. Die Ausschüttungen von Erlösen nach Ablauf der Behaltefrist bleiben steuerfrei. Zusätzlich sind nach der bisher zum 31. Dezember 2008 gültigen Rechtslage Ausschüttungen von Erträgen der offenen Immobilien-Fonds nicht gemäß § 2 Abs. 2 InvStG vom Halbeinkünfteverfahren erfaßt, so daß durch die Abgeltungssteuer, wie bei Zinserträgen, die Steuerbelastung der laufenden Erträge zusätzlich erheblich reduziert wird.

4. Jahressteuergesetz 2008

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde der zeitliche Rahmen des Fondsprivileges weiter eingegrenzt. Der neu eingeführte § 18 Abs. 2 a InvStG sieht vor, daß auf die Veräußerung oder Rückgabe von Anteilen an inländischen Spezial-Sondervermögen, inländischen Spezial-Investment-Aktiengesellschaften oder ausländischen Spezial-Investmentvermögen¹⁵, die nach dem 9. November 2007 und vor

dem 1. Januar 2009 erworben werden, § 8 Abs. 5 InvStG in der in § 18 Abs. 2 Satz 2 InvStG genannten Fassung – Gültigkeit für Erwerbe ab dem 1. Januar 2009 – bereits ab dem 10. November 2007 anzuwenden ist. Damit gehören Gewinne aus der Rückgabe oder Veräußerung von in diesen Zeitraum erworbenen Anteilen unabhängig von Spekulationsfristen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Um eine Benachteiligung gegenüber der Direktanlage in Wertpapiere zu vermeiden, wird im Falle der Veräußerung die Besteuerung auf thesaurierte Veräußerungsgewinne und Gewinne aus Termingeschäften begrenzt, die wegen der Anschaffung oder dem Geschäftsabschluß seitens des Investmentvermögens nach dem 31. 12. 2008 bei Ausschüttung auch beim Privatanleger steuerpflichtig wären.¹⁶

Entsprechendes gilt außerdem für die Rückgabe oder Veräußerung von Anteilen an anderen Investmentvermögen, bei denen durch Gesetz, Satzung, Gesellschaftervertrag oder Vertragsbedingungen die Beteiligung natürlicher Personen von der Sachkunde des Anlegers abhängig ist. Ebenfalls erfaßt sind Anteile an Investmentvermögen, wenn eine Mindestanlage für die Beteiligung in Höhe vom mindestens € 100 000,00 vorgeschrieben ist. Wann von dieser Sachkunde auszugehen ist, richtet sich nach dem Gesetz, der Satzung, dem Gesellschaftsvertrag oder den Vertragsbedingungen; eine nähere Definition erfolgt nicht.¹⁷ Durch diese Regelung wird die bisherige Gestaltung über Luxemburger Spezialfonds ab dem 10. 11. 2007 aus steuerlicher Sicht begrenzt.

II. Fondsgebundene Versicherungsprodukte

Fondssparpläne, bei denen der Anleger meist monatlich für einen gewissen Betrag Fondsanteile erwirbt und so über Jahre durch Zinseszins-Effekte, steuerfreie Kurszuwächse sowie den Cost-average-Effekt Wertsteigerungen erzielt, sind durch die Abgeltungssteuer schlechter gestellt.

Verpackt man den Fondssparplan allerdings in eine fondsgebundene Rentenversicherung oder eine fondsgebundene Lebensversicherung, lassen sich steuerliche Vorteile erzielen. Erträge während der Ansparphase werden keiner Besteuerung unterworfen, so daß die Erträge ohne ertragsteuerliche Kürzung dem Versicherungsvermögen zufließen. Zusätzlich ist als Vorteil auf die vollständige Abzugsfähigkeit des Aufwandes innerhalb der Versicherung hinzuweisen. Nachteilig können sich höhere Versicherungskosten auf den Ertrag des Produktes auswirken, durch die ein Teil des Steuervorteils aufgezehrt wird.

¹⁴ Siehe Eber, *NWB* 2007, 2949, 2954.

¹⁵ Zur Definition siehe § 15 bzw. § 16 InvStG.

¹⁶ BR-Drs. 16/7036, S. 39.

¹⁷ Siehe BT-Drs. 16/7036, S. 39.

1. Fondsgebundene Rentenversicherungen

Der Abgeltungsbesteuerung unterliegen fondsgebundene private Rentenversicherungen nicht. In der Auszahlungsphase werden die Rentenzahlungen als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Buchst. a. Doppelbuchst. bb. EStG eingeordnet und unterliegen nur mit ihrem Ertragsanteil der Besteuerung. Dieser Ertragsanteil liegt, wenn der Rentenberechtigte im Zeitpunkt des Beginns der Rente das 65. Lebensjahr vollendet hat, bei 18%, womit die steuerliche Belastung der Rentenerträge bei einem Steuersatz von 42% nur bei 7,6% der Gesamtrentenzahlung liegt.

2. Fondsgebundene Versicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG n. F.

Fondsgebundene Lebensversicherungen sind unter § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu subsumieren. Erst im Erlebensfall oder bei Rückkauf einer Lebens- und Rentenversicherung ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und den gezahlten Prämien, also die tatsächlichen Erträge, der Besteuerung zu unterwerfen.

Steuerlich besonders interessant wird es, sobald die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG gegeben sind und das Halbeinkünfteverfahren greift.¹⁸

Die fondsgebundene Lebensversicherung unterliegt daher nur dann mit dem Überschuß der Abgeltungssteuer, wenn die Voraussetzungen einer begünstigten Lebensversicherung nicht gegeben sind. Aufgrund des oben ausgeführten Effektes, in Folge der steuerfreien laufenden Erträge, dürfte aber selbst dann regelmäßig ein über der direkten Fondsanlage liegender Ertrag nach Steuern erzielt werden.

Zu beachten ist, daß bisher mögliche Gestaltungen über Fremdfinanzierungen von Lebensversicherungen aufgrund des Werbungskostenabzugsverbotes des § 20 Abs. 9 EStG nicht sinnvoll sind, da eine Fremdfinanzierung steuerlich ohne Wirkung bleibt.

3. Liechtensteiner Versicherungspolice

Neben dem in Deutschland üblichen Versicherungen kann eine Liechtensteiner Versicherungspolice, die letztlich als Renten- oder Kapitalversicherung ausgestaltet sein kann, gewählt werden, in die bis auf Immobilien als deckungsstockfähige Einlage fast alle Vermögenspositionen wie z. B. Aktien, Derivate, Fonds, Real Estate Investment Trusts (REITs) oder andere Guthaben sowie beitragsfreie Versicherungen und selbst Forderungen eingebracht werden können. Durch

die Übertragung des Vermögens wird ebenfalls eine Abschirmung von der Abgeltungssteuer erreicht. In der Vertrags- bzw. Aufschubphase fallen in Lichtenstein grundsätzlich keine Steuern an. Die Auszahlung der Versicherung ist in Lichtenstein steuerbefreit und führt beim in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen je nach Versicherung zu Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 6 bzw. § 22 Nr. 1 Buchst. a. Doppelbuchst. bb. EStG.

Ein steuerlicher Vorteil läßt sich somit nicht erzielen. Der besondere Vorteil dieser Versicherungen besteht vielmehr darin, daß nach liechtensteinischem Recht ein Konkursprivileg nach Art. 78 VersVG besteht. Ist liechtensteinisches Recht auf die Versicherung anwendbar, ist im Falle der Insolvenz des Versicherungsnehmers der von ihm benannte Begünstigte vor dem Zugriff der Gläubiger auf das Versicherungsvermögen geschützt, soweit ggf. bestehende insolvenzrechtliche Anfechtungsfristen verstrichen sind. Voraussetzung ist allerdings, daß die Bestimmung des Begünstigten unwiderruflich ist. Des weiteren ist noch auf das Diskretionsprivileg aus Art. 44 VersVG hinzuweisen, der ein Versicherungsgeheimnis analog dem liechtensteinischen Bankgeheimnis begründet und in Steuerangelegenheiten im Ergebnis keinen Informationsaustausch mit dem Ausland zuläßt.

X. Schlußbemerkung

Mit Einführung der Abgeltungssteuer hat insbesondere in Folge des Wegfalls der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus Wertpapierverkäufen nach Ablauf der Behaltensfrist von einem Jahr für Unruhe in der Landschaft der Kapitalanlageprodukte gesorgt. Wie vorstehend dargelegt, eröffnet die Abgeltungssteuer auch zukünftig diverse Gestaltungsmöglichkeiten. Deren Zielsetzung hat dabei insbesondere folgende Aspekte zu beachten: Kurzfristig geht es darum, die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen zu konservieren; entscheidend wird auf längere Sicht sein, durch Gestaltungen den Erhaltung des Werbungskostenabzugs zu sichern und die Besteuerung der Erträge gezielt zu steuern. Letztlich ist festzuhalten, daß mit der Abgeltungssteuer bestimmt keine Vereinfachung des Steuerrechts eingetreten ist.

¹⁸ Siehe dazu A. III. 5.

Der Zweck heiligt nicht jedes Mittel – Überlegungen zum Verwertungsverbot geheimdienstlich erlangter Beweismittel im Steuerstrafverfahren

Rechtsanwalt Marc Flöthmann, Fachanwalt für Steuerrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Bielefeld

Einleitend eine kurze Sachverhaltsdarstellung: Am 14.2.2008 lief die wohl bisher größte steuerstrafrechtliche Durchsuchungswelle in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland an. Nach dem Stand der Medienberichterstattung von Mitte Februar 2008 (Zeitpunkt der Niederschrift dieses Artikels) soll der Bundesnachrichtendienst (BND) für etwas mehr als 4 Millionen Euro vom ehemaligen Mitarbeiter einer liechtensteinischen Bank einen elektronischen Datenträger gekauft haben, auf dem sich zahlreiche Informationen über Hinterziehungshandlungen deutscher Steuerpflichtiger befinden sollen. Der ehemalige Bankangestellte hatte die Daten während seiner beruflichen Tätigkeit bei seinem Arbeitgeber im Fürstentum beiseite geschafft. Diesen Datenträger hat der BND dann an das Bundesfinanzministerium bzw. an die Steuerfahndung weitergegeben. Unklar ist nach jetzigem Kenntnisstand allerdings noch, wie das Geschäft zwischen dem BND und dem Informanten angebahnt wurde. Das Finanzministerium vertritt im Februar 2008 noch vehement die Position, der Informant habe sich von sich aus mit den durch ihn bereits gespeicherten Daten an den BND gewandt. Der BND sei dann lediglich „vermittelnd“ tätig geworden und habe die Daten im Wege der Amtshilfe an die Finanzverwaltung weitergegeben. Demgegenüber berichten jedoch einige Medien, daß der BND schon seit Jahren gezielt diverse Banken in Liechtenstein ausgespäht habe. Dabei habe der BND mit großen Geldsummen mehrfach versucht, auch leitende Bankmitarbeiter in Liechtenstein „anzuzapfen“.

In Anbetracht dieser beiden Sachverhaltsvarianten stellt sich die Frage, ob die streitgegenständlichen Beweismittel – nach deutschem Recht – überhaupt rechtmäßig erlangt wurden und ob sie im Steuerstrafverfahren ggf. einem Beweisverwertungsverbot unterliegen.

Zunächst bedarf das behördliche Handeln bekanntlich einer Ermächtigungsgrundlage. Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Beweiserlangung ergeben sich hier schon deshalb, weil der Bundesnachrichtendienst nicht primär für die Verfolgung von Steuerstraftaten bzw. -tättern zuständig ist. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über den Bundesnachrichtendienst (BNDG) sammelt der Bundesnachrichtendienst zur Gewinnung von Erkenntnissen über das Ausland,

die von außen- und sicherheitspolitischer Bedeutung für die Bundesrepublik Deutschland sind, die erforderlichen Informationen und wertet sie aus. Im einzelnen sind die Befugnisse in § 2 BNDG näher geregelt. Soweit nicht die anzuwendenden Bestimmungen des Bundesdatenschutzgesetzes oder besondere Regelungen im BNDG entgegenstehen, darf der BND die erforderlichen Informationen einschließlich personenbezogener Daten erheben, verarbeiten und nutzen für die Überprüfung der für die Aufgabenerfüllung notwendigen Nachrichtenzugänge¹ und über Vorgänge im Ausland, die von außen- und sicherheitspolitischer Bedeutung für die Bundesrepublik Deutschland sind, wenn sie nur auf diese Weise zu erlangen sind und für ihre Erhebung keine andere Behörde zuständig ist.² Erkenntnisse über etwaige Steuerhinterziehungen mittels liechtensteinischer Stiftungen dürften im Sinne dieses Gesetzes kaum von außen- und sicherheitspolitischer Bedeutung für die Bundesrepublik Deutschland sein. Dies gilt um so mehr, da der Gesetzeswortlaut des BNDG eher eng auszulegen ist wegen der Sonderstellung der Nachrichtendienste in der deutschen Rechtsordnung. Der BND ist demnach bereits mangels Zuständigkeit nicht befugt, auf der Suche nach deutschen Steuersündern liechtensteinische Banken oder deren Mitarbeiter aktiv auszuspähen.

Für die Ermittlungsbehörden mag die Versuchung groß sein, die dargestellten gesetzlichen Vorgaben zu umgehen: Die eigentlich zuständigen Finanz- und Ermittlungsbehörden, die selbst keine geheimdienstlichen Ermittlungsmethoden einsetzen dürfen, könnten versuchen, sich der Techniken und Quellen des BND zu bedienen, indem sie diesen um Amtshilfe bitten. Nach dem Gedanken der Einheitlichkeit der Staatsgewalt³ ist zwar grundsätzlich die Möglichkeit zur Einschaltung anderer Behörden gegeben, jedoch kann dieser Grundsatz nur insoweit gelten, als es zu keiner die nachrichtendienstlichen Kompetenzen mißbrauchenden Amtshilfe zwischen Geheimdiensten und sonstigen Behörden kommt.

1 § 2 Abs. 1 Ziffer 3 BNDG.

2 § 2 Abs. 1 Ziffer 4 BNDG.

3 Art. 35 GG.

Wegen des aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Trennungsgebots sind nämlich die Befugnisse der Nachrichtendienste und der übrigen Ermittlungsbehörden streng voneinander zu trennen. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der deutschen Geschichte soll die Errichtung einer „geheimen Staatspolizei“ verhindert werden.

Weil aber die Nachrichtendienste – um ihre eigentlichen, primären Aufgaben überhaupt erfüllen zu können – in aller Regel im Geheimen tätig werden müssen, unterliegen sie naturgemäß einer weitaus geringeren öffentlichen Kontrolle als alle sonstigen Behörden. Eine regelmäßige Kontrolle der Geheimdienste findet nur in sehr begrenztem Maße durch das Parlamentarische Kontrollgremium statt. Die Nachrichtendienste haben somit eine Sonderstellung innerhalb der Rechtsordnung inne. Vor dem Hintergrund dieser eingeschränkten Kontrollmöglichkeit muß sich die Arbeit der Geheimdienste auf die zwingend notwendigen Mindestbereiche beschränken. Der BND darf von anderen Behörden also nicht im sonst üblichen Maße um Amtshilfe ersucht werden. Somit war der BND in der hier vorliegenden Steueraffäre also auch nicht befugt, Amtshilfe zu leisten.

Im Ergebnis muß das gleiche auch für die Weitergabe etwaiger „Zufallsfunde“ des BND an die Finanzverwaltung gelten. Selbst wenn der BND im Rahmen seiner originären, gesetzlich zugelassenen Tätigkeiten (z. B. Terrorismusbekämpfung) zufällig auf die hier streitgegenständlichen Daten gestoßen wäre, so hätte er sie auch dann nicht an die Finanzverwaltung weitergeben dürfen. Andernfalls wäre – wegen der soeben dargestellten Einschränkung der Kontrollmöglichkeiten – dem Versuch Tür und Tor geöffnet, immer vortragen zu lassen, daß es sich nur um bloße Zufallsfunde handle. Im Gegensatz zu den klassischen Zufallsfunden i. e. S. – also den Zufallsfunden sonstiger Ermittlungsbehörden – läßt sich bei den angeblichen Zufallsfunden der Nachrichtendienste nie (oder nur mit größter Mühe) ermitteln, unter welchen Umständen diese tatsächlich zustande gekommen sind. Damit steht fest, daß die Finanzverwaltung die streitgegenständlichen Daten keinesfalls vom BND hätte erhalten dürfen – völlig gleichgültig, wie sich der BND seinerseits die Daten beschafft hat.

Beachtlich ist auch, daß die Datenbeschaffung im konkreten Fall wohl sogar auf strafbare Art und Weise erfolgt sein könnte. Dies gilt insbesondere dann, wenn der BND aktiv auf einen oder gar mehrere liechtensteinische Bankmitarbeiter zugegangen sein sollte, um diese zur Sammlung und zur Weitergabe von vertraulichen Kundendaten zu bewegen. Hierin dürfte die Anstiftung zu einer Tat gesehen werden, die sicherlich nach liechtensteinischem Recht und wohl auch nach deutschem Recht strafbar wäre. Selbst wenn sich der Sachverhalt anders darstellen würde und der Bankmitarbeiter die von ihm bereits zuvor „eigenmächtig“

entwendeten Geschäftsgeheimnisse an die Behörde verkauft hätte (also ohne eigene Initiative des BND), dann wäre auch ein solches Verhalten der Behörde strafrechtlich nicht unproblematisch. Diskutiert wird hier insbesondere, ob der Straftatbestand der Hehlerei verwirklicht sein könnte. Hinzu kommt noch die völkerrechtlich relevante Verletzung der Souveränität des Fürstentums Liechtenstein. Man stelle sich nur einmal den umgekehrten Fall vor, daß ein ausländischer Nachrichtendienst die Mitarbeiter von deutschen Unternehmen dafür bezahlen würde, daß diese Mitarbeiter gestohlene Geschäftsgeheimnisse an den ausländischen Geheimdienst verrieten. In solcher Konstellation bestünde wohl kein ernstlicher Zweifel an der Illegalität der Aktion.

Es bleibt aber noch zu klären, ob die somit auf illegale Art und Weise erlangten Beweismittel dennoch vor deutschen Strafgerichten verwertet werden dürfen. Nicht jedes unzulässigerweise erlangte Beweismittel unterliegt zwangsläufig einem Beweisverwertungsverbot.⁴ Aus der gegenüber einem anderen Staat verübten Völkerrechtswidrigkeit kann ein Beschuldigter nach derzeitiger BGH-Rechtsprechung grundsätzlich keine strafprozessualen Vorteile für sich herleiten.⁵ Alle Beweismittel sind gem. § 261 StPO frei zu würdigen. Nur wenige Verwertungsverbote sind ausdrücklich gesetzlich geregelt. Ansonsten bedarf es jeweils einer Einzelprüfung, wobei sich trotz zahlreicher Systematisierungsversuche bisher noch keine allgemeinverbindlichen Regeln herausgearbeitet haben.⁶

Nach der von der Rechtsprechung insbesondere zu den Belehrungsregeln entwickelten Rechtskreistheorie ist etwa darauf abzustellen, ob die Verletzung einer Norm den Rechtskreis des Betroffenen wesentlich berührt oder ob sie für ihn nur von untergeordneter oder von keiner Bedeutung ist.⁷ Würde man die Grundsätze dieser Theorie hier anwenden, so käme man bereits zu dem Ergebnis, daß das verletzte Trennungsgebot (auch) dem Schutz all derer dienen soll, die von strafrechtlichen Ermittlungen betroffen sind. Demnach wären die mit Hilfe des BND beschafften Beweismittel im Strafverfahren nicht verwertbar.

Ansonsten ist stets das Interesse des Staates an der Aufklärung gegen das Individualinteresse des Bürgers an der Bewahrung seiner Rechtsgüter abzuwägen.⁸ Zwar ist der Staat aus vielerlei Gründen an der Aufdeckung von Steuerhinterziehungen interessiert (allein schon aus unmittel-

4 Vgl. *Krekeler/Löffelmann*, StPO, Einl. Rn. 140 ff. m. w. N.

5 BGHSt 37, 30; zitiert bei *Meyer-Goßner*, StPO, Einl. Rn. 56 d; a. A. *Wabnitz/Janovsky*, Hb. des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, Kap. 25 Rn. 23 m. w. N.

6 Vgl. *Meyer-Goßner*, a. a. O., Rn. 55 ff.

7 BGHSt 11, 213 (215).

8 *Meyer-Goßner*, a. a. O., m. w. N.

baren fiskalischen Gründen, aber auch vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes und zur Vermeidung von vorwerfbaren Vollzugsdefiziten), jedoch wird demgegenüber das Interesse des betroffenen Bürgers an einem rechtsstaatlichen, offenen Verfahren dennoch überwiegen. Welchen Zweck sollten die grundgesetzlich verankerten rechtsstaatlichen Verfahrensrechte haben, wenn es selbst bei Verstößen gegen diese Rechte dennoch zur Verurteilung des Betroffenen kommen würde? Es verstößt auch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn selbst solche Delikte, die nicht zwingend einer Bekämpfung mit geheimdienstlichen Mitteln bedürfen, durch die Nachrichtendienste verfolgt werden.

Teilweise wird noch danach differenziert, ob der Vollzug der illegalen Ermittlungsmaßnahme wegen deren Eigenart (z. B. sofortiger Vollzug oder Heimlichkeit) nicht mit formellen Rechtsbehelfen verhindert werden kann.⁹ Vorliegend hatten die betroffenen Steuerpflichtigen keine Möglichkeit, die Maßnahmen des BND zu verhindern. Zum einen sind sowohl der Ankauf als auch die Weitergabe der Daten bereits vollzogen, zum anderen fanden die Maßnahmen heimlich (also mit geheimdienstlichen Mitteln) statt. Auch nach diesem Ansatz sind die hier streitgegenständlichen Beweismittel somit nicht verwertbar. Soweit Teile von Literatur und Rechtsprechung danach unterscheiden, ob das konkrete Beweismittel auch auf rechtmäßigem Wege hätte erlangt werden können¹⁰, so führt auch diese Differenzierung hier zu einer Unverwertbarkeit der Beweismittel. Die konkret vorliegenden Bankdaten hätten auf rechtmäßigem Wege nicht erlangt werden können.

Des weiteren ist von den Ermittlungsbehörden auch der in Art. 6 Abs. 1 Satz 1 der Menschenrechtskonvention (MRK) verankerte Grundsatz des fairen Verfahren bereits im Vorverfahren zu beachten. Verstöße können ein Beweiserhebungs- und Verwertungsverbot zur Folge haben. Nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) vom 9. 6. 1998 nimmt in einer demokratischen Gesellschaft das Recht auf eine ordnungsgemäße Rechtspflege einen so herausragenden Platz ein, daß dieses Recht den bloßen Zweckmäßigkeitserwägungen nicht geopfert werden darf. Allein das öffentliche Interesse an einer Strafverfolgung kann also nicht den Gebrauch aller Beweismittel rechtfertigen. Der EGMR begründete seine Entscheidung übrigens unter anderem auch damit, daß das dort streitgegenständliche Handeln der Behörden weder richterlich angeordnet noch in irgendeiner Form überwacht wurde. Gleiches trifft auch zu auf die hier vorliegende Beweismittelbeschaffung durch den BND.

Inzwischen hat sich auch der BGH der beschriebenen Position des EGMR angenähert. Nach dem Urteil des BGH vom 25. 10. 2000 kann eine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 Satz 1 MRK in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip als Verfahrenshindernis zu behandeln sein. Nach früherer BGH-Rechtsprechung war in solchen Fällen zumindest ein Abschlag bei der Bemessung der Strafe vorzunehmen. Nach der vom BGH entwickelten Widerspruchslösung¹¹ unterliegen die durch Verstoß gegen ein verzichtbares subjektives Recht erlangten Beweismittel nur dann einem Verwertungsverbot, wenn der Verwertung widersprochen wird. Vorsorglich sollte gegen eine etwaige Verwertung der so erlangten Beweismittel also frühzeitig Widerspruch erhoben werden.¹² Notfalls sollte als letztes Mittel auch die Möglichkeit einer Menschenrechtsbeschwerde zum EGMR erwogen werden.

Wenn der Staat von seinen Bürgern erwarten will, daß sie sich an die Spielregeln (hier an die Steuergesetze) halten, dann sollte er selbst auch die gesetzten Regeln beachten – und diese nicht nach eigenem Gutdünken außer acht lassen. Dies gilt im übrigen auch für die verfassungsrechtlich sowie in Art. 6 Abs. 2 MRK verankerte Unschuldsvermutung und für die Einhaltung des in § 30 AO, § 355 StGB besonders geschützten Steuergeheimnisses. Es ist in diesem Zusammenhang zumindest etwas verwunderlich, daß in den frühen Morgenstunden des 14. 2. 2008 ein Fernsehteam bereits vor den Ermittlungsbeamten am Ort des Geschehens im Kölner Stadtteil Marienburg war, um so die gegen 7 Uhr am Eingangstor des prominenten Beschuldigten klingelnden Staatsanwälte und Steuerfahnder medienwirksam für eine Nachrichtensendung zu filmen. Dem Zuschauer drängte sich der Eindruck auf, daß dort ein Beschuldigter öffentlich vorgeführt und gedemütigt werden sollte – möglicherweise im Interesse einer falsch verstandenen Generalprävention.

Hinweis der Redaktion: Der Verfasser ist, was den Sachverhalt angeht, auf dem Stand bei Redaktionsschluß, der sich wenige Tage nach dem zitierten Ereignis befand. Die Frage des Beweisverwertungsverbotes wird nach wie vor kontrovers diskutiert, siehe etwa NJW 2008, 881 ff. und 887 ff.

9 Bottke, Jura 1987, 366; zitiert bei Meyer-Goßner, a. a. O.

10 Meyer-Goßner, a. a. O., Rn. 57 a m. w. N.

11 BGHSt 38, 214.

12 Vgl. Beck'sches Formularbuch für den Strafverteidiger, VII. A. 15.

5. Deutscher Finanzgerichtstag am 21. 1. 2008 in Köln: Bericht

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt am Main

Der vom Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter und dem BFH-Richterverein gegründete Deutsche Finanzgerichtstag e.V. feierte am 21. 1. 2008 mit der Veranstaltung des 5. Deutschen Finanzgerichtstags in Köln sein fünfjähriges Jubiläum. Thema war das „*Steuerrecht im Wandel – Stand und Perspektiven der Reformdiskussion*“.

Anlässlich des 5-jährigen Bestehens des Deutschen Finanzgerichtstags zog *Jürgen Brandt*, Richter am Bundesfinanzhof und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags, eine Zwischenbilanz, in der er an die ersten vier deutschen Finanzgerichtstage und die dort präsentierten Themen erinnerte. Auch der 5. Deutsche Finanzgerichtstag fand wieder in Köln statt. Tagungsort dort war das Maternushaus.

Grußworte richteten *Dr. Helmut Linssen*, Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen, und *Dr. h.c. Wolfgang Spindler*, Präsident des Bundesfinanzhofs, an die teilnehmenden Finanzrichter, Richter des Bundesfinanzhofs, Vertreter der Finanzverwaltung, Vertreter der Wissenschaft und Angehörigen der steuer- und rechtsberatenden Berufe. Mit etwa 360 Teilnehmern war auch diese Veranstaltung so gut besucht wie in den vergangenen vier Jahren.

Über die „*Gestaltung des Steuerrechts als permanente Herausforderung für den Gesetzgeber*“ referierte ein Staatssekretär in Vertretung der Bundesministerin der Justiz *Brigitte Zypries*, weil diese wegen anderer terminlicher Verpflichtungen nicht erscheinen konnte. Mit seinem Thema „*Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen?*“ gab *Prof. Dr. Wolfgang Schön*, Leiter des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht in München, zu erkennen, daß hinsichtlich einer grundlegenden Vereinfachung des Steuerrechts wohl keine Illusionen mehr bestehen, doch die Hoffnung für eine maßvolle Steuergesetzgebung zur Vereinfachung der Normen noch nicht aufgegeben sei. Nach der Darstellung der steuerpolitischen Ideale und ihrem Wandel benannte er die Diskrepanz zwischen Ideal und Wirklichkeit als Grund des Scheiterns der jüngeren Reformkonzepte.

An Politik und Interessenverbänden übte er Kritik, zeigte jedoch im folgenden auch die Grenzen der steuerlichen

Politik in Form des höherrangigen Rechts, geprägt durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs, auf.

Anschließend ging er auf die Trennung zwischen Rechtsreform und Aufkommenssteuerung ein und stellte dann acht praktische Regeln für den steuerpolitischen Fortschritt auf. Diese sind der richtige Umgang mit Idealen, eine Technik der Second-best-Lösungen, der Zwang zur Folgerichtigkeit, die Konturierung von Lenkungsnormen, die maßvolle Mißbrauchsbekämpfung, der Respekt vor der Rechtsprechung, verwaltungstechnische Vollziehbarkeit und schließlich die Regel, daß im Zweifel für den Status quo zu votieren sei.

In seiner Schlußbetrachtung mahnte er, die sich in den letzten Jahren beschleunigende Gesetzgebung im Steuerrecht und die in immer kürzeren Zeitabständen aufeinanderfolgenden Gesetzesänderungen, die allen Betroffenen keine Zeit mehr ließen, sich die neue Rechtslage anzueignen und diese vernünftig umzusetzen, wieder zu längeren Geltungsphasen des jeweils neuen Rechts zurückzukehren und die Wirkungen der jeweils neuen Bestimmungen abzuwarten, um dann erst in Kenntnis der Wirkung weitere Gesetzesänderungen im Steuerrecht durchzuführen.

In seinem anschließenden Referat über den „Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seiner Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren“ stellte *Prof. Dr. Hans Georg Ruppe*, Richter am Verfassungsgerichtshof in Wien, Universität Graz, fest, daß das Prinzip der Normenklarheit als solches im Verfassungsrecht nicht normiert ist. Der Begriff „Normenklarheit“ umfasse drei Voraussetzungen, die erfüllt sein müßten, wenn eine Norm als klar bezeichnet werden solle. Eine Norm müsse dem Grundsatz der Bestimmtheit, der Verständlichkeit und der Übersichtlichkeit genügen. Anhand von Beispielen aus der Rechtsprechung des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs gab er Kriterien für die Erfüllung dieser Anforderungen an.

Hinsichtlich der *Bestimmtheit* einzelner Begriffe oder Normen gab er zu bedenken, daß bei der Beurteilung z. T. entgegengesetzte Auffassungen vertreten werden, und kon-

kretisierte dies an Beispielen aus Entscheidungen des deutschen Bundesverfassungsgerichts und des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs.

Hinsichtlich der *Normverständlichkeit* differenzierte er die Verständlichkeit einzelner Begriffe und die Verständlichkeit einer Norm im ganzen und führte aus, daß trotz einzelner bestimmter Begriffe in einer Norm diese als solche insgesamt unverständlich sein könne. Hierzu zitierte er die Ausführungen des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs wie folgt: „Eine Vorschrift, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung und geradezu archivarisches Fleiß vonnöten sind, ist keine verbindliche Norm.“¹ Ferner stellte der Verfassungsgerichtshof in Wien fest: „Nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben kann überhaupt verstanden werden, welche Anordnungen hier getroffen werden sollen.“² So gelangte er zu der Erkenntnis, daß Unklarheit und Widersprüchlichkeit einer Norm zu Verständnisproblemen und damit z. T. zu einer Unzumutbarkeit der Auslegung und Anwendung einer Norm führen. Derartige Normen seien nicht verständlich.

Der Aspekt der *Übersichtlichkeit* sei ebenfalls bei der Formulierung einer Norm zu berücksichtigen. Hierzu zitierte er einen Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 9. 4. 2003 zum Kindergeld, in dem das Gericht dem Gesetzgeber mangelnde Klarheit der Norm bescheinigte. Der Verfassungsgerichtshof in Wien stellte fest, daß das Budget-Begleitgesetz 2001 dem Grundsatz der Normenklarheit widersprach, weil es unübersichtlich war. Es war in der Form eines Sammelgesetzes gestaltet, das hunderte von Normen zusammenfasste und in dem einzelne geänderte Normen nur sehr schwer, mit erheblichem Zeitaufwand und nur bei einem archivarischem Studium des Gesetzestextes zu finden waren.

Prof. Dr. Ruppe räumte ein, daß die rechtliche Beurteilung dieser drei Anforderungen nur sehr schwer möglich sei, wenngleich auch diese grundsätzlich aus der Verfassung hergeleitet werden könnten. Wesentliche Grundlage sei der Grundsatz der Rechtssicherheit. Die Beantwortung der Frage, ob diese Anforderungen erfüllt würden, hänge vom Rechtsgebiet, dem Inhalt der Norm, der Art der Anwendungen, beispielsweise durch Laien oder Fachleute, und der Frage, inwieweit Leistungsverwaltung betroffen sei, ab. So kam der Verfassungsgerichtshof in Wien zu dem Schluß, daß die höchstrichterliche Auslegung einer Norm möglich und das Finden übereinstimmender Auslegungen durch die höchsten Richter möglich sein müsse. Seien die vierzehn höchsten Richter des Landes in der Lage, innerhalb von etwa einer Stunde zu einer übereinstimmenden Auslegung einer Norm zu gelangen, sei das Prinzip der Normenklar-

heit erfüllt. Gelänge die übereinstimmende Auslegung in dieser Zeit nicht, so handele es sich um eine „Denksport-Aufgabe“, die diesem Erfordernis nicht entspreche, weil auch bei Anwendung der Auslegungsgrundsätze und Denkgesetze keine einheitliche Lösung gefunden werden könne.

Mit den „*Problemen der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger im Inland*“ befaßte sich *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*, Rechtsanwalt und Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Universität Hamburg, International Tax Institute. Ausgehend von der Annahme, daß die beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich inländischer Einkünfte für Steuerausländer grundsätzlich gerechtfertigt ist, stellte er die inländischen Anknüpfungsmerkmale und den zeitlichen Bezug der Besteuerung dar. Die Besteuerung von Steuerausländern ohne jegliche Anknüpfung an deutsche inländische Sachverhalte stellte er jedoch in Frage. Als Anknüpfungspunkte müßten zumindest eine Betriebsstätte, eine Arbeitsstelle oder beispielsweise ein Wettbewerbsverhältnis mit einem deutschen Unternehmen bestehen. Die Rechtsgrundlage für die beschränkte Steuerpflicht sei nicht in den Doppelbesteuerungsabkommen enthalten und könne auch nicht in der Feststellung erblickt werden, daß Einkünfte in dem jeweils anderen Staat unbesteuert bleiben könnten. Hinsichtlich des zeitlichen Bezuges der Besteuerung der inländischen Einkünfte von Ausländern sei § 11 EStG anwendbar. Die Bestimmungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht sind seiner Ansicht nach in sich nicht stimmig und schlüssig und führen zu unterschiedlichen steuerrechtlichen Regelungen für die verschiedenen Steuerpflichtigen und folglich zu diskriminierenden Ergebnissen. Stets sei wegen § 50a EStG damit zu rechnen, daß die Bestimmungen der beschränkten Steuerpflicht als EU-rechtswidrig angesehen werden.

Derzeit bestünde auch das Problem, daß für Steuerausländer in Deutschland nur ein unzulängliches Verfahrensrecht für die Durchsetzung des materiellen Rechts besteht. Dies deutete er anhand der EuGH-Entscheidungen in den Fällen *Gerritse* und *Scorpio* an. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben seien bei der Besteuerung von Steuerausländern in Deutschland zu berücksichtigen. Diese sind persönliche Lebensumstände, persönliche und sachliche Steuerbefreiung, objektives Nettoprinzip und Steuersatz, besonderes Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG und Beitreibungsrichtlinie sowie die effektive Geltendmachung von Gemeinschaftsrechtsverstößen. Im Ergebnis stellte *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke* fest, daß das Steuerrecht der beschränkten Steuerpflicht erhebliche systematische und praktische Mängel aufweist und diese Rechtsnormen dringend reformbedürftig sind.

1 VfSlg 3130/1956.

2 VfSlg 12.420/1990.

Zu dem Thema „Stand und Perspektiven der Erbschaftsteuerreform“ überlegte Dr. Horst-Dieter Fumi, Vorsitzender Richter am Finanzgericht in Köln, zunächst in humorvollen Ausführungen, ob er die Erbschaftsteuerreform in der literarischen Form des Dramas präsentieren solle und wie diese Präsentation aussehen könne. Er kam zu dem Ergebnis, daß die Erbschaftsteuerreform im Gegensatz zum Drama kein Ende aufweise und die Darstellung in der Form des Dramas damit nicht in Betracht komme. Außerdem freute er sich in einer launigen Bemerkung, er sei der erste Richter eines Finanzgerichts, der am Finanzgerichtstag sprechen dürfe.

Ausgehend vom Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 11. 12. 2007, der für das Bewertungsrecht Änderungen der Bewertung von Grundstücken und Betriebsvermögen und im Erbschaftsteuerrecht höhere Freibeträge, Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke und höhere Befreiungsbeträge für das Betriebsvermögen mit gleichzeitig längeren Zeiten der Fortführung des Unternehmens verbindet, gab er einen historischen Überblick über die Entwicklung des Bewertungs- und Erbschaftsteuerrechts hinsichtlich der Bewertungsungleichheit von Grundstücken und Betriebsvermögen einerseits und anderen Vermögenswerten andererseits.

Zunächst erinnerte er daran, daß Grundstücke und Betriebsvermögen schon zu Zeiten der Einheitsbewertung hinsichtlich der Ermittlung des steuerlichen Wertes privilegiert waren. Die Begünstigung dieser Vermögenswerte war aus sozialen Gründen gewollt. Diese unterschiedliche Behandlung führte zu der Gestaltungsform der gemischten Schenkung und der mittelbaren Grundstücksschenkung.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht im Jahre 1995 feststellte, daß diese ungleiche Behandlung bei der Bewertung der Vermögensgegenstände gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstößt, erteilte es dem Gesetzgeber den Auftrag, eine „realitätsgerechte Bewertung der Vermögensarten zueinander“ zu schaffen und dabei das „persönliche Gebrauchsvermögen“ von Familien zu schützen und eine „Existenzgefährdung für mittelständische Unternehmen“ zu vermeiden“.

Durch das Jahressteuergesetz 1997 wurden daraufhin im Bewertungsgesetz die „Bedarfsbewertung“ eingeführt und im Erbschaftsteuergesetz die persönlichen Freibeträge erhöht sowie das Betriebsvermögen durch § 13 a Erbschaftsteuergesetz erneut privilegiert.

Im nächsten Schritt wurde gemeinsam mit den Steuerberatern das sogenannte „Einlagemodell“ entwickelt, nach dem der „ertragsteuerliche Betriebsvermögensbegriff zur Begünstigung von Vermögen ohne gewerbliche Tätigkeit“ führt. Der Gesetzentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung

der Unternehmensnachfolge vom 25. 10. 2006 sah die Entlastung des Produktivvermögens und ein sogenanntes Abschmelzmodell beim Erwerb des begünstigten Betriebsvermögens vor. Das „Einlagemodell“ war jedoch im Ergebnis unerwünscht und sollte abgeschafft werden. Der Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge wurde nicht realisiert.

Stattdessen wurde auf Grund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006 der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 11. 12. 2007 erarbeitet. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seiner Entscheidung vom 7. 11. 2006 im Vorlageverfahren des BFH die §§ 19, 10, 12 und 13 a Erbschaftsteuergesetz wegen Verstoßes gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 I GG für verfassungswidrig erklärt. Es forderte, daß „sich das Gesetz auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert orientiert“.

Den neuen Gesetzentwurf vom 11. 12. 2007 erläuterte Dr. Fumi anschließend im Überblick. Die Bewertung des unbebauten Grundvermögens soll im Wege des Sachwertverfahrens und die Bewertung von bebauten Grundstücken im Wege des Ertragswert- oder Sachwert- oder Vergleichswertverfahrens erfolgen. Ergänzt wird das neue Gesetz durch eine Rechtsverordnung für die Regelung der „Typisierung der Wertermittlung“. Das Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften soll künftig nicht mehr mittels des Stuttgarter Verfahrens, sondern mittels eines Ertragswertverfahrens bewertet werden. Auch hier werden Einzelheiten durch eine Rechtsverordnung geregelt. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften soll das Betriebsvermögen ebenfalls durch das Ertragswertverfahren bewertet werden anstelle mittels der Steuerbilanz wie bisher. Durch diese Änderungen sollen betriebswirtschaftliche Aspekte stärker als bisher berücksichtigt und die problematische Substanzwertermittlung aufgegeben werden.

Für das Erbschaftsteuerrecht sollen die Erhöhung von Freibeträgen für nahe Angehörige eingeführt und die Steuersätze geändert werden. Für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke wird eine Steuerbefreiung eingeführt und ein Bewertungsabschlag in § 13 c Erbschaftsteuergesetzentwurf führt zu einem Ansatz mit nur 90%. Steuerbefreiungen für das Betriebsvermögen sind in §§ 13 a und 13 b I des Erbschaftsteuergesetzentwurfs vorgesehen. Durch einen Verschonungsabschlag, zu dem ein Abzugsbetrag hinzuaddiert wird, wird Betriebsvermögen besonders begünstigt, vorausgesetzt, das Betriebsvermögen besteht nicht zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen. Für das Verwaltungsvermögen gelten die Vergünstigungen nicht. Eingeführt werden sollen „Fortführungsgebote“, nach denen für die Dauer von 10 Jahren die durchschnittliche Lohnsumme von 70 v.H. nicht unterschritten werden darf (Lohnsummenregelung) und der Betrieb 15 Jahre lang fortgeführt werden muß

(Behaltensfrist). Abzüge für Ertragsteuerbelastungen sind nicht vorgesehen. Für Nutzungsentgelte besteht ein Abzugsverbot (§ 25 Erbschaftsteuergesetzentwurf, z. B. Nießbrauch). Der genaue Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes ist noch unklar. Für die Fälle des Erwerbs von Todes wegen ab dem 1. 1. 2007 soll ein Wahlrecht bestehen.

Der Gesetzentwurf wird hinsichtlich des Verfassungsrechts insofern für problematisch gehalten, als gegen den Parlamentsvorbehalt des Art. 80 I 2 GG verstoßen wird, wenn Erbschaftsteuerbestimmungen in Rechtsverordnungen geregelt werden und die Einhaltung des Bestimmtheitsgebots der Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen fraglich ist. Bereits aus der Ermächtigung soll erkennbar und vorhersehbar sein, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll. Auch das Gleichheitsgebot könnte verletzt sein, weil das Betriebsvermögen von Freiberuflern nicht in die Begünstigungen einbezogen wurde und zusätzlich bei der Veräußerung mit Einkommensteuer belastet ist, eine entlastende Berücksichtigung der Einkommensteuer nicht erfolgt und schließlich die Erbschaftsteuer faktisch auf wenige große Fälle beschränkt sein könnte. Außerdem sollen Nichten und Neffen durch die neuen Regelungen diskriminiert werden, was einen Verstoß gegen Art. 6 GG darstellen könnte.

Der Gesetzentwurf wirft zudem praktische Probleme auf, weil die Behaltensfrist für das Betriebsvermögen mit 15 Jahren als zu lang und unrealistisch angesehen wird. Auch die Einhaltung der Lohnsummengrenze von 70% dürfte praxisfern sein.

Einen weiteren Beitrag zum Thema „Steuerrecht im Wandel“ steuerte Herr Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Universität Passau, mit seinem Vortrag „Die Einschränkungen des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit Pendlerpauschale, Arbeitszimmer, Alterseinkünften und Abgeltungssteuern“ bei.

Ausgehend von der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen als Maßstab für die Erhebung der Einkommensteuer wies er auf die Befugnis des Gesetzgebers zu Typisierungen und Pauschalierungen hin. In diesem Zusammenhang sei die Abziehbarkeit von Aufwendungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen, beim Arbeitszimmer, bei der Pendlerpauschale und der Altersvorsorge zu sehen. Das Bundesverfassungsgericht habe Ausnahmetatbestände ausdrücklich zugelassen. Diese führten zu unterschiedlich hohen Besteuerungen. Der typischerweise entstehende Ausgleich von Be- und Entlastung reiche aus, wenn im Einzelfall unterschiedlich hohe Be- und Entlastungen bei der Besteuerung entstünden.

Mit Einführung der Abgeltungssteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2007 wurde der Werbungskostenabzug für Einkünfte aus Kapitalvermögen gestrichen. Diese Belastung wird kompensiert durch die Anwendung

eines proportionalen Tarifs mit Abgeltungswirkung, der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25 %.

Hinsichtlich der Pendlerpauschale, die ab dem 1. 1. 2007 erst ab dem 21. Entfernungskilometer für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer gewährt wird, bejahte er die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der aus dieser neuen Regelung folgenden Ungleichbehandlung. Allerdings ist für die Frage nach der Verfassungswidrigkeit seiner Meinung nach zwischen der Grundentscheidung als solcher und der nicht folgerichtigen Umsetzung der Grundentscheidung zu unterscheiden. Das Bundesverfassungsgericht habe offen gelassen, inwieweit Fahrtkosten einkünftermindernd geltend gemacht werden dürfen. Die neue Regelung der Pendlerpauschale sei gerechtfertigt, weil die Entscheidung über die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz stets auch privat mit veranlaßt ist. Es bestehe somit großer Gestaltungsspielraum für die steuerliche Abziehbarkeit von Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese gemischte Veranlassung ist die Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung der Abziehbarkeit der Fahrtkosten. Grundsätzlich ist es seiner Meinung nach nicht zu beanstanden, daß der Gesetzgeber Kosten für Fahrten zur Arbeit teilweise dem privaten Bereich zugeordnet hat. Hierzu verwies er auf die gesetzlichen Bestimmungen anderer EU-Länder, wo das Werkstorprinzip gelte und die Abziehbarkeit von Aufwendungen dementsprechend nicht möglich sei.

Die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer ist gänzlich entfallen. Auch hier stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung. Auch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind gemischte Aufwendungen und damit stets auch privat mit veranlaßt. Der Gesetzgeber dürfe seiner Ansicht nach die Zuordnung der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer zum Privatbereich vornehmen und dementsprechend die Abziehbarkeit der Aufwendungen einschränken.

Zur Frage der Abziehbarkeit von Altersvorsorgeaufwendungen hält er die Zuordnung dieser Aufwendungen zu den Sonderausgaben für verfassungsgemäß, ebenso wie die Begrenzungen der Abziehbarkeit der Höhe nach. Im Ergebnis sprach er sich für die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkungen des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugs aus.

An der abschließenden Podiumsdiskussion zu dem Thema „Das Steuerrecht nach den Änderungen durch die große Koalition – quo vadis?“, die vom Präsidenten des Finanzgerichts Münster, Prof. Dr. Torsten Ehmcke, moderiert wurde, nahmen Prof. Dr. Walter Dreneck (Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D.), Georg Lampen (Vorsitzender des Bundes der Steuerzahler NRW), Ute Mascher (Präsidentin des Steuerberater-Verbandes Hamburg), Ministerialdirektor

Florian Scheurle (Steuerabteilungsleiter im BMF) und Prof. Dr. Rainer Wernsmann (Universität Passau) teil.

Anhand konkreter Fragestellungen des Moderators Prof. Dr. Ehmcke zu aktuellen Steuergesetzänderungen beurteilten die Teilnehmer die konkreten Steuergesetzänderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz und das Jahressteuergesetz 2008 und beschäftigten sich mit Fragen zur Rückwirkung von Steuerrechtsänderungen, Akzeptanz der Steuergesetzgebung in der Bevölkerung, Gerechtigkeit der Steuergesetzgebung. Die Abschaffung einzelner Steuerbegünstigungen, wie z. B. Abschaffung der Eigenheimzulage oder der Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten für private Steuerberatung als Sonderausgaben von der Einkommensteuer, wird als erhebliche Benachteiligung empfunden. Auch die zunehmend häufigere rückwirkende Anwendung von Steuergesetzänderungen führt zu einer erheblichen Verunsicherung des Steuerpflichtigen bei der Anwendung der geltenden Steuergesetze. Auch die Beschränkung der Abziehbarkeit der Fahrtkosten für die Wege von der Wohnung zur Arbeitsstätte wird als ungerecht empfunden. Die eingeführten Vereinfachungen, wie z. B. die Abschaffung des In-Sich-Abzugs der Gewerbesteuer oder der Abgeltungssteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, werden nicht als Vereinfachungen und auch nicht als gerechte Änderungen eingestuft. Wie schon Prof. Dr. Schön in seinem Beitrag formulierte, daß einfachere Steuergesetze nicht gleichzeitig gerechtere Steuergesetze seien, war in den Beiträgen der Teilnehmer erkennbar, daß gerechtere Steuer-

gesetze nicht durch eine schlichte Vereinfachung der Normen erreicht werden können. Komplizierte Steuergesetze werden eher akzeptiert, wenn sie gerecht sind. Das Ziel der Steuergesetzgebung, eine Konsolidierung des Haushalts zu erreichen oder Steuerumgehungsmodelle der Steuerpflichtigen zu vermeiden, erfordert nicht zwingend die Abschaffung sämtlicher Steuerbegünstigungen. Dabei wird willkürliche Steuergesetzgebung eher als ungerecht empfunden als vereinfachende Steuergesetzgebung. So konnten die Teilnehmer sich mit der Abgeltungssteuer eher einverstanden erklären als mit der Beschränkung der Abziehbarkeit der Fahrtkosten für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte. Die weitere Entwicklung der Steuergesetzgebung wird letztlich auch von den Wirkungen abhängen, welche die derzeit in Kraft getretenen Normen in den nächsten Monaten zeigen werden.

Als Leiter der Veranstaltung verabschiedete Jürgen Brandt die Teilnehmer und lud sie ein, am 6. Deutschen Finanzgerichtstag am 19. 1. 2009 wieder im Tagungszentrum Maternushaus in Köln teilzunehmen. Dann werden die „Brennpunkte des Steuerrechts aus deutscher und ausländischer Sicht“ Gegenstand des Programms sein. (Informationen: www.finanzgerichtstag.de)

Die Beiträge der Referenten des 5. Deutschen Finanzgerichtstags wird der Richard Boorberg Verlag in einem *Tagungsband* veröffentlichen.

Deutscher Anwaltstag, 1. bis 3. Mai 2008 in Berlin, Beiträge der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV Donnerstag 1. Mai 2008

Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV bietet am Donnerstag, dem 1. Mai 2008, Vorträge an, die in der anwaltlichen Praxis häufig wiederkehrende Fragen des Steuerrechts, Gesellschaftsrechts und anwaltlichen Berufs-

rechts behandeln. Dies beinhaltet zweifachen Nutzen: Interessierte erhalten praktische Hinweise für die tägliche Kanzleiarbeit und können die Teilnahme als Fortbildung nach der Fachanwaltsordnung anerkennen lassen.

1. Mai 2008: 9.00 – 13.00 Uhr

9.00 – 10.45 Uhr Was tun, wenn der Prüfer kommt?

- Anwaltskanzleien in der Betriebsprüfung aus standes- und steuerrechtlicher Sicht
- Ablauf der Betriebsprüfung, elektronische Betriebsprüfung und GDPdU, Verfahrensfragen, Rechte und Pflichten
 - Die Betriebsprüfung aus berufsrechtlicher Sicht
 - Mitwirkungspflichten des Anwalts contra strafbewehrter Verschwiegenheitspflicht

Andreas Jahn, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

11.15 – 13.00 Uhr Rechtsformwahl für Anwaltskanzleien aus steuerlicher und standesrechtlicher Sicht

- Gesellschafts-, steuer- und berufsrechtliche Aspekte der anwaltlichen Tätigkeit

Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MBA, M.I.Tax, Köln

Rechtsanwältin Sabine Unkelbach-Tomczak, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

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.

Joecks/Miebach (Hrsg.)

Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, Bd. 4

C. H. Beck Verlag, München, 2006, 2328 Seiten

Betrug ist eine interessante Straftat: Die ignorantia facti, die bloße Unkenntnis einer Tatsache ist die Schwester des unreflektierten Mitbewußtseins. „Die Fehlvorstellung, jeder im Bus habe einen Fahrschein, wird aber nicht durch eine Täuschung hervorgerufen“. Die Fehlvorstellung, jeder Steuerpflichtige gäbe eine richtige und vollständige Steuererklärung ab... Aber die knapp 30 Autoren kommentieren im Großkommentar die §§ 263 bis 358 StGB. Nicht § 370 AO.

Messerer

Unternehmensteuerreform 2008

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2007, 238 Seiten

Eine schöne Idee: Ein Lexikon zur Unternehmenssteuerreform – über 100 Seiten lang. Danach Tabellen, Übersichten und Grafiken. Super. Wer denn lieber den Kontext lesen will, bitteschön, weitere 80 Seiten Text. Ein wirklich brauchbares Werk im besten Sinne.

Ernst & Young

Die Unternehmensteuerreform 2008

Stollfuß Verlag, Berlin, 2007, 460 Seiten

Die Kommentierung, die in Kooperation mit dem Bundesverband der deutschen Industrie erarbeitet wurde, ist vollständig aufbereitet, leider aber didaktisch nicht immer empfehlenswert. Man hätte auf Schaubilder verzichten können, die in ihrer Komplexität unverständlich und daher verwirrend sind. In sich rotierende dreidimensionale Modelle sind zwar schön, bringen manchem Berater aber nicht viel. Schön, daß in diesem Werk betont wird, daß einzelne Verbesserungsvorschläge von Ernst & Young im Gesetzgebungsprozeß aufgenommen wurden. Nicht jeder hat so viel Glück.

Breithecker/Förster/Klapdor

Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Kommentar,

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007, 672 Seiten

Ob das UntStRefG ein echtes „Steuerreformgesetz“ ist oder nicht, soll in der Beurteilung anderen überlassen bleiben. Immerhin wurde von 11 Autoren innerhalb kürzester Zeit ein handlicher Kommentar vorgelegt, der die Intention des Gesetzgebers festhält und die Kommentierung mit Beispielen versieht. Ein vergleichsweise lesbarer und praxistauglicher Kommentar.

Beck'sche Textausgaben

Steuererlasse, Steuerrichtlinien, Steuergesetze

C. H. Beck Verlag, München, 2007

Eigentlich müßte der Chef des Beck Verlages den Gesetzgeber immer in sein Abendgebet mit einschließen: Er sorgt dafür, daß das mühevoll Aus-, Ein-, Um- und Nachsortieren der Beck'schen Textausgaben wenigstens im Steuerrecht entfällt. Mindestens einmal pro Jahr alles neu kaufen (nennt sich „Grundwerk“ in der 151. Auflage) ist für jeden Nutzer wesentlich wirtschaftlicher. Diesem liegt eine CD-ROM bei mit dem Berechnungsprogramm zur Lohn- und Einkommensteuer. Dazu gelegentlich mehr in unserer Rubrik Tax-LawLinks.

Tcherveniachki

Kapitalgesellschaften und Private Equity Fonds

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2007, 473 Seiten, zugl. Diss. Saarbrücken, 2007

Was will uns der Autor sagen? Der Untertitel kommt der Sache näher: Unternehmenskauf durch Leveraged Buyout. Wie es sich für eine Dissertation gehört, werden die marktüblichen Anglizismen vernünftig erklärt. Der ausführliche Fußnotenapparat wird durch eine Unmenge Schaubilder, Tabellen oder andere grafische Übersichten ergänzt, was die Materie wesentlich durchsichtiger macht. Die betriebswirtschaftlichen Aspekte werden in klar verständlicher Sprache mit den gesellschaftsrechtlichen und den steuerrechtlichen Aspekten verknüpft. Eine aktuelle und informative Beschreibung des Unternehmenskaufs durch Finanzinvestoren, kaum zu toppen.

Spindler/Stilz

Aktiengesetz, Bd. 1 und 2

C. H. Beck Verlag, München, 2007, je 1700 Seiten

Das richtige Format eines kleinen Großkommentars ist gefunden: 2 Bände, die gerade noch tragbar sind. Auf Palandt'sche Abkürzungen („Die Aufg d häusl Gemeinsh muß sogl o später dem Will eines o bei Eheg entspr.“) kann weitgehend verzichtet werden, 3400 Seiten Kommentierung garantieren einen vollständigen Überblick. Die Kommentierung umfaßt auch die SE-Verordnung (Europäische Gesellschaft) und das Spruchverfahrensgesetz. Welchen Einfluß hat beispielsweise der Corporate Governance Kodex auf die Sorgfaltspflicht eines Aufsichtsrats-Mitglieds? Darf sich ein Aufsichtsrats-Mitglied der Stimme enthalten? Interessante Fragen, die in diesem neuen, vollkommen gelungenen Kommentar beantwortet werden.

Manz/Mayer/Schröder

Die Aktiengesellschaft, 5. Aufl.

Haufe Verlag, Freiburg, 2007, 855 Seiten, mit CD-ROM

Der Untertitel verspricht umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis. Ein Versprechen, das wir nur allzugen glauben wollen. Und wir werden nicht enttäuscht. Den kurzen, knappen Beschreibungen, die ca. 600 Seiten umfassen, folgen Muster auf weiteren gut 200 Seiten. Die beigelegte CD-ROM enthält alle 150 Muster zur direkten Übernahme in die Textverarbeitung.

Arens

Anwalt Formulare Gesellschaftsrecht, 3. Aufl.

Deutscher Anwalt Verlag, Bonn, 2007, 1908 Seiten, mit CD-ROM

Anwaltformulare sind für Anwälte, d. h., sie müssen praxistauglich sein. Die hier angeführten, kurz gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Regelungen bilden dafür die Grundlage. Die Beschreibung typischer Sachverhalte und die Entwicklung von Mustern hierfür ist die Basis dieses Werkes, das das gesamte Gesellschaftsrecht abdeckt, also eine Bandbreite von der Freiberufler-Kapitalgesellschaft über das Spruchverfahren bis hin zur Euro-Umstellung und zu Notargebühren umfaßt. Vor der 4. Auflage muß wohl, trotz der mitgelieferten CD-ROM, über das Format nachgedacht werden. Oder über die Schriftgröße.

In der nächsten Ausgabe u. a. *Ball/Hager*, Aktienrechtliche Sonderprüfungen; *Reichert*, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung; *Schaumburg/Rödter*, Unternehmensteuerreform 2008; *Birk*, Steuerrecht; *Richter/Wachter*, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts.

Redaktion

Meldungen ◀◀

Schweiz

Next level

Am 18. 2. 2008 erschien zum Thema Bekämpfung der Steuerhinterziehung – Aktion und Reaktion, unter dem Titel „Deutschland sucht den Kampf mit allen Mitteln“ ein entlarvender Essay in der NZZ: Deutschland habe den Kampf gegen Steuervergehen auf eine neue Stufe gehoben, besser sei eine Formulierung aus der Welt der Spielernaturen – „man habe das nächste Level erreicht“. „Der deutsche Staat hat als Gegenspieler der Steuerzahler praktisch auf einen Kampf umgestellt, bei dem alle Mittel und Verletzungen erlaubt sind.“ Selbstverständlich passe Steuerhinterziehung nicht zu einem auf Bürgersinn be-

ruhenden Staat und sei daher abzulehnen. „Wenn aber nun der deutsche Staat im Kampf ein Level höher schaltet, werden die Gegenreaktionen nicht ausbleiben: Die Methoden zum Verbergen von Steuersubstrat dürften noch raffinierter werden, man wird noch mehr Aufwand betreiben, um den Staat auszutricksen“, wie dies auch im Wachstum der Schattenwirtschaft zum Ausdruck komme.

Redaktion

Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Bundesgerichte zur Statthaftigkeit der sog. Gegenvorstellung

Richter am Bundesfinanzhof Dr. Ulrich Dürr

Abstract: Dem Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes wird folgende Frage zur Entscheidung vorgelegt: Ist eine Gegenvorstellung gegen einen Beschluß über einen Antrag auf Prozesskostenhilfe statthaft?

Anlass: BFH-Beschluß vom 26. 9. 2007 Az. V S 10/07

Sachverhalt

Der Antragsteller (ASt) war Geschäftsführer einer GmbH und wurde wegen rückständiger Umsatzsteuer der GmbH in Anspruch genommen. Die Klage der GmbH gegen den USt-Bescheid war nur teilweise erfolgreich. Das FG hat die Revision nicht zugelassen. Über zwei Jahre später legte der ASt **Nichtzulassungsbeschwerde** gegen das FG-Urteil mit der Begründung ein, er hätte zum Klageverfahren **beigeladen** werden müssen. Gleichzeitig beantragte er **Prozesskostenhilfe** (PKH). Der BFH verwarf die Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig, da nur ein tatsächlich am FG-Verfahren Beteiligter, nicht jemand, der hätte beteiligt werden müssen, Rechtsmittel einlegen könne. Gleichzeitig lehnte der BFH die PKH-Gewährung wegen Erfolglosigkeit der Nichtzulassungsbeschwerde ab.

Gegen den die PKH ablehnenden Beschluß erhob der Kläger „**Gegenvorstellung**“ mit der Begründung, der BFH hätte über die Nichtzulassungsbeschwerde nicht zugleich mit der PKH-Ablehnung entscheiden dürfen.

Entscheidung des BFH

Der zur Entscheidung berufene V. Senat des BFH rief den **Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes** zur Klärung der Frage an, ob die früher von der Rechtsprechung anerkannte „Gegenvorstellung“ nach der Einführung der sog. Anhörungs-rüge in § 133a FGO weiterhin zulässig ist. Das Rechtsinstitut der Gegenvorstellung war früher entwickelt worden, um greifbar gesetzwidrige oder unter Verletzung von Verfahrensgrundrechten ergangene Gerichtsentscheidungen angreifen zu können.

Der vorliegende V. Senat des BFH hält nunmehr Gegenvorstellungen nicht mehr für statthaft, und zwar ge-

nerell und damit auch gegen einen Beschluß über einen PKH-Antrag. Denn das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluß v. 30. 4. 2003, 1 PBvU 1/02 (BVerfGE 107, 295) entschieden, Rechtsbehelfe müßten „in der geschriebenen Rechtsordnung geregelt und in ihren Voraussetzungen für die Bürger erkennbar“ sein. Die Rechtssicherheit und Rechtsmittelklarheit ständen der Anerkennung der gesetzlich nicht geregelten Gegenvorstellung entgegen. Das BVerfG hat diese Entscheidung auch nach Schaffung der Anhörungs-rüge durch das Anhörungs-rügensgesetz in § 133a FGO aufrechterhalten und bekräftigt (BVerfG v. 8. 2. 2006, 2 BvR 575/05, NJW 2006, 2907).

Praxishinweis

Sämtliche BFH-Senate haben der Auffassung des vorliegenden V. Senats zugestimmt. **Der BFH geht somit einhellig davon aus, daß die Gegenvorstellung gegen einen Beschluß über einen PKH-Antrag nicht mehr statthaft ist.** Solche mit ordentlichen Rechtsmitteln nicht mehr angreifbaren Entscheidungen können daher nur noch mit der seit 2005 in § 133a geregelten Anhörungs-rüge angefochten werden, d. h. wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs.

Da jedoch der BGH, das BSG, das BAG und das BVerwG in verschiedenen Entscheidungen weiterhin von der Zulässigkeit der Gegenvorstellung bei nicht von der Anhörungs-rüge erfaßten Verletzungen von Verfahrensgrundrechten oder Verletzungen des Willkürverbots ausgegangen sind, mußte der V. Senat des BFH den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes zur Klärung dieser Grund-satzfrage anrufen. Der V. Senat des BFH hat dementsprechend das bei ihm anhängige Verfahren ausgesetzt.

Es dürfte zu erwarten sein, daß auch die anderen Gerichtszweige nunmehr der Auffassung des BFH von der Unstatthaftigkeit der Gegenvorstellung – jedenfalls gegen Beschlüsse über PKH-Anträge – folgen werden. Für die Praxis wichtig ist der Hinweis, daß eine „Gegenvorstellung“ häufig im Sinne einer Anhörungs-rüge wegen Gehörsverletzung ausgelegt wird. Ebenso kann eine Gegenvorstellung gegen die Versagung von PKH möglicherweise als erneuter PKH-Antrag angesehen werden.

Steuerpflicht von Versicherungszinsen wegen steuerschädlicher Abtretung der Versicherungsansprüche

Dr. Friedrich Harenberg

Abstract: Zur Beurteilung einer steuerschädlichen Übersicherung eines Darlehens durch Abtretung der Versicherungsansprüche ist nach dem Urteil des BFH vom 12. 9. 2007 VIII R 12/07 auf den Nominalwert der Versicherung (Versicherungssumme) und nicht auf den Rückkaufswert abzustellen.

Anlass: BFH-Urteil vom 12. 9. 2007 Az. VIII R 12/07

Zur Beurteilung der Steuerpflicht von Versicherungszinsen wegen einer steuerschädlichen Übersicherung eines Darlehens ist nach einem neuen Urteil des BFH vom 12. 9. 2007 – VIII R 12/07 auf den Nominalwert der Versicherung, also auf die **Versicherungssumme**, und nicht auf den **Rückkaufswert** abzustellen.

Sachverhalt

Die Klägerin hatte ein im Jahr 2000 zum Preis von 500 000 DM erworbenes Einfamilienhaus zu ca. 50 v. H. an ihren Ehemann zum Betrieb einer ärztlichen Praxis vermietet. Zur Sicherung des Finanzierungsdarlehens von 600 000 DM hatte sie Ansprüche aus verschiedenen Kapital-Lebensversicherungen über insgesamt 627 000 DM an die Bank abgetreten. Diesen Betrag zeigte die Bank nach § 29 Abs. 1 EStDV dem Finanzamt an, das daraufhin den **Sonderausgabenabzug** der Versicherungsprämien versagte und die Steuerpflicht der Versicherungszinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG gesondert feststellte.

Aus den Gründen

Rechnungsmäßige und **außerrechnungsmäßige** Zinsen aus den Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind, sind nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG steuerpflichtig. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt dies nicht für Zinsen aus Versicherungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG, die mit Beiträgen verrechnet oder im Versicherungsfall oder im Fall des Rückkaufs des Vertrags nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluß ausgezahlt werden. Die Beiträge zu den Versicherungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG können mit den in § 10 Abs. 2 EStG derselben Vorschrift aufgeführten Einschränkungen als Sonderausgaben abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes gilt die Steuerbefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG in den Fällen des § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG nur, wenn die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a oder b EStG erfüllt sind oder soweit bei Versicherungsverträgen Zinsen in Veranlagungszeiträumen gutgeschrieben werden, in denen Beiträge nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Buchst. c EStG abgezogen werden können.

Im Streitfall diente das Darlehen nicht nur der Finanzierung der **Anschaffungskosten** des eigenen Wohnhauses, sondern auch der Erzielung von Vermietungseinkünften der Klägerin. Die abgetretenen Versicherungsansprüche überstiegen die Anschaffungskosten um weit mehr als den sog. Bagatellbetrag von 5 000 DM aus § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Anschaffungskosten betragen rund 500 000 DM, das Darlehen lag mit rund 600 000 DM weit darüber. Noch höher stellten sich die Werte der abgetretenen Versicherungsansprüche dar, die der BFH mit ca. 627 000 DM annahm. Somit lag eine Übersicherung von ca. 127 000 DM im Verhältnis zu den Anschaffungskosten vor.

Der BFH legte dieser Berechnung nicht die **Rückkaufswerte** zu Grunde, denn die Bank als Sicherungsnehmer habe nach § 29 Abs. 1 EStDV in ihrer Anzeige an die Finanzverwaltung die „eingesetzten Versicherungsansprüche“ mitzuteilen. Auch in § 10 Abs. 2 EStG sei von „Ansprüchen aus dem Versicherungsvertrag“ die Rede. Insgesamt ging der BFH also von einer steuerschädlichen Verwendung der Lebensversicherungsverträge und somit von einer Steuerpflicht der Versicherungszinsen aus.

Praxishinweis

Mit der Besprechungsentscheidung ist der Senat von einer Entscheidung des **FG Düsseldorf** (EFG 2002, 1590) abgewichen, das für die Frage nach der Übersicherung auf die Rückkaufswerte der Versicherung abgestellt hatte, da die Versicherung nur diesen Wert im Fall vorzeitiger Vertragsauflösung zahlen würde. Der BFH hatte allerdings die besseren Argumente auf seiner Seite. Neben dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes, der auf die Versicherungsansprüche abhebt, ist zu beachten, daß die Hinterlegung von Krediten mit einer Lebensversicherung gerade den Zweck verfolgt,

die Bank im Fall des Ablebens des Darlehensschuldners zu sichern. Und in einem solchen Fall wird die nominelle Ver-

sicherungssumme fällig, die bei der Sicherungsabrede in einem bestimmten Verhältnis zur Darlehensvaluta steht.

Wahrung der Rechtsmittel-Begründungsfrist durch Telefax

Richter am Bundesfinanzhof Dr. Ulrich Dürr

Abstract: 1. Innerhalb der Begründungsfrist muß dem BFH ein von der Unterschrift gedeckter Schriftsatz vorliegen. Die Begründungsfrist ist bei Übermittlung durch Telefax nur dann gewahrt, wenn nicht nur einzelne Seiten des Schriftsatzes, sondern auch die mit der Unterschrift des Prozeßbevollmächtigten versehene Seite dem Empfangsgerät des BFH vor Fristablauf zugegangen sind. 2. Nicht die Absendung innerhalb der Frist, sondern der Eingang in dem Empfangsgerät des BFH ist entscheidend. 3. Mit der Übermittlung eines fristgebundenen Schriftsatzes durch Telefax muß daher so rechtzeitig begonnen werden, daß diese unter gewöhnlichen Umständen vor Fristablauf abgeschlossen werden kann. 4. Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe müssen, wenn sie ein Rechtsmittel einlegen, die Voraussetzungen und Anforderungen dafür kennen oder sich zumindest davon Kenntnis verschaffen.

Anlass: BFH-Beschluß vom 30. 11. 2007 Az. III S 20/07 (PKH)

Sachverhalt

Der Kläger beantragte PKH für die Durchführung eines Revisionsverfahrens. Die Revisionsbegründungsfrist war bis 3. 9. verlängert worden. Die Prozeßbevollmächtigte des Klägers übermittelte die Revisionsbegründungsschrift per Telefax an den BFH, wo laut Eingangsvermerk auf dem Empfangsgerät des BFH auf der ersten Seite als Empfangszeit 0:00 Uhr und auf der zweiten Seite, auf der sich die Unterschrift befand, 0:01 Uhr ausgewiesen war. Die Prozeßbevollmächtigte des Klägers beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen schuldloser Fristversäumung und wies u. a. darauf hin, sie sei davon ausgegangen, sie könne die Begründung innerhalb der Begründungsfrist absenden.

Entscheidung des BFH

Der BFH wies den PKH-Antrag wegen mangelnder Erfolgsaussicht der Revision zurück. Denn die Revision sei wegen

Versäumung der Begründungsfrist **unzulässig. Entscheidend für die Fristwahrung ist nicht die Absendung innerhalb der Frist, sondern der Eingang auf dem Empfangsgerät des BFH.** Innerhalb der Begründungsfrist muß dem BFH ein von der Unterschrift gedeckter Schriftsatz vorliegen. Daran fehlte es im Streitfall. Denn beide Seiten der Revisionsbegründung waren unstreitig erst am Folgetag auf dem Empfangsgerät des BFH eingegangen, wenn auch nur um wenige Sekunden oder Minuten. Denn die Frist läuft um 24 Uhr des letzten Tages der Frist ab. Bei Eingang um 0:00 Uhr des Folgetages ist die Frist daher versäumt.

Der Hinweis der Prozeßbevollmächtigten, sie habe angenommen, entscheidend sei die Absendung innerhalb der Frist, nicht der Empfang durch den BFH, vermochte sie nicht zu entschuldigen. Denn ein fachkundiger Prozeßvertreter, der das Mandat für ein Revisionsverfahren übernimmt, muß sich über die prozessualen Voraussetzungen die notwendigen Kenntnisse verschaffen. Andernfalls muß er den Auftrag ablehnen.

Praxishinweis

Mit der Übermittlung eines fristgebundenen Schriftsatzes per Telefax muß daher so rechtzeitig begonnen werden, daß **auch das Blatt mit der Unterschrift** unter gewöhnlichen Voraussetzungen innerhalb der Frist dem Empfangsgerät zugehen kann. Droht die Frist abzulaufen, empfiehlt es sich daher, **jedes Blatt mit der Unterschrift zu versehen.** Dann ist es möglicherweise unerheblich, wenn das letzte Blatt erst nach Fristablauf zugeht, sofern die entscheidenden Ausführungen bereits auf den vorderen Seiten enthalten sind.

Wichtig ist: Auch wenn die Fristüberschreitung **nur Sekunden** beträgt, führt dies zur Unzulässigkeit!

Mai 2008

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Einspruch und Klage im Steuerrecht	RA/FAStR Boris Kuder	5. 5. 2008, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Warenverkehr	Alternativ: Dipl.-Fw Thomas Behring, RA Dr. Nathalie Harksen, Prof. Dr. Reginhard Henke, Dr. rer. pol. Thomas Möller, Michael Picco, RA Dr. Thomas Weiss	5.–6. 5. 2008, Münster	AWA Außenwirtschafts-Akademie Tel.: 0251/832 18 59 Fax: 0251/832 20 45 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht in der Praxis: Personengesellschaften	StB/Dipl.-Fw Hubert Frey	5.–6. 5. 2008, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH im Steuer- und Gesellschaftsrecht	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	6. 5. 2008, Dortmund	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen – Vertiefung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	6. 5. 2008, Düsseldorf	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Energie- und Stromsteuer 2008	StB Dipl.-Kfm. Frank Eichhorn, Dipl.-Wirt.-Ing. Matthias Raacke, RA Daniel Schiebold, StB Dipl.-Kffr. Dr. Tanja Utescher-Dabitz	7.–8. 5. 2008, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/472 27 00 Fax: 06196/472 29 99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Erbschaftsteuer aktuell – steuer- und zivilrechtliche Umsetzung des neuen Rechts	Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	15. 5. 2008, Dortmund	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 0800/960 08 00 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungen in der Praxis	RD Dr. Rolf Möhlenbrock, RA/StB Prof. Dr. Michael Schaden, LL.M., StB/WP Dr. Lutz Schmidt, RA/FAStR Dr. Andres Teiche, RA/StB Dr. Michael Winter	15.–16. 5. 2008, Köln	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer, Notarass. Dr. Jörg Ihle	21. 5. 2008, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Gestaltung der Kapital- konten einer Personengesell- schaft	StB/Dipl.-Fw Alfred P. Röhrig	21. 5. 2008, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die neue Abgeltungssteuer	StB/Dipl.-Fw Urs Bernd Brandtner, StB/Dipl.-Kfm. Jochen Busch	23. 5. 2008, Hamburg	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerbilanzrecht & Gewinn- ermittlung	RA Georg Geberth, Dipl.-Fw Rüdiger Happe, RA/FAStR Dr. Asmus Mihm, StB Dipl.-Kffr. Martina Ortman-Babel, StB Dr. Michael Pannen, RA/FAStR/ WP/StB Prof. Dr. Jens Poll, MinR Werner Seitz	26./27. 5. 2008, Oberursel	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40
Besteuerung wirtschaftl. Betätigungen gemeinnütziger Einrichtungen	Dipl.-Fw Andreas Kümpel	28. 5. 2008, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 05 55
Das Bilanzrechts- modernisierungsgesetz	Prof. Dr. Carsten Theile, WP/StB Dr. Paul J. Heuser	29. 5. 2008, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969
Steuerrechtliche Grundlagen im Erbrecht	RAuN/FAStR u. ErbR Berthold Franken	30.5.2008, München	DeutscheAnwalt Akademie André Szibele Tel. 030/7261 53-130 Fax 030/7261 53-111 szibele@anwaltakademie.de
Steuerwissen für die Unternehmensführung	RA/StB Stefan Schulte, RA/StB Jürgen Sievert	30. 5. 2008, Hamburg	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40

Juni 2008

Das Bilanzrechts- modernisierungsgesetz	Prof. Dr. Carsten Theile, WP/StB Dr. Paul J. Heuser	2. 6. 2008, Bonn	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens, Gerda Hofmann, RiBFH Hermann-Ulrich Viskorf	8. 6. 2008, Berlin	EUROFORUM Anja Friedrich Tel.: 0211/96 86 35 47 Fax: 0211/96 86 40 40

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die neue Abgeltungssteuer	StB/Dipl.-Fw Urs Bernd Brandtner, StB/Dipl.-Kfm. Jochen Busch	4. 6. 2008, Hannover	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlagen des Umsatzsteuer- rechts	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	5.–6. 6. 2008, Frankfurt	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der Unternehmens- umwandlung nach dem neuen UmwStG	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing, RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm	6. 6. 2008, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/937 38-656 Fax: 0221/937 38-969 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationales Gesellschafts- recht in der Praxis	RA/FAStR/FA H.- u. GesR Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, RA/StB Fritz Steffens, M.I.Tax	6. 6. 2008, Aschheim-Dornach (bei München)	DeutscheAnwalt Akademie Jenny Steger Tel. 030/72 61 53-126 Fax 030/72 61 53-111 steger@anwaltakademie.de
Steuer- und Wirtschafts- strafrecht unter Berück- sichtigung der aktuellen Rechtsprechung	RA/FAStR u. StraFR Dr. Wilhelm Krekeler, RA/FAStR u. StraFR Dr. Rainer Spatschek	7. 6. 2008, Essen	Arbeitsgemeinschaft Strafrecht des DAV Tel.: 030/72 61 52-0 Fax: 030/72 61 52-190
Private Equity und Zins- schanke	Marcel Herter, RD Dr. Rolf Möhlenbrock, StB Andreas Schafitzl, RA Dr. Thomas Töben	11. 6. 2008, Frankfurt	EUROFORUM Cynthia Zettler Tel.: 0211/96 86 35 48 Fax: 0211/96 86 40 40
Steuerliche Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen – Vertiefung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	12. 6. 2008, Hannover	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	VRiOLG Dr. Dietmar Onusseit, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	13. 6. 2008, Köln	RWS Verlag Kommunika- tions- forum Tel.: 0221/400 88 30 Fax: 0221/400 88 77
Die GmbH in der aktuellen höchststrichterlichen Recht- sprechung	VRiBGH Prof. Dr. Wulf Goette, Prof. Dr. Detlef Kleindiek	13. 6. 2008, Köln	RWS Verlag Kommunika- tions- forum Tel.: 0221/400 88 30 Fax: 0221/400 88 77
Betriebsaufspaltung im Zivil- und Steuerrecht	Notar Dr. Eckhard Wälzholz, RA/StB Dr. Hans-Dirk Möller	19. 6. 2008, Düsseldorf	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Einführungskurs Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Heinz-Willi Kamps, RA/FAStR Dr. Martin Wulf	19.–21. 6. 2008, Frankfurt	DeutscheAnwalt Akademie Beate Straubel Tel. 030/72 61 53-132 Fax 030/72 61 53-111 straubel@anwaltakademie.de
Die Erbschaftsteuerreform	RAuN/FAStR u. ErbR Berthold Franken	20. 6. 2008, Würzburg	DeutscheAnwalt Akademie André Szibele Tel. 030/72 61 53-130 Fax 030/72 61 53-111 szibele@anwaltakademie.de
Auswirkungen aktueller Entwicklungen im Steuerrecht im Zusammenhang mit der Gestaltung von Verfügungen von Todes wegen und von vorweggenommenen Erbfolgen, vor dem Hintergrund der Erbschaft- und Unternehmensteuerreform	RAuN Prof. Dr. Thomas Reith	20. 6. 2008, Frankfurt	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Grundfälle zum Internationalen Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Gerrit Frotscher, StB Prof. Dr. Christian Schmidt	20. 6. 2008, Freiburg	Bundessteuerberaterkammer Frau Röder Tel.: 030/24 00 87-29 Fax: 030/24 00 87-99
Der Steuerberaterregreß	RA/FAStR Boris Kuder	20. 6. 2008, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51
Unternehmensbesteuerung 2008	Hermann Bernwart Brandenburg, Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel, Notar Dr. Eckhard Wälzholz	27./28. 6. 2008, Würzburg	Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH Fax: 0800/960 08 00
Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt	RA/StB Dr. Ulrich Grünwald, Dipl.-Fw Ralf Sikorski	27. 6. 2008, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Frau Theuerkorn Tel.: 030/24 00 87-23 Fax: 030/24 00 87-99
Einspruch und Klage im Steuerrecht	RA/FAStR Boris Kuder	28. 6. 2008, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht in der Praxis: Kapitalgesellschaften	WP/StB/Dipl.-Bw Harald Dörfler	30. 6./1. 7. 2008, Mannheim	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 service@haufe-akademie.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen