

Editorial

I.

Die Zahl der Fachanwälte für Familienrecht sowie für Arbeitsrecht hat die Zahl der Fachanwälte für Steuerrecht überholt. 5.126 Fachanwälte für Familienrecht sowie 5.000 Fachanwälte für Arbeitsrecht stehen jetzt 3.391 Fachanwälte für Steuerrecht gegenüber. Die Frauenquote beträgt im Steuerrecht weniger als 10%, während sie bei den Familienrechtlern bei über 50% liegt. Erfreulich sind die recht starken Zuwächse in den letzten Jahren: War Ende der 90er-Jahre eine Stagnation bei ca. 2.700 FASr zu verzeichnen, so stieg die Zahl nun rasant auf 2.939 (2001), 3.151 (2002) auf den jetzigen Stand. Die Aus- und Fortbildungsanstrengungen des DAV und anderer Organisationen zeigen Früchte.

II.

Das Steuerrecht schafft die Wiederbelebung alter Assoziationen: Innovation, Wachstum, Arbeit und Nachhaltigkeit werden zum Programm: IWAN der Schreckliche. Ähnlichen Schrecken verbreitet seit nun einem Jahr der Gedanke an eine Steueramnestie. Nun darf wieder Ludwig Schmidt (FR 1981, 245) zitiert werden: „Das Wissen um diese Gestaltungsmöglichkeit vermittelt wieder einmal die für Juristen trostlose Gewißheit, daß Steuergesetze offenbar dazu neigen, die Harmlosen (nicht etwa „Hirnlosen“, Hinweis der Red.) zu belasten, und die Schlaunen zu begünstigen“. Kürzer gesagt: Der Ehrliche ist der Dumme? Ist das das Hauptargument gegen die geplante Steueramnestie? Und wenn ja: Reicht das aus?

III.

Fachtagungen fördern vielerlei Erkenntnisse zu Tage. Volkssport Steuerhinterziehung (Fragezeichen, so die Friedrich-Ebert-Stiftung, Ausrufezeichen, so die FAZ in ihrer Ausgabe vom 23. Mai). Gründe für den Verfall der Steuermoral gibt es viele: „Bei dem einen ist es das dumpfe Gefühl, vom Staat ausgeplündert zu werden (Steuerhinterziehung aus Trotz), der andere will nicht der letzte Dumme sein, der alles zahlt (spezielle Gerechtigkeitsvorstellungen), der nächste denkt, das Geld, das gesparrt wurde, ist schon versteuert worden, warum noch einmal bluten (Verteidigung), und manch einer arbeitet schwarz, um der Exfrau weniger Alimamente zahlen zu müssen (Steuerhinterziehung als Kollateralschaden).“

IV.

Nachrichten am 11. Juni (nicht September): O-Ton Bundesminister für Verteidigung, nicht gerade beim Verteidigen des Rechtsstaats: „Vermutungen haben ergeben, daß XY dem Täterkreis zugerechnet werden kann.“ Nicht zu fassen.

V.

Im Herbst ein neues, bunteres Kleidchen. So ähnlich dachten wir uns das auch und haben das Layout mit der nun vorliegenden 17. Ausgabe verändert, moderner und hoffentlich übersichtlicher gemacht.

Einen schönen Herbst wünscht

Ihr

Jürgen Wagner
Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Rechtsanwalt Jürgen Wagner, Konstanz
WAGNER.RECHTSANWÄLTE@T-Online.de.

Rechtsanwältin Kirsten Bäuml-Ianniello, Aachen
Baeuml@Sina-Maassen.de

Die nächste Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. Dezember 2003. Die Auslieferung des Tagungsbandes „Steuerstandort Tschechien“ (Veranstaltung STEUERANWALT INTERNATIONAL im Mai 2003 in Prag) verzögert sich leider noch etwas.

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

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

Beiträge

Die Auswirkungen von Änderungsbescheiden auf den Verspätungszuschlag gem. § 152 AO

Dr. Wolfgang Leibner LL.M./Hermann Pump*

1. Einführung

Ein Änderungsbescheid (neuer Steuerbescheid) kann für den bisher festgesetzten Verspätungszuschlag (VZ) von Bedeutung sein¹. Die Befugnis zur Änderung ergibt sich aus § 132 Satz 1 AO². Durch Aufhebung oder Änderung des ursprünglichen Bescheids zu Gunsten kann die bisherige Festsetzung des VZ rechtswidrig werden³. Damit können die neuen Besteuerungsgrundlagen dazu führen, daß der Vz a) gleich bleibt b) erhöht werden muß oder c) ermäßigt werden muß. Die Rechtsprechung hat dazu ausgeführt, daß es sich in jeder Fallgruppe um eine neue Ermessensausübung handele, weil sich im Fall der Herabsetzung der Steuerschuld die für die Ausübung des Ermessens maßgebenden Gesichtspunkte geändert haben.⁴

2. Änderungsbescheid

Der Vz muß bei einem neuen geänderten Steuerbescheid mit niedrigerer Steuerschuld von Amts wegen überprüft werden⁵. Das ist auch dann der Fall, wenn der Steuerbescheid im Einspruchsverfahren oder auf einer sonstigen Rechtsgrundlage niedriger festgesetzt wird⁶. Die erforderliche Überprüfung erfolgt nach § 130 AO, da es sich nicht um einen Steuerbescheid gem. § 157 AO handelt und folglich die §§ 172 ff AO nicht anwendbar sind. Es ergeht dann ein neuer Verwaltungsakt hinsichtlich des Vz als neue Ermessensentscheidung⁷. Das gilt selbst dann, wenn der Vz unverändert bleibt, weil eine Ersetzung gem. § 131 Abs. 1, § 132 Abs.1 AO vorliegt⁸. Die frühere Rechtsprechung⁹ ist überholt, die sich u.E. auch nicht auf eine Veränderung der Besteuerungsgrundlagen bezog. Die neue Angabe des alten, unveränderten Verspätungszuschlags ist ein Verwaltungsakt¹⁰, so daß eine neue Einspruchsfrist in Gang gesetzt wird¹¹. Das gilt sowohl für den Fall, daß eine neue Ermessensentscheidung mit gleich bleibendem Ergebnis getroffen worden ist¹² als auch für den Fall, daß nur die frühere Summe

wiederholt wird¹³. Wird der VZ betragsmäßig herabgesetzt, so liegt ebenfalls ein neuer Verwaltungsakt vor. Die Differenz ist von Amts wegen zu erstatten, da der Rechtsgrund entfallen ist. Gegen den Verwaltungsakt mit dem betragsmäßig niedrigeren VZ ist zwar der Einspruch möglich¹⁴, aber wegen § 351 AO nicht sinnvoll. Darüber muß ein Aktenvermerk gefertigt werden, ob der VZ unverändert bleiben soll oder ob er zu ändern ist.

Die rechtliche Beurteilung hat auch Bedeutung für die Frage, ob eine Rechtsbehelfsbelehrung (Einspruch) anzugeben ist. Nach h.M. ist das nötig, weil ein neuer Verwaltungsakt auch bezüglich des VZs vorliegt. Folglich stellt sich die Frage, ob eine Belehrung bei gleichbleibender Höhe ohne Bestandskraft oder bei gleichbleibender Höhe mit Bestandskraft zu erfolgen hat. Durch eine Belehrung werden vielfach auch Einsprüche „provoziert“. Deshalb verzichtet die Finanzverwaltung grundsätzlich in derartigen Fällen auf eine Rechtsbehelfsbelehrung bei der Ablehnung von Anträgen¹⁵. Folglich muß dann das Ermessen spätestens in der Einspruchsentscheidung ausgeübt werden. Eine Heilung von Ermessensfehlern ist möglich. All das setzt jedoch voraus, daß der Einspruch überhaupt zulässig ist. Das ist wiederum von der Anwendung des § 351 AO abhängig. Die Frage ist unentschieden: Ein Teil der Literatur will § 351 AO nicht als einschlägig ansehen,

* Dr. Wolfgang Leibner LL.M. ist Fachanwalt für Steuer- und Insolvenzrecht in Hannover und Hermann Pump ist Richter am Finanzgericht in Münster.

- 1 Loschelder, Rechtsschutz gegen Verspätungszuschläge, AO -StB 2002, 422, 424, Tz. 4.
- 2 Schmidt, Korrekturen von Verwaltungsakten im Steuerprozess, Diss. Köln 1999, S. 37.
- 3 Schwarz, a.a.O., § 152 AO Rn. 145.
- 4 BFH vom 29.3.1979, V R 69/77, BStBl II 1979, 642.
- 5 BFH vom BStBl II 1998, neu dazu auch AEAO; vgl. Raatz/Boochs, AO § 152 Vorlage 04.
- 6 AO - Kartei Baden-Württemberg (Stand 01.06.1999, § 152, Karte 1, Tz. 8): Verspätungszuschläge wegen Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe von Jahreserklärungen.
- 7 Beermann, § 152 AO Rn. 56.1 m.w.N.
- 8 BFH vom 20.09.1990, V R 85/85 BStBl II 1991, 2.
- 9 Vgl. FG Düsseldorf vom 14.06.1968 IV 68/65A, EFG 1966, 489.
- 10 Loschelder, Rechtsschutz gegen Verspätungszuschläge, AO-StB 2002, 422, 423, Tz. 2.
- 11 A.A. Müller in Steuerberaterverband e.V.(Hrsg.), Steuerberater-Handbuch 2000/01, Tz. 5, Rn. 85 unter Hinweis auf FG Düsseldorf vom 14.06.1966, EFG 1966, 489.
- 12 BFH vom 20.05.1994, BStBl II 1994, 836.
- 13 A.A. FG Düsseldorf vom 14.06.1966, EFG 1966, 489.
- 14 A.A. BFH vom 3.8.1961 BStBl III 1961, 542.
- 15 AO-Kartei Baden-Württemberg § 356, Karte 2 für den Fall der Ablehnung der Rücknahme eines VZ.

wenn es sich um Verwaltungsakte handelt, die nach §§ 130, 131 AO korrigiert werden können¹⁶. Dem folgt die Verwaltungsauffassung¹⁷, die § 351 AO nur bei änderbaren Verwaltungsakten nicht jedoch für die sonstigen Verwaltungsakte anwenden will. Insofern fehle es am praktischen Bedürfnis an der Einbeziehung in den Geltungsbereich des § 351 Abs.1 AO¹⁸, wenn man von der Berichtigung nach § 129 AO im Rechtsbehelfsverfahren absehe. Die Gegenmeinung¹⁹ will § 351 AO auch auf den VZ anwenden. Dieser Ansicht ist zu folgen. Unstreitig kann der VZ, da er ein Verwaltungsakt ist, bestandskräftig und damit unanfechtbar werden. Anderenfalls würde es zu einer widersprüchlichen Auswirkung der nicht koordinierten Vorschriften über die Bestandskraft mit jeweils unterschiedlichem Ergebnis bei dem Steuerbescheid und bei dem VZ kommen. Eine Trennung beider Bereiche macht jedoch keinen Sinn, da der VZ nur ein Annex zum Steuerbescheid und auch nur ein Geldleistungsbescheid ist. Eine Klarstellung durch die bisher fehlende Verordnung zu § 152 Abs. 5 AO ist nicht möglich und wäre auch nicht durch den gesetzgeberischen Rahmen der Verordnung gedeckt. Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

a) Unveränderter VVerspätungszuschlag bei vorheriger Bestandskraft

Ist § 351 AO einschlägig, so ist der Einspruch bei betragsmäßig unverändertem Verspätungszuschlag in der Sache stets ohne Erfolg, wenn der vorige Verspätungszuschlag bestandskräftig war. Dann wäre eine Belehrung in der Sache wenig hilfreich. Der Vorteil besteht darin, daß durch eine solche Handhabung keine unnötigen Einsprüche verursacht werden. Eine Belehrung wäre nur sinnvoll, soweit der VZ erhöht ist und dafür die Voraussetzungen fehlen.

b) Belehrung erfolgt nicht bei verminderter Höhe mit Bestandskraft

In dieser Situation werden keine Einsprüche hervorgerufen. Da keine Belehrung erfolgt ist, verlängert sich die Rechtsbehelfsfrist gegen den Verspätungszuschlag (nicht für den Steuerbescheid) auf ein Jahr. Durch diese Vorgehensweise wird die aufwendige Ermessensbegründung gespart. Zudem wird der erfolglose Einspruch wegen § 351 AO vermieden. Die fehlende Begründung könnte im Übrigen stets im Einspruchsverfahren geheilt werden.

c) Belehrung erfolgt bei verminderter Höhe ohne Bestandskraft

Dann muß der Einspruch gegen den neuen Verwaltungsakt erfolgen innerhalb der Monatsfrist. Hier kann der Einspruch in voller Höhe zur Überprüfung des Verspätungszuschlags führen.

d) Belehrung erfolgt bei verminderter Höhe bei bereits anhängigem Einspruch

Hier muß ein zulässiger Einspruch gegen den bisherigen Verspätungszuschlag anhängig sein und dann ein neuer Verspätungszuschlag ergehen. Ist ein Einspruch gegen den Verspätungszuschlag anhängig, so wird der neue Verspätungszuschlag automatisch gem. § 365 AO zum Gegenstand dieses Einspruchsverfahrens gegen den bisherigen Verspätungszuschlag²⁰. Ein neuer, weiterer Einspruch ist unzulässig. Zudem hat die Belehrung jedoch keine Aussage über die Erfolgsaussichten des Einspruchs, die durch § 351 AO ausgeschlossen oder betragsmäßig beschränkt sein kann. U.E. ist § 351 AO auch auf den Verspätungszuschlag anwendbar, weswegen die Norm nicht wie bei sonstigen Verwaltungsakten durch §§ 130 ff. AO ausgeschlossen ist, obwohl § 130 AO auch nach Eintritt der Bestandskraft eine Änderungsmöglichkeit bietet. Eine Belehrung, die aus anderen Gründen wie bei § 351 Abs. 1 AO keinen Erfolg haben könnte, wäre sachlich falsch und auch im Interesse der Steuerpflichtigen nicht sinnvoll. Ein Nachteil besteht nicht, da sich durch diese Handhabung nur die Rechtsbehelfsfrist gem. § 356 Abs. 2 AO verlängert. Das ist stets besser, als unnötige Einsprüche zu provozieren, obwohl diese ggf. in der Sache zwingend keinen Erfolg haben können.

3. Antrag gem. §§ 130 ff AO

Trotz eines nicht eingelegten Einspruchs ist auch ein Antrag nach § 130 AO möglich²¹. Das folgt daraus, daß hier ausdrücklich die Bestandskraft kein Hindernis darstellt²². Diese Überprüfung darf nicht allein deswe-

16 Klein, AO, 7. Aufl., § 351 AO, Rn. 5; Szymczak, Das Einspruchsverfahren in der Abgabenordnung, NWB Fach 2, 7689, 7693.

17 AO-Kartei Baden-Württemberg § 351, Karte 2.

18 AO-Kartei Baden-Württemberg § 351, Karte 2.

19 vgl. Woerner / Grube, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungskasten, 8. Aufl., Tz. IV 1 = S. 158 m.w.N.

20 BFH vom 08.09.1994, IV R 20/93, BFH/NV 1995, 520, 521, Nr. 1 b der E-Gründe m.w.N. auf BFH in BStBl. II 1991, 2.

21 BFH vom 09.03.1989, VI R 101/84, BStBl II 1989, 749; Wilcke, BB 1979, 933.

22 Schmidt, Korrekturen von Verwaltungsakten im Steuerprozess, Diss. Köln 1999, S. 37.

gen abgelehnt werden, weil der Betroffene ein Rechtsmittel hätte einlegen können²³. Wird also der Vz trotz des Änderungsbescheides nicht herabgesetzt und hat der Steuerpflichtige keinen Einspruch eingelegt, so kann er den Antrag gem. §§ 130, 131 AO stellen und gegen den Ablehnungsbescheid Einspruch und nach erfolglosem Vorverfahren die Klage erheben. §§ 173 ff AO sind nicht einschlägig, da es sich bei dem Verspätungszuschlag nicht um einen Steuerbescheid handelt und zudem eine Ermessensnorm vorliegt. Diese Möglichkeit soll unabhängig vom bereits eingelegten Einspruch oder einer bereits anhängigen Klage gegen den Verspätungszuschlag sein²⁴.

Für die Finanzverwaltung besteht ggf. die Möglichkeit, den Verspätungszuschlag durch Saldierung aufrecht zu erhalten, wenn zwar die Steuerschuld gesunken ist, der bisherige Prozentsatz aber niedrig war. Ein Einspruch ist nicht gem. § 365 Abs. 3 AO nötig, wenn gegen den vorangegangenen Verspätungszuschlag bereits Einspruch eingelegt und über diesen noch nicht entschieden worden war²⁵. Das gilt auch bei Einspruch gegen den Steuerbescheid, bei dem dann auch kein neuer Einspruch nötig ist.

4. Klageverfahren

Im Klageverfahren war früher streitig, ob § 68 FGO einschlägig ist²⁶. Das war vom BFH auch im Fall des herabgesetzten Verspätungszuschlags bejaht worden²⁷. Da jetzt § 68 FGO nicht mehr von einem Antrag abhängig ist, wird der geänderte Verspätungszuschlag automatisch Klagegegenstand, wenn der bisherige Verspätungszuschlag mit der Klage angegriffen ist. Hier ist § 42 FGO beim Änderungsvolumen zu beachten, wenn nur die Änderung angegriffen wird, weil der übrige Verspätungszuschlag bestandskräftig ist.

Das FA hat bei Erlass eines Änderungsbescheides auch ohne Einspruch eine eigene Prüfungspflicht und muß sein Ermessen ausüben. Das gilt z.B. bei nachgereichter Steuererklärung nach vorheriger Nichtabgabe²⁸. Da §§ 130, 131 AO einschlägig sind, stellt sich die Frage der Bestandskraft – anders als bei Steuerbescheiden – nicht. Damit kann die Festsetzung des Verspätungszuschlags auch nach Be-

standskraft ganz oder teilweise zurückgenommen werden. Jedoch ist das Finanzamt bei einem Antrag nach Bestandskraft des Verspätungszuschlags nur dann zu einer Prüfung verpflichtet, wenn schwerwiegende Argumente des Steuerpflichtigen vorgebracht werden.

NACHTRAG

„Steuerrecht in der Insolvenz“, Wolfgang Leibner (steueranwalts- magazin 2003, S. 30 ff.)

Das BMF hat zwischenzeitlich mit Schreiben vom 27.03.2003 (BStBl I, 240) zur Stundung und zum Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne Stellung genommen. Die danach bestehende Möglichkeit stellt jedoch keine Alternative zur Einführung einer umfassenden Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen dar. Entsprechende Anträge setzen den Nachweis, bzw. die Glaubhaftmachung der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsfähigkeit und der Sanierungseignung des Steuererlasses voraus.

Die Möglichkeit zu entsprechenden Anträgen wird sich nur dann bewähren, wenn die Anforderungen an den Nachweis der vorstehend genannten Tatbestandsmerkmale durch die Verwaltung nicht zu hoch gestellt werden. Der Nachweis der Sanierungsbedürftigkeit kann durch die entsprechenden insolvenzrechtlichen Zahlenwerke geführt werden, insbesondere durch die Erstellung eines Liquiditätsstatus nach § 17 InsO. Alternativ kann die Sanierungsbedürftigkeit im steuerrechtlichen Sinne auch durch den Nachweis der Überschuldung gem. § 19 InsO geführt werden, so daß auch die hierzu bestehende Rechtsprechung und Literatur herangezogen werden kann. Ergänzend zu den vorstehenden Punkten ist zu überlegen, wie die entsprechenden Nachweise geführt werden können, wenn eine Sanierung zu einem Zeitpunkt erfolgen soll, zu dem zwar im betriebswirtschaftlichen Sinne eine Unternehmenskrise vorliegt, jedoch nicht nach der juristischen Definition, also das Unternehmen noch nicht insolvenzreif ist.

In diesem Fall kann die Sanierungsbedürftigkeit dadurch nachgewiesen werden, daß auf die Regelung des § 18 InsO, also der drohenden Zahlungsunfähigkeit, abgestellt wird. Die Zahlungsunfähigkeit droht nach dieser Vorschrift, wenn das betroffene Unternehmen voraussichtlich nicht in der Lage sein

23 BFH vom 09.03.1989, VI R 101/84, BStBl II 1989, 749.

24 BFH vom 03.08.1961, IV 96/59 U, BStBl III 1961, 542.

25 BFH vom 20.09.1990, V R 85/85 BStBl II 1991, 2.

26 Hess. FG vom 16.09.992, 9 K 2473/90, EFG 1993, 92.

27 BFH vom 08.09.1994, IV R 20/93, BFH/NV 1995, 520.

28 FG Berlin vom 12.05.1977, I 144/76, EFG 1977, 453.

wird, die bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen. Es werden also die derzeit noch nicht fälligen Verbindlichkeiten erfaßt, ebenso die noch nicht begründeten Verbindlichkeiten, deren Entstehung jedoch vorhersehbar ist. Dies dürfte der Maßstab zum Nachweis der Sanierungsbedürftigkeit bei frühzeitigen Sanierungsversuchen sein.

Der Nachweis der Sanierungsfähigkeit setzt voraus, daß das Unternehmen durch die Sanierungsmaßnahmen dauerhaft überlebensfähig wird. Nach Erfahrung aus der Praxis scheitern viele Sanierungen bereits bis zum 2. Jahr nach den Sanierungsmaßnahmen. Deswegen wird man zum Nachweis der dauerhaften Überlebensfähigkeit des Unternehmens Planrechnungen für den Zeitpunkt des laufenden Jahres sowie für zwei Folgejahre fordern müssen. Schließlich ist noch die Sanierungseignung des Steuererlasses zu dokumentieren. Dem Finanzamt muß also eindeutig dargelegt werden, daß die Steuerlast so hoch ist, daß diese die Sanierung ernsthaft gefährden würde. Um diese Gefährdung darzulegen, muß erläutert werden, wie hoch die Steuerlast in diesem Fall überhaupt wäre.

Erster Schritt für diese Prüfung ist zunächst, daß die mögliche Steuerbelastung aufgrund eines Sanierungsgewinns ermittelt wird. Dies muß unter Berücksichtigung sämtlicher Verlustausgleichsmöglichkeiten geschehen, denn nur unter dieser Voraussetzung kommen nach dem BMF-Schreiben eine Stundung und ein Erlaß in Betracht. Die Sanierungseignung des Steuererlasses wird man dann zum einen in den vorstehend bereits angesprochenen Rechenwerken dadurch berücksichtigen, daß man für die Folgejahre die jeweils erforderlichen Berechnungen alternativ anlegt, nämlich einmal unter Berücksichtigung der steuerlichen Verbindlichkeiten aufgrund eines möglichen Sanierungsgewinns und einmal unter der Prämisse, daß die entsprechenden Steuern erlassen werden. Darüber hinaus wird man die Sanierungseignung des Steuererlasses nur nachweisen können, wenn eine entsprechende Sanierungskonzeption vorgelegt wird. Diese hat sich mehr oder weniger stark an den Anforderungen des darstellenden Teils eines Insolvenzplans gem. § 220 InsO zu orientieren. Es muß also im einzelnen dargelegt werden, wie das Ziel der Sanierung erreicht

Nach alledem bleibt es bei der Forderung, Sanierungsgewinne generell steuerfrei zu stellen.

werden soll und es müssen insbesondere alle Maßnahmen beschrieben werden, die zur Schaffung der Grundlagen für die geplante Sanierung getroffen worden sind, bzw. getroffen werden müssen.

Bereits die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, daß der jetzt gewählte Weg zum Umgang mit Sanierungsgewinnen sehr wahrscheinlich die bestehenden Probleme nicht löst. Zu befürchten steht auch, daß neben den dargelegten Voraussetzungen durch die Finanzverwaltung weitere Anforderungen im Rahmen von Stundungs- und Erlaßanträgen gestellt werden, die sich z.B. an der früheren Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG orientieren. Nach alledem bleibt es bei der Forderung, Sanierungsgewinne generell steuerfrei zu stellen.

Aktuelles zu § 8a KStG – die Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH und ihre Folgen

Rechtsanwalt Stephan Dornbusch, Bonn¹

I. Einleitung

Der andauernden Diskussion, ob die Regelung des § 8a KStG mit den Vorschriften des Europarechts und insbesondere der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV vereinbar ist, hat der EuGH mit seiner Lankhorst-Hohorst-Entscheidung² vom 12.12.2002 ein Ende gesetzt. Nach Auffassung des EuGH führt die Vorschrift zu einer Diskriminierung von EU-Ausländern, die im Gegensatz zu Steuerinländern bei der Hingabe von Fremdkapital steuerlich benachteiligt werden. Als Folge des vom Gericht festgestellten Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV ist § 8a KStG auf Darlehen von EU-Gesellschaftern nicht mehr anzuwenden. Zwar hat der EuGH diese Rechtsfolge ausdrücklich nur für die bis zum Jahr 2000 geltende Fassung und auch nur bezüglich § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG entschieden. Das Judikat dürfte allerdings gleichfalls auf die seit 2001 geltende Fassung und auch auf die in § 8a Abs. 1 Nr. 1 KStG angesprochenen hybriden Finanzierungen anzuwenden sein. Nachdem die Finanzverwaltung bereits im Frühjahr mit Anwendungserlassen

¹ Der Autor ist Rechtsanwalt im Bonner Büro der überörtlichen Rechtsanwalts- und Steuerberater-sozietät MEYER-KÖRING v.DANWITZ PRIVAT (www.mkvdp.de).

² EuGH, Urteil v. 12.12.2002 - Rs. C-324/00 - Lankhorst-Hohorst GmbH, BB 2003, 190 = GmbHR 2003, 44 = FR 2003, 182.

auf das Urteil reagiert hat, liegen nun mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz die Vorschläge des Gesetzgebers zur Umsetzung der EuGH-Entscheidung vor, die nachfolgend dargestellt werden.

II. Bisherige Rechtslage

Ausländische Investoren konnten unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens die inländische Steuerbelastung von Gewinnen einer inländischen Gesellschaft, an der sie beteiligt waren, vermeiden, indem sie der Gesellschaft Fremd- statt Eigenkapital zur Verfügung stellten. Die Entgelte für die Überlassung des Fremdkapitals minderten den Gewinn der inländischen Gesellschaft und konnten anstelle der deutschen Körperschaftssteuer der zumeist niedrigeren ausländischen Ertragsteuer unterworfen werden. Um diese Fremdkapitalgestaltungen zu unterbinden, gibt es seit 1994 den § 8a KStG³, der bestimmt, daß Vergütungen für Fremdkapital, die ein an einer deutschen Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligter ausländischer Anteilseigner von dieser erhält, im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung umqualifiziert werden, wenn sie ein gewisses Maß, den sogenannten „safe haven“ überschreiten.

Mit dem Steuersenkungsgesetz⁴ wurde die Vorschrift für Veranlagungszeiträume ab 2001 noch einmal verschärft und die Möglichkeiten der Gesellschafter-Fremdfinanzierung weiter beschränkt. Danach werden gewinn- bzw. umsatzunabhängige Fremdkapitalvergütungen, die ein wesentlich beteiligter Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft erhält, in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert, wenn und soweit das Verhältnis von Fremdzug zu Eigenkapital mehr als 1,5 : 1 beträgt. Gewinn- und umsatzabhängige Fremdkapitalvergütungen – z.B. stille Beteiligungen und partiarische Darlehen – haben in jedem Fall eine Umqualifizierung zur Folge; ein safe haven besteht nicht. Einen erweiterten safe haven läßt das Gesetz für Holdinggesellschaften zu; hier wird ein Fremd-/Eigenkapitalverhältnis von 3 : 1 toleriert.

III. Die Entscheidung des EuGH

Das FG Münster⁵ hatte dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens die Frage vorgelegt,

ob die Vorschrift des § 8a KStG mit dem Gebot der Niederlassungsfreiheit zu vereinbaren sei. Dies hat der EuGH klar verneint.

Die deutsche Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung führe zu einer unterschiedlichen Behandlung gebietsansässiger Tochtergesellschaften, je nachdem, ob deren Muttergesellschaft ihren Sitz in Deutschland habe oder nicht. Hierdurch werde die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedsstaaten niedergelassene Gesellschaften weniger attraktiv, weshalb sie auf den Beteiligungserwerb an deutschen Gesellschaften verzichten könnten. Damit aber liege eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Unerheblich sei, daß die Vorschrift auch auf inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften Anwendung

Das Urteil führt dazu, daß § 8a KStG auf im EU-Ausland ansässige Gesellschafter nicht mehr angewendet werden darf.

finde, da diese nicht mit den ausländischen Anteilseignern zu vergleichen seien. Den weiteren Gegenargumenten – Gewährleistung der

Kohärenz des deutschen Steuersystems und Verhinderung mißbräuchlicher Gestaltungen – wollte sich das Gericht ebenfalls nicht anschließen. Insbesondere greife der letzte Punkt nicht, da § 8a KStG nicht speziell auf die Vermeidung von Steuerumgehungen gerichtet sei, sondern generell jede Situation erfasse, in der ein Anteilseigner seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat habe. Gerade in dem der Vorlage zugrunde liegenden Fall habe die Darlehenshingabe der Senkung der Zinsbelastung einer verlustträchtigen Tochtergesellschaft gedient, ohne daß darin eine Steuerumgehung zu erblicken sei. Im Ergebnis verstoße die Bestimmung gegen Art. 43 EGV.

Das Urteil führt dazu, daß § 8a KStG auf im EU-Ausland ansässige Gesellschafter nicht mehr angewendet werden darf. Soweit Verfahren hinsichtlich bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume offen gehalten worden sind, profitieren die betroffenen Anteilseigner aus der EU, dem EWR und den Beitrittskandidaten, denen die Niederlassungsfreiheit in Kooperationsabkommen bereits gewährt ist, ebenfalls von der Entscheidung. Die Zinszahlungen einer inländischen Tochtergesellschaft können in diesen

3 Eingeführt durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993, BGBl I 93, 1569; BStBl I 93, 774.

4 Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl I 00, 1433; BStBl I 00, 1428.

5 FG Münster, Beschluß v. 21.08.2000 - 9 K 1193/00 K, F, EFG 2000, 1273 = FR 2000, 1214 = GmbHR 2000, 1211.

Fällen als Betriebsausgaben gewinnmindernd in Ansatz gebracht werden.

Der Vorlagefall bezog sich zwar nur auf § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F.. Der Urteilsbegründung des EuGH ist allerdings zu entnehmen, daß die Entscheidung sowohl für die hybriden Finanzierungen des Abs. 1 Nr. 1 als auch für die seit 2001 anwendbare Fassung des § 8a KStG Geltung beansprucht⁶. Dem entspricht die Reaktion der Finanzverwaltung⁷, die die Nichtanwendbarkeit des § 8a KStG insgesamt festgestellt hat, ohne zwischen Alt- oder Neufassung bzw. einzelnen Tatbestandsalternativen zu unterscheiden.

IV. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung

Mittlerweile gibt es eine erste Reaktion des Gesetzgebers auf die Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH. Nachdem die Bundesregierung in einer inoffiziellen Protokollerklärung vom 9. April 2003 bereits gesetzgeberische Maßnahmen angekündigt hatte, liegt auf der Grundlage eines Kabinettsbeschlusses vom 13. August 2003 jetzt der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. „Korb II“) vor, der vor allem die umfangreiche Neuregelung des § 8a KStG zum Inhalt hat. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis zum November abgeschlossen werden, so daß die Regelungen spätestens zum 1. Januar 2004 in Kraft treten können⁸.

Der Gesetzentwurf sieht nicht nur – im Sinne der Europarechtskonformität – die Anwendung des § 8a KStG auf Finanzierungen inländischer Anteilseigner vor, vorgesehen sind auch weitere Verschärfungen, die über diesen Zweck weit hinausgehen. Im einzelnen stellen sich die Änderungen wie folgt dar:

- *Anwendung auf Inlandsfälle und beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften*
Als direkte Reaktion auf das EuGH-Urteil sollen zukünftig Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft von einem wesentlich beteiligten Anteilseigner erhält, unabhängig davon, ob es sich um einen inländischen oder einen ausländischen Anteilseigner handelt, verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, wenn der safe haven überschritten wird. Zusätzlich wird der Anwendungsbereich der Vorschrift auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften ausge-

dehnt. In den Gesetzeswortlaut aufgenommen ist überdies die bereits bisher von der Finanzverwaltung⁹ vorgesehene Ausnahme für kurzfristig überlassenes Kapital.

- *Freigrenze*

Aus Praktikabilitäts Erwägungen soll eine Umqualifizierung von Fremdkapitalvergütungen in verdeckte Gewinnausschüttungen erst erfolgen, wenn ein Betrag von 50.000 Euro überschritten ist. Diese Freigrenze dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen, die nicht mit komplizierten Prüfungen des § 8a KStG beschwert sein sollen.

- *Bankübliche Geschäfte*

Die bisherige Ausnahmeregelung für Kreditinstitute gilt nicht, wenn aufgenommene Fremdmittel an dem Kreditinstitut nahe stehende Gesellschaften, die nicht selbst Kreditinstitut sind, weitergegeben werden. Damit wird der Rechtszustand entsprechend der Tz. 70 des BMF-Anwendungsschreibens vom 15.12.1994¹⁰ wieder hergestellt, den der BFH mit Urteil vom 15.05.2002¹¹ aufgehoben hatte.

- *Sachlicher Anwendungsbereich*

Der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift wird auf Sachkapitalüberlassungen erweitert, um Umgehungsgestaltungen zu verhindern. 75 % der Vergütung für die Überlassung unbeweglicher Sachen und 25 % der Vergütung für die Überlassung aller anderen Wirtschaftsgüter und Rechte gelten zukünftig – als pauschalierter Finanzierungsanteil – als Fremdkapitalvergütung. Der gemeine Wert des überlassenen Wirtschaftsguts gilt als Fremdkapital. Aus Vereinfachungsgründen kann ein Freibetrag in Höhe von 50.000 Euro in Anspruch genommen werden.

- *Holding-Regelung*

Bei Holdinggesellschaften ist weiterhin die Kürzung des Eigenkapitals um den Buchwert von

6 So auch Prinz/Cordewener GmbH 2003, 80, 83; Weßling/Romswinkel GmbH 2003, 925.

7 FinMin NRW Erl. v. 26.05.2003 - S 2742a - 11 - V B 4, DB 2003, 1250; FinBeh Hamburg Erl. v. 27.06.2003 - 53 - S 2742 a - 06/97; Bay. FinMin Erl. v. 28.05.2003 - 33 - S-2742a - 003 - 22412/03.

8 Der Gesetzentwurf ist im Internet abrufbar unter http://www.talking-text.de/steuer_php/pdf/entwurfaug2003.pdf.

9 BMF-Schreiben v. 15.12.1994, IV B 7 - S 2742 a - 63/94, Tz. 47 - 49.

10 Der Gesetzentwurf ist im Internet abrufbar unter http://www.talking-text.de/steuer_php/pdf/entwurfaug2003.pdf.

11 BMF-Schreiben v. 15.12.1994, IV B 7 - S 2742 a - 63/94, Tz. 47 - 49.

Beteiligungen nicht vorzunehmen; für nachgeordnete Gesellschaften besteht nach wie vor kein safe haven. Der erweiterte safe haven für Holdinggesellschaften fällt allerdings weg.

- *Personengesellschaften*

Die Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung findet künftig auch Anwendung, wenn einer Personengesellschaft das Fremdkapital oder die Wirtschaftsgüter überlassen werden, an der die Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % beteiligt ist.

- *Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb im Konzern*

Fremdkapitalvergütungen stellen künftig immer eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn mit dem Fremdkapital ein Beteiligungserwerb finanziert wird und der Veräußerer und der Fremdkapitalgeber entweder Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, eine diesem nahe stehende Person oder ein Dritter ist, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. Die Möglichkeit eines Drittvergleichs besteht nicht. Die Regelung soll Modelle verhindern, in denen in Konzernstrukturen durch steuerfreie Anteilsverkäufe ein Aufstocken des Eigenkapitals erfolgt. Nach dem Wortlaut des neuen Abs. 7 sind auch Fremdkapitalvergütungen erfasst, die in der Vergangenheit liegende Beteiligungserwerbe betreffen; eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen.

- *Gewerbsteuer*

Mit Kabinettsbeschluß vom 13.08.2003 hat die Bundesregierung außerdem den Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer vorgelegt. Danach entfällt die bisherige Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 10 GewStG mit der Folge, daß die Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8a KStG voll auf den Gewerbeertrag durchschlägt.

V. Folgen der Gesetzesänderung

Es ist nicht zu erwarten, daß der jetzt vorliegende Regierungsentwurf das weitere Gesetzgebungsverfahren unbeschadet überstehen wird. Die Änderungsvorschläge der Bundesregierung schießen weit über den eigentlichen Aufhänger der geplanten Gesetzesänderung – die Schaffung eines europarechtskonformen Zustandes – hinaus. Vor diesem

Hintergrund wird der endgültige Gesetzeswortlaut wohl noch einige Änderungen zum Inhalt haben.

Der vorliegende Gesetzentwurf würde gravierende Folgen nach sich ziehen. Generell betrachtet, müßten künftig die Eigenkapitalausstattungen vieler Gesellschaften verbessert werden, um einerseits steuerliche Nachteile zu vermeiden und andererseits Spielräume für die längerfristige Unternehmensfinanzierung zu schaffen. Gerade bei Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten wird die Beschränkung der Fremdkapitalfinanzierung möglicherweise die Frage aufwerfen, ob eine Unternehmensfortführung überhaupt noch sinnvoll ist. Die vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage¹² würde eine schwerwiegende Kehrseite haben.

Von dem Gesetzentwurf betroffen sind insbesondere Konzernfinanzierungen. Durch die Beschränkung hybrider Finanzierungen nach § 8a Abs. 1 Nr. 1 KStG sind z.B. stille Beteiligungen zur Finanzierung verbundener Gesellschaften zu überprüfen. Nach wie vor gilt im übrigen, daß § 8a KStG auch

Der vorliegende Gesetzentwurf würde gravierende Folgen nach sich ziehen.

auf Fremdkapitalvergütungen anwendbar ist, die eine Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG oder von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zugreifen kann. Unterschiedlichste Finanzierungswege innerhalb von Konzernstrukturen wären im Lichte des § 8a KStG zu überprüfen. Gleiches gilt für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe im Konzern, die nach dem Wortlaut des neuen Abs. 7 auch erfaßt werden, wenn sie in der Vergangenheit erfolgten.

Ein zusätzlicher Prüfungsbedarf besteht außerdem bei Betriebsaufspaltungen. Durch die Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs auf die Überlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern unterfallen auch die Finanzierungsanteile von Pachtzinsen dem § 8a KStG, so daß Steuernachteile drohen, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen sind. Der Wegfall des erweiterten safe haven für Holdinggesellschaften löst möglicherweise bereits kurzfristig Handlungsbedarf aus, Holdingkonstruktionen sind auf ihre Vereinbarkeit mit dem neuen Abs. 5 zu überprüfen.

¹² Ausweislich der Gesetzesbegründung soll allein die Änderung des § 8a KStG in der vollen Jahreswirkung eine Mehreinnahme von 1,165 Mrd. Euro bringen.

VI. Fazit

Die Vorschläge der Bundesregierung zur Neufassung des § 8a KStG gehen über die Vorgaben des EuGH aus der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung weit hinaus. Die deutliche Verschärfung der Vorschrift birgt – auch unter Berücksichtigung der vorgesehenen Freigrenze von 50.000 Euro, die in einem gewissen Rahmen Rechts- und Planungssicherheit bietet – ein erhebliches Konfliktpotential. Den weiteren Veränderungen am Regierungsentwurf, die im anstehenden parlamentarischen Verfahren mit Sicherheit zu erwarten sind, darf gespannt entgegengeblickt werden.

Erläuterungen zur Einbeziehung der Freien Berufe in die Gewerbesteuer

RA/FAStR Dr. Jochen Krieger, Stade

Nachfolgend sollen einige kurze Erläuterungen der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV gegeben werden, welche Auswirkungen eine Einbeziehung der freien Berufe und damit der Anwaltschaft in die Gewerbesteuer haben wird:

1. Gewerbesteuer

Steuergegenstand ist der Gewerbeertrag, d.h. der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) sieht verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen vor. Hervorzuheben ist § 8 Nr. 1 GewStG, wonach die Hälfte der sogenannten Dauerschuldzinsen dem Gewinn hinzugerechnet werden. Folge ist, daß bei einer fremdfinanzierten Praxis der Gewerbeertrag regelmäßig höher anfällt als der nach dem EStG zu versteuernde Gewinn aus selbständiger Arbeit.

Der Gewerbeertrag ist bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften, also bei Einzelpraxen und Sozietäten, um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 € zu kürzen. Aus dem verbleibenden Gewerbeertrag wird der sogenannte Gewerbesteuermeßbetrag errechnet. Dieser steigt in Staffeln von jeweils 12.000 € von 1 % auf 5 % an. Bei einem Gewerbeertrag von 30.000 € beläuft sich der Meßbetrag also auf 1 % von (30.000 minus 24.500)

5.500 €, dies sind 55 €. Bei einem Gewerbeertrag von 72.500 € ergibt sich nach Abzug des Freibetrages und der Staffelung von 1 % bis 4 % auf jeweils 12.000 € ein Meßbetrag von insgesamt 1.200 €. Jede weitere 100 € führen zu einer Erhöhung um 5 % = 5 €. Bei einem Gewerbeertrag von 100.000 € ergibt sich mithin ein Meßbetrag von 2.575 €.

Auf diesen Gewerbesteuermeßbetrag wird der sogenannte Hebesatz der jeweiligen Gemeinde angewendet. Von Ausnahmen abgesehen liegen die aktuellen Hebesätze bei Gemeinden unter 100.000 Einwohnern bei etwa 340 % aufwärts. Gemeinden mit über 500.000 Einwohnern verlangen i.d.R. über 400 %, in Frankfurt und in München beläuft sich der Hebesatz 2003 auf 490 %, in Hamburg auf 470 %. Bundesweit belaufen sich die Hebesätze im Schnitt auf 400 %.

Bei einem angenommenen Gewerbeertrag von 100.000 € und einem Hebesatz von 400 % ergibt sich demzufolge eine Gewerbesteuer von (400 % von 2.575 €) 10.300 €.

2. Einkommensteuer

Die Gewinne aus einer freiberuflichen Praxis bzw. der Gewinnanteil aus einer Sozietät unterliegen der Einkommensteuer (ESt). Der Grenzsteuersatz beläuft sich derzeit auf 48,5 % ab einem zu versteuernenden Einkommen bei Ledigen in Höhe von 55.008 €. Wenn also das zu versteuernde Einkommen des Anwalts aus anderen Gründen bereits diesen Betrag erreicht hat, wird der Gewinn aus der Anwaltstätigkeit mit 48,5 % besteuert. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag (SolZ; 5,5 %) und ggf. die Kirchensteuer (8 bzw. 9 %). § 35 EStG sieht eine Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vor. Diese Steuerermäßigung wird auch dann zur Geltung kommen, wenn die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit künftig der Gewerbesteuer (GewSt) unterliegen sollen.

Nach § 35 EStG ermäßigt sich die Einkommensteuer um das 1,8fache des für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Gewerbesteuermeßbetrages. Im Ergebnis werden hierdurch Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei einem angenommenen Hebesatz von 389 % vollständig von der Gewerbesteuer entlastet.

Beispielsrechnungen hierzu sind recht kompliziert, weil zum einen die Gewerbesteuer von ihrer eigenen

Bemessungsgrundlage (dem Gewinn) abzugsfähig ist, zum anderen der Freibetrag in Höhe von 24.500 € und schließlich die Meßzahlstaffelung berücksichtigt werden müssen. Bei einem Gewerbeertrag von 100.000 € und einem Hebesatz von 389 % fällt nach der Berechnung oben zu 1. eine Gewerbesteuer von (389 % von 2.575 €) 10.017 € an; hieraus ergibt sich folgende Vergleichsrechnung:

Es wird unterstellt, daß der Anwalt einen Gewinn vor Steuern in Höhe von	110.017 €
erzielt hat. Hiervon abzusetzen ist die GewSt mit	<u>10.017 €</u> ,
so daß sich ein verbleibender Gewinn in Höhe von	100.000 €
ergibt.	

Auf diesen Gewinn ist eine ESt in Höhe von 48,5 % zu entrichten, dies sind	48.500 €.
Hiervon abzusetzen ist die Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG mit dem 1,8fachen des Meßbetrages in Höhe von 2.575 €, dies sind	<u>4.635 €</u> .
Es verbleibt also eine ESt nach Steuerermäßigung in Höhe von	43.865 €.
Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag mit 5,5 %, dies sind (gerundet)	<u>2.413 €</u> .
Insgesamt beläuft sich die Belastung aus ESt und SolZ damit auf	46.278 €.

Von dem Gewinn vor Steuern in Höhe von ursprünglich	110.017 €
verbleiben daher nach Abzug der Gewerbesteuer	-10.017 €
und der Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag	<u>-46.278 €</u>
netto	53.722 €.

Ohne die Einbeziehung der freiberuflichen Einkünfte in die Gewerbesteuer hätte sich folgende Berechnung ergeben:

Gewinn vor Steuern	110.017 €
Einkommensteuer 48,5 % (gerundet)	53.358 €
Solidaritätszuschlag, hiervon 5,5 % (gerundet)	<u>2.935 €</u>
Steuerbelastung gesamt	56.293 €
Nettoertrag nach Steuern	53.724 €

Vorstehend nicht berücksichtigt sind Rundungsdifferenzen, z.B. nach § 32 a Abs. 2 EStG (Abrundung auf den nächsten durch 36 € teilbaren Betrag).

Die Einbeziehung des Gewinns aus anwaltlicher Tätigkeit führt damit im konkreten Fall sogar zu einer Entlastung von 2 €. Nach Berechnungen in der Literatur beläuft sich die etwaige zusätzliche Belastung für den Steuerpflichtigen durch die Gewerbesteuer bei Zugrundelegung eines Hebesatzes von 400 % auf max. 0,22625 % der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Bei Hebesätzen von bis zu 400 % führt die Gewerbesteuer als solche also grundsätzlich zu keiner nennenswerten Mehrbelastung des Anwalts.

3. Problembereiche

a) Die nahezu vollständige Kompensation der Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG funktioniert nur bei Hebesätzen von bis zu 390 %. Liegen die Hebesätze unter 390 %, kommt es sogar zu einer sogenannten Überkompensation, d.h. die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer ist größer als die zusätzliche Belastung durch die Gewerbesteuer (hiervon gibt es allerdings eine Rückausnahme in § 35 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG: Danach erfolgt keine Steuerermäßigung, wenn der Hebesatz der betreffenden Gemeinde 200 % unterschreitet, insbesondere also in der Gemeinde Norderfriedrichskoog mit einem Hebesatz von 0 % und in einigen wenigen weiteren „Steuroasen“).

Ein Hebesatz von unter 390 % ist indessen die Ausnahme. In Großgemeinden wie Frankfurt oder München beläuft sich der Hebesatz auf 490 %. Derartige Hebesätze werden nicht vollständig durch § 35 EStG

Liegen die Hebesätze unter 390 %, kommt es sogar zu einer sogenannten Überkompensation.

kompensiert. Im obigen Beispiel würde sich bei Einbeziehung der anwaltlichen Erträge in die Gewerbesteuer eine

Mehrbelastung für den Frankfurter oder Münchener Anwalt von etwa 1.270 €, für den Hamburger Anwalt von etwa 1.020 € ergeben.

b) Problematisch ist darüber hinaus, daß die Steuerermäßigung nur greifen kann, wenn überhaupt eine tarifliche Einkommensteuer anfällt. Hat der Anwalt also einen maßgebenden Gewerbeertrag oberhalb des Freibetrages von 24.500 €, so fällt grundsätzlich Gewerbesteuer an. Wird indessen

keine tarifliche Einkommensteuer festgesetzt, sei es, weil der Grundfreibetrag von 7.235 € aus anderen Gründen nicht überschritten wird (zB wegen Fremdfinanzierung der Praxis liegt der maßgebende Gewerbeertrag deutlich über dem tatsächlichen Gewinn), oder sei es, daß andere Steuerermäßigungen wie etwa nach § 34 f EStG („Baukindergeld“) greifen, so findet kein (vollständiger) Ausgleich der Gewerbesteuerbelastung nach § 35 EStG statt.

c) Schließlich wird in der Literatur zu Recht darauf hingewiesen, daß mit dem Anfall der Gewerbesteuer auch eine Verpflichtung zur Abgabe entsprechender Steuererklärungen verbunden ist. Regelmäßig wird der Anwalt nicht selbst die Gewerbesteuererklärung ausfüllen. Es fallen daher zusätzliche Honoraranteile des Steuerberaters für das Erstellen der Gewerbesteuererklärung an. Auch wenn diese Kosten ihrerseits Betriebsausgaben darstellen, verbleibt dennoch eine zusätzliche Mehrbelastung für den Anwalt.

d) Letztlich müssen auch alle Anwälte, deren Gewerbeertrag den Freibetrag von 24.500 € übersteigt, mit einer zusätzlichen Liquiditätsbelastung rechnen: Auf die voraussichtliche Gewerbesteuerschuld erheben die Gemeinden Vorauszahlungen zu den Fälligkeitszeitpunkten 15.02., 15.05., 15.08. und 15.12. eines jeden Jahres. Diese Vorauszahlungen werden auf die endgültige Gewerbesteuerschuld angerechnet. Das Finanzamt berücksichtigt zwar die Ermäßigung gemäß § 35 EStG ebenfalls auch bei der Festsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer, so daß hier letztlich ein Ausgleich stattfindet. Indessen sind die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer erst zu späteren Terminen (10.03., 10.06., 10.09. und 10.12) fällig.

Hinzu kommt, daß die Gemeinden mit den ersten Gewerbesteuerbescheiden für Anwälte (ab 2005 für 2004) automatisch Vorauszahlungen festsetzen werden, die Finanzämter dagegen nicht ohne weiteres bereits festgesetzte Vorauszahlungen im Nachhinein um die Ermäßigung nach § 35 EStG korrigieren.

Beispiel

Ein Anwalt gibt im Januar 2006 seine Einkommensteuererklärung für 2004 ab. Das Finanzamt erläßt im Februar 2006 sowohl einen Einkommensteuerbescheid als auch einen Bescheid über einen Gewerbesteuermeßbetrag 2004. Die Gemeinde wird nach Erhalt dieses Bescheides die Gewerbesteuer für

2004, eine nachträgliche Vorauszahlung für 2005 (!) und erstmalige Vorauszahlungen ab 2006 anfordern. Das Finanzamt wird indessen lediglich bei der Festsetzung der Vorauszahlungen ab 10.03.2006 die Ermäßigung nach § 35 EStG berücksichtigen. Eine Anpassung der bereits geleisteten Vorauszahlungen für 2005 erfolgt grundsätzlich nicht, der Anwalt kann die Ermäßigung nach § 35 EStG vielmehr nur durch Abgabe der Steuererklärung für 2005 erreichen. Bis zum entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 2005 ist der Anwalt daher erst einmal mit der nachträglichen Gewerbesteuer-Vorauszahlung für 2005 und dem daraus resultierenden Liquiditätsabfluß in voller Höhe belastet.

4. Ergebnis

Zumindest auf diejenigen Anwälte, die in Gemeinden mit Hebesätzen über 390 % tätig sind, kommt mit Einführung der Gewerbesteuerpflicht eine jährliche Mehrbelastung von bis zu 1.270 € zzgl. Honorar für die Erstellung der Steuererklärung zu. Bei Hebesätzen von bis zu 390 % wird die etwaige Überkompensation durch § 35 EStG in der Regel durch das zusätzliche Steuerberaterhonorar ausgeglichen

Letztlich kommt auf alle Anwälte mit Gewerbeerträgen von mehr als 24.500 € eine zusätzliche Liquiditätsbelastung zu.

mit Einführung der Gewerbesteuerpflicht eine jährliche Mehrbelastung von bis zu 1.270 € zzgl. Honorar für die Erstellung der

Steuererklärung zu. Bei Hebesätzen von bis zu 390 % führen zu einer Überkompensation von maximal 360 €; die Gebühr des Steuerberaters [1/10 - 6/10 einer vollen Gebühr nach der Tabelle A zur StBGebV] beläuft sich bei einem Ansatz von 3/10 auf netto 406,20 €. Nur bei extrem niedrigen Hebesätzen (bzw. bei bis zu 390 % und eigener Erstellung der GewSt-Erklärung) löst die Gewerbesteuerpflicht keine finanziellen Nachteile aus; alle anderen Anwälte müssen mit einer Mehrbelastung rechnen. Letztlich kommt auf alle Anwälte mit Gewerbeerträgen von mehr als 24.500 € eine zusätzliche Liquiditätsbelastung zu.

5. Weiterführende Literatur

Herzig/Lochmann, Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, Der Betrieb 2000, 1728 ff.;

Rödter, Pauschalierte Gewerbesteueranrechnung – eine komprimierte Bestandsaufnahme, Deutsches Steuerrecht 2002, 939 ff;

Djanani/Brähler/Lösel, Die Anrechnung der Gewerbeertragsteuer auf die Einkommensteuer, Betriebsberater 2003, 1254 ff.

Die Umsatzsteuer beim Meistgebot in der Zwangsversteigerung

Rechtsanwalt Michael Winter, Aachen*

Bei der Zwangsversteigerung von Grundstücken war in der Vergangenheit streitig, ob etwa anfallende Umsatzsteuer bereits im Meistgebot enthalten oder vom Ersteher noch zusätzlich zu entrichten ist. Der BGH hat diese Streitfrage durch Urteil vom 3.4.2003 nunmehr auch für die Zivilgerichtsbarkeit endgültig entschieden: „Das Meistgebot in der Zwangsversteigerung von Grundstücken (nebst Zubehör) ist ein Nettobetrag.“¹

Im Folgenden wird zunächst untersucht, inwieweit bei der Zwangsversteigerung von Grundstücken mit und ohne Zubehör überhaupt Umsatzsteuer anfällt (I.). Sodann werden die Gründe dargestellt, die den BGH dazu bewogen haben, das Meistgebot als Nettobetrag einzuordnen (II.), gefolgt von einer kurzen Bewertung (III.).

I. Die Umsatzsteuerpflicht

Beim Erwerb eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung fällt Umsatzsteuer an, wenn der Umsatz gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar (nachfolgend 1.) und nicht nach § 4 Nr. 9 lit. a) UStG steuerbefreit ist (2.), etwa weil der Vollstreckungsschuldner nach § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optiert hat (3.).

1. Steuerbarkeit

Steuerbar sind Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Seit dem BFH-Urteil vom 19.12.1985 ist anerkannt, daß es in der Zwangsversteigerung zu einer direkten Lieferung vom bisherigen Eigentümer und Vollstreckungsschuldner an den Ersteher kommt: „Die Übertragung des Eigentums auf den Ersteher zu den Bedingungen des Meistgebots, die durch Zuschlag erfolgt (§ 90 Abs.

1 ZVG), stellt sich umsatzsteuerrechtlich als Umsatz des Schuldners an den Ersteher dar. Zwar beruht der Leistungsaustausch nicht auf einem (zweckgerichteten) Handeln des Schuldners, sondern auf hoheitlicher Tätigkeit; hierdurch entfällt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG jedoch nicht die Steuerpflicht.“² Für die Lieferung ist also ausnahmsweise kein Leistungswille bzw. Tätigwerden des Vollstreckungsschuldners erforderlich. Es genügt, daß der Ersteher durch einen hoheitlichen Vollstreckungsakt – den Zuschlag – das Eigentum und damit die Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG erwirbt. Damit stehen die Lieferung und die Parteien der Lieferung fest.³ Für die Steuerbarkeit des Umsatzes ist darüber hinaus nur noch erforderlich, daß der Vollstreckungsschuldner Unternehmer ist und daß das Grundstück bisher für sein Unternehmen verwendet wurde (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

2. Steuerbefreiung

Gemäß § 4 Nr. 9 lit. a) UStG sind Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, umsatzsteuerfrei. Hierdurch soll eine Doppelbesteuerung mit zwei Verkehrsteuern, der Umsatz- und der Grunderwerbsteuer, vermieden werden. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG unterwirft bereits das Meistgebot⁴ im Zwangsversteigerungsverfahren der Grunderwerbsteuer – ausweislich des Einleitungssatzes aber nur, „soweit“ sich das Meistgebot auf ein Grundstück bezieht. Was Grunderwerbsteuerrechtlich Grundstück ist, definiert § 2 GrEStG. Die Vorschrift geht vom bürgerlich-rechtlichen Grundstücksbegriff aus, modifiziert diesen aber noch. Insbesondere werden Maschinen und Betriebsvorrichtungen vom Grundstücksbegriff ausgenommen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG), um die schwierige Abgrenzung zwischen Grundstückszubehör und Grund-

* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Sozietät SINA-MAASSEN, Aachen.

1 BGH v. 3.4.2003 - IX ZR 93/02, NJW 2003, S. 2238. Vorinstanzen: LG Waldshut-Tiengen v. 10.5.2001 - 4 O 135/00, Rpfleger 2001, S. 510; OLG Karlsruhe v. 11.4.2002 - 4 U 85/01, Rpfleger 2002, S. 531.

2 BFH v. 19.12.1985 - V R 139/76, BStBl. II 1986, S. 500, 502; zuletzt BFH v. 21.3.2002 - V R 62/01, DStR 2002, S. 1265, 1266. Diese BFH-Rechtsprechung wird bestätigt durch den neuen § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG, dem zufolge für "Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher" der Ersteher Steuerschuldner ist (soweit Unternehmer, Abs. 2).

3 Früher wurde statt der direkten Lieferung eine Kettenlieferung angenommen, unter Zwischenschaltung des jeweiligen Bundeslandes oder des die Zwangsvollstreckung betreibenden Gläubigers: der Schuldner liefere zunächst an das Bundesland, in dem sich das Vollstreckungsgericht befinde, bzw. an den Gläubiger, dieses bzw. dieser sodann an den Ersteher; hierzu BFH v. 19.12.1985 a.a.O.

4 Zu den Gründen der rechtstechnischen Anknüpfung bereits an das Meistgebot statt an den Zuschlag Boruttau/Fischer, Grunderwerbsteuer, 15. Auflage 2002, Rn. 432 f.

stücksbestandteilen zu vermeiden: Zubehör ist schon bürgerlich-rechtlich nicht Grundstücksbestandteil (§ 97 BGB) und damit nicht steuerbar. Betriebsvorrichtungen könnten dagegen bürgerlich-rechtlich wesentliche Bestandteile des Grundstücks oder des Gebäudes (§§ 93, 94 BGB) und somit steuerbar sein. Wegen § 2 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind Betriebsvorrichtungen und Zubehör gleichermaßen nicht Grunderwerbsteuerbar. Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 lit. a) UStG greift insoweit nicht ein, mit der Folge, daß ein steuerbarer Umsatz, soweit er auf Betriebsvorrichtungen und Zubehör entfällt, auch steuerpflichtig ist.

3. Verzicht auf die Steuerbefreiung

Auch die Lieferung des Grundstücks selbst kann steuerpflichtig sein, wenn nämlich der Vollstreckungsschuldner gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optiert. Die Option setzt voraus, daß der Ersteher ebenfalls Unternehmer ist und das Grundstück für sein Unternehmen nutzt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung erfolgt in der Regel, um die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu vermeiden⁵. In der Zwangsversteigerung spielte früher aber auch das Motiv eine Rolle, den Fiskus in Absprache mit dem Ersterher um den Umsatzsteuerbetrag zu prellen: Dazu wurde das Meistgebot als Bruttobetrag deklariert, die Umsatzsteuer also gesondert als Teil des Meistgebots ausgewiesen. Der Ersterher erlangte so den Vorsteuerabzug, während der insolvente Vollstreckungsschuldner die geschuldete Steuer jedoch nicht abführte. Sodann wurde der Vorsteuerbetrag zwischen Ersterher und Vollstreckungsschuldner geteilt.⁶ Um drohende Steuerausfälle zu vermeiden, hatte der Gesetzgeber zunächst ab 1993 für Ersterher, die Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts sind, ein Abzugsverfahren eingeführt (§ 18 Abs. 8 S. 1 Nr. 3 UStG a.F. i.V.m. § 51 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStDV a.F.). Zum 1.1.2002 hat der Gesetzgeber das Abzugsverfahren durch die alleinige Steuerschuldnerschaft des Ersterhers ersetzt, wieder unter der Voraussetzung, daß dieser Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG). Zudem wurde § 9 Abs. 3 UStG neu eingefügt und so eine zeitliche Hürde für den Verzicht auf die Steuerbefreiung errichtet: Während die Option früher auch noch nach Abgabe des Meistgebots wirksam erfolgen konnte (bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung⁷ oder doch wenigstens bis zum Verteilungstermin⁸), ist sie jetzt nur noch bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig. Der Gesetzgeber trägt damit dem Schutzbedürfnis des Er-

stehers Rechnung, nicht durch eine nachträglich ausgeübte Option unerwartet zum Steuerschuldner zu werden (§ 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG) und die Umsatzsteuer womöglich noch zusätzlich zum Meistgebot entrichten zu müssen.⁹

Zusammenfassend: Der Erwerb in der Zwangsversteigerung von Grundstücken ist umsatzsteuerpflichtig, soweit der Vollstreckungsschuldner Unternehmer ist, das Grundstück bisher für sein Unternehmen verwendet wurde und entweder zulässig nach § 9 Abs. 1 UStG optiert wurde oder das Meistgebot auf mitversteigerte Betriebsvorrichtungen oder Zubehör entfällt.

II. Das Meistgebot als Nettobetrag

Fällt Umsatzsteuer an, war bisher streitig, ob das Meistgebot diese bereits enthält oder ob sie vom Ersterher noch zusätzlich zu entrichten ist. Die Frage wurde nur mit Blick auf die Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG und damit für das Grundstück selbst diskutiert (1.). Der BGH hat durch sein Urteil vom 3.4.2003 entschieden, daß das Meistgebot insgesamt ein Nettobetrag ist, auch soweit es auf Betriebsvorrichtungen oder Zubehör entfällt (2.).

1. Meinungsstand

a) Bruttobetrag

Eine jedenfalls bis zum BGH-Urteil vom 3.4.2003 vertretene Meinung¹⁰ sah im Meistgebot einen Bruttobetrag. Sie begründete dies dreifach: mit der BGH-Rechtsprechung, wonach der angebotene Preis

⁵ Unzutreffend Gaßner Rpfleger 1998, S. 455, 456, der meint, daß der Vollstreckungsschuldner mittels der Option zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer wählen könne, so daß bei Ausübung der Option die Grunderwerbsteuer entfalle und durch die Umsatzsteuer ersetzt werde. Vielmehr kommt es dann zu einer Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer.

⁶ Stadie in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 18 Rn. 774.1; zur Frage eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO BFH v. 16.3.1993 - V R 54/92, NJW 1994, S. 1176 und BFH v. 28.11.2002 - VII R 41/01, DStR 2003, S. 414, 416 m.w.N.: "Der Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstückslieferung ist nach gefestigter Rechtsprechung des BFH nicht allein deshalb rechtsmissbräuchlich i.S.d. § 42 AO 1977, weil der leistende Unternehmer illiquide ist und deshalb die durch seinen Verzicht entstehende Umsatzsteuer schuldig bleibt".

⁷ So RegE StÄndG 2001, BT-Drucks. 14/6877, zu Art. 14, zu Nr. 2; vgl. Abschnitt 148 Abs. 3 S. 5 UStR.

⁸ So BFH v. 21.3.2002 - V R 62/01, DStR 2002, S. 1265, 1266.

⁹ Näher zum Ganzen Nieskens in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 9 Rn. A 4 ff.

¹⁰ Onuseit Rpfleger 1995, S. 1, 2 f.; ders. ZIP 2000, S. 777, 785 f.; ebenso OLG Karlsruhe v. 11.4.2002 - 4 U 85/01, Rpfleger 2002, S. 531 als Vorinstanz.

jedenfalls bei gegenseitigen Verträgen die Umsatzsteuer im Zweifel bereits enthält;¹¹ mit dem Wortlaut der Vorschriften zum Abzugsverfahren¹², daß die Umsatzsteuer „von der Gegenleistung einzubehalten“ sei, was nur bei einem Bruttobetrag denkbar sei; schließlich und vor allem mit der Gefahr für den Ersteher, daß dieser bei nachträglicher Option des Vollstreckungsschuldners überraschend über sein Gebot hinaus auch noch Umsatzsteuer entrichten müsse. Dies belaste ihn jedenfalls dann, wenn er das Grundstück für steuerfreie Umsätze verwende oder vor Ablauf des Berichtigungszeitraums des § 15a UStG wieder veräußere und sich deshalb nicht über den Vorsteuerabzug schadlos halten könne.

b) Nettobetrag

Die andere, schon bisher herrschende Meinung¹⁴ versteht das Meistgebot als Nettobetrag, weil alles andere den Vorschriften und Prinzipien des ZVG zuwiderlaufe: Danach bemesse sich die Zahlungspflicht gegenüber dem Vollstreckungsgericht allein nach Meistgebot und Zuschlag (§ 49 Abs. 1 ZVG). Der Zuschlag definiere zugleich die Teilungsmasse, die an die am Grundstück Berechtigten auszuzahlen sei (§ 117 ZVG). Wenn nun steuerliche Vorgänge und Pflichten des Erstehers diesen an die Gläubiger zu verteilenden Betrag beeinflussen und verkürzen könnten, komme eine erhebliche Unsicherheit in das Zwangsversteigerungsverfahren hinein. So bliebe oftmals ungeklärt, welchem Bieter als Meistbietenden der Zuschlag zu erteilen sei, weil sich das Gebot eines Nichtunternehmers im Nachhinein als höher erweisen könnte, wenn aus dem nominell höheren Gebot des Unternehmers wieder die Umsatzsteuer herausgerechnet werden müsse (gegenüber einem Nichtunternehmer kann nicht zur Umsatzsteuer optiert werden, § 9 Abs. 1 UStG). Ähnliche Probleme ergäben sich bei der Berechnung der Wertgrenzen des § 74a Abs. 1 ZVG und des § 85a Abs. 1 ZVG. Die Finanzverwaltung hat sich diesen Bedenken angeschlossen und folgenden Abschnitt 233 Abs. 6 S. 6 UStR 2000 aufgenommen: „Im Zwangsversteigerungsverfahren ist das Meistgebot der Berechnung als Nettobetrag zugrunde zu legen.“ Der BGH hat bereits in einem Nichtannahmebeschluss entschieden, daß das frühere Abzugsverfahren zumindest nach dem Zuschlag keinen Einfluss auf den Gebotsbetrag nehmen könne, weil dieser Betrag zur Verteilung an die berechtigten Gläubiger bestimmt sei (§§ 9, 105 ff. ZVG).¹⁵ Der BFH hat sich dem angeschlossen und ebenfalls erklärt, eine nachträgliche Steueroption könne „nicht mit der Wirkung berücksichtigt werden,

daß die Umsatzsteuer aus dem Versteigerungserlös herausgerechnet wurde; für einen entsprechenden Zuschlag auf den Gebotsbetrag gibt es ebenfalls keine Rechtsgrundlage.“¹⁶

2. Klärung durch das BGH-Urteil vom 3.4.2003

Der BGH hat mit Urteil vom 3.4.2003 nunmehr endgültig im Sinne der zweiten Ansicht entschieden, daß das Meistgebot ein Nettobetrag ist, und zwar auch soweit es um mitversteigertes Zubehör geht. Der Kläger hatte in dem zugrunde liegenden Fall ein Betriebsgrundstück nebst Zubehör ersteigert. Er klagte nunmehr gegen die Erbin des früheren Eigentümers und Vollstreckungsschuldners aus § 14 Abs. 1 UStG auf Ausstellung einer Rechnung, welche die seiner Ansicht nach für das Zubehör bereits entrichtete Umsatzsteuer gesondert ausweisen sollte. Von dem Meistgebot über 800.000 DM entfalle ein Betrag von 148.489,97 DM auf das Zubehör, der weiter aufzuteilen sei in ein Nettoentgelt von 128.008,60 DM und einen Umsatzsteuerbetrag von 20.481,37 DM.

Das LG Waldshut-Tiengen¹⁷ wies die Klage ab, weil sich die unter 1. dargestellte Diskussion durch Abschnitt 233 Abs. 6 S. 6 UStR 2000 erledigt habe, das Meistgebot hiernach in Optionsfällen zwingend einen Nettobetrag darstelle. Dann wäre es aber widersprüchlich, hinsichtlich des mitversteigerten Zubehörs einen Bruttobetrag annehmen zu wollen. Das OLG Karlsruhe¹⁸ als Berufungsgericht wertete demgegenüber das Meistgebot einheitlich als Bruttobetrag, sowohl in den Optionsfällen als auch beim Zubehör. Es wies – insoweit zutreffend – darauf hin, daß Abschnitt 233 Abs. 6 S. 6 UStR 2000 allein für die Finanzverwaltung, nicht auch für die Gerichte verbindlich sei. Ausschlaggebend war die Erwägung, daß ein Ersteher nicht damit zu rechnen brauche, außer seinem Meistgebot auch noch Umsatzsteuer zahlen zu müssen. Friktionen mit dem Zwangsversteigerungsrecht seien hinzunehmen, hielten sich

11 Zuletzt BGH NJW 2002, S. 2312; Palandt/Heinrichs, BGB, 62. Auflage 2003, § 157 Rn. 13.

12 § 18 Abs. 8 S. 1 Nr. 3 UStG a.F. i.V.m. § 51 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStDV a.F.

13 Insoweit auch Suppmann DStR 1994, S. 1567.

14 Stöber, ZVG, 17. Auflage 2002, § 81 Rn. 7.11; Gaßner Rpfleger 1998, S. 455, 459.

15 Nichtannahmebeschluss des BGH v. 4.5.2000 - IX ZR 124/98, BGHR § 51 Abs. 1 Nr. 3 UStDV Umsatzsteuer 1, BGHR § 81 ZVG Umsatzsteuer 1.

16 BFH v. 21.3.2002 - V R 62/01, DStR 2002, S. 1265, 1266.

17 LG Waldshut-Tiengen v. 10.5.2001 - 4 O 135/00, Rpfleger 2001, S. 510.

18 OLG Karlsruhe v. 11.4.2002 - 4 U 85/01, Rpfleger 2002, S. 531.x

zudem beim Zubehör deshalb in Grenzen, weil hier immer Umsatzsteuer anfallt, unabhängig davon, ob der Ersteher Privatperson oder Unternehmer ist.¹⁹

Der BGH stellte das erstinstanzliche Urteil wieder her: „Der auf das Zubehör entfallende Anteil des Meistgebots enthält keine Umsatzsteuer, weil es sich hierbei um einen Nettobetrag handelt. Hat demnach der Kläger mit der Entrichtung des Meistgebots keine Umsatzsteuer bezahlt, dann kann er auch nicht die Ausstellung einer Rechnung verlangen, die das Gegenteil ausweist.“²⁰ Im Folgenden führt der BGH die bereits oben 1. b) dargestellten Argumente an, wonach ein Verständnis des Meistgebots als Bruttobetrag mit dem ZVG unvereinbar wäre.

III. Bewertung

Der BGH hat nunmehr auch für die Zivilgerichte verbindlich festgestellt, daß das Meistgebot in der Zwangsversteigerung ein Nettobetrag ist. Der BGH hatte dabei nicht nur den Fall des mitversteigerten Zubehörs im Blick, den es letztlich zu entscheiden galt, sondern auch und gerade die wirtschaftlich bedeutsameren Optionsfälle nach § 9 Abs. 1 UStG. Hierauf legt der BGH das Schwergewicht seiner Ausführungen, um dann für das Zubehör zu folgern: „Das gilt auch für den auf das Zubehör entfallenden Anteil des Meistgebots, da aus zwangsversteigerungsrechtlicher Sicht kein sachlicher Grund ersichtlich ist, die Versteigerung von Grundstückszubehör im Zwangsversteigerungsverfahren anders zu beurteilen als – bei Wegfall der Steuerbefreiung – die Versteigerung des Grundstücks selbst.“²¹

Die Einordnung des Meistgebots als Nettobetrag war in der Praxis, in der Finanzverwaltung und der Literatur bereits weithin anerkannt. Der BGH hat diesen

Die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht wird aber glücklicherweise nicht mehr durch Unwägbarkeiten erschwert.

Prozess der Meinungsbildung nunmehr abgeschlossen. Die Einordnung als Nettobetrag erscheint auch deshalb zutreffend, weil die für ein Verständnis als Bruttobetrag ins Feld geführten Argumente (oben 1. a) zwischenzeitlich stark an Gewicht verloren haben: die Vorschriften zum Abzugsverfahren, mit deren Wortlaut argumentiert wurde, sind aufgehoben; der neue § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG spricht nicht mehr von einem „Einbehalten“ der Umsatzsteuer von der Gegenleistung. Wichtiger noch ist, daß der neu eingefügte § 9 Abs. 3 UStG inzwischen verhindert, daß der Ersteher durch eine vom Vollstreckungsschuldner nachträglich erklärte Option von der Umsatzsteuerpflicht überrascht wird.

Dem Berater und möglicherweise auch dem Vollstreckungsgericht (§ 139 ZPO)²² obliegt es, den Ersteher im Einzelfall vor der Überraschung zu bewahren, daß sein Gebot ein Nettogebot darstellt und er hierauf noch die Umsatzsteuer zu entrichten hat. Die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht wird aber glücklicherweise nicht mehr durch Unwägbarkeiten erschwert, wie sie in der Vergangenheit aus der Möglichkeit des Vollstreckungsschuldners, noch nachträglich zur Umsatzsteuer zu optieren, erwachsen sind.

¹⁹ OLG Karlsruhe a.a.O., S. 532.

²⁰ BGH v. 3.4.2003 - IX ZR 93/02, NJW 2003, S. 2238.

²¹ BGH a.a.O., S. 2240.

²² Zur Aufklärungspflicht des Vollstreckungsgerichts vgl. Gaßner Rpfleger 1998, S. 455, 459.

Veranstaltungen

Steueranwaltstag 2003 in Berlin 07. – 08.11.2003

Leitung: Friedhelm JACOB, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt

Freitag, 14.11.2003

9:30 – 10:30	Aktuelles Steuerstrafrecht – Neues aus Gesetzgebung und Rechtsprechung	Prof. Dr. Wolfgang JOECKS, Universität Greifswald
10:30 – 11:30	Brücke zur Steuerehrlichkeit – Chancen und Risiken der Steueramnestie	Dr. Rolf SCHWEDHELM, Streck Mack Schwedhelm, Köln Dr. Ingo FLORE, Flore Regener, Dortmund

11:30 - 11:45	Pause	
11:45 - 12:45	Besteuerung von Schneeballsystemen	Dr. Jörg ALVERMANN, Streck Mack Schwedhelm, Köln
12:45 - 14:00	Pause	
13:45 - 14:15	bzw. Mitgliederversammlung	
14:00 - 15:00	Die Prüfung steuerlicher Risiken von Anlagemodellen	Dr. Stefan SCHLOßMACHER, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
15:00 - 16:00	Anlegerschutz bei steuerorientierten Anlageformen	Hartmut GÖDDECKE, Siegburg
16:00 - 16:15	Pause	
16:15 - 17:45	Das Rätsel Personengesellschaftsbesteuerung - Grundlegendes und Aktuelles	Prof. Dr. Georg CREZELIUS, Universität Bamberg
Samstag, 08.11.2003		
9:30 - 10:40	Aktuelles Unternehmens- und Konzernsteuerrecht	Prof. Dr. Dirk KRÜGER, Ernst & Young, Frankfurt
10:40 - 11:00	Pause	
11:00 - 12:10	„Überseering“ und seine Folgen	Prof. Dr. Hans-Joachim PRIESTER, Hellge Priester Ehlke, Hamburg
12:10 - 13:20	Aktuelle Fragen der Immobilienbesteuerung	Dr. Matthias SÖFFING, Söffing & Partner, Düsseldorf
13:20 - 13:30	Schlusswort	

Steueranwalt International 2003, Prag

„Nur mit Geld zahlen!“

Taxifahren in Prag. „VISA - Ist nur Werbung“, verkündet der Aufkleber an der Taxitür. Ähnlich zwiespältig, logisch und dennoch streckenweise skurril ist die Rechtslage, die uns die Referenten am Vorabend des EU-Beitritts von Tschechien präsentieren. Geltendes Recht mit Verfallsdatum, zum Teil ist man froh, etwas Durchdachtes zu bekommen, traurig, das Gewohnte aufgeben zu müssen. Grundsätzlich scheint das tschechische Steuerrecht bedeutend stringenter zu sein als das deutsche. Dies zugunsten der niedrigeren Durchschnittsbesteuerung - auch nicht die schlechteste Idee.

Aspekte und Blickwinkel

Einige Beiträge gingen sehr in die Tiefe, wie bspw. das Referat von Frau VORLÌCKOVÀ. Das Referenten-Duo STAUFER/SULC lieferte gleich vier Beiträge zu verschiedenen Aspekten des tschechischen Rechts. Zu den allgemeinen steuerlichen Betrachtungen kam der Blickwinkel des Zoll- und Steuerrechts im internationalen Konzern, vorgetragen von FLEISCHER, hinzu. Die „Entsendung tschechischer Arbeitnehmer“ (SPARFELD/SMITKA) begründete wieder einen neuen Blickwinkel, ebenso das tschechische Steuerstrafrecht (HOLLER), das auch bei einigen Profis Überraschungen auslöste.

Die Goldene Stadt...

hat gewiß nichts von ihrem Reiz verloren. Dennoch wird die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV ab

dem Jahr 2004 die Veranstaltung STEUERANWALT INTERNATIONAL neu konzipieren. Nach den Veranstaltungen in Zürich (1998 und 2000), Mallorca (2001), Zug (2002) und Prag (2003), die sich bilateralen Steuerrechtsaspekten widmeten, wird nun ein attraktiver Tagungsort mit dem thematischen Schwerpunkt „Internationales Steuerrecht“ verknüpft.

Eine Zusammenfassung in Zitaten

DBA Deutschland-Tschechien

Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Martin KLEIN, Frankfurt/Main

Steuerberaterin/Wirtschaftsprüferin Lucie VORLÍČKOVÁ

„Tschechische Quellensteuer auf Dividenden: Ermäßigung/Begrenzung auf Grund des DBA (5%, 15%); keine tschechische Quellensteuer auf Zinsen.“

Grundzüge der Unternehmensbesteuerung in Tschechien

Steuerberaterin/Wirtschaftsprüferin Lucie VORLÍČKOVÁ

„Strafzahlungen von 0,1% bei Zahlungsverzug (Säumniszuschlag), 0,2% pro Tag bei Steuernachzahlungen aufgrund Betriebsprüfung. Steuerstraftaten für die Dauer von 500 Tagen, danach 140% p.a. des Diskontsatzes der Tschechischen Nationalbank.“

Rahmenbedingungen der Entsendung tschechischer Arbeitnehmer in die BRD

Rechtsanwältin/Steuerberaterin Silvia SPARFELD, M.A., München

Rechtsanwalt Philip SMITKA, München

„Im Rahmen der Anpassung des tschechischen Rechts an die arbeitsrechtlichen EU-Vorgaben wurde bereits eine weitgehende Harmonisierung erzielt. Mit dem Beitritt zur EU wird die Tschechische Republik allerdings nicht in alle Rechte und Pflichten des arbeitsrechtlichen Besitzstandes der EU eintreten. Wegen sozialpolitischer Befürchtungen einiger EU-Mitgliedstaaten – allen voran Deutschland und Österreich – vor einer Flut von Arbeitnehmern aus den Beitrittsstaaten, wurde im Beitrittsvertrag hinsichtlich der vom Europäischen Gerichtshof als fundamental bezeichneten Grundfreiheiten der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit eine Übergangsregelung aufgenommen.“

Aktuelle arbeitsrechtliche Themen

Rechtsanwalt Joachim STAUFER, Essen, Prag

Rechtsanwalt JuDr. Robert SULC, Prag

„In der Praxis ist noch nicht vollständig geklärt, ob mit leitenden Arbeitnehmern im Anstellungsvertrag eine Probezeit vereinbart werden kann. Es bestehen Ansichten, die sich für und auch gegen diese Möglichkeit aussprechen. Wegen unterschiedlichen Entscheidungen der Gerichte kann die Vereinbarung einer Probezeit im Anstellungsvertrag nicht empfohlen werden.“

Sicherungsmöglichkeiten der Gläubiger in handelsrechtlichen Beziehungen

Rechtsanwalt Joachim STAUFER, Essen, Prag

Rechtsanwalt JuDr. Robert SULC, Prag

„Trotz der häufigen Kritik an den Sicherungsmöglichkeiten in privatrechtlichen, vor allem handelsrechtlichen Beziehungen, müssen wir hervorheben, daß die tschechische Rechtsordnung alle klassischen (und auch anderen) Sicherungsinstitute beinhaltet. Die Enttäuschung der Gläubiger in Hinsicht auf die Durchsetzung Ihrer Rechte liegt nach unserer Meinung nicht an der unzureichenden Rechtsordnung bzw. an unzureichenden Regelungen, sondern in der oft langsamen Arbeit der Gerichte und an den oft nicht passend gewählten Sicherungen seitens einzelner Gläubiger.“

Rechtliche Bedingungen der unternehmerischen Tätigkeit ausländischer Personen in der Tschechischen Republik

Rechtsanwalt Joachim STAUFER, Essen, Prag

Rechtsanwalt JuDr. Robert SULC, Prag

„Nach dem Eintritt in die EU (geplant 01.05.2004) können Banken aus dem europäischen Ausland durch Filialen (oder wenn ihre Tätigkeit nicht dauerhaften Charakter hat – direkt ohne Filialen) ohne Lizenz in Tschechien tätig werden, wenn sie eine Lizenz gem. EU-Recht haben.“

Steuerstrafrecht in der Tschechischen Republik

Rechtsanwalt Martin HOLLER, Giese & Partner, Prag

„Zwischen der Tschechischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland sind in letzter Zeit zwei wichtige bilaterale Verträge, die die Strafverfolgung betreffen, geschlossen worden: Vertrag über die Ergänzung des Europäischen Abkommens über gegenseitige Hilfe in Strafsachen und Erleichterung

seiner Anwendung (in Kraft getreten am 19.6.2002); Vertrag über die Ergänzung des Europäischen Abkommens über die Ausweisung und Erleichterung seiner Anwendung (in Kraft getreten am 19.6.2002). Diese Internationale Verträge knüpfen an das Europäische Abkommen über Extradition (13.12.1957), das Europäische Abkommen über gegenseitige Hilfe in Strafsachen (20.4.1957) an und erleichtern die Zusammenarbeit zwischen deutschen und tschechischen Strafverfolgungsbehörden. Praktische Erfahrungen bleiben abzuwarten."

Zoll- und Steuerprobleme im deutsch-tschechischen Konzern

Thorsten FLEISCHER, Leiter Steuern- und Zoll, SKODA-Auto, CZ

„Der durchschnittliche Zollsatz für Importe in Tschechien beträgt 5%. Für die Festlegung des Zollsatzes ist das Ursprungsland wesentlich. Nach Vorlage von Präferenznachweisen kann dieser Zollsatz reduziert werden.“

Die nächste Veranstaltung STEUERANWALT INTERNATIONAL findet voraussichtlich am 19. und 20. März 2004 auf Mallorca statt.

Symposium – Neue Wege zu einem freiheitsgerechten Steuerrecht

Veranstaltung aus Anlaß des 25jährigen Bestehens der Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH

Wer könnte ein Symposium zu diesem Thema überzeugender leiten als *Prof. Dr. Paul Kirchhof*, Bundesverfassungsrichter a.D. und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg? Der von ihm gepflegte Bogenstrich schlug sich – die Veranstaltung prägend – in seinem Eröffnungsreferat „Die Steuer als Ausdruck einer freiheitlichen Verfassung“ nieder. Nachgerade sachlich erschien demgegenüber der Ansatz von *Rudolf Meltinghoff*, Bundesverfassungsrichter im Senatsrat, der sich dem „Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen gegenüber der Steuergewalt“ zuwandte. Die unterschiedliche Blickrichtung beider Vortragenden, zum einen das Infragestellen der steuerlichen Ge-

setzung über die Frage nach Ursprung, Berechtigung und Ziel, zum anderen die Anwendung und verfassungsorientierte Überprüfung des Gegebenen, waren Basis einer anregenden und fruchtbaren Podiumsdiskussion, die *Dr. Jürgen Schmidt-Troje*, Präsident des Finanzgerichts Köln, moderierte.

Die Beiträge von *Prof. Dr. Jochen Thiel*, Ministerialdirigent des Finanzministeriums NRW „Freiheitliche Anforderungen an Verwaltungsverfahren und Verwaltungsvollzug“ und des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers *Prof. Dr. Fritz Eggesiecker* „Ein freiheitsgerechtes Steuerrecht aus Sicht des Beraters“ ergänzten das eröffnete Blickfeld um die Perspektive der Anwender in Verwaltung und Beraterschaft. Den geneigten Leser wird es nicht wundern, daß hier der verfassungsrechtliche Ansatz doch etwas unschärfer formuliert wurde. Die Sicht des Praktikers ist eben – zwangsläufig – nur allzu häufig von dem Interesse der Umsetzung einer Aufgabe geprägt. War dies nicht einer der Gründe dafür, daß wir uns glücklich schätzen sollten, das Prinzip der Gewaltenteilung verfassungsrechtlich verankert zu sehen?

Und damit auch das überwiegend aus Beratern bestehende Publikum sich an einem solchen Tag nicht nur mit Steuerrecht befassen muß, rundete *Prof. Dr. Gerhard Lange*, Universität zu Köln, als begnadeter Rhetoriker das akademische Geschehen ab. „Der Heitere ist Meister seiner Seele“ war ein in unübertroffener Weise präsentiertes Bonbon. Mit Esprit und Freude vorgetragen, funkelte es witzig, tief sinnig und ein wenig auch rheinisch-brillant, das Lehrgebäude der Redekunst, das *Prof. Lange* leuchten ließ.

Wir gratulieren der Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht und dem Steuerberaterverband Köln nicht nur zum 25-jährigen Bestehen, sondern auch zur guten Idee einer solchen Veranstaltung. Dem Steuerberaterverband wünschen wir viel Erfolg in den nächsten 25 Jahren und gutes Gelingen bei der nächsten Jubiläumsveranstaltung, die gern auch schon in fünf Jahren sein dürfte.

Die Sicht des Praktikers ist eben – zwangsläufig – nur allzu häufig von dem Interesse der Umsetzung einer Aufgabe geprägt.

Redaktion

Europäische Anwaltsvereinigung DACH

28. DACH-Tagung, Bregenz, 16.–18.05.2003

Art. 6 EMRK – ein theoretisch hochinteressantes, in der Praxis des Anwaltes jedoch ziemlich bedeutungsloses Thema. So sahen es auch viele der Teilnehmer, die zudem noch die praxisnahe Aufbereitung der Thematik vermißten. Ähnlich wenige Teilnehmer, dafür bessere Themen rund um das Internationale Insolvenzrecht bot die

29. DACH-Tagung, Bad Ragaz, 25.–27.09.2003.

Gerade die im Jahr 2003 in Kraft getretene Europäische Insolvenz-Verordnung entfaltet in den deutschsprachigen Ländern unterschiedliche Auswirkungen, zumal diese teilweise (wie die Schweiz und Liechtenstein) nicht der EU angehören, sich aber dennoch teilweise anzupassen versuchen. Die nächste Tagung findet auf Wunsch der Mitglieder als

30. DACH-Tagung vom 06.–08.05.2005 in Berlin

zum Thema „Gewährleistung“ statt. Danach folgt – mit dem Schwerpunkt des Rechts der osteuropäischen EU-Beitrittsländer – die Herbstveranstaltung 2004 als

31. DACH-Tagung vom 23.–25.09.2004 in Budapest.

Steuergesetzgebung - Was kann man besser machen?

Veranstaltung der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht anlässlich des Deutschen Anwaltstages am 30.05.2003 in Freiburg

Das Verfahren ist gut, allein der Mensch ist schlecht – eine Schlußfolgerung, die man aus der lebhaften Podiumsdiskussion ziehen könnte. Anspruchsvoller formuliert: Demokratie bedarf verantwortungsbewußt handelnder Bürger und ebenso agierender Politiker, die nicht nur medienorientiert, sondern diszipliniert die Gesetzgebungsverfahren betreiben. Dennoch, so der Konsens der Beteiligten, läuft einiges schief. Warum? Und was kann man besser machen?

Jochen Diekmann, Finanzminister des Landes NRW, tastete sich heran; gutes Steuerrecht sei kompliziert, einfaches ungerecht, skizzierte er einen Grund

schlechter Gesetzgebung. Der Faktor Zeit und nicht zuletzt das mediale Umfeld seien für den Rest verantwortlich. Das „Aushaltenkönnen partieller Unge-

Sinnvoll sei ein „Gesetzes-TÜV für Administrierbarkeit“, das höchste der Gefühle sei der Zustand, daß mehrere Jahre nichts geändert würde.

rechtigkeit“ veranlasse Politiker, bessere Gesetze zu machen. Sinnvoll sei ein „Gesetzes-TÜV für Administrierbarkeit“, das höchste der Gefühle sei der Zustand, daß mehrere Jahre nichts geändert würde.

Der Staatsrechtler *Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof*, Tübingen, kontierte: Das „Gesetz der wachsenden Staatsausgaben“ diktiere wider die Vernunft die Aktivitäten des Gesetzgebers. Dessen Handeln lasse danach fragen, ob nicht zunächst ein Ausschuß „politische Strategie“ einzusetzen sei. In der Tat stimme es bedenklich, wenn immer häufiger das Bundesverfassungsgericht die Arbeit des Gesetzgebers erledige. Seine Empfehlung hierzu: Der Gesetzgeber soll das Rückwirkungsverbot streng beachten und sich der Mühe unterziehen, Gesetzesentwürfe nicht nur unter dem Gesichtspunkt des Finanzaufkommens, sondern insbesondere einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterziehen. Ein „ernstzunehmendes Rückwirkungsverbot“, so *Kirchhof*, verhindere die „Dezembergesetze“. Letztlich solle die Scheu abgelegt werden, Gesetzesentwürfe vorher zu diskutieren.

Aus der praktischen Erfahrung fügte Rechtsanwältin *Nora Schmidt-Keßeler*, Geschäftsführerin und Leiterin der Steuerabteilung der Bundessteuerberaterkammer, hinzu, die Anhörungen im Finanzausschuß des Bundestages gerieten häufig zur Farce, da Sachverständige und Verbände in vielen Fällen keine Gelegenheit erhielten, sich in angemessenem zeitlichen Rahmen zu äußern. Der Vorwurf, die fachlich qualifizierte Stellungnahme sei nicht erwünscht, war herauszuhören. Rechtzeitig verabschiedete Gesetze (ein Mal im Jahr reiche) ohne Rückwirkung würden die nötige „Ruhe an der Steuerfront“ gewährleisten, die das Land dringend brauche. In diesem Sinne sei sie „verhalten optimistisch“, so *Schmidt-Keßeler*.

Dr. Rudi Märkle, Ministerialdirigent a.D., Esslingen, ergänzte: Trotz enger personeller Decke werde in den Ministerien unter hohem Zeitdruck, dennoch, so seine Erfahrung, mit hohem qualitativem Anspruch gearbeitet. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens würden die Entwürfe sodann den Politikern „zum Fraße vorgeworfen“. Statt der Kontrolle der Ministe-

rialbürokratie beherrsche die finanzielle Situation des Staates das Gesetzgebungsverfahren. Nicht Gerechtigkeit, sondern das Bemühen, es jedem Recht zu machen, bestimme die politische Vorgehensweise und schade der Qualität der Steuergesetzgebung. Bessere Gesetze entstünden dann, wenn man vorher nachdenken würde und das umsetzen würde, was man tatsächlich umsetzen will.

Fazit des Moderators Rechtsanwalt *Dr. Rolf Schwedhelm*, Köln, Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV: Erst ein verantwortungsbewusster Umgang mit der gesetzgeberischen Aufgabe gewährleistet die notwendige Verbesserung.

Redaktion

Vorschau: Steueranwalt International 2004

19.-20.03.2004, Hotel Nixe Palace, Palma de Mallorca

„Grundlagen und Systematik des Internationalen Steuerrechts“

Tagungsleitung:

RA/StB Friedhelm JACOB, Hengeler Mueller, Frankfurt

RA/FAStR Dr. Rolf SCHWEDHELM, Streck Mack Schwedhelm, Köln

Referenten:

Prof. Dr. Bert KAMINSKI, Universität Greifswald,
Prof. Dr. Günther STRUNK, Technische Universität Ilmenau

Stefan REISERT, Kleeberg & Partner, München

Geprägte Freiheit

„Das Steuerrecht ist notwendige Bedingung des Privateigentums, kann aber durch die Intensität seiner Belastungen den Eigentümer auch aus seinem Eigenem verdrängen. Wenn die Substanzsteuern den Staat auf den ruhenden Eigentumsbestand zugreifen lassen, die Ertragsteuern dem Ertragsberechtigten mehr als die Hälfte der Erträge wegnehmen, die indirekten Steuern die existenznotwendige Nachfrage so verteuern, daß der Konsument seinen Lebensbedarf kaum noch aus Eigenem bestreiten kann, so widerlegt die Steuer die Idee des Privateigentums.“

(Zitat Prof. Dr. Paul Kirchhof, FAZ vom 09.09.2003)

Themenkreise:

- Besteuerung ausländischer Unternehmen in Deutschland (Inbound-Fall)
- Besteuerung inländischer Unternehmen im Ausland (Outbound-Fall)
- Grundlagen des Abkommensrechts
- Verrechnungspreise und Einkunftszurechnung
- Funktions-, Unternehmens- und Wohnsitzverlagerung ins Ausland
- Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht
- Aktuelle Praxisfälle unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung (EuGH, BFH und FG)

Redaktion

TaxLawLinks

International tax sites	www.taxsites.com
UK Chartered Institute of Taxation	www.tax.org.uk
OECD	www.oecd.org
Tax Base International	www.taxbase.tax.org
Court of Justice European Union	www.curia.eu.int
International Bureau of Fiscal Documentation	www.ibfd.com
Canadian Tax Foundation	www.ctf.ca
Dutch Ministry of Finance	www.minfin.nl
Gateway to all Tax and Customs	www.taxman.nl
Tax information worldwide	www.tax.org
News and community for expatriates	www.expatica.com

Belgian Tax Authorities
 Global web directory for tax and accounting
 Everything you always wanted to know about the IRS, Okay you can stop holding
 your breath

www.fisconet.fgov.be
 www.taxup.com

www.irs.gov

(aus: aija.org)

Redaktion

LiteraTour

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

Dörner/Menold/Pfitzer/Oser (Hrsg.), Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und der Prüfung, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2. Aufl., 2003, 1.080 Seiten

Ähnlich wie manche nur dicke Männer mögen, hat der betriebswirtschaftlich-juristische Fachverlag Schäffer-Poeschel eine Vorliebe für Bücher, die als Wurfgeschosse zu schwer, als gewichtiges Argument gerade gut genug sind. In diesem Werk kommen nicht nur die Autoren von *Ernst&Young* zu Wort, sondern bekannte Autoren wie *Marsch-Barner*, *Theisen*, *Seibert*, *Lutter und Claussen*. So schlagen die Autoren einen Bogen von den Änderungen der letzten Wahlperiode (KonTraG, NastraG und TransPUG, *Seibert*, S. 41 ff.) bis hin zu *Claussen's* „Anstöße für die nächsten Reformen“ (S. 565 ff.). Der Aktienrechtler bekommt aber notfalls auch einen Überblick über die Modernisierung des Schuldrechts (*Reith*, S. 183 ff.) oder über die Besteuerung von Stock Options (*Jacobs/Portner*, S. 291 ff.). Neben den zahlreichen Beiträgen über die Rechnungslegung und die Abschlußprüfung finden sich hier zahlreiche, über den Tag hinausweisende Ansätze, die sowohl für Praktiker als auch Theoretiker mehr als interessant sind.

Korth, DStI-Praxisleitfaden: Jahresabschlußerstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen, (Bd. 4), Boorberg-Verlag, Stuttgart, 2003, ca. 200 Seiten, mit CD-ROM

Plausibilitätsprüfung meint nicht die tiefgreifende Überlegung, ob denn das 90qm-Arbeitszimmer in der 80qm-Wohnung nicht etwas überdimensioniert sei oder ob Werbungskosten etwas mit PR zu tun haben. Haben sie eben nicht. Auch wenn das mit einem „k“ geschriebene Factoring etwas weh tut, mildert der durchaus alltags- und tageslichttaugliche Aufbau des Ganzen die Schmerzen. Tiefergehende Hinweise auf Bilanzrechts-Kommentare geben über die angeführten Beispiele hinaus Sicherheit in der steuerlichen Beurteilung. Daß Plausibilitätsbetrachtungen auch für den Steuerberater durchaus plausibel sind, zeigt die Betrachtung der Gebührenfrage, die für die Plausibilitätsbetrachtung (über die Gegenstandswert-Gebühr des § 35 Abs. 1 Nr. 1 StBGebVO hinaus) eine weitere Zeitgebühr gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBGebVO vorsieht. Plausibel.

Aktuelles Steuerrecht (AktStR), „Das ständige Wissens-Update“, Boorberg-Verlag-Stuttgart, 2003, Hrsg. Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt

Bereits in [steueranwaltsmagazin](#) 2002, 63 haben wir das (damals neu erschienene Werk) angesprochen. Mit der Ausgabe 02/2003 erscheint es nach wie vor quartalsweise übersichtlich, aktuell und kompakt. Zeitlos für diejenigen die wenig Zeit haben.

Carstens/Flick/von Loeper, Steuerberater-Handbuch, 2 Bände, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2. Aufl. 2003, 174 Seiten

Die 1. Auflage aus dem Jahr 1970 dürfte in jeder Hinsicht „out“ sein. Der Anspruch, „die Angehörigen der steuerberatenden Berufe umfassend und in praxisgerechter Form bei ihrer Berufsarbeit zu unterstützen“, ist sicher zeitlos. Hier wird er von zahlreichen Autoren erfüllt, die auch aus anderen Bereichen bekannt sind, zB *Weyand* (Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts) sowie *Götzenberger* (Schwarzgeldanlage in der Praxis). Praxistest der Redaktion: Die Unterstützung läßt nicht lange auf sich warten – der Kollege im Büro war vollkommen begeistert: Unter „Firmenwert“ war folgende, einfache und bestechend logische 3-Phasen-Formel (WPg 1983, S. 478, wer kennt sie nicht?) zu finden:

$$E = \sum_{i=1}^m \frac{R_1}{(1+i)^i} + \sum_{i=m+1}^{m+n} \frac{R_1}{(1+i)^i} + \frac{R}{i \cdot (1+i)^{m+n}}$$

Mandant und Verhandlungspartner waren gleichermaßen beeindruckt. Und schon hat sich die Anschaffung gelohnt.

CH-D-Wirtschaft, 09/2003, Zürich

Das Mitteilungsblatt der Handelskammer Deutschland-Schweiz legt das September-Heft vor mit der Überschrift „Unternehmensbesteuerung“. Ausländische Betrachtungen über das deutsche Steuerrecht haben manches Mal den Vorzug, neutraler zu sein. Der Beitrag „Das Schweizerische Steuersystem und seine Vorzüge“ leuchtet ja noch ein, auch in Bezug auf die in der Schweiz hochgehaltene Neutralität. Der folgende Beitrag mit dem Untertitel „Neueste Entwicklungen in der deutschen Steuerpolitik“ trägt sinnigerweise die Hauptüberschrift „Silberstreif am Horizont?“. Was der Autor damit meinte, bleibt unklar: Im Text geht es um Einschränkungen, den Schaden, der durch die diversen Gesetze ausgelöst wurde sowie (Fazit) darum, welche Dinge zu befürchten seien.

Reihe Grundkurs des Steuerrechts, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart

Bereits mehrfach haben wir unsere Meinung zu den Büchern dieser Reihe dargestellt – überwiegend di-

daktisch ausgewogene Werke für den steuerrechtlichen Anfänger, der dennoch (zu Recht) einen soliden Überblick erwartet. Mit dem Buch von *Maier/Schmitt* (355 Seiten, Stuttgart, 2003) wird nun die 10. Auflage des Bandes „Bürgerliches Recht und Steuerrecht“ vorgelegt. Was vom Titel her zunächst ebenso fernliegend klingt wie der geistreiche Seminarbeitrag „Die Frau im Steuerrecht“, entpuppt sich als wertvoller „Reißverschluss“ zwischen bürgerlich-rechtlichen Rechtsinstituten und deren steuerlicher Behandlung. Sie eignen sich zur Prüfung der steuerlichen Rechtsfolgen, aber auch für die bürgerlich-rechtlichen Voraussetzungen einer steuerlichen Anknüpfung. Die unzähligen Beispiele erleichtern Arbeit und Verständnis, denn anspruchslos ist dieses Werk nicht. Sowohl im BGB als auch im Steuerrecht haben viele der Rechtsanwältinnen schlicht Nachhol- bzw. Wiederholungsbedarf.

Söffing/Völkers/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, C.H. Beck, München, 2. Aufl., 2003, 515 Seiten.

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien mögen neu sein (17.03.2003), sie in einem Buch der NJW-Schriftenreihe vollständig abzudrucken ist bestenfalls Geschmackssache. Diesen Geschmack teilen eben nicht alle Verlage und Autoren, auch die Redaktion nicht, bläst sie dieses Werk um mehr als 140 Seiten zusätzlich auf. Dennoch wird der Wert dieser zusammenfassenden Darstellung von Schenkung und Schenkungsteuer, Erbrecht und Erbschaftsteuer nicht geschmälert. Besonderheit ist nicht eine wie immer geartete Systematik, sondern die Erarbeitung in einem praktisch hilfreichen lexikalischen Teil. Begriffe und deren rechtliche und steuerliche Bedeutung sind alphabetisch geordnet, von „Abkömmlinge“ bis „Zweckzuwendung“.

Redaktion

In der nächsten Ausgabe u.a. *Semrau*, Das Unternehmertestament; *Hoeflmayr*, Kanzleimarketing; *Kanaus/Wakounig*, Steuer- und Gesellschaftsrecht der EU-Beitrittskandidaten; *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer sowie (endlich) die CD-ROM „Haufe Steuerberater Office“ u.a.m.

Termine

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Das Mandat „Familienunternehmen“	FAStR Dr. J. Honert, Notar Dr. E. Wälzholz	03.11.2003, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Investmentfonds	StB B. Heller, RA S. Gnutzmann	03.11.2003, Eschborn/Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186
Internationales Steuerrecht 3	RA/StB Dr. D. Pohl, RA/StB Dr. H.-K. Kroppen u.a.	03.-04.11.2003, Neu-Isenburg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Besteuerung von Investmentfonds	StB Dipl. Kfm. B. Schmitt, RA Dr. S. Kugler, StB Dipl.-Kfm. G. Manske, RA/StB H. Mertes	04.11.2003, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensbewertung und Unternehmenskauf/-verkauf	Dr. G. H. Wächter, WP/StB C. Wollny	04.-05.11.2003, München	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Latente Steuern Bilanzierung und Offenlegung nach IAS, US-GAAP und HGB	CPA D. Nelson, Prof. Dr. K. Hahn	05.11.2003, München	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Workshop: International Financial Reporting Standards (IFRS)/ International Accounting Standards (IAS) Limitierter Teilnehmerkreis und praxisnahe Arbeiten anhand von 11 Fallstudien	WP/StB Dr. S. Bischof, CPA J. Bösser, WP/StB S. Pfeiffer, WP/StB G. Schneiders	05.-06.11.2003, Frankfurt	FINANZ Betrieb Tel.: 0211/887-1435 Fax: 0211/887-2803
Verrechnungspreise in international tätigen Unternehmen Steueroptimale Gestaltung der Verrechnungspreise - Schritt für Schritt erklärt	S. Beck, W. Büttner, S. Marx, A. Schrickel, M Wichmann	05.11.2003, Darmstadt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Aktien-, Konzern- und Kapitalmarktrecht	Prof. Dr. G. Crezelius, RA/WP/StB Prof. Dr. W. Haarmann, RA/Notar Dr. C. Binge, RA/StB Dr. U. Henkel, RA/WP/StB Dr. M. Schüppen, LL.M., RA Dr. M. Sickinger, LL.M., RA Dr. K. Riehmer, Prof. Dr. H. Hirte	05.-06.11.2003, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Energie und Steuern	J. Abend, RegDir M Bongartz, FASrR R. Fabian, R. Kaufmann, A. Schneiderei, Dr. C. Wäger	06.11.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2003/2004	Dr. G. Ege, WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley, StB Dr. M. Strahl, MinR H. B. Brandenburg, WP/StB Dr. N. Neu, FASrR Dr. H. J. Watermeyer	06.11.2003, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Der mittelständische GmbH-Konzern	WP/StB Dr. N. Neu, FASrR Dr. H. J. Watermeyer	06.11.2003, Köln	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	Dipl.-Kfm., Dipl.-Handelslehrer, Dipl.-Fw. Dr. rer. pol. H. Schöning	06.-08.11.2003, Hannover	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Fachanwalt für Steuerrecht	Prof. Dr. H. Bieg, Dipl.-Fw. G. Courtehoue, RA A. Freiherr von Fürstenberg, RegDir W. Hübner, StB Dipl.-Kfm. P. Schnabel, RiFG C. SeBinghaus, Prof. Dr. P. Sorg, RiFG Dr. K.-M. Wilke, WP Prof. Dr. H. Zettl	06.-08.11.2003, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/20733-0 Fax: 0761/30625 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer: Aktuelleste EuGH- und BFH-Rechtsprechung und Gesetzesänderungen 2004	RiBFH Dr. W. Wagner	07.11.2003, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Organhaftung in der Kapitalgesellschaft	Vors. RiBGH Dr. V. Röhrich, RiBGH a.D. Prof. Dr. H. Henze	07.11.2003, Frankfurt	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4009977

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Steueranwaltstag 2003	Prof. Dr. W. Joecks, FASr Dr. R. Schwedhelm, FASr/StB Dr. I. Flore, RA/FASr Dr. J. Alvermann, RA Dr. S. Schloßmacher, H. Gödecke, Prof. Dr. G. Crezelius, Prof. Dr. D. Krüger, Prof. Dr. H.-J. Priester, RA Dr. M. Söffing	07.-08.11.2003, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Junge Anwälte Praktikerseminar II Hamburg - Steuerrecht	Dr. P. Haas	08.11.2003, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Unternehmenskäufe rechtssicher gestalten: Rechtliche Strukturierung - Legal Due Diligence - Gewährleistung	FASr Dr. J. Bruski, RA Dr. R. Hermes, RA Dr. H. Schäfer	11.11.2003, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Latente Steuern - Bilanzierung und Bewertung nach HGB, IAS und U.S.-GAAP	U. Blaum, G. Lützeler, A. Mangrich	11.11.2003, Stuttgart	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/996270-30 Fax: 06196/996270-45
InvModG und Versicherungsbesteuerung	Dr. M. Baumgärtel, RA/StB H.-J. Feyerabend, RA C. Gaebel, RA F. M. Herring, T. Hoffmann, RA Dr. J. Kayser, RA/StB/WP Dr. C. Küppers, A. Ramackers, M. Richter, RA/StB Dr. R. Schick, MinR U. Wewel	11.-13.11.2003, Kronberg bei Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
US-Quellensteuerverfahren - QI-Verfahren	B. Brand, RA Dr. K. Zinkeisen	12.11.2003, Eschborn/Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186
Steuern minimieren beim Unternehmenskauf: Steuerstrukturierung - Tax Due Diligence - Vertragsgestaltung	RA/StB Dr. M. Bünning, FASr Dr. A. Mihm	12.11.2003, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Einführungskurs Steuerrecht	FASr Dr. B. Binnewies, FASr Dr. H.-W. Kamps, FASr Dr. R. Spatscheck	13.-15.11.2003, Freiburg	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
1 x 1 des GmbH-Rechts	FASr/StB Dr. I. Flore	15.11.2003, Köln	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Prüfung und Dokumentation der Internen Kontrollen	WP/StB J. Lanfermann, StB Dipl.-Vw. R. Heinicke, Dipl.-Vw. S. Kircher	17.11.2003, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die GmbH, Gesellschafts- und Steuerrecht von der Gründung bis zur Liquidation/Insolvenz	Dr. G. Ege, RA/StB Dr. H. Hübner, Notar Prof. Dr. H.-J. Priester, Prof. Dr. Dres. h.c. K. Schmidt	17.-19.11.2003, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Beratungsakzente 2003	Prof. Dr. G. Brüggemann, ORR F. Bücken	18.11.2003, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Unternehmensverlagerung und internationale Umstrukturierung Steueroptimale Gestaltungssätze – Jüngste Gesetzgebung und Rechtsprechung	StB/WP E. Bogenschütz, RA/WP/StB Prof. Dr. W. Haarmann, RA Dr. W. Haas, Dr. C. Haase, V. Halsch, StB Prof. Dr. W. Kessler, RegDir a.D. H. Kuckhoff, RA/WP/StB Dr. F. Roser, FASr Prof. D. H. Schaumburg, Syndikusanwalt Dr. K. Stein, StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. G. Strunk	18.-19.11.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Umsatzsteuer	RA/StB Dr. jur. R. Schwarze, FASr Dr. jur. G. Halberbach, MinR a.D. B. Saß	19.11.2003, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Fast Close in der Praxis	S. Walleyo, S. Nierbauer, Dr. C. Hütten, J. Laier	19.11.2003, Stuttgart	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	Klaus-Jürgen Lehwald	20.11.2003, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Das Rechnungswesen im Konzern – Herausforderungen und Chancen globaler Standards	Liste beim Veranstalter	20.11.2003, Frankfurt	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Mitwirkungspflichten bei Auslandsbeziehungen	Dr. Jirousek, Dr. Urtz	20.11.2003, Wien	Österreichische IFA Tel.: 0043/1/8/1173-0
Die verabschiedete Steueramnestie	RD K. Lilje, RA T. Müller	21.11.2003, Eschborn/Frankfurt	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186
Vorankündigung: GmbH Steuer-Highlights 2003/2004	RA Dr. B. Binnewies, RA/FAStR Dr. K. Olbing, FAStR Dr. R. Schwedhelm	21.11.2003, Stuttgart	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969
Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung in der GmbH	RA/FAStR Dr. H. Sernetz, Prof. Dr. U. Haas	21.11.2003, Köln	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4009977
Bilanzrecht 2003 Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung inkl. der höchstgerichtlichen Rechtsprechung	RA Dr. G. Breuninger, Prof. Dr. G. Crezelius, RiFG a.D. Dr. M. Groh, WP/StB B. Richardt	21.-22.11.2003, München	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
37. Bielefelder Fachlehrgang – Steuerrecht Pflichtfortbildung für Fachanwälte im Steuerrecht nach § 15 FAO	RiAG C.-A. Vogelberg, RegDir Dipl.-Fw. P. Niefenführ, StB Dipl.-Fw. F. Mihm, FAStR/StB Dr. I. Flore, StB/Ass. jur./Prof. T. Reich, StB Dipl.-Fw. K.-H. Worms	22.11.2003, Rheda-Wiedenbrück	Bielefelder Fachlehrgänge Tel.: 0521/94276-0 Fax: 0521/94276-27
Steuroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dr. N. Neu, R. Neumann, Dr. J. Neumayer	22.11.2003, Mannheim	Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969
Das gesellschaftsrechtliche Mandat - Personengesellschaften	FAStR Dr. K. Bauer	22.11.2003, Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111
Neueste Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht	FAStrafR Dr. W. Kreutzer	22.11.2003, Bamberg	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Internationale Besteuerung von Betriebsstätten und Personalgesellschaften auf aktuellem Stand	Dr. G. Ege, FAStR Prof. Dr. D.-J. Piltz	24.11.2003, Köln	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Holding – steueroptimale Strukturen	RA/StB Dr. S. Beinert, K. Birkemann, StB K. Heine, RA/StB R. E. Korf, RA M. Mack, M. Roche, StB G. Scholten, R. Schreiber, FAStR Dr. H. J. Watermeyer	24.-25.11.2003, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502

Veranstaltung	Dozent	Ort / Datum	Anmeldung/Veranstalter
Recht & Steuern im China-Geschäft	Dr. B. Etgen, Dr. H.-J. Ra-ber	25.11.2003, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999
Ausgewählte rechtliche und steuerrechtliche Aspekte des M&A-Geschäfts	RA/StB Dr. U. Blaas, FASr C. Ebers, RA LL.M. Dr. C. H. Seibt, RA Dr. A. Weisner	26.-27.11.2003, Neuss bei Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Praxis der Insolvenzbe-wältigung: Rechtliche und wirtschaftliche Ge-staltungsmöglichkeiten	RA/FAInsO- und StR Dr. S. Beck, RA/FAInsO J. Exner	27.11.2003, Stuttgart	C.H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Haftung der Rechtsan-wälte und steuerlichen Berater	RiBGH Dr. G. Fischer, RiBGH a.D: Dr. H. Zuge-hör, RA Dr. O. Sieg	27.-28.11.2003, Karlsruhe	Wertpapier-Mitteilungen Tel.: 069/2732-0 Fax: 069/234186
Grund- und Standard-probleme der gesell-schaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Bera-tungspraxis	FASr Dr. J. Christ, Prof. Dr. M. Fischer	28.-29.11.2003, Köln	Deutsches Anwaltsinsti-tut Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/703507
Unternehmensnachfolge	FASr Dr. R. Landsittel	29.11.2003, Stuttgart	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111

DEZEMBER 2003

Umsatzsteuer 2003/2004	RiBFH Dr. W. Birkenfeld, RA/StB R. E. Korf	01.12.2003, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-300 Fax: 0211/9686-502
Einbringung eines Ein-zelunternehmens etc. in eine Kapitalgesellschaft - Chancen und Risiken -	Klaus-Jürgen Lehwald	03.12.2003, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Arbeitnehmerentsen-dung	U. Buschermöhle, StB Dipl.-Kfm/Dipl.-Fw. (FH) Dr. O. Schmidt	04.12.2003, Bad Homburg	Bundessteuerberater-kammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sanierung durch Steuer-gestaltung	FASr Dr. K. Olbing	05.12.2003, Köln 11.-12.12.2003, Köln	RWS Verlag Tel.: 0221/4008830 Fax: 0221/4009977
Das erbrechtliche Mandat	FASr Dr. K. Bauer	06.12.2003, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111