

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2007

36. Ausgabe | 9. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

81 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 82 Mihm **Wege aus der Missbrauchsfalle des § 50 d Abs. 3 EStG i. d. F. d. JStG 2007**
- 86 Zacher/Stöcker **§ 50 d Abs. 9 EStG im Blickpunkt der europa- bzw. völkerrechtlichen Kritik**
- 90 Jacob/Link **Cadbury Schweppes und die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung – Das BMF-Schreiben vom 8. 1. 2007 zur Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG im Gefolge der Cadbury Schweppes – Entscheidung der EUGH**
- 94 Unkelbach-Tomczak **§ 1 AStG – Änderungen betreffend Funktionsverlagerungen durch den Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008**
- 99 Jülicher **Quo vadis, Erbschaft- und Schenkungsteuer?**
- 104 Bock **Behandlung von Geschäftsführergehältern nach dem DBA Schweiz**
- 105 Wenzler **Prävention im Steuerstrafrecht – Straffreiheit durch Selbstanzeige – (Teil 2)**
- 114 **LiteraTour**
- 116 **LiteraTour *spezial***
- 117 **Steuermelder**
- 118 **Termine**

I.

Völlig ohne Pomp und Gloria erschien Mitte April des Jahres die 35. Ausgabe des **steueranwaltsmagazin**. Das Redaktionsteam bedankt sich bei allen Helfern, die uns unermüdlich unterstützen, beim Verlag, der seit Beginn des Jahres Inserate- und Abofähigkeit fördert, und vor allem bei den Autoren, die immer wieder interessante, kritische und aktuelle Beiträge „liefern“. Und dies immerhin seit 1999.

II.

Ein bißchen Exotik gefällig (nein, heute nicht aus der Schweiz): „Die Schaumweinsteuer – so heißt die Sektsteuer im Amtsdeutsch – ist mit einem Ertrag von 450 Millionen Euro jährlich die zweitkleinste Verbrauchsteuer. Als Luxussteuer wurde sie 1902 eingeführt und sollte den Bau der kaiserlichen Flotte finanzieren. Die Biersteuer ist eine der ältesten Verbrauchsteuern und wurde schon im Mittelalter in vielen deutschen Städten als Malzaufschlag, Bierziese, Bierungeld oder Bierpfennig erhoben. Auch wenn sie nur wenige Cent pro Flasche beträgt, bringt sie den Bundesländern 800 Millionen Euro jährlich ein. (...) Eine Steuer, die den Staat mehr kostet, als sie einbringt? Das Branntweinmonopol erfordert tatsächlich einen Zuschuß von 100 Millionen Euro jährlich“. (aus www.focus.de/finanzen/steuern).

III.

„Die Steuermehreinnahmen sind nicht vom Himmel gefallen, sondern von den Steuerzahlern abgeschöpft worden. Es wäre ein verheerendes Signal, wenn der Staat damit jetzt neue Ausgaben finanzieren würde. Das Geld sollte den Steuerzahlern zurückgegeben werden. So könnte z. B. der Soli-Zuschlag weiter gesenkt oder ganz abgeschafft werden. Dadurch würden die Steuerzahler um fast elf Milliarden Euro entlastet.“, so der der Präsident des Bundes der Steuerzahler, *Dr. Karl Heinz Däke*, im Februar 2007. Das Fell des Bären wird halt immer wieder neu verteilt...

IV.

„Die Möglichkeit des Glücks liegt in der Tat in der Aufgabe der Idee, man müsse das Glück erreichen. Man kommt dann möglicherweise zu der Einsicht, daß die Suche allein am Nichtfinden schuld war.“ (*Paul Watzlawick*, 1921–2007)

Einen schönen Sommer wünscht

Ihr Jürgen Wagner, LL.M.
Red. **steueranwaltsmagazin**

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

Redaktion

Kirsten Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB); [baemel@sina-maassen.de](mailto:bäumel@sina-maassen.de)

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

Die nächste Ausgabe des **steueranwaltsmagazin** erscheint am 15. August 2007.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rüdiger Bock* (RB), Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Kiedrich/Wiesbaden; *Nils Worgulla* und *Matthias Söffing*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Marc Jüllicher*, Rechtsanwalt in Bonn; *Asmus Mihm*, Rechtsanwalt in Frankfurt; *Friedhelm Jacob* und *Mathias Link*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Claudia Stöcker* und *Thomas Zacher*, Rechtsanwälte in Köln.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA **Jennifer Fraedrich**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Kiedrich/Wiesbaden

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0;
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen
Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen
Anzeigenverwaltung: Verlag
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 87 € inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Wege aus der Mißbrauchsfall des § 50 d Abs. 3 EStG i. d. F. d. JStG 2007

Dr. Asmus Mihm, Frankfurt am Main¹

Durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2007 ist die Mißbrauchs- bekämpfungsvorschrift des § 50 d Abs. 3 EStG verschärft worden. Die Substanzanforderungen für ausländische Gesellschaften, die Vorteile nach einem Doppelbesteuerungs- abkommen, der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie oder der EU- Zins- und Lizenzbesteuerungsrichtlinie (nachfolgend: Ent- lastungsberechtigung) in Anspruch nehmen wollen, wurden deutlich heraufgesetzt. Können diese Anforderungen nicht erfüllt werden, wird die Quellensteuer nach nationalem Recht in voller Höhe erhoben. Bei Dividendenzahlungen an eine EU-Muttergesellschaft fallen dann 21,1 % Kapital- ertragsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) statt der in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen 0 % an. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die Neuregelung und zeigt anhand des Beispiels der Dividendenausschüt- tung einer deutschen Tochter an ihre Muttergesellschaft auf, wie die verschärften Anforderungen erfüllt werden können. Weiter werden alternative Gestaltungen diskutiert, die die quellensteuerfreie Repatriierung der Gewinne einer deutschen Tochtergesellschaft ermöglichen sollen.

1. Überblick über die Neuregelung

Durch das JStG 2007 ist § 50 d Abs. 3 EStG mit Wirkung vom 1. 1. 2007 geändert worden. Die Vorschrift zielt darauf ab, ausländischen Gesellschaften eine teilweise oder voll- ständige Befreiung von deutscher Quellensteuer nach § 50 d Abs. 1 EStG (Erstattungsverfahren) und § 50 d Abs. 2 EStG (Freistellungsverfahren) zu versagen, soweit deren Einschalt- ung aus Sicht des deutschen Fiskus mißbräuchlich erscheint. Dies betrifft neben der Kapitalertragsteuer auch den Quellen- steuerabzug nach § 50 a EStG, also etwa Quellensteuern auf Mieten, Lizenzen und Vergütungen für künstlerische und sportliche Leistungen.

§ 50 d Abs. 3 EStG betrifft hingegen nicht ausländische Gesellschaften, die in Deutschland Einkünfte erzielen, die im Veranlagungswege besteuert werden,² z. B. Hypothekenzin- sen und Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen. In diesen Fällen können allenfalls die aus § 42 AO abgelei- teten und weniger strengen Grundsätze der Rechtsprechung des BFH zu Basisgesellschaften Anwendung finden.³ Das

gilt auch dann, wenn für solche Einkünfte nach Ermessen der Finanzverwaltung zur Sicherung des Steueranspruchs ein Steuerabzug nach § 50 a Abs. 7 EStG angeordnet worden ist. Die nach dieser Vorschrift erhobene Steuer hat anders als die von beschränkt Steuerpflichtigen erhobene Kapitalertrag- steuer oder Abzugsteuer nach § 50 a Abs. 1–4 EStG nur einen vorläufigen Sicherungscharakter. Nach Vorlage der Steuer- erklärung ist die Abzugssteuer vom Veranlagungsfinanzamt des Steuerpflichtigen nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG anzurechen- en.⁴ Eine Erstattung oder Freistellung durch das Bundes- zentralamt für Steuern nach § 50 d Abs. 1 und 2 EStG ist dann aber ausgeschlossen. Allein diese Fälle aber betrifft § 50 d Abs. 3 EStG.

2. Mittelbare Beteiligung Entlastungs- berechtigter

Die Entlastungsberechtigung kann auch nach der Neurege- lung zum einen immer dann in Anspruch genommen wer- den, soweit an der ausländischen Gesellschaft Personen be- teiligt sind, denen die Vergünstigung bei direktem Bezug der Einkünfte in gleichem Umfang zugestanden hätte. Maßgeblich sind zunächst die unmittelbar an der ausländi- schen Gesellschaft Beteiligten. Ist ein Beteiligter selbst eine Gesellschaft, muß diese nach Auffassung der Finanzverwal- tung entlastungsberechtigt sein.⁵ Die mittelbare Beteiligung

1 Der Verfasser ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Er ist Partner der internationalen Anwaltskanzlei Allen & Overy LLP.

2 BMF-Schr. v. 3. 4. 2007, IV B – S 2411/07/0002; *Ramackers* in: Litt- mann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 50 d Rz. 122; *Hahn- Joecks* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 50 d Rz. G22; *Wied* in: Blümich, Einkommensteuergesetz, § 50 d Rz. 54; *Nieland* in: Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 50 d Rz. 36.

3 Vgl. etwa BFH, Urt. v. 31. 5. 2005, I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118 (Hilversum II); BFH, Urt. v. 25. 2. 2004, I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 (Dublin Docks III) beide m.w.N.; siehe dazu ausführlich Bünning/ Mühle, BB 2006, 2159; Ritzer/Stangl, FR 2006, 757.

4 Vgl. § 50 a Abs. 7 Satz 4 EStG, wonach die in § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG angeordnete Abgeltungswirkung des Steuerabzugs hier nicht gilt.

5 BMF-Schr. v. 3. 4. 2007, IV B – S 2411/07/0002 unter Berufung auf das BFH-Urt. v. 20. 3. 2002, I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 (Hilversum I), das inzwischen in weiten Teilen überholt ist (vgl. BFH, Urt. v. 31. 5. 2005, I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118 (Hilversum II)).

von entlastungsberechtigten Personen sei unbeachtlich. Dem kann für das von der Finanzverwaltung gebildete Beispiel einer Beteiligungskette (von unten nach oben) Deutschland – Niederlande – Bermudas – USA gefolgt werden.

Etwas anderes würde aber zu gelten haben, wenn eine abkommensberechtigte Person mittelbar über mehrere Gesellschaften ohne ausreichende Substanz in DBA-Ländern beteiligt ist, also etwa bei Beteiligung eines niederländischen Staatsangehörigen über drei nacheinandergeschaltete „substanzlose“ niederländische Gesellschaften. Zweck des § 50 d Abs. 3 EStG ist es zu verhindern, daß sich nicht entlastungsberechtigte Personen Abkommensvorteile verschaffen, nicht aber Abkommensberechtigten die ihnen nach dem Abkommen zustehende Begünstigung deshalb zu versagen, weil sie ihre Beteiligung an der deutschen Gesellschaft über mehr als eine an sich (d. h. ohne Anwendung des § 50 d Abs. 3 EStG) abkommensberechtigte Gesellschaft halten. Aus diesem Grund wird man für die Beteiligungskette Deutschland – Niederlande – Luxemburg – Schweiz die Entlastungsberechtigung nicht versagen können, wenn der Schweizer mittelbare Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Gesellschaft mit Substanz ist.

3. Die neuen Substanzanforderungen

Soweit es nach Vorstehendem an der Entlastungsberechtigung der an der ausländischen Gesellschaft Beteiligten fehlt, muß die ausländische Gesellschaft „Substanz“ aufweisen. Nach der Neufassung des § 50 d Abs. 3 Satz 1 EStG muß die ausländische Gesellschaft dazu folgende Kriterien *kumulativ* erfüllen:

- Für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft müssen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe bestehen.
- Die ausländische Gesellschaft muß im betreffenden Wirtschaftsjahr mehr als 10 % ihrer Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielen. Dabei gilt die Verwaltung von Wirtschaftsgütern nicht als eigene Wirtschaftstätigkeit.
- Die ausländische Gesellschaft muß mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Dabei darf der ausländischen Gesellschaft ein von einer nahestehenden Person vorgehaltener Geschäftsbetrieb oder Teile davon nicht zugerechnet werden. Ebenfalls ist es schädlich, wenn wesentliche Geschäftsaktivitäten auf Dritte übertragen werden.

Die Neuregelung findet unter weiteren Voraussetzungen keine Anwendung auf ausländische börsennotierte Gesellschaften und auf ausländische Gesellschaften, die unter das Investmentsteuergesetz fallen (§ 50 d Abs. 3 Satz 4 EStG).

4. Bedenken gegen die Neuregelung

Insgesamt stellt die Neuregelung eine deutliche Verschärfung der bisherigen Vorschriften dar. Betroffen sind hinsichtlich der hier zu besprechenden Dividendenausschüttungen in erster Linie europäische Holdinggesellschaften von Nicht-EU-Konzernen. Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Neuregelung mit EU-Recht (insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Niederlassungsfreiheit) vereinbar ist, soweit sie im EU-Ausland ansässige Gesellschaften betrifft.⁶ Gerade aus jüngeren Entscheidungen⁷ läßt sich ableiten, daß der EuGH typisierende Mißbrauchsregelungen allenfalls dann als zulässig ansieht, wenn sie nur eine widerlegliche Vermutung zu Lasten des Steuerpflichtigen begründen. Dem Steuerpflichtigen muß also der Nachweis möglich bleiben, daß keine rein künstliche Konstruktion vorliegt, die ausschließlich auf die Umgehung des Steuerrechts gerichtet ist. Daran fehlt es aber bei § 50 d Abs. 3 EStG.

Die Beratungspraxis wird sich zur Vermeidung unnötiger Risiken allerdings am Gesetzeswortlaut und seiner Interpretation durch die Finanzverwaltung orientieren müssen, solange § 50 d Abs. 3 EStG nicht für als mit EU-Recht unvereinbar erklärt worden ist.

5. Gestaltungsalternativen

Da insbesondere das Erfordernis, daß 10 % der Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlichen (operativen) Tätigkeiten erzielt werden müssen, in vielen Fällen nicht erfüllt werden kann, stellt sich die Frage, ob es Strukturen innerhalb oder außerhalb des Anwendungsbereichs des § 50 d Abs. 3 EStG n. F. gibt, die eine steuerneutrale Repatriierung der von einer deutschen Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne an die ausländische Muttergesellschaft ermöglichen.

a) Geschäftsleitende Holding

Eine Möglichkeit, die Anwendung des § 50 d Abs. 3 EStG zu vermeiden, ergibt sich aus Tz. 6.2f. des BMF-Schreibens vom 3. 4. 2007. Danach ist die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding als eigenwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Nach Tz. 7b) des BMF-Schreibens sind Erträge (z. B. Dividenden, Zinsen, Lizenz- und Dienstleistungsgebühren), die von geleiteten Gesellschaften bezogen werden, Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit.

6 *Günkel/Lieber*, DB 2006, 2197, 2199; *Fischer*, DStR 2006, 2281–2284; *Kessler/Eicke*, IStR 2006, 577, 580f.; *Wiese/Süß*, GmbHR 2006, 972, 975f.

7 Vgl. etwa EuGH-Urt. v. 12. 9. 2006, C-169/04 (Cadbury Schweppes) Tz. 50ff. m.w.N.

Um als geschäftsleitende Holding anerkannt zu werden, muß die ausländische Gesellschaft die ihr nachgeordneten Gesellschaften leiten und dabei die Führungsentscheidungen treffen, also solche langfristiger und grundsätzlicher Natur und solche von besonderer Bedeutung für den Bestand der Beteiligungsgesellschaft. Eine Übernahme der kurzfristigen und ausführungsbefugten Entscheidungen (sog. Tagesgeschäft) ist nicht erforderlich.⁸ Nicht ausreichend ist nach Auffassung der Finanzverwaltung hingegen die Durchführung einzelner Geschäftsfunktionen, z. B. Lizenzverwaltung. Hieraus wird erkennbar, daß die ausländische Gesellschaft die strategischen Entscheidungen für ihre Beteiligungsgesellschaften treffen muß, um den Anforderungen der Finanzverwaltung zu genügen. Die Erbringung einzelner Dienstleistungen wie Treasury, Buchhaltung oder EDV mag zwar hilfreich sein, um die im Ausland notwendige Substanz zu belegen, könnte aber für sich genommen nicht ausreichen, um eine *geschäftsleitende* Funktion nach den Kriterien der Finanzverwaltung zu begründen.

Um eine geschäftsleitende Funktion zu begründen, wird die ausländische Gesellschaft daher mit entsprechendem Management ausgestattet werden müssen, das in der Lage ist, die Leitungsentscheidungen für die Beteiligungsgesellschaften zu treffen. Insoweit erscheint es möglich, die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft zumindest teilweise mit Mitgliedern der Geschäftsleitungen der Beteiligungsgesellschaften und Managern einer übergeordneten Konzerngesellschaft zu besetzen. Diese müssen nicht notwendig bei der ausländischen Gesellschaft angestellt sein, sondern können auch lediglich deren Geschäftsleitungsorgan angehören. Diese Manager können dann bei regelmäßigen, etwa vierteljährlichen, Sitzungen die geschäftsleitenden Entscheidungen für die Beteiligungsgesellschaften treffen. Dazu gehören etwa Budget, Business Plan, wesentliche Finanzierungsentscheidungen, neue Produktentwicklungen, Marktstrategien usw.

Um den sonstigen Voraussetzungen des § 50 d Abs. 3 EStG gerecht zu werden und zu vermeiden, daß die ausländische Gesellschaft in einem anderen Staat als ihrem Sitzstaat steuerlich ansässig wird, werden diese Sitzungen am Sitz der ausländischen Gesellschaft stattfinden müssen. Neben den fachlich qualifizierten Mitgliedern des Geschäftsleitungsorgans benötigt die ausländische Gesellschaft daneben eigenes Personal zur Erledigung des Tagesgeschäfts und ein eigenes Büro. Ein Outsourcing dieser Aktivitäten ist nach § 50 d Abs. 3 Satz 3 EStG nicht mehr zulässig.

b) Ertragsthesaurierung und anschließender Debt Push-down

Weist die ausländische Holdinggesellschaft nicht die vorstehend beschriebene Substanz auf, so ist zu überlegen, Gewinne einer deutschen Tochtergesellschaft nicht auszuschütten,

sondern zu thesaurieren und überschüssige Liquidität im gesellschaftsrechtlich zulässigen Rahmen über Darlehen an die ausländische Gesellschaft oder andere Konzerngesellschaften zu repatriieren. Auch wenn auf diesem Wege die Kapitalertragsteuer zunächst vermieden wird, solange der Darlehensnehmer solvent ist, ist dies kaum eine dauerhafte Lösung. Die Darlehen müssen verzinst werden und die Zinsen sind in Deutschland zu versteuern, was zu einer steuerlichen Mehrbelastung gegenüber einer Dividendenausschüttung (ohne Kapitalertragsteuer) führt. Im Fall einer EU-Holdinggesellschaft ist es gleichwohl eine sinnvolle Zwischenlösung, etwa wenn damit gerechnet wird, daß § 50 d Abs. 3 EStG mittelfristig als für nicht mit EU-Recht vereinbar erklärt wird.

Geschieht dies nicht, müßte nach einigen Jahren überlegt werden, die deutsche Tochtergesellschaft an eine deutsche Zwischenholding zu verkaufen, die den Erwerb über konzerninterne Darlehen finanziert. Nach dem Erwerb wird die Tochtergesellschaft mit der Zwischenholding verschmolzen. Die übernehmende Gesellschaft zieht nun die Darlehensforderungen der Tochtergesellschaft ein und begleicht mit diesen Mitteln ihre Verbindlichkeiten aus dem Erwerb der Tochtergesellschaft. Auf den von der ausländischen Gesellschaft erzielten Veräußerungsgewinn sollte keine deutsche Steuer anfallen, wenn die ausländische Gesellschaft im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung den leichter zu erfüllenden Anforderungen der Rechtsprechung zu Basisgesellschaften⁹ genügt. § 50 d Abs. 3 EStG ist nach seinem Wortlaut und der Verwaltungsauffassung¹⁰ auf den Veräußerungsgewinn nicht anwendbar.

c) Rückkauf von Anteilen

Eine weitere Möglichkeit, die Quellensteuer auf Dividenden zu vermeiden, könnte darin gesehen werden, daß die deutsche Tochtergesellschaft anstelle einer Dividendenausschüttung eigene Anteile zurückkauft. Für den Fall einer Aktiengesellschaft ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 2. 12. 1998,¹¹ daß der Aktienrückkauf beim Gesellschafter zu einem Veräußerungsgewinn führt und nicht als Ausschüttung behandelt werden kann. Insbesondere wenn die deutsche Tochtergesellschaft eine GmbH ist, ist die Rechtslage allerdings nicht eindeutig. Nach der Rechtsprechung soll ein gleichmäßiger Rückkauf von Anteilen von allen Gesellschaftern bei diesen zu Einkünften nach § 20 Abs. 2

⁸ BMF-Schr. v. 3. 4. 2007, IV B – S 2411/07/0002.

⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 31. 5. 2005, I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118 (Hilversum II); BFH, Urt. v. 25. 2. 2004, I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 (Dublin Docks III) beide m.w.N.; siehe dazu *Bünning/Mühle*, BB 2006, 2159.

¹⁰ BMF-Schr. v. 3. 4. 2007, IV B – S 2411/07/0002.

¹¹ BMF-Schr. v. 2. 12. 1998, BStBl. I 1998, 1509.

Nr. 1 EStG führen,¹² die wie Dividenden der Kapitalertragsteuer unterliegen. Weiter geht die Rechtsprechung davon aus, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer keine eigenen Anteile aufkauft, wenn kein eigenbetriebliches Interesse, etwa Beteiligung von Mitarbeitern, besteht, so daß ein Ankauf zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen soll, wenn der Kaufpreis überhöht ist oder später eine Teilwertabschreibung auf die Anteile vorzunehmen ist.¹³ Auch eine verdeckte Gewinnausschüttung löst Kapitalertragsteuer aus. Bevor ein Rückkauf eigener Anteile erwogen wird, sollte daher sichergestellt werden, daß den vorstehenden Anforderungen der Rechtsprechung Rechnung getragen wird.

d) Deutsche Personengesellschaft als Zwischenholding

Eine in der Praxis öfters anzutreffende Gestaltungsempfehlung sieht vor, daß eine ausländische Gesellschaft, die die Anforderungen des § 50 d Abs. 3 EStG nicht erfüllt, sich über eine deutsche Personengesellschaft an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft unterliegen zwar der Kapitalertragsteuer. Die Gestaltung bezweckt aber, daß die Dividenden der Personengesellschaft als inländischer Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft zugeordnet werden. Die Betriebsstätten-einkünfte sollen dann auf Nettobasis besteuert werden, wobei § 8 b KStG Anwendung finden würde, so daß der ausländischen Gesellschaft die Kapitalertragsteuer zumindest weitestgehend erstattet würde. Die Entnahme der von der Personengesellschaft vereinnahmten Dividenden durch die ausländische Gesellschaft unterliegt keiner deutschen Quellensteuer. Die Gestaltung kann ggf. weiter optimiert werden, wenn die Personengesellschaft als Organträgerin für die Kapitalgesellschaft fungiert.¹⁴

Entscheidend ist bei dieser Gestaltung, daß die Dividenden im Ergebnis der deutschen Betriebsstätte (in der Form der Personengesellschaft) der ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden. Insoweit ist zunächst nicht sicher, ob eine bloße gewerbliche Prägung der Personengesellschaft für eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn ausreichend ist oder ob die Personengesellschaft selbst gewerblich tätig sein muß. Aber selbst wenn die Personengesellschaft eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, ist es nach Ansicht des FG Baden-Württemberg¹⁵ erforderlich, daß die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft funktional der von der Personengesellschaft ausgeübten gewerblichen Tätigkeit im Inland zuzuordnen ist. Auch wenn der Sachverhalt, der dieser Entscheidung zugrunde lag, von der hier vorliegenden Gestaltung deutlich abwich, ergibt sich aus den Entscheidungsgründen das Erfordernis einer funktionalen Verbindung zwischen dem Halten der Beteiligung und dem sonstigen Geschäftsbetrieb der Personengesellschaft. Es ist offen, ob der BFH diese Rechtsauffassung des FG Baden-Württemberg im Revisionsverfahren teilen wird.

Jedenfalls solange der BFH nicht anders entschieden hat, sollte ein solcher funktionaler Zusammenhang begründet werden. Das erscheint möglich, wenn die Personengesellschaft als geschäftsleitende Holding (nach den oben genannten Kriterien) ausgestaltet wird.

e) Gesellschafterfremdfinanzierung

Schließlich kann die deutsche Tochter einer ausländischen Gesellschaft, die den Anforderungen des § 50 d Abs. 3 EStG n. F. nicht genügt, über Gesellschafterdarlehen finanziert werden. Dies bietet sich in erster Linie bei der Errichtung der deutschen Gesellschaft oder der wesentlichen Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs an. Die Liquiditätsüberschüsse können dann zur Zahlung von Zinsen auf die Darlehen und deren Tilgung verwendet werden. Derzeit beschränkt § 8 a KStG die Finanzierung über langfristige Gesellschafterdarlehen auf das Anderthalbfache des Eigenkapitals. Zinsen auf Darlehen jenseits dieser Schwelle sind verdeckte Gewinnausschüttungen und unterliegen als solche der Kapitalertragsteuer.

Dies soll sich allerdings im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 mit der Einführung der sog. Zinsschranke ändern. Nach dem Entwurf der Regierungsfractionen zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹⁶ sollen Zinsaufwendungen nach Abzug von Zinserträgen künftig im Grundsatz nur noch bis zu 30 % des steuerpflichtigen Einkommens vor Zinsabzug abziehbar sein (§ 4 h EStG, § 8 a KStG n. F.). Eine Beschränkung der maximal zulässigen Fremdmittel oder eine Umqualifizierung von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen ist nicht mehr vorgesehen. Daher wäre es dann möglich, eine höhere Gesellschafterfremdfinanzierung als bislang zulässig vorzusehen. Der Zinsabzug in Deutschland ist zwar eingeschränkt, soweit nicht eine der verschiedenen Ausnahmen Anwendung findet. Das ist aber nur dann ein Nachteil gegenüber der Zahlung einer Dividende, wenn die Zinsen im Staat des Darlehensgebers oder der Konzernmutter tatsächlich der Besteuerung unterliegen. Das ist in der Praxis nicht immer der Fall. Die Zeit bis zum Inkrafttreten der Zinsschranke kann durch kurzfristige Darlehen überbrückt werden, auf die § 8 a KStG nicht anwendbar ist.

12 BFH, Urt. v. 27. 3. 1979, VIII R 95/76, BStBl. II 1979, 553; siehe dazu auch *Ritzer-Angerer*, IStR 2005, 318.

13 BFH, Urt. v. 6. 12. 1995, I R 51/95, BStBl. II 1998, 781.

14 Die früher mitunter empfohlene Umwandlung einer deutschen Holdinggesellschaft in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft kann heute nicht mehr empfohlen werden. Nach § 9 i. V. m. § 7 UmwStG (i. d. F. d. SEStEG v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782) sind den Gesellschaftern beim Formwechsel in die Personengesellschaft die offenen Rücklagen als Dividende zuzurechnen.

15 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 21. 6. 2006, 7 K 228/02, EFG 2006, 1809 (Rev. I R 63/05).

16 BT-Drucks. 16/4841.

6. Fazit

Die Neufassung des § 50 d Abs. 3 EStG durch das JStG 2007 hat eine deutliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage mit sich gebracht. Es ist indessen ernstlich zweifelhaft, ob die geänderte Vorschrift den Vorgaben des Europarechts genügt. Bis zu einer verbindlichen Entscheidung dieser Frage wird sich die Beratungspraxis auf die verschärften Anforder-

ungen einzustellen haben. Daher muß die ausländische Gesellschaft, die die Entlastungsberechtigung in Anspruch nehmen will, als geschäftsleitende Holding i.S.d. der Vorgaben des BMF-Schreibens vom 3. 4. 2007 ausgestaltet werden. Ist dies nicht möglich, sind alternative Gestaltungsmöglichkeiten, wie die oben aufgezeigten, in Betracht zu ziehen, die nicht auf einer Freistellung der Dividenden von der deutschen Abzugsteuer beruhen.

§ 50 d Abs. 9 EStG im Blickpunkt der europa- bzw. völkerrechtlichen Kritik

Rechtsanwalt Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, und Rechtsanwältin Claudia Stöcker, Zacher & Partner, Köln

1. Einführung

Die Bundesrepublik Deutschland vermeidet als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat die Doppelbesteuerung im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) traditionell durch die Freistellungsmethode, wenn die Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit im anderen Vertragsstaat stammen. In bestimmten Konstellationen kann dies zu Einkünften führen, die weder in Deutschland noch in dem anderen Vertragsstaat einer Besteuerung unterworfen sind (sog. „weiße Einkünfte“). Mit Einführung des neuen § 50 d Abs. 9 EStG durch das Jahressteuergesetz 2007¹ will der Gesetzgeber dieser Nichtbesteuerung entgegenwirken, indem er weiße Einkünfte von der Freistellung der Einkünfte im deutschen Besteuerungsverfahren ausnimmt. Der Gesetzgeber² hat hierbei zwei Fallkonstellationen im Blick.

Im Anwendungsbereich eines DBA kann es zu einer Nicht- bzw. Minderbesteuerung kommen, wenn die Vertragsstaaten die Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zuordnen, wenn sie also von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen oder die Abkommensbestimmungen bzw. die Abkommensbegriffe des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach ihrem nationalen Recht jeweils unterschiedlich auslegen (§ 50 d Abs. 9 Nr. 1 EStG sog. Qualifikationskonflikte). Darüber hinaus kann die Nichtbesteuerung im Recht des Quellenstaates selbst begründet sein, wenn das DBA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zuweist, der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht aber auf Grund seiner nationalen Regelungen nicht ausübt (§ 50 d Abs. 9 Nr. 2 EStG).

Die Neueinführung von § 50 d Abs. 9 EStG, insbesondere dessen Ziff. 2, ist wohl auch als Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. 12. 2003, I R 14/02³ zu sehen. In diesem Urteil entschied der BFH – erneut – die

Frage, ob Art. 23 Abs. 3 DBA – Kanada 1981⁴ als Rückfallklausel zu qualifizieren ist mit der Folge, daß das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückfällt, wenn Kanada ein ihm nach dem DBA-Kanada 1981 ausschließlich zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht ausübt. Hatte der BFH die Frage im Jahre 1992⁵ noch bejaht, so gibt er diese Rechtsprechung mit Urteil vom 17. 12. 2003 explizit auf und lehnt es nunmehr ab, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981 als Rückfallklausel zu qualifizieren.

§ 50 d Abs. 9 EStG ist am 1. 1. 2007 in Kraft getreten und nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Da § 50 d Abs. 9 EStG im Vorfeld seiner Einführung bereits zahlreiche Kritik erfahren hat,⁶ mit der insbesondere auch seine Völkerrechts- bzw. Europarechtswidrigkeit gerügt wurde, sollen diese beiden Fragen nachfolgend untersucht und hierbei insbesondere auch der aktuelle Stand der Diskussion zur Frage des sog. Treaty Override in Erinnerung gerufen werden. Als Treaty Override soll nachfolgend der Verstoß einer späteren nationalen Regelung gegen ein bereits bestehenden DBA verstanden werden.

1 Jahressteuergesetz 2007, BGBl. I 2006, 2878, 2885.

2 Gesetzesbegründung, BT-Drucksache 16/2712.

3 BStBl. II 2004, 260.

4 BStBl. I 1982, 753; BGBl. II 1982, 802.

5 BFH vom 5. 2. 1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660.

6 Z. B. gemeinsame Stellungnahme des DIHK, BDI, ZDH, BDA, BdB, GDV, HDE und BGA vom 10. 10. 2006 an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, S. 20 f., sowie die Stellungnahme der Bundessteuerkammer an das Bundesministerium der Finanzen vom 25. 7. 2006, S. 3 f.

2. § 50 d Abs. 9 EStG im Schatten des Völkerrechts

Da es sich bei einem DBA um einen völkerrechtlichen Vertrag handelt, stellt sich zunächst die Frage, wie ein Treaty Override unter völkerrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen ist. Auch im Völkerrecht gilt der allgemeine Grundsatz „pacta sunt servanda“, der zudem in Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge statuiert ist; eine zeitlich spätere nationale Regelung, die einem früheren DBA widerspricht, verstößt daher gegen geltendes Völkerrecht.⁷

Fraglich ist jedoch, ob eine nationale Regelung trotz ihres Verstoßes gegen das Völkerrecht innerstaatlich wirksam sein kann. In der Bundesrepublik bedarf ein DBA als völkerrechtlicher Vertrag gemäß Art. 59 Abs. 2 GG eines Zustimmungsgesetzes, das dem DBA innerstaatliche Geltung verleiht. Da sich der Rang des transformierten DBA nach dem Rang seiner Einbeziehungsnorm richtet, handelt es bei einem transformierten DBA um ein einfaches (förmliches) Bundesgesetz.⁸

Als einfaches Bundesgesetz unterläge ein DBA dann aber den allgemeinen Kollisionsregelungen, nach denen zum einen das zeitlich spätere Gesetz dem früheren, zum anderen aber die speziellere Norm der allgemeineren vorgeht. § 2 AO, demzufolge völkerrechtliche Verträge über die Besteuerung, soweit sie unmittelbar anwendbares Recht geworden sind, den Steuergesetzen vorgehen, scheint aber auf den ersten Blick eine abweichende Regelung im Sinne eines Vorrang des DBA als *lex superior*, das auch später durch innerstaatliche einfache Gesetze nicht mehr abgeändert werden kann, zu treffen. Die h. M.⁹ und höchstrichterliche Rechtsprechung¹⁰ verneinen ein derartiges Verständnis von § 2 AO jedoch und verweisen darauf, daß es sich bei § 2 AO „nur“ um einfaches Gesetzesrecht handelt. Als einfaches Bundesgesetz kann § 2 AO aber ein Rangverhältnis im Sinne einer Superiorität der völkerrechtlichen Verträge gegenüber deutschen Steuergesetzen nicht herstellen.¹¹

Nach h. M. stellt § 2 AO daher lediglich klar, daß ein völkerrechtlicher Vertrag – und somit auch ein DBA – grundsätzlich „nur“ als *lex specialis* zu deutschen Steuernormen zu sehen ist, so daß ein deutsches Gesetz trotz eines Treaty Override unter Anwendung der Kollisionsregelungen wirksam sein kann. Um aber dem Charakter von DBA als völkerrechtlichen Verträgen gerecht zu werden, ist bei Auflösung der Normenkollision das Verfassungsgebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung innerstaatlichen Rechts zu beachten.¹²

Diese Auffassung bestätigt der BFH in seinem Urteil vom 13. 7. 1994 – I R 120/39,¹³ das sich mit der Wirksamkeit von § 50 d EStG befaßt. Der BFH hält § 50 d EStG – unab-

hängig von der Frage seiner Völkerrechtswidrigkeit, die er im übrigen auch offenläßt – jedenfalls für innerstaatlich wirksam und schließt sich zur Begründung ausdrücklich der vorstehend dargestellten h. M. an. Er verweist weiter darauf, daß § 50 d Abs. 1 S. 1 EStG durch die Worte „*ungeachtet des Abkommens*“ eine ausdrückliche Kollisionsregelung enthält, die der allgemeinen, von § 2 AO aufgestellten vorgeht. Die h. M. wiederum hat das Kriterium der ausdrücklichen Kollisionsbestimmung aufgegriffen. Sie fordert dementsprechend als Wirksamkeitsvoraussetzung eines nationalen Gesetzes – wenn dieses einen Treaty Override darstellt – , daß der Gesetzgeber klar zum Ausdruck bringt, daß bestehende DBA in ihrer innerstaatlichen Geltung beschränkt werden sollen.

Übertragen auf § 50 d Abs. 9 EStG bedeutet dies, daß die Norm – unabhängig davon, ob man mit der Gesetzesbegründung bereits einen Verstoß gegen bereits bestehende DBA ausschließt, weil es jedenfalls nicht Sinn und Zweck der Freistellung sei, eine doppelte Nichtbesteuerung herbeizuführen¹⁴ – jedenfalls innerstaatlich wirksam ist, da sie mit den Worten „*ungeachtet des Abkommens*“ den expliziten Hinweis auf ihre Funktion als Kollisionsnorm enthält.

Zwar sind h. M. und Rechtsprechung nicht unangefochten;¹⁵ auch scheint sich vor dem Hintergrund des Beschlusses des BVerfG vom 14. 10. 2004¹⁶ ein Meinungswandel hinsichtlich der Frage der Wirksamkeit eines nationalen Gesetzes trotz Treaty Override anzudeuten.¹⁷ Für die Praxis wird man aber jedenfalls zunächst davon ausgehen müssen, daß § 50 d Abs. 9 EStG jedenfalls nicht wegen eines, denkbaren, völkerrechtlichen Verstoßes unwirksam ist.

3. § 50 d Abs. 9 EStG im Lichte des Europarechts

Die Regelungen von DBA und ihre hinreichende Beachtung bei der Anwendung autonomen nationalen Steuerrechts als solche sind kein Gegenstand des Gemeinschaftsrechts und werden dementsprechend auch nicht vom EuGH überprüft.

7 Rust, IStR 2005, 843 m. w. N.

8 Seer, IStR 1997, 481 m. w. N.

9 Statt aller Tipke/Kruse-Drüen, AO, § 2 Rz. 1 ff. m. w. N.

10 BFH, Urteil vom 13. 7. 1994 – I R 120/39, BStBl. II 1995, 129.

11 Seer, s. Fn. 8.

12 Ipsen, Völkerrecht, 3. Aufl., § 74, Rz. 16.

13 BFH vom 13. 7. 1994 – I R 120/39, s. Fn. 10.

14 Siehe die Gesetzesbegründung unter Hinweis auf den Kommentar zum OECD-MA, Tz. 32.6 zu Art. 23.

15 Vgl. weitere Nachweise bei Seer, s. Fn. 8.

16 BVerfG vom 14. 10. 2004 – 2 BvR 1481/04; NJW 2004, 3407.

17 Vogel, IStR 2005, 29.

Dies gilt auch dann, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt zwischen EU-Mitgliedstaaten vorliegt. Schon in der Rechtsache AIMD hat der EuGH die Vereinbarkeit des nationalen Steuerrechts mit den Vorgaben des DBA nicht zum Prüfungsmaßstab gemacht,¹⁸ eine Auffassung, die Generalanwalt Geelhoed in der Rechtssache Kerckhaert & Morres in seinen Schlußanträgen bestätigt.¹⁹

Dennoch könnte folgende europarechtliche Erwägung eine Rolle spielen. In Art. 293 EG-Vertrag ist ausdrücklich die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft statuiert. Diese Verpflichtung hat der EuGH auch ausdrücklich in der Rechtssache Gilly festgestellt;²⁰ sie erstreckt sich auch auf Bereiche des grundsätzlich autonomen Steuerrechts und die hier in Rede stehende Einkommensteuer. Allerdings wird überwiegend im Anschluß an die Interpretation der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Gilly die Auffassung vertreten, daß zwischenstaatliche DBA nicht als (zwingende) Erfüllung der Pflicht aus Art. 293 EG-Vertrag angesehen werden könnten.²¹ Ob dies tatsächlich in dieser Allgemeinheit zutrifft, kann bezweifelt werden, da es jedenfalls zur Zeit kein anderweitiges, zumindest einigermaßen funktionierendes System im Rahmen der EU neben den bestehenden DBA gibt, das die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherstellt. Allerdings verleiht Art. 293 EG-Vertrag dem einzelnen Steuerpflichtigen keine subjektiven Rechte.²²

Die Frage der möglichen Europarechtswidrigkeit läßt sich somit nur anhand des Maßstabs der materiellen Inhalte des Gemeinschaftsrechts überprüfen; da es sich bei der hier in Rede stehenden Regelung nicht um einen Gegenstand des harmonisierten Gemeinschaftsrechts handelt und auch sonstige Spezialvorschriften des Gemeinschaftsrechts nicht ersichtlich sind, ist hierbei auf unmittelbar geltenden Bestimmungen des EG-Vertrages abzustellen.²³

Als Prüfungsmaßstab kommt das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 12 EG-Vertrag) sowie je nach Einkunftsart – § 50 d Abs. 9 EStG ist grundsätzlich auf alle Einkunftsarten anzuwenden – auch die spezielleren Regelungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages in Betracht. Die zu prognostizierenden Hauptanwendungsfälle von § 50 d Abs. 9 EStG werden wohl die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG-Vertrag), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG-Vertrag) sowie die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs (Art. 56 ff. EG-Vertrag) betreffen. Zwar würde es zu weit führen, an dieser Stelle die bestehenden Besonderheiten von Schutzbereich und möglichen Beschränkungen der im Einzelfall einschlägigen Grundfreiheiten und dem generellen Diskriminierungsverbot zu diskutieren. Jedenfalls könnte aber je nach Einzelfall der Schutzbereich einer der vorgeannten Normen betroffen sein, wenn § 50 d Abs. 9 EStG dazu geeignet wäre, die Erzielung entsprechender Einkünfte

eines Inländers im EU-Ausland zu benachteiligen und hierfür keine geeigneten Rechtfertigungsgründe vorlägen.²⁴

Eine benachteiligende und damit diskriminierende Wirkung ist in zweierlei Hinsicht denkbar. Zu den von § 50 d Abs. 9 EStG sanktionierten „weißen“ oder minderbesteuerten Einkünften kann es dadurch kommen, daß das DBA dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zuweist, dieses aber gerade nicht oder nur in eingeschränktem Umfang zu konkret steuerpflichtigen Einkünften führt. Wenn der deutsche Steuerpflichtige in diesem Fall befürchten muß, die an sich gebotene Freistellung nach dem DBA auf Grund von § 50 d Abs. 9 EStG wieder zu verlieren, liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber den im anderen Mitgliedstaat ortsansässigen oder aus einem anderen (EU-)Staat stammenden Steuerpflichtigen vor, die in dem betreffenden Mitgliedstaat der Art nach gleiche Einkünfte beziehen. Diese Form der Ungleichbehandlung ist insbesondere im Fall der Ziffer 1 des § 50 d Abs. 9 EStG denkbar. Darüber hinaus ist eine Ungleichbehandlung zwar nicht gegenüber den Staatsangehörigen des anderen Mitgliedstaates, wohl aber gegenüber den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auch in der Alternative der Ziffer 2 des § 50 d Abs. 9 EStG denkbar, jedenfalls soweit die entsprechenden Herkunftsländer nicht über ähnliche Regelungen wie § 50 d Abs. 9 EStG in ihrem nationalen Steuerrecht verfügen.

Dabei ist es für die Feststellung einer möglichen Ungleichbehandlung unerheblich, ob diese vom eigentlich abkommensberechtigten anderen Mitgliedstaat oder – wie hier – vom eigentlich nicht abkommensberechtigten Heimatstaat der Steuerpflichtigen ausgeht. In jedem Fall kann es durch § 50 d Abs. 9 EStG zu einer objektiven Ungleichbehandlung und damit einer Diskriminierung in Abhängigkeit vom Wohnsitz oder Sitz des entsprechenden Steuersubjektes kommen.

Es fragt sich deshalb, ob einer der im steuerlichen Kontext diskutierten Rechtfertigungsgründe des Gemeinschaftsrechts eingreifen kann.

18 EuGH vom 14. 12. 2000, C-141/99.

19 GA Geelhoed, Schlußanträge vom 6. 4. 2006, C-513/04.

20 EuGH vom 12. 5. 1998, C-336/96.

21 Vgl. Forsthoff, IStR 2006, S. 509, 510 m. w. N.

22 Vgl. EuGH vom 12. 5. 1998, s. Fn. 21.

23 A. A. wohl Forsthoff, IStR 2006, 509, 510; dort wird diese Fragestellung jedoch in eher generalisierender Betrachtungsweise erörtert, woraus sich gegebenenfalls die Ablehnung der konkreten Überprüfung des Inhalts der in Rede stehenden Regelung am Maßstab des materiellen Gemeinschaftsrechts erklären läßt.

24 Vgl. z. B. EuGH (Baars), Urteil vom 13. 4. 2000, C-251/98.

Greift man die Überlegungen aus dem Gesetzgebungsverfahren²⁵ auf, liegt zunächst der Rechtfertigungsgrund der Mißbrauchsabwehr nahe. Die Abwehr bzw. Sanktion von Mißbräuchen ist ein grundsätzlich anerkannter Aspekt bei der Bestimmung des Schutzbereiches und zur Rechtfertigung von Schranken der Grundfreiheiten des EG-Vertrages.²⁶ Selbst die bewußte Nutzbarmachung von Regelungen eines DBA kann jedoch nicht als per se rechtsmißbräuchlich angesehen werden. Es kann durchaus Fälle geben,²⁷ in denen eine eindeutige Zuweisung der Besteuerungshoheit (ohne Qualifikationskonflikt) vorliegt, der andere Mitgliedstaat aber an den konkret verwirklichten Tatbestand keine oder nur zu einer eingeschränkten Besteuerung führende Folgen knüpft. Dies ist z. B. im Vergleich der Besteuerungsvorschriften der Mitgliedstaaten bei Vertragsstrafen, Schadenersatzansprüchen o. ä. der Fall, die ja auch im deutschen Steuerrecht hinsichtlich ihrer Steuerbarkeit und der Zurechnung zu den einzelnen Einkunftsarten bisweilen Probleme aufwerfen. Wenn in derartigen Fällen jedoch durch § 50 d Abs. 9 EStG ein Rückfall der Steuerhoheit begründet werden soll, liegt eine bewußte Abkehr sowohl von einer explizit (und in diesem Fall auch eindeutig) getroffenen Regelung des DBA wie auch der explizit getroffenen Entscheidung des ausländischen Gesetzgebers hinsichtlich der Besteuerung der in Rede stehenden Einkünfte vor. Dies ist mit dem Gedanken der Mißbrauchsabwehr gemeinschaftsrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen.

Weiterhin liegt nach der Gesetzesbegründung und der bekannt gewordenen politischen Diskussion der Gedanke der Sicherung des nationalen Steueraufkommens als Rechtfertigungsgrund für § 50 d Abs. 9 EStG nahe. Diesem Rechtfertigungsgrund steht der EuGH ohnehin sehr reserviert gegenüber. Im Falle des § 50 d Abs. 9 EStG läge wohl schon das Argument nahe, daß gerade mit der Regelung der in Rede stehenden DBA ein hinreichendes Instrument zur Verfügung stehe, um das jeweilige nationale Steueraufkommen zu sichern. Wenn dieses – nach der Auffassung eines Mitgliedstaates – nicht hinreichend zur Sicherung des Steueraufkommens beitragen kann, müßte dann eben eine entsprechende Anpassung des DBA durch Verhandlungen mit dem anderen Vertragsstaat erfolgen. Neben einer solchen Argumentation erscheint aus unserer Sicht jedoch folgende Erwägung zwingend. Im Anwendungsbereich des § 50 d Abs. 9 EStG hat sich die Bundesrepublik Deutschland ja gerade bereits des konkreten Besteuerungsrechtes begeben. Sie möchte dieses ja auch nur dann und deshalb (wieder) wahrnehmen, weil der jeweils andere (Mitglieds-)Staat durch keine oder eine zu geringe Besteuerung seine Besteuerungshoheit nicht in „angemessener Weise“ wahrnimmt. Damit stellt sich § 50 d Abs. 9 EStG jedoch nicht als Maßnahme zur Sicherung einer tatsächlich bestehenden Steuerhoheit bzw. eines potentiell der Bundesrepublik Deutschland zukommenden Steueraufkommens dar, sondern zur Abschöpfung eines als ungerechtfertigt empfundenen Steuervorteils

auf Grund der Anwendung des in Rede stehenden ausländischen Steuerrechts. Die Abschöpfung eines an sich einem anderen Mitgliedsstaat zustehenden Steueraufkommens kann aber schwerlich eine steuerliche Ungleichbehandlung rechtfertigen.

§ 50 d Abs. 9 EStG kann somit im Verhältnis zu den Mitgliedsstaaten der EU und in Abhängigkeit vom konkreten Anwendungsfall im Widerspruch zum Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages (Art. 12) sowie den dortigen Grundfreiheiten stehen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß § 50 d Abs. 9 EStG dadurch hiermit nicht generell unwirksam oder nichtig wird. Vielmehr wäre die – typischerweise in einem Vorlageverfahren zur Vorabentscheidung durch den EuGH – zu treffende Rechtsfolge die, daß sie auf bestimmte Sachverhalte bei entsprechend diskriminierender Wirkung nicht anzuwenden ist. Die Praxis wird zeigen, ob die deutschen Finanzgerichte im Falle entsprechender Verfahren ihre Vorlagepflicht wahrnehmen werden und ob – in Abhängigkeit von dieser Entwicklung in der Praxis – der deutsche Gesetzgeber gut beraten ist, mit einer derartigen Norm im Veranlagungsalltag anzutreten.

4. Fazit

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, daß die Beurteilung von § 50 d Abs. 9 EStG nach völkerrechtlichem bzw. europarechtlichem Maßstab auf Grund der systematischen Besonderheiten – hier Transformation durch Zustimmungsgesetz, dort unmittelbare Geltung – vor dem Hintergrund der herrschenden Meinung und Rechtsprechung durchaus zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann.

Wird man schon aus Gründen der „vielbeschworenen“ anwaltlichen Vorsicht davon ausgehen müssen, daß § 50 d Abs. 9 EStG angesichts der herrschenden Meinung und Rechtsprechung nicht wegen eines völkerrechtlichen Verstoßes generell unwirksam ist, so kann er doch im konkreten Einzelfall auf Grund eines Verstoßes gegen den EG-Vertrag in seinem Anwendungsbereich eingeschränkt sein. Es bleibt abzuwarten, wie sich diese denkbare Europarechtswidrigkeit in der Praxis auswirkt; zwar sind zunächst die Finanzgerichte gehalten, ihrer Vorlagepflicht nachzukommen, es ist aber selbstverständlich kein Berater daran gehindert, die Europarechtswidrigkeit in „seinem“ Verfahren zu rügen und die Vorlage an den EuGH – gegebenenfalls „energisch“ – anzuregen.

25 Siehe Fn. 2.

26 Vgl. z. B. EuGH (Centros), Urteil vom 9. 3. 1999 – C-212/97.

27 Vgl. z. B. den zweiten Beispielfall der Gesetzesbegründung, s. Fn. 2.

Cadbury Schweppes und die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung – Das BMF-Schreiben vom 8. 1. 2007 zur Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG im Gefolge der Cadbury Schweppes – Entscheidung des EuGH

RA/StB Friedhelm Jacob und RA/StB Dr. Mathias Link*

Das BMF hat mit Schreiben vom 8. 1. 2007 den Anwendungsbereich der §§ 7 bis 14 AStG eingeschränkt. Es reagierte damit auf die Entscheidung des EuGH vom 12. 9. 2006 in der Rechtsache Cadbury Schweppes. Das Schreiben soll die Europarechtskonformität der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bis zu einer gesetzlichen Neuregelung sicherstellen. Dieses Ziel wird jedoch nicht erreicht.

1. Hintergrund: Die Cadbury Schweppes – Entscheidung des EuGH

Gegenstand der Cadbury Schweppes-Entscheidung waren die Vorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften (*CFC-Regeln*). Danach werden die Gewinne einer niedrig besteuerten ausländischen Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Gewinn der sie beherrschenden britischen Gesellschaft hinzugerechnet. Nach dem EuGH-Urteil ist die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) verletzt, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft mit Gewinnen einer beherrschten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wird, weil diese Gewinne dort niedriger besteuert sind als im erstgenannten Staat. Nur bei rein künstlichen Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen, soll diese Zugriffsbesteuerung zulässig sein.²

Zwar waren die §§ 7 bis 14 AStG nicht Gegenstand der EuGH-Entscheidung. Da diese Vorschriften jedoch mit den CFC-Regeln vergleichbar sind, würde der EuGH vermutlich an das AStG die gleichen Maßstäbe anlegen. In der Literatur besteht Einigkeit, daß die §§ 7 bis 14 AStG in ihrer derzeitigen Fassung einer solchen Überprüfung nicht standhalten würden.³ Diese Befürchtung scheint das BMF zu teilen, sieht es sich doch mit Schreiben vom 8. 1. 2007 zu einer Einschränkung ihres Anwendungsbereichs veranlaßt.

2. Lösungsansatz des BMF: Regel – Ausnahme – Gegen Ausnahme

2.1 Regel: Fortgeltung der §§ 7 bis 14 AStG

Nach dem Willen des BMF gelten die §§ 7 bis 14 AStG grundsätzlich unverändert fort.⁴ Inländische Steuerpflichtige, die an ausländischen Gesellschaften beteiligt sind, müssen die Hinzurechnung von bestimmten „passiven“, niedrig besteuerten Einkünften (sog. Zwischeneinkünften) weiterhin in Kauf nehmen. Verfahrensrechtlich werden diese gesondert festgestellt (Hinzurechnungsbescheid nach § 18 AStG). Nach dem BMF-Schreiben soll ein Verstoß gegen EU-Recht dadurch entfallen, daß bestimmte Hinzurechnungsbeträge nicht länger nach § 18 AStG festgestellt werden.

2.2 Ausnahme: Keine Hinzurechnungsbesteuerung bei Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in EU/EWR

Nach Tz. 2 des Schreibens unterbleibt eine Feststellung, wenn Zwischeneinkünfte von einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)⁵ herrühren. Allerdings ist dieses „Privileg“ an zusätzliche Erfordernisse geknüpft.

2.2.1 Das Erfordernis der wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit

Nach Auffassung des EuGH impliziert der Begriff „Niederlassung“, daß eine wirtschaftliche Tätigkeit mittels einer

* Friedhelm Jacob ist Partner, Dr. Mathias Link ist Mitarbeiter im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller.

1 BStBl. I 2007, 99 f.

2 EuGH, Urte. v. 12. 9. 2006, Rs. C 196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn. 75.

3 Vgl. nur *Kraft/Bron*, IStR 2006, 614, 618 ff.; *Hahn*, IStR 2006, 667, 669 f.; *Wassermeyer/Schönfeld*, GmbHR 2006, 1065 ff.; *Sedmund*, BB 2006, 2119 ff.

4 Tz. 1 des BMF-Schreibens.

5 Zu den Staaten des EWR zählen (neben den Mitgliedstaaten der EU) Island, Norwegen und Liechtenstein.

festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit tatsächlich ausgeübt wird. Er verlangt, daß die ausländische Gesellschaft sich im Aufnahmemitgliedstaat ansiedelt und dort eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.⁶ Der EuGH definiert die Begriffe „tatsächliche Ansiedlung“ und „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“ nicht. Aus dem Zusammenhang ergibt sich, daß er sie als Gegenbegriffe zu „fiktiven Ansiedlungen“ versteht;⁷ rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die nur der Steuervermeidung dienen, sind von der Niederlassungsfreiheit nicht geschützt.⁸ Das BMF möchte dem EuGH-Urteil Rechnung tragen. Allerdings gehen die Voraussetzungen in Tz. 2 des BMF-Schreibens für eine Nichtanwendbarkeit der §§ 7 bis 14 AStG zum Teil deutlich über die Anforderungen des EuGH hinaus.

a) Die Gesellschaft nimmt am Marktgeschehen des ausländischen Staats im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aktiv, ständig und nachhaltig teil.

Der EuGH verlangt lediglich, daß die Gesellschaft nicht bloß „fiktiv“ angesiedelt ist. Dies ist zwar bei einer aktiven, ständigen und nachhaltigen Tätigkeit regelmäßig der Fall; allerdings können auch Tätigkeiten wie Vermögensverwaltung oder Vermietung und Verpachtung, die nach § 8 Abs. 1 AStG als passiv gelten, einen wirtschaftlichen Gehalt haben, selbst wenn sie nur gelegentlich ausgeübt werden. M. a. W. muß es „gute“ Tätigkeiten geben, die nicht „aktiv“ i. S. d. Fallgruppen des § 8 Abs. 1 AStG sind und trotzdem die Hinzurechnungsbesteuerung ausschließen, weil sie nicht von einer fiktiv angesiedelten Gesellschaft herrühren. Das BMF privilegiert hingegen nur solche Gesellschaften, die eine „aktive“ Tätigkeit ausüben. Dabei ist unklar, welche Fälle das BMF-Schreiben überhaupt erfassen soll: Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen nur die nicht in § 8 AStG genannten sog. „passiven“ Tätigkeiten, so daß die Privilegierung bei Beschränkung auf „aktive“ Tätigkeiten faktisch leerliefe.

b) Die Gesellschaft beschäftigt dort für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal.

Dieses Erfordernis erinnert an die Verlautbarung des BMF zu rechtsmißbräuchlichen Gestaltungen im Gefolge der Dublin-Docks-Entscheidungen des BFH.⁹ Warum allerdings vorliegend ein strengerer Maßstab angelegt wird („Beschäftigung sowohl von geschäftsleitendem als auch anderem Personal“) als im Dublin-Docks-Schreiben („Mindestmaß an personeller Ausstattung, die die unternehmerische Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit sicherstellt“), ist unverständlich. Im Einzelfall kann eine Gesellschaft ihre Aufgaben durchaus zufriedenstellend erledigen, wenn sie einen einzigen Mitarbeiter hat, der sowohl Geschäftsleitungs- als auch sonstige Funktionen wahrnimmt.

c) Das Personal der Gesellschaft verfügt über die Qualifikation, um die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbständig zu erfüllen.

Dieses Erfordernis erscheint im Ansatz sachgerecht, denn ohne qualifiziertes Personal wäre eine Gesellschaft nicht handlungsfähig. Allerdings darf der ausländischen Gesellschaft nicht die Möglichkeit genommen werden, diese Qualifikation (auch) durch fremdes Personal darzustellen. Eine Gesellschaft, die bestimmte Tätigkeiten an sachkundige Dritte delegiert, ist nicht zwangsläufig eine „künstliche“ Hülle.

d) Die Einkünfte der Gesellschaft werden ursächlich aufgrund der eigenen Aktivitäten erzielt.

Damit sollen offensichtlich Auslagerungen auf Dritte ausgeschlossen werden. Ein solches Erfordernis geht zu weit. Eine Parallele zu § 50 d Abs. 3 EStG i. d. F. d. JStG 2007 drängt sich auf.

e) Sofern die Gesellschaft ihre Geschäfte überwiegend mit nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG betreibt, kommt ihren Leistungen für die Leistungsempfänger wertschöpfende Bedeutung zu und die Ausstattung der Gesellschaft mit Kapital steht zu der erbrachten Wertschöpfung in einem angemessenen Verhältnis.

Dieses Erfordernis findet keine Grundlage in der Cadbury-Schweppes-Entscheidung, da der EuGH im Hinblick auf die „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“ nicht zwischen Geschäften mit fremden Dritten und solchen mit der beherrschenden Gesellschaft unterscheidet. Im übrigen läßt das BMF im dunkeln, was es unter dem Begriff „wertschöpfende Bedeutung“ versteht. Sollte damit die Angemessenheit von Verrechnungspreisen gemeint sein, wäre dies kein taugliches Kriterium; auch eine Gesellschaft, die Dienste zu unangemessenen Preisen erbringt, geht einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach. Ferner darf die Kapitalisierung der ausländischen Gesellschaft keine Rolle spielen; auch eine Gesellschaft mit wenig Eigenkapital ist nicht zwangsläufig eine „fiktive“ Gestaltung.

2.2.2 Das Erfordernis des Nachweises durch den Steuerpflichtigen

Laut EuGH kann die inländische Gesellschaft Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und deren tatsächliche Betätigung vorlegen.¹⁰ Das BMF knüpft ebenfalls beim inländischen Steuerpflichtigen an und verlangt, daß er den Nachweis erbringt, daß die

⁶ EuGH, a. a. O., Rn. 54.

⁷ EuGH, a. a. O., Rn. 68.

⁸ EuGH, a. a. O., Rn. 55.

⁹ BMF-Schreiben vom 28. 12. 2004, BStBl. I 2005, 28.

¹⁰ EuGH, a. a. O., Rn. 70.

unter 2.2.1 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Es bürdet ihm auf, die jeweiligen Informationen und Unterlagen bei der ausländischen Gesellschaft einzuholen und der Finanzverwaltung vorzulegen. Trotz der Rechtsprechung des BFH zu § 90 Abs. 2 AO, nach der nur eine eingeschränkte Pflicht zur „Nachweisvorsorge“ besteht,¹¹ mag diese Nachweispflicht bei unmittelbar vom inländischen Steuerpflichtigen beherrschten Gesellschaften je nach Lage des Einzelfalles erfüllbar sein. Da nach § 7 Abs. 1 AStG aber für die Frage der Beherrschung bestimmte Beteiligungen zusammenzurechnen sind, kann auch eine Beteiligung eines einzelnen von weniger als 50% zur Hinzurechnungsbesteuerung führen. Das Herbeischaffen von Beweisen kann in solchen Fällen gesellschaftsrechtlich unmöglich und damit steuerlich unzumutbar sein. Erst recht gilt dies für Beteiligungen im Sinne von § 7 Abs. 6 AStG.

2.2.3 Das Erfordernis der Amtshilfe

Voraussetzung für die Nichtanwendbarkeit der §§ 7 bis 14 AStG ist laut BMF ferner, daß der entsprechende Staat der Bundesrepublik steuerliche Amtshilfe leistet. Diese Vorschriften sind somit weiterhin auf Gesellschaften in Liechtenstein anwendbar, da mit dem EWR-Mitgliedstaat Liechtenstein keine Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen vereinbart ist.¹² Da die Niederlassungsfreiheit i. S. v. Art. 31 EWR-Abkommen mit der entsprechenden Freiheit in Art. 43 EGV im wesentlichen identisch ist,¹³ müssen die Überlegungen des EuGH auch für Liechtenstein gelten.

U. E. findet das Amtshilfeerfordernis keine Stütze in der EuGH-Entscheidung. Danach ist allein entscheidend, daß die beherrschte Gesellschaft tatsächlich ansässig ist und wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Nur ergänzend erwähnt der EuGH, daß die inländische Steuerverwaltung die Möglichkeit hat, vorgelegte Beweise über die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten Auslandsgesellschaft im Wege der Amtshilfe zu verifizieren. Aus dem Fehlen dieser Möglichkeit ist indes nicht zu schließen, daß die ausländische Gesellschaft nur auf dem Papier existiert.

2.3 Gegen Ausnahme: Hinzurechnung bestimmter Zwischeneinkünfte von Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in EU/EWR

Selbst wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, die in Ziff. 2.2 beschriebenen Voraussetzungen nachzuweisen, sollen die §§ 7 bis 14 AStG bei bestimmten Zwischeneinkünften weiterhin anwendbar bleiben. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob diese Gegennahmen europarechtskonform sind.

2.3.1 Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen nach Tz. 3 a) des BMF-Schreibens stets „Einkünfte, die nur aufgrund § 7 Abs. 6 AStG hinzurechnungspflichtig sind“. Gemeint sind Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter, d. h. Ein-

künfte, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen (§ 7 Abs. 6 a AStG).¹⁴

In der Cadbury-Schweppes-Entscheidung finden sich keinerlei Anhaltspunkte, daß eine Gesellschaft, die (teilweise oder ausschließlich) Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, zwangsläufig als „künstliche Gestaltung“ angesehen werden müßte. Im Gegenteil: Im Urteilssachverhalt ging es um eine irische Gesellschaft, die im wesentlichen Zinsen erzielte. Daraus folgt, daß auch Gesellschaften, die Kapitalerträge erzielen, weil sie z. B. aktives Anlagemanagement betreiben, der Nachweis einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit offenstehen muß. Ein solcher Nachweis wird durch das BMF-Schreiben in europarechtswidriger Weise abgeschnitten.

Darüber hinaus dürfte diese Gegen Ausnahme im Wertungswiderspruch zu § 20 Abs. 2 AStG und den dazu ergangenen Verwaltungsverlautbarungen stehen. Dort wird bei der Frage, ob für Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte eine DBA-Freistellung oder vielmehr die Anrechnungsmethode gilt (sog. Switch-over-Klausel), nicht pauschal darauf abgestellt, ob Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen. Entscheidend ist vielmehr, ob diese Einkünfte im funktionalen Zusammenhang zu den (unschädlichen) aktiven Tätigkeiten der Betriebsstätte stehen.¹⁵ Tz. 3 a) hingegen läßt keinen Raum für eine solche sachgerechte funktionale Betrachtungsweise.

Unabhängig davon hat es das BMF leider unterlassen, die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG im Gemeinschaftsgebiet zu suspendieren. Zwar befaßte sich die Cadbury-Schweppes-Entscheidung nicht mit Switch-over-Klauseln. Es liegt jedoch nahe, daß der EuGH auf § 20 Abs. 2 AStG die gleichen Prinzipien anwenden dürfte: Übt eine Betriebsstätte im Gemeinschaftsgebiet eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit aus und ist daher in der Parallelwertung zur Körperschaft „tatsächlich angesiedelt“, muß die Freistellungsmethode anwendbar sein.

¹¹ BFH, Urt. v. 7. 1. 2001, BStBl. I 2002, 861 ff.

¹² Vgl. BMF, BStBl. I 2006, 26, 39 f.

¹³ Vgl. EFTA-Gerichtshof vom 23. 11. 2004, Rs. 1/04 (*Fokus Bank*), IStR 2005, 55 ff. (Tz. 23); FG Berlin vom 11. 4. 2005, 8 K 8101/00, IStR 2005, 571, 573.

¹⁴ Köhler/Eicker, DStR 2007, S. 331 f. weisen zutreffend darauf hin, daß der Verweis auf eine Hinzurechnungspflicht „nur“ auf Grund von § 7 Abs. 6 AStG mißlungen ist. Richtigerweise hätte auf Einkünfte i. S. v. § 7 Abs. 6 a AStG verwiesen werden müssen. Bei wörtlicher Anwendung der Tz. 3 a) des BMF-Schreibens käme es zu einem kuriosen Ergebnis: Eine Hinzurechnung hätte zu unterbleiben, wenn an der Zwischengesellschaft eine Beteiligung von über 50% bestünde.

¹⁵ BMF-Schreiben vom 14. 5. 2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004 (Tz. 20.2, insbesondere 8.0.2).

2.3.2 Zwischeneinkünfte aus nachgeschalteten

Drittlandsgesellschaften

Nach Tz. 3 b) bleiben die §§ 7 bis 14 AStG anwendbar, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger an einer Gesellschaft im Gemeinschaftsgebiet (Tochtergesellschaft) beteiligt ist, die ihrerseits Anteile an einer Gesellschaft in einem Drittland (Enkelgesellschaft) hält.

U. E. verstößt diese Gegen Ausnahme gegen die Niederlassungsfreiheit. Sofern die Tochtergesellschaft im Gemeinschaftsgebiet tatsächlich ansässig ist, eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und das Halten der Anteile an der Enkelgesellschaft keinen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, dürfen ihre Einkünfte dem inländischen Steuerpflichtigen nicht mehr zugerechnet werden. Die Niederlassungsfreiheit gebietet es, die im Gemeinschaftsgebiet ansässige Tochtergesellschaft steuerlich anzuerkennen, so daß sie auch im Hinblick auf die Einkünfte der Enkelgesellschaft im Drittland Abschirmwirkung entfaltet – und zwar unabhängig davon, ob die Enkelgesellschaft „normale“ passive Einkünfte i. S. d. § 8 AStG oder Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt.

In jedem Fall findet die Regelung in § 14 Abs. 1 AStG keine Stütze im EuGH-Urteil. Nach dieser Bestimmung werden selbst funktional mit einer aktiven Tätigkeit der Tochtergesellschaft verbundene Zwischeneinkünfte der Enkelgesellschaft (hin)zugerechnet, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalanlagen handelt. Wenn die Tochtergesellschaft aktiv ist, darf es jedoch keinen Unterschied machen, ob sie mit ihrem aktiven Geschäft verknüpfte Kapitalerträge selber erzielt oder eine Kapitalanlage über eine nachgeschaltete Gesellschaft außerhalb des Gemeinschaftsraumes abwickelt.

2.3.3 Zwischeneinkünfte aus Betriebsstätten im Drittland

Ferner sollen die §§ 7 bis 14 AStG laut BMF für Einkünfte gelten, die Betriebsstätten außerhalb der EU oder des EWR zuzurechnen sind. Da das BMF-Schreiben nicht auf § 20 Abs. 2 AStG eingeht, geht es offenbar nur um Fälle, in denen ein inländischer Steuerpflichtiger an einer Zwischen-

gesellschaft im EU-/EWR-Raum beteiligt ist, die Zwischeneinkünfte aus einer Betriebsstätte im Drittlandsgebiet bezieht. Wenn dieser im EU-/EWR-Raum ansässige Rechtsträger aktiv im Sinne des EuGH-Urteils ist, darf es keinen Unterschied machen, ob er die Einkünfte am eigenen Standort oder über eine Betriebsstätte bezieht, ganz gleich wo diese belegen ist. Jedenfalls ist diese Einkunft über die Zwischengesellschaft mit dem Gemeinschaftsraum verknüpft und in Fällen „aktiver Ansiedlung“ der geschäftlichen Betätigung im Gemeinschaftsraum zuzuordnen. Es ist dem EuGH-Urteil u. E. nicht zu entnehmen, daß eine Gesellschaft „teilweise“ angesiedelt und „teilweise“ nicht angesiedelt sein kann, letzteres soweit sie auch außerhalb des Gemeinschaftsraumes aktiv ist.

3. Fazit

Seinen Auftrag, die Europarechtskonformität der §§ 7 bis 14 AStG bis zu einer gesetzlichen Neuregelung sicherzustellen, erfüllt das BMF nicht. Anstatt diese Vorschriften im Gemeinschaftsgebiet generell für unanwendbar zu erklären, versucht das BMF, ihre Anwendung durch überzogene Nachweispflichten und fiskalisch motivierte Gegenmaßnahmen weitgehend aufrechtzuerhalten. Auf diese Weise kann ihre Europarechtswidrigkeit nicht beseitigt werden. Nicht nachvollziehbar ist, warum das vorliegende Schreiben von den Prinzipien des Schreibens zu der Dublin-Docks-Rechtsprechung des BFH abweicht. Die dort niedergelegte Formel, wonach „im Einzelfall zu prüfen [ist], ob die [Kapitalanlage] Gesellschaft tatsächlich eigenwirtschaftlich tätig war oder es sich um eine Briefkastengesellschaft handelte, die zum Zweck der Manipulation eingesetzt wurde“, hätte nicht nur der Rechtsprechung des BFH entsprochen, sondern auch einen zutreffenden, dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Cadbury-Schweppes gemäßen Maßstab festgelegt. Betroffenen Steuerpflichtigen ist zu raten, gegen eine gesonderte Feststellung von Hinzurechnungsbeträgen, die auf Tz. 2 oder 3 gestützt wird, Einspruch einzulegen.

§ 1 AStG – Änderungen betreffend Funktionsverlagerungen durch den Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

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

Funktionsverlagerungen führen zu Verlagerungen von Einkünften ins Ausland. Im Ausland erzielte Einkünfte können nicht in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Diese steuerlichen Auswirkungen sind dann unerwünscht, wenn der Verlagerung der Einkünfte ins Ausland mißbräuchliche vertragliche Vereinbarungen zugrunde liegen.

A. Fragestellung

I. Begriff der Funktionsverlagerung

1. Definition

Als Funktionsverlagerung werden Vorgänge bezeichnet, bei denen bestimmte betriebliche Funktionen von einem Unternehmen auf ein anderes – diesem nahestehenden – Unternehmen übertragen werden. Sowohl einzelne als auch mehrere oder kombinierte Funktionen können verlagert werden. Funktionsverlagerungen können vorübergehend oder dauerhaft erfolgen, auf schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfinden.¹ Funktionsverlagerungen im Sinne des § 1 AStG sind solche, die auf Grund von Geschäftsbeziehungen zum Ausland vorgenommen werden.

2. Beispiele

Funktionen, die ein deutsches Unternehmen ins Ausland verlegt, können Teile der Produktion oder Vertriebsstrukturen sein. Mit der Funktionsverlagerung geht in der Regel ein entgeltlicher Austausch von Lieferungen und Leistungen einher. Gegen Zahlung eines vereinbarten Entgelts können materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dies können Produktionsanlagen, einzelne Maschinen, Halbfertigprodukte, Rohstoffe, Marken, Patente, geschäftliches Know-how und Kundendaten sein. Aber auch Geschäftschancen werden von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung als übertragbare Wirtschaftsgüter angesehen.²

Gewinnverlagerungen können sich im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung und der Übertragung von Wirtschaftsgütern beispielsweise bei folgenden Vorgängen ergeben:

- Der in Deutschland ansässige Unternehmer U veräußert an seine in der Schweiz ansässige gewerblich tätige Tochter

ter T einen Teilbetrieb zu einem unangemessen niedrigen Preis.

- Der in Amerika ansässige gewerbetreibende Sohn S veräußert an seinen in Deutschland ansässigen gewerbetreibenden Vater, Unternehmer U, Waren zu einem im Vergleich zu angemessenen Verrechnungspreisen zu hohen Preis.
- Die in Deutschland ansässige A-AG gestattet ihrer in China ansässigen Tochtergesellschaft T-GmbH die Nutzung ihrer Marke auf Grund eines Lizenzvertrages zu einem unangemessen niedrigen Entgelt.

3. Problemstellung

Werden einhergehend mit Funktionsverlagerungen Wirtschaftsgüter gegen Entgelt von einem Unternehmen im Inland auf einen ausländischen Rechtsträger oder eine ausländische Betriebsstätte übertragen, so werden die Wirtschaftsgüter dem Besteuerungszugriff durch die deutsche Finanzverwaltung entzogen. Sofern sich bei den Wirtschaftsgütern stille Reserven gebildet haben, würden diese ins Ausland (EU- oder Drittstaaten) übertragen und könnten in Deutschland nicht besteuert werden. Ziel der Finanzverwaltung ist es deshalb, die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung ins Ausland aufzudecken und in Deutschland zu besteuern.

Das Entgelt ist nach den allgemeinen Grundsätzen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zu bemessen. Handelt es sich bei den Vertragspartnern um nahestehende Personen, so wird vermutet, daß die von ihnen vereinbarten Verrechnungspreise den allgemeinen Grundsätzen für ihre Bestimmung nicht entsprechen und zu hohe oder zu niedrige Verrechnungspreise vereinbart werden, die zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland führen. Für die Ermittlung

1 *Waldens*, StB, Köln/Düsseldorf: Steuerliche Aspekte bei der Verlagerung von Distributionsfunktionen, Praxis Internationale Steuerberatung, 03/2004, S. 73 ff.

2 *Waldens*, a. a. O., S. 73 ff.; *Ditz*, StB, Dipl.-Kfm.: Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland – Darstellung an ausgewählten Beispielen DStR 2006, Heft 37, S. 1625–1631; *Serg*, Dipl.-Kfm., Frankfurt am Main, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, Heft 45, S. 1916–1920.

eines angemessenen Verrechnungspreises ist darauf abzustellen, ob fremde Dritte ebenfalls diesen Preis vereinbart hätten. Oftmals ist jedoch eine Vergleichbarkeit nicht möglich, weil fremde Dritte die Funktion oder die Wirtschaftsgüter in der konkreten Form nicht übertragen hätten. Die Heranziehung des Fremdvergleichspreises für die Bewertung des übertragenen Wirtschaftsguts führt folglich zu nicht unerheblichen Schwierigkeiten. Für die betroffenen Vertragspartner ergibt sich daraus das Problem des Nachweises der Vereinbarungen eines angemessenen Verrechnungspreises, wenn ein Fremdvergleichsmaßstab nicht zur Verfügung steht.³ Der Vorwurf der mißbräuchlichen Vertragsgestaltung wird seitens der Finanzverwaltung schnell erhoben, wenn die Verrechnungspreise zwischen den Beteiligten nicht in angemessener Höhe vereinbart wurden.

II. Gesetzliche Regelung der steuerlichen Auswirkungen mißbräuchlicher Vertragsgestaltung bei Funktionsverlagerungen

1. Mißbräuchliche Vertragsgestaltung i. S. d. § 1 AStG

Nach § 1 I AStG ist eine mißbräuchliche Vertragsgestaltung gegeben, wenn Einkünfte einer im Inland steuerpflichtigen Person im Rahmen internationaler Geschäftsbeziehungen (§ 1 IV AStG) durch Vereinbarung unangemessener Bedingungen mit einer nahestehenden Person (§ 1 II AStG) gemindert worden sind.

Dabei gilt für die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise der Fremdvergleich. Er berücksichtigt den Interessengegensatz und die Distanz, welche fremde Dritte zueinander wahren. Der Fremdvergleich als Tatbestandsvoraussetzung des § 1 I AStG ist deshalb besonders problematisch, weil aufgrund familienrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Beziehungen sich nahestehende Geschäftspartner oft auch miteinander Geschäftsbeziehungen haben und im Rahmen dieser Geschäftsbeziehungen Bedingungen vereinbaren, die voneinander unabhängige Dritte nicht haben oder nicht vereinbaren. Aus der Notwendigkeit des Fremdvergleichs folgt, daß nicht vergleichbare Geschäftsbeziehungen oder Vereinbarungen zu vergleichen sind und mit unrealistischen Annahmen gearbeitet werden muß. Voneinander unabhängige Dritte würden beispielsweise nicht miteinander vereinbaren, daß ein Vertragspartner dem anderen ein Darlehen ohne Bestellung von Sicherheiten gewährt oder eine Patronatserklärung abgibt.

Die Einkünfte des inländischen Steuerpflichtigen aus diesen Geschäftsbeziehungen müssen durch die unangemessenen vertraglichen Bedingungen gemindert werden. Die Minderung der Einkünfte ist dann zu bejahen, wenn bei Vereinbarung angemessener Vertragsbedingungen höhere Einkünfte erzielt worden wären. Sofern die Einkünfte durch unangemessene Bedingungen im Einzelfall gemindert sind, ist die Tatbestandsvoraussetzung erfüllt.⁴

Für den Drittvergleich stehen verschiedene Methoden zur Verfügung.⁵ Standardmethoden dafür sind die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Für die Ermittlung der Angemessenheit des Gewinns findet die Gewinnvergleichsmethode und die Gewinnaufteilungsmethode Anwendung.⁶

2. Rechtsfolge: Einkünfteberichtigung

Nach § 1 I AStG sind bei vorliegenden Voraussetzungen die Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Es findet also eine Erhöhung der Einkünfte nach dem Maßstab des Fremdvergleichs statt. Der Berichtigungsbetrag wird außerhalb von Buchführung und Bilanz den Einkünften hinzugerechnet.⁷

Zu beachten ist, daß der Drittvergleichsmaßstab keinen exakten Maßstab für die Feststellung des angemessenen Gewinns darstellt. Tatsächlich wird der angemessene Gewinn geschätzt. Nach § 1 III AStG ist die Schätzung der Einkünfte nach § 162 Abgabenordnung (AO) als Ausnahme geregelt. In der Praxis ist die Schätzung jedoch eher die Regel. Die Gewinnberichtigung anhand des Maßstabs des Fremdvergleichs ist für die Finanzverwaltung schwierig, weil sie Vergleichsdaten nicht offenlegen darf.⁸

3. Konkurrenzen, Korrekturvorschriften und Mitwirkungspflichten

Die Rechtsfolge des § 1 I AStG gilt „unbeschadet anderer Vorschriften“, also subsidiär. Auf Grund dieses Wortlauts gehen andere Berichtigungsvorschriften dem § 1 I AStG nach herrschender Meinung vor.⁹ Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Verhältnis zwischen § 1 AStG und anderen Berichtigungsvorschriften streitig.¹⁰

Der Vorrang anderer Vorschriften hat zur Folge, daß die Rechtsfolge des § 1 I AStG selten zur Anwendung kommt, weil in fast allen wichtigen Fällen andere Berichtigungsrege-

3 *Serg*, a. a. O., S. 916; *Kaminski* in: Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2006/2007, S. 142 ff.

4 *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 253.

5 Tz. 2.2 ff. VwGr, BMF vom 23. 2. 1983 – IV C 5 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218.

6 *Baumhoff* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 543-590.

7 Tz. 8.1.1 VwGr, BMF vom 23. 2. 1983 – IV C 5 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218; *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 83.

8 FG Düsseldorf, Urt. v. 8. 12. 1998 – 6 K 3661/93, IStR 1999, 311, *Kroppen*, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise mit Hilfe des externen Betriebsvergleichs, IWB, Fach 3, Deutschland, Gr. 1, S. 1587.

9 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 18.68; *Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 76 ff. (streitig).

10 BFH-Beschluß vom 17. 12. 1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, S. 321 (324), StRK AStG § 1 Rz. 5 mit zahlreichen Nachweisen.

lungen anwendbar sind. Andere Berichtigungsvorschriften in diesem Sinne sind die über die verdeckte Gewinnausschüttung oder die verdeckte Einlage. Können die gemindereten Einkünfte nicht nach diesen Regeln berichtigt werden, dann erfolgt die Berichtigung nach § 1 I AStG. Das gilt beispielsweise bei der Überführung von Nutzungen und Dienstleistungen von der inländischen Muttergesellschaft auf die ausländische Tochtergesellschaft.

Im gesellschaftsrechtlichen Verhältnis tritt die Rechtsfolge des § 1 I AStG nur dann ein, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft einen nicht einlagefähigen Gegenstand zuwendet. Diese sind nach herrschender Meinung nur Nutzungen und Leistungen.¹¹ Bestehen zwischen dem Steuerpflichtigen und der ihm nahestehenden Person familienrechtliche Näheverhältnisse, so ist § 1 I AStG die alleinige Berichtigungsvorschrift.

Ergibt sich eine Gesetzeskonkurrenz zwischen § 1 AStG und §§ 7 ff. AStG, so sind beide Vorschriften hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen anzuwenden. Bei der Hinzurechnung nach §§ 7 ff. AStG ist zur Vermeidung einer doppelten Steuerbelastung eine Gegenberichtigung vorzunehmen.¹²

Die Vereinbarung unangemessener Verrechnungspreise zwischen sich nahestehenden Vertragspartnern wurde als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO angesehen.¹³ Im Verhältnis zu § 42 AO ist § 1 AStG eine Spezialvorschrift, die teilweise weiter greift als § 42 AO.¹⁴

Die Bestimmungen des § 1 AStG werden zum Zwecke ihrer Durchführbarkeit durch die in § 90 III AO und in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) geregelten Mitwirkungspflichten ergänzt.¹⁵ Diese Vorschriften enthalten umfangreiche Aufzeichnungspflichten insbesondere für den verwirklichten Sachverhalt, die Geschäftspartner, die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Festlegung der Preise, die Art, den Umfang und die Abwicklung der Geschäftsbeziehung, die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehung, die angewandte Verrechnungspreismethode und die zeitlichen Anforderungen an die Erstellung der Aufzeichnungen. In Fällen der Verletzung dieser Aufzeichnungspflichten werden die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 III und IV AO geschätzt.

Ergänzend hierzu sind die Bestimmungen der §§ 90 II, 160 AO, §§ 16 und 17 AStG zu berücksichtigen,¹⁶ ebenso des § 162 II, III, IV AO.

In den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen Staaten ist eine dem Art. 9 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthalten, welche die Möglichkeit von Gewinnberichtigungen nach dem Fremdvergleichsmaßstab in beiden Vertragsstaaten vorsieht.¹⁷

B. Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008

Der Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 sieht eine erhebliche Änderung des § 1 AStG vor: Geändert wurden in § 1 AStG die bisherigen Absätze 1 und 3, neu eingefügt wurde Absatz 3, unverändert blieben die bisherigen Absätze 2 und 4. Aufgrund des neu eingeführten Absatzes 3 wurden die bisherigen Absätze 3 und 4 die neuen Absätze 4 und 5.

Ergänzend dazu wurden folgende Vorschriften geändert:

- § 90 III AO durch Einfügen eines Satzes 8: „Soweit Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorzulegen sind, beträgt die Frist 30 Tage.“
- § 162 AO: Absätze 2 und 3.
- § 3 Abs. 2 und § 5 Satz 2 Nr. 6 GAufzV.

I. § 1 AStG i. d. F. des Entwurfs des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Die neue Fassung des § 1 AStG nach dem Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 lautet wie folgt:

„(1) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zu Grunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, daß die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehen-

11 BFH-Beschluß vom 26. 10. 1987-GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 = StRK EStG 1975, § 4 Einl.G.R.14; Brezing in: Brezing/Krabbe u. a., § 1 AStG, Rz. 19 ff.

12 Tz. 1.5.2 VwGr, BMF vom 23. 2. 1983, IV C 5 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218; BFH, Urt. v. 19. 3. 2002 – I R 4/01, IStR 2002, S. 669.

13 Vgl. A 138 b EStR 1990.

14 Anders zum Verhältnis zwischen § 1 AStG und § 42 AO: Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 183.

15 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vom 28. 10. 2003, BStBl. I 2003, 739.

16 Korts in: Praxisleitfaden Internationales Steuerrecht 2006/2007, S. 111 ff.

17 Vgl. Wassermeyer in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG Rz. 98-101.

den Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.“

„(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person eines Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist, oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder auf die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.“

„(3) ¹ Für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind; mehrere solcher Werte bilden eine Bandbreite. ² Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassung der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu Grunde zu legen. ³ Sind in den Fällen des Satzes 2 mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte feststellbar, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen. ⁴ Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert in den Fällen des Satzes 1 außerhalb der Bandbreite oder in den Fällen des Satzes 2 außerhalb der eingegengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. ⁵ Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 durchzuführen. ⁶ Dazu hat er auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. ⁷ Es ist der Preis im

Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zu Grunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zu Grunde zu legen. ⁸ Ist der vom Steuerpflichtigen zu Grunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend und muß deshalb von einem anderen Einigungsbereich ausgegangen werden, kann auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen zu Grunde gelegte Wert innerhalb des anderen Einigungsbereiches liegt. ⁹ Wird in den Fällen des Satzes 5 eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung), hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktionen als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen. ¹⁰ In den Fällen des Satzes 9 ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden, oder daß das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. ¹¹ Sind in den Fällen der Sätze 5 und 9 wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zu Grunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, daß zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarungen bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. ¹² Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten 10 Jahre nach Geschäftsabschluß eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 11 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach Absatz 1 Satz 1 einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist. ¹³ Um eine einheitliche Rechtsanwendung und die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des Abs. 1 und der Sätze 1 bis 12 zu bestimmen.“

„(4) Ist bei den in Absatz 1 genannten Einkünften in Fällen des § 162 Absatz 2 der Abgabenordnung eine Schätzung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhalts-

punkte eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen, die unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu erwarten ist. Schätzungen nach § 162 Absatz 3 der Abgabenordnung bleiben unberührt.“

„(5) Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist jede den Einkünften zu Grunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.“

II. Unterschiede zu § 1 AStG a. F.

Die neue Fassung des § 1 I AStG präzisiert den Begriff „Bedingungen“ durch die beispielhafte Benennung von Preisen und Verrechnungspreisen. Der bisherige Vergleich für Vereinbarungen voneinander unabhängiger Dritter wird nun ausdrücklich als Fremdvergleichsgrundsatz bezeichnet. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sind bestimmte Annahmen zu Grunde zu legen. Außerdem wird eine Konkurrenzregelung für den Fall eingeführt, daß die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen führt als die anderen Berichtigungs Vorschriften. In diesem Fall sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

Der neueingefügte Absatz 3 des § 1 AStG regelt detailliert, welche Methode für die Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises angewandt werden soll. Für den Fall, daß Fremdvergleichswerte nicht ermittelt werden können, wird geregelt, wie dennoch vergleichbare Werte festgestellt werden können. Der hypothetische Fremdvergleich ist durchzuführen, wenn keine vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden können. Neu eingeführt wird dafür der Begriff des „Einigungsbereichs“. Für den Fall der Funktionsverlagerung hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes im Sinne eines Transferpakets unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen. Auch der Begriff des Transferpaketes ist neu eingeführt. Für den Fall der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile wird hinsichtlich der Ermittlung der Verrechnungspreise widerleglich vermutet, daß Dritte im Falle einer möglichen von der erwarteten Gewinnentwicklung abweichenden Gewinnentwicklung eine Anpassungsregelung vereinbart hätten. Für den Fall des Fehlens einer Anpassungsregelung wird vom Gesetz eine Anpassungsbestimmung eingeführt.

In dem geänderten Absatz 3 (neuer Absatz 4) ist für den Fall der Schätzung der Einkünfte nach § 162 Absatz 2 AO künftig eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen, wenn andere geeignete Anhaltspunkte nicht gegeben sind. Daneben sind Schätzungen nach § 162 Absatz 3 AO zulässig.

C. BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung

Das seit längerem geplante BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung ist nach Auskunft des Bundesministeriums der Finanzen noch nicht fertiggestellt. Es ist gegen Ende des Jahres 2007 zu erwarten. (Stand 10. 4. 2007)

D. Fazit

Sämtliche Änderungen enthalten neben sprachlichen und inhaltlichen Präzisierungen auch zum Teil erhebliche Verschärfungen hinsichtlich der Erfüllung der Anforderungen an einen Fremdvergleich zur Feststellung der Verrechnungspreise und die damit in Zusammenhang stehenden Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten. Rechtsprechung und Literatur sowie Praxiserfahrungen zu Funktionsverlagerungen wurden umgesetzt und weiterentwickelt.

Gleichzeitig werden neue Begriffe (z. B. „Bandbreite“, „Einigungsbereich“, „Transferpaket“ in § 1 Abs. 3 AStG 2008) und auslegungsbedürftige Formulierungen (z. B. „erhebliche Abweichung der tatsächlichen von der erwarteten Gewinnentwicklung“ in § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG 2008) eingeführt.

Das eigentliche Problem, daß bei nicht vergleichbaren Tatbeständen mit Fiktionen gearbeitet werden muß, wird auch durch die Änderungen des § 1 AStG und die ergänzenden Bestimmungen der Abgabenordnung und der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung nicht beseitigt.

Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten wurden erheblich eingeschränkt. Das Ziel der Verbreiterung des Steuersubstrats wird der Gesetzgeber erreichen.

Hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten stellt sich die Frage, ob sie in der Praxis mit vertretbarem finanziellem, zeitlichem und personellem Aufwand realisierbar sind. Daran schließt sich die weitere Überlegung an, welcher Aufwand vertretbar ist.

Für die Anwendung der neuen Vorschriften wird daher dem dazu erwarteten BMF-Schreiben erhebliche Bedeutung zukommen.

Quo vadis, Erbschaft- und Schenkungsteuer?

Dr. Marc Jülicher, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

1. Einleitung

Nach einer mehrjährigen „Hängepartie“ hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 6. 11. 2006 schließlich das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz als verfassungswidrig verworfen, weil es in gleichheitswidriger Weise einheitliche Steuersätze auf ausgeprägt unterschiedlich bewertete Vermögensgegenstände anwendet. Dem Gesetzgeber wurde eine Frist für die Neuregelung bis zum 31. 12. 2008 zugestimmt. Bereits zuvor hatte es nach einer Reihe anderer Reformüberlegungen vor allem im Jahr 2005 noch unter der alten Bundesregierung zuletzt einen Gesetzentwurf des Bundeskabinetts vom 25. 10. 2006 (BR-Drs. 778/06) zur Reform der Besteuerung insbesondere des Übergangs betrieblichen Vermögens gegeben. Das Jahr 2007 wird zeigen, inwiefern sich dieser Entwurf, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts und die Neuentwürfe insbesondere zu einem geänderten Bewertungsgesetz miteinander in Einklang bringen lassen. Nachfolgend werden die Auswirkungen nach dem aktuellen Stand des Verfahrens analysiert; zudem werden Einschätzungen für die erwarteten Zukunftsaussichten dargestellt.

2. Reformvorhaben: Gesetzentwurf vom 25. 10. 2006 zur Erleichterung des Übergangs betrieblichen Vermögens

2.1 Inhalt

Vom Bundeskabinett ist am 25. 10. 2006 (BR-Drs. 778/06) eine Reform der Besteuerung insbesondere des Übergangs betrieblichen Vermögens beschlossen worden, zu der der Bundesrat noch Änderungen vorgeschlagen hat (Beschluss mit Empfehlungen vom 15. 12. 2006, BR-Drs. 778/1-3/06).¹ Der Entwurf soll im Verlauf des Jahres 2007 – unter Beachtung der Vorgaben des BVerfG in der ergangenen Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG – Gesetz werden. Für die Zeit zwischen dem 1. 1. 2007 bis zum Tag der Verkündung des Gesetzes soll die Besteuerung nach dem neuen Recht auf Antrag gewählt werden können. Das Reformvorhaben sieht eine zwingende, zinslose Stundung der Steuer in allen Fällen mit Erlöschen in 10/10-Schritten im Einjahresabstand nach dem begünstigten Erwerb für

sog. produktives Vermögen vor. Die Begünstigungen greifen nicht im Festsetzungs-, sondern nur im Erhebungsverfahren („Stundung“ festgesetzter Steuer). Bei Erlöschen einer für den Übergang produktiven Vermögens festgesetzten Steuer wird die Steuer für das nichtbegünstigte Vermögen nicht herabgesetzt.

Die Abgrenzung zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen schließt insbesondere Geldforderungen bei Kreditinstituten, vermietetem und verpachtetem Grundbesitz (mit im Entwurf vorgesehenen Ausnahmen für die Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen), Dritten zur Nutzung überlassene Lizenzen etc. von den Begünstigungen aus. Der Ausschluß sog. unproduktiven Vermögens soll auch auf Ebene von Untergesellschaften greifen. Ein weitergehender Einfluß von Auslandsvermögen als bisher ist nur für im EU-Raum belegenes Vermögen vorgesehen. Die Verrechnung der Schulden mit den Aktivposten ist noch umstritten und könnte quotal, entsprechend dem wirtschaftlichen Zusammenhang mit produktivem oder unproduktivem Vermögen (so Referenten-Vorentwurf vom 7. 7. 2006) oder vorrangig mit dem letzteren Vermögen stattfinden (so Entwurf vom 25. 10. 2006). Maßgebliche Mindestbeteiligungsquoten bei Kapitalgesellschaften würden zukünftig auch unter Beachtung von unwiderruflichen Stimmrechtsbindungen für die betroffenen Anteile gebündelt ermittelt. Eine auf 10 Jahre befristete künftige Nachsteuerregelung würde gestaffelt nach dem Abstand der schädlichen Verfügung vom begünstigten Erwerb eingreifen. Neben den bekannten Veräußerungstatbeständen soll auch eine verträgliche Einschränkung des Betriebes nach dem Gesamtbild (einschließlich der Arbeitnehmerzahl) ähnlich § 12 Abs. 3 UmwStG nachsteuerschädlich werden. Der Steuerpflichtige wird voraussichtlich erweiterte Anzeige- und Berechnungspflichten bei der Nachsteuer haben.

¹ *Bäumli*, FR 2006, 1057; *Bäumli*, ZEV 2006, 525; *Brüggemann*, Der Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge; ErbBstg. 2006, 279; *Carlé*, FR 2006, 958; *Droszdol*, DStZ 2007, 15; *Eisele*, NWB 2006, 3597 (Stand: Entwurf 7. 7. 2006); *Hannes*, DStR 2006, S. 258; *Korn/Strahl*, KÖSDI 2006, 15312 (15319 ff.); *Maiterth* u. a., DB 2006, 2700; *Scheffler/Wigger*, BB 2006, 2443 (Stand: Entwurf 7. 7. 2006); *Schulz/Werz*, ErbStB 2007, 43; *Schulte*, FR 2007, 309; *Söffing/Seitz*, FR 2006, 920 (Stand: Entwurf 26. 9. 2006); *Stahl*, KÖSDI 2006, 15354; *Wachter*, ZErB 2006, 391; *Wachter*, StbG 2006, 565; *Ziegenbein/Beine*, BB 2006, 2500; *Zipfel*, BB, 2006, 2718.

2.2 Wertung

Der Entwurf hat im Schrifttum starke Resonanz gefunden und auch die Bundesländer haben über den Bundesrat Änderungswünsche eingebracht. U. a. werden Ausnahmen vom Ausschluß sog. unproduktiven Vermögens gefordert, etwa für Kundenforderungen aus dem laufenden Geschäftsverkehr, Umlaufvermögen in bestimmten Fällen, z. B. Kunstgegenstände eines Kunsthändlers, vermieteten Grundbesitz in der Land- und Forstwirtschaft. Darüber hinaus wird z. T. die Schaffung der Voraussetzungen für den begünstigungsfähigen Übergang betrieblichen Vermögens allein auf Erwerberseite als ausreichend gefordert; schließlich wird die Regelung zum Schuldenabzug kritisiert.² Systematisch funktioniert das neue Modell so, daß die Entlastung des Übergangs unternehmerischen Vermögens nicht mehr im Steuerfestsetzungsverfahren auf der Ebene von Bewertung bzw. Wertermittlung (§§ 10 bis 13 a ErbStG) eingreift, sondern im Erhebungsverfahren durch eine Ausweitung der bisher nur für Ausnahmefälle der Existenzgefährdung geltenden Regelung des § 28 ErbStG. Das führt dazu, daß für das nicht von den Begünstigungen betroffene Vermögen, das der Erwerber zugleich oder innerhalb der Frist des § 14 ErbStG erhält, die Steuerbelastung ansteigen wird: Denn eine Minderung des progressiven Tarifs kann nicht mehr, wie noch beim Bewertungsabschlag nach § 13 a ErbStG der Fall – durch im Festsetzungsverfahren begrenzten Wertansatz betrieblichen Vermögens eintreten, so daß das betriebliche Vermögen für das übrige Vermögen einen – versteckten – Progressionsvorbehalt bewirkt.³ Konsequenz des „Stundungsmodells“ ist weiter, daß soweit die Stundung im nachhinein entfällt, eine Verzinsung der nachträglich zu zahlenden Steuerbeträge einen bzw. sechs Monate ab dem die Fälligkeit auslösenden Ereignis vorgesehen ist (§ 28 Abs. 6 Sätze 2 ff. ErbStG-E), während nach altem System ein Zinslauf in allen Fällen erst mit der erstmaligen Festsetzung einer höheren Erbschaftsteuer begann, Folge der fehlenden Vollverzinsung bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nach §§ 233 ff. AO.

Nicht verwirklicht ist die in Zwischenentwürfen manchmal angestrebte Rechtsformneutralität. Weiterhin sind die Bedingungen für eine Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 28 a Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E) strenger formuliert, sei es durch die Mindestbeteiligungsquote des Zuwenders von mehr als 25% am Nennkapital, durch den Ausschluß mittelbarer Beteiligungen von der Begünstigung und insbesondere die strengeren Nachsteuerregelungen, die weiterhin Umwandlungen i. S. d. §§ 3–16 UmwStG von Kapitalgesellschaften nach dem begünstigungsfähigen Erwerb – nunmehr über eine 10-Jahresperiode – Nachsteuer auslösen läßt (§ 28 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 ErbStG-E) und damit faktisch weitestgehend unmöglich macht. Eine Rechtfertigung der Mindestbeteiligungsquote ist durch das BVerfG in der Entscheidung vom 6. 11. 2006 darin gesehen worden, daß erst ab diesem Quorum die Regelungen über Sperrminori-

täten nach § 179 Abs. 2 Satz 1 AktG bzw. § 53 Abs. 2 GmbHG unternehmerischen Einfluß in Abgrenzung von einem anscheinend weniger schutzwürdigen bloßen Kapitaleigner gewährleisten sollen. Eine Rechtfertigung für die fehlende Gewährung eines Verlängerungstatbestandes bei Kapitalgesellschaften bei Umwandlungen, wie er umgekehrt bei Personengesellschaften durch § 28 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ErbStG-E i. V. m. §§ 20, 24 UmwStG weiterhin gegeben ist, ist nicht erkennbar, denn hier wird nicht wie bei der Beteiligungsquote auf die Gesellschafterstellung, sondern letztlich auf die im Hinblick auf ihre unternehmerische Produktivität keiner unterschiedlichen Wertschätzung unterliegende Gesellschaft abgestellt bzw. nach ihrer Rechtsform differenziert.

Zentrale Regelung ist die Differenzierung innerhalb des betrieblich in irgendeiner Rechtsform gebundenen Vermögens auch in ggf. mehrstufigen Verbänden danach, ob es sich letztlich um sog. produktives oder unproduktives Vermögen handelt. Die Entstehung dieser Differenzierung rührt sicherlich aus den früheren Gestaltungsmodellen der Praxis⁴ bzw. vom BFH im Vorlagebeschluß⁵ angeprangerten Möglichkeiten her, Privatvermögen, z. B. Grundbesitz oder Wertpapierdepots, allein durch Einbringung etwa in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ohne Veränderung ihrer Nutzung bzw. Zweckbestimmung unter den Schutzschild der – an die bloße Rechtsform einer insofern bislang intransparenten Gesellschaft anknüpfenden – Begünstigungen nach §§ 13 a, 19 a ErbStG zu bringen. Nach Rechtsvergleich mit den Regelungen im Ausland, wo in einzelnen Staaten, namentlich Großbritannien, Frankreich und Spanien, auch Begünstigungen für betriebliches Vermögen bestehen, die Regelungen die Vermögensverwaltung in gesellschaftsrechtlich organisiertem Zusammenschluß jedoch regelmäßig ausschließen,⁶ hat sich auch der deutsche Gesetzgeber für ein Transparenzprinzip entschieden.

Während die Grundentscheidung somit kaum zu beanstanden sein wird, sind die Ausschlüsse im Einzelnen ausgeprägt kategorisch ausgefallen (§ 28 a Abs. 2 Satz 2 ErbStG-E), was z. B. den vollständigen Ausschluß von Geldforderungen bei Kreditinstituten, (d) vermietetem Grundbesitz (a) zur Nutzung überlassenen Lizenzen, Flugzeugen und Schiffen (a) sowie Kunstgegenständen (e) betrifft. Es mag sein, daß hier gedanklich Unterscheidungen im AStG zwischen

2 BR-Empfehlung vom 15. 12. 2006, BR-Drs. 778/06; vgl. dazu o. V., ErbBstg 2007, 88.

3 Kritisch zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit *Söffing/Seitz*, FR 2006, 920.

4 Vgl. Nachweise bei *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, § 13 a Tz. 144 f.

5 Vom 22. 5. 2002 II 61/99, BStBl. II 2002, 598.

6 Vgl. die Untersuchung von *Scheffler/Spengel*, BB 2004, 967. Zu den ausländischen Erbschaft- und Schenkungsteuersystemen vgl. Länderdarstellungen bei *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, § 21 Tz. 91 ff.

aktiven und passiven Tätigkeiten im Hinblick auf die sog. Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7–14 AStG Pate gestanden haben. Unterschätzt wurde dabei aber, daß z.T. für ganze Branchen die Begünstigungsfähigkeit auch ihres notwendigen Betriebsvermögens ausgeschlossen ist. Die Einschätzung, etwa ein Fließband sei produktives Vermögen, ein drittvermietetes Grundstück, Geld oder die vermietete Lizenz dagegen nicht, geht nämlich davon aus, daß diese Wirtschaftsgüter eher als gewillkürtes Betriebsvermögen⁷ häufig in das Betriebsvermögen ohne Betriebsnotwendigkeit allein zu Steuerersparniszwecken beim nachfolgenden Übergang eingelegt werden können. Es gibt aber regelmäßig Unternehmen, bei denen dieses Vermögen bzw. wenigstens eines der bei den Ausschlußtatbeständen aufgezählten Wirtschaftsgüter den Kern ihres notwendigen Betriebsvermögens bildet, etwa am Kapitalmarkt tätige Unternehmen, mit der Verwertung von Lizenzen beschäftigte Unternehmen, Reedereien oder Kunsthandlungen. Bei ihnen würde der Ausschluß dieser Gegenstände letztlich zu einem faktischen Ausschluß des Unternehmens von den Begünstigungen insgesamt führen, eine vom Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG kaum abgedeckte Einschränkung, evtl. aber auch im Hinblick auf die durch die Gesetzesbegründung zum UntErlG belegte Bedeutung der Erbschaftsteuer für den Fortbestand des Unternehmens im Wettbewerb ein in seiner Auswirkung und Lenkungsintensität ggf. sogar berufsbezogener Eingriff i. S. d. Art. 12 GG.⁸

Davon getrennt zu sehen ist das Problem, daß das Stichtagsprinzip des ErbStG (§ 9) zusammen mit dem vollständigen Ausschluß von Geldforderungen von den Begünstigungen dazu führt, daß letztlich Zufälligkeiten, z. B. die Lieferung und Montage einer größeren Fabrikationsanlage gegen sofortige Zahlung des zuvor auf betrieblichen Konten vorgehaltenen Kaufpreises drei Tage vor oder drei Tage nach dem Todestag eines Gesellschafters über uneingeschränkte Erbschaftsbesteuerung oder im Bestfall Vollerlaß in zehn Jahresschritten bestimmen.

3. BVerfG-Entscheidung

Das BVerfG⁹ hat das geltende ErbStG 1996 als gegen den Gleichheitssatz i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG verstoßend verworfen, weil einheitliche Steuersätze auf in gleichheitswidriger Weise ausgeprägt unterschiedlich bewertete Vermögensgegenstände angewandt werden. Zugleich wurde dem Gesetzgeber die Möglichkeit zugestanden, nach einer annähernd gleich am Marktwert ausgerichteten Bewertung bei Vorliegen ausreichender Gründe des Gemeinwohls mittels außerfiskalischer Lenkungsmaßnahmen sachgerecht und zielgenau Begünstigungen vorzusehen, aber nicht mehr über eine gegenüber dem Verkehrswert versteckt herabgesetzte Bewertung, sondern nur über sachlich begründete Voll- oder Teilbefreiungen bei der Wertermittlung, Tarifiermäßigungen

beim Steuersatz oder eine modifizierte Erhebung der – andernfalls sofort fälligen – festgesetzten Steuer. Für die Neuregelung des ErbStG wurde dem Gesetzgeber vom BVerfG ein Zeitraum bis zum 31. 12. 2008 zugestanden. Insofern hätten sich vormalige Überlegungen, inwieweit Vertrauensschutz bei etwaiger rückwirkender Verwerfung des ErbStG bestehen könne,¹⁰ an sich erledigen müssen.¹¹ Die entsprechenden Regelungen der Finanzverwaltung¹² sind jedoch nicht aufgehoben worden, sondern sollen fortbestehen.¹³ Die Rechtsprechung hatte zwischenzeitlich einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden verneint,¹⁴ die gerichtliche Aussetzung eines Verfahrens gem. § 74 FGO jedoch zugelassen.¹⁵

Inhaltlich läuft die BVerfG-Entscheidung – unter Außerachtlassung der Details – in ihrer Kernaussage darauf hinaus, daß der Gesetzgeber nicht wie bisher verdeckt Differenzierungen zwischen verschiedenen Vermögensarten bereits auf der Bewertungsebene vornehmen darf, sondern etwaige Befreiungen oder Ermäßigungen durch sog. „Verschonungsnormen“ erst systematisch nachgelagert bei den Steuerbefreiungen, beim Steuersatz oder bei den Regelungen zur Erhebung festgesetzter Steuer (betrifft z. B. Stundung) vornehmen darf. Dies wird zu einer größeren Transparenz von Begünstigungen führen.¹⁶ Der Gesetzgeber muß Zielgruppe, aber auch Rechtfertigungsgründe für eine Begünstigung deutlich präziser und nachprüfbarer bestimmen als bislang. Vermieden wird wohl auch eine Situation wie in der Vergangenheit, daß z. B. bei der Bewertung im Ergebnis versteckt Vorteile durch bloßen Zeitablauf erstmals eintreten. So ist es etwa bei fortdauernder Anknüpfung die Bodenrichtwerte für unbebauten Grundbesitz nach dem Stand 1. 1. 1996 der Fall gewesen, die zunächst den Marktwert

7 Vgl. zur Definition *Schmidt/Heinicke*, 25. Aufl. 2006, § 4 Rz. 105 („Förderungszusammenhang“; *Wind* in: Blümich/Falk, EStG, Stand 2007, § 4 Rz. 365 ff.

8 Vgl. dazu *Jarass/Pieroth*, GG, 7. Aufl. 2004, Art. 12 Rz. 15.

9 V. 6. 11. 2006 1 BvL 10/02, DStR 2007, 235; Anm. *Halaczinsky*, ZErB 2007, 88; *Meincke*, NJW 2007, 586; *Piltz*, ZEV 2007, 92; vgl. *Brüggemann*, ErbBStg. 2007, 31; *Crezelius*, DStR 2007, 451; *Daragan*, ZErB 2007, 92; *Eisele*, NWB 2007, 501; *Eisele*, INF 2007, 218; *Geck*, DStR 2007, 427; *Halaczinsky*, UVR 2007, 86; *Landsittel*, ZErB 2007, 95; *Pahlke*, NWB (2007), F. 10, 1575; *Riedel/von Hutten*, ZErB 2007, 104; *Sedemund*, DB 2007, 659; *Seer*, ZEV 2007, 101; *Seer*, GmbHR 2007, 281; *Steiner*, ErbStB 2007, 78; *Steiner*, ZEV 2007, 120; *Wachter*, BB 2007, 577; *Wachter*, DNotZ 2007, 173; *Wälzholz*, ZErB 2007, 111.

10 Vgl. dazu etwa *Seer*, GmbHR 2002, 873, 877.

11 Vgl. *Steiner*, ErbStB 2007, 78, 79.

12 Zuletzt vom 22. 11. 2005, BStBl. I 2005, 1006, zur Vorläufigkeit aller Festsetzungen von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer wegen des anhängenden Verfassungsrechtsstreits; bestätigt durch FG Münster v. 14. 9. 2006 3 K 4 376/04 Erb, n. v.; 3 K 1881/05 Erb, n. v.

13 Ländererlaß vom 19. 3. 2007, BStBl. I 2007, 228.

14 BFH vom 17. 7. 2003 II B 20/03, BStBl. II 2003, 807.

15 BFH vom 20. 2. 2004 II R 44/01, BFH/NV 2004, 967.

16 Vgl. Anm. *Meincke*, BVerfG-Entscheidung, NJW 2007, 586.

durchaus realitätsgerecht abgebildet haben, so daß die Regelung ursprünglich auch nicht zu beanstanden war. Später aber wurden diese Werte infolge unterlassener Anpassung an das Niveau nach einem jeweils aktuellen Bewertungsstichtag nicht mehr zeitgerecht, so daß auch u. a. aus diesem Grund im II. Senat des BFH die Überlegung aufkam, ob der Gesetzgeber eine bewußte Teilbefreiung bei längerer Untätigkeit in Kenntnis geänderter Marktverhältnisse i. S. d. § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG vornehmen wollte.¹⁷

Das BVerfG hat sich in seiner Entscheidung vom 6. 11. 2006 nicht zur Qualität einzelner Bewertungsverfahren geäußert, sondern dem Gesetzgeber lediglich aufgegeben, eine zumindest annähernd am aktuellen Marktwert orientierte Bewertung zum Stichtag anhand geeigneter Verfahren vorzunehmen. Für den Gesetzgeber ergibt sich das übergeordnete Problem der Bewertung im gesamten ErbStG, daß – abgesehen von den wenigen vertretbaren Gegenständen mit aktuellem Marktwert (etwa börsennotierten Wertpapieren) – im übrigen nur fiktive Werte zu ermitteln sind. Die Angreifbarkeit dieser Werte durch tatsächliche Veräußerungspreise in Stichtagsnähe, durch sonstige Nachweise von Gutachtern etc., die bislang schon die Bewertung im Zivilrecht bei streitigen Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsansprüchen beeinflusst,¹⁸ wird bleiben. Insbesondere werden als Bewertungsgesichtspunkte bei einer Verkehrswertbewertung auch zukünftig solche regelmäßig ausgeprägt streitbefangenen Kriterien Einklang finden müssen, die bislang auf Grund der typisierten, meistens zu Werten unter dem Verkehrswert führenden Bewertungsverfahren in der überwiegenden Zahl der Fälle außer acht gelassen werden konnten. Dies betrifft etwa latente Ertragsteuerlasten,¹⁹ aber auch – entgegen ihrem bisherigen Ausschluß beim Stuttgarter Verfahren (R 100 Abs. 4 ErbStR) – Abschlüsse wegen Verfügungsbeschränkungen oder Minderheitsbeteiligungen,²⁰ die im Ausland, z. B. auch im ausgeprägt auf Marktbewertung achtenden „Nachlaßhochsteuerland“ USA schon länger Beachtung finden.²¹ Auch wird die Abgrenzung zwischen am Stichtag gegebenen Tatsachen, die zu einem späteren Zeitpunkt, etwa während eines Verfahrens zum Verkehrswertnachweis seitens des Steuerpflichtigen oder in einem streitigen Finanzgerichtsverfahren erstmals bekannt werden (wertaufhellende Tatsachen²²) und wegen des Stichtagsprinzips nicht mehr berücksichtigungsfähigen verändernden Tatsachen größere Bedeutung erlangen. Gegenüber der Steuerbilanz des Ertragsteuerrechts ist nämlich auch zu berücksichtigen, daß es bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Stichtagsteuer nicht um eine Gewinnverschiebung zwischen verschiedenen Erfassungsperioden geht, sondern jeder Wertansatz letztlich zu einer definitiven endgültigen Besteuerung führt, die im nachhinein nicht mehr zu korrigieren ist. Eine Rückstellung wird deshalb im Einzelfall im Hinblick auf ihre Berechtigung hinsichtlich Grund und Höhe bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer umstrittener sein als bei der Ertragsteuer, wo sie letztlich

nur zu einer Verschiebung der Gewinnlage auf der Zeitschiene führt. Insgesamt wird auch, je ausgeprägter man sich am Verkehrswert orientiert, auch bei normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften (etwa Stuttgarter Verfahren) aus Gründen des grundgesetzlich garantierten Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG²³) dem Steuerpflichtigen in größerem Umfang als bisher die Möglichkeiten gegeben werden müssen, nach Art einer umfassenden „Escape-Klausel“ bei allen Vermögensarten den von der Finanzbehörde ermittelten Wert im Einzelfall als auf Grund Überbewertung in einem atypischen Sachverhalt unzutreffend nachzuweisen und seine Korrektur zu verlangen. Singuläre Regelungen (wie etwa § 146 Abs. 7 BewG) werden deshalb durch eine entsprechende Generalklausel ersetzt werden müssen.

Der Entwurf zur Erleichterung des Übergangs betrieblichen Vermögens, dessen Schicksal im Hinblick auf die anstehende Verfassungsgerichtsentscheidung im Vorfeld nicht selten kritisch betrachtet worden ist, dürfte unmittelbar von der Entscheidung nur begrenzt betroffen sein. Schließlich hat das BVerfG ausdrücklich sog. „Verschonungsnormen“, z. B. durch Stundung festgesetzter Steuer im Erhebungsverfahren, als bei geeigneter zielgenauer Bestimmung des Adressatenkreises und Rechtfertigung der Maßnahmen zulässig erachtet. Wenn der Bundesrat²⁴ am 9. 3. 2007 die Bundesregierung zunächst zum Anhalten des bisherigen Entwurfs bis zur Regelung des Bewertungsverfahrens aufgefordert hat, wird das weniger dessen inhaltliche Verwerfung bedeuten. Vielmehr ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts noch deutlicher als bisher geworden, daß die Bewertung und Regelungen über „Verschonungsnormen“ und ähnliche Steuerermäßigungen wohl untrennbar miteinander verbunden sind, und zwar auch aus gesetzensystematischen Gründen und nicht nur zwecks einer weitgehend aufkommensneutralen Gegenfinanzierung einer Steuerermäßigung im ErbStG durch Erhöhung der Steuerbelastung in anderen Bereichen desselben Gesetzes.

17 Vgl. BFH v. 2. 7. 2004 II R 9/02, BStBl. II 2004, 1039; zur Bewertung von Sachleistungsansprüchen, z. B. auch Sachverhältnissen; dazu *Viskorf*, FR 2004, 1337; krit. *Crezelius*, ZEV 2004, 476; *Daragan*, ZErB 2005, 40; *Ebeling*, DStR 2005, 1633; *Streck*, NJW 2005, 805; *Wachter*, DNotZ 2005, 99.

18 Vgl. dazu etwa *Lange* in: MünchKomm., 4. Aufl., Bd. 9, 2004, § 2311 Rdnr. 18 ff.; zum Pflichtteilsanspruch; *Riedel/Lenz* in: Damrau, Praxiskommentar Erbrecht, 2004, § 2311 Rz. 23 ff.; *Thiele* in: Staudinger, BGB-Komm., 13. Aufl. 2000, § 1376 Rz. 10, zum Zugewinnausgleichsanspruch; *Mayer* in: Bamberger/Roth, BGB-Komm., 1. Aufl. 2003, § 1376 Rz. 2 ff.

19 Vgl. dazu *Gebel* in: Troll/Gebel/Jülicher, Einf. Tz. 16.

20 Krit. auch *Geek*, DStR 2007, 427, 428.

21 Vgl. dazu *Stein/Brix*, ErbStB 2003, 218 f.

22 Vgl. zur Abgrenzung *Schmidt/Glanegger*, § 6 Rz. 47.

23 Vgl. dazu *Jarass* in: Jarass/Pieroth, GG, 7. Aufl. 2004, Art. 19 Rz. 48; *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG-Komm., Stand 2006, Art. 19 Rz. 217, zu Kontrollmaßstäben beim Normsetzungsermesseln.

24 Vgl. Stellungnahme vom 9. 3. 2007, BR-Drs. 107/07.

4. Ausblick und Handlungsbedarf

Bei einzelnen Vermögensarten, insbesondere privat gehaltenem Grundbesitz, wird eine Höherbewertung in vielen Fällen zu erwarten sein, wenn nicht der Wert, anhand des bisherigen Bewertungsverfahrens ermittelt, im Einzelfall in der Vergangenheit schon das Marktniveau erreicht hat. Dies kann etwa der Fall sein

- in Gegenden, in denen das 12,5-fache der Jahresmiete am Markt für Mehrfamilienhäuser nicht erreicht wird, weil etwa bei hoher Mieterfluktuation und Vermietung an Problemgruppen im Einzelfall recht hohe Mieten erzielt werden, die in ihrer Kapitalisierung aber den Wiederverkaufswert der Immobilien nicht erreichen
- oder auch – in Ballungszentren – für aus dem Ausland entsandte leitende Angestellte mit Kurzmietverträgen regelmäßig ungewöhnlich hohe Mieten am Markt durchsetzbar sind.

Eine kurzfristige Schenkung dieser Immobilien vor dem Stichtag der Änderung, wobei keine Rückwirkung erwartet wird, mag manchen Schenkern dann leichter fallen, wenn sie erwägen, anstelle des uneingeschränkten Verschenkens die Übertragung an eine vermögensverwaltende GbR unter Beteiligung von ihnen selbst und dem oder den Beschenkten vorzunehmen, die ihnen noch entsprechende Kontrollmechanismen ermöglicht.²⁵ Im Bereich des „echten“ betrieblichen Vermögens ist die Einschätzung schwer zu geben. Im Schrifttum²⁶ ist bereits nachgewiesen worden, daß die Höherbewertung den Entlastungseffekt durch Stundung und Erlöschen von Teilbeträgen der Steuer vielfach kompensieren wird.

Lebzeitige Übertragungen von Gesellschaften mit einem relativ hohen Anteil an sog. unproduktiven Vermögen empfehlen sich eher kurzfristig nach altem Recht. Insbesondere wenn privat vermieteter Grundbesitz in einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG gebunden ist oder werden soll, sollte – unter Beachtung der Grenzen des § 42 AO²⁷ – zeitnah übertragen werden. Denn zugleich ist eine Höherbewertung nichtbegünstigten Vermögens durch Einführung des sog. Stuttgarter Verfahrens – bei ohnehin wohl zukünftig generell unterstellter geringerer Normalverzinsung eines Kapitals – auch für Personengesellschaften beabsichtigt. In vielen anderen Fällen dürfte die Neuregelung – unter Beachtung der erweiterten Nachsteuerfristen – insbesondere im Fall der möglichen Saldierung von Schulden vorrangig mit nicht produktivem Vermögen günstiger sein. Vielfach empfiehlt es sich, Übertragungen gerade zeitlich vor dem Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens im Jahr 2007 vorzunehmen. Dadurch könnte den Steuerpflichtigen das Wahlrecht zwischen bisheriger und zukünftiger Gesetzeslage ermöglicht werden. In Vorbereitung des Gesetzgebungsverfahrens sollten zumindest die familienpolitischen Über-

legungen geklärt und abgesprochen und die Verträge entsprechend im Entwurf unterschriftsbereit sein, um bei einer „aufhellenden“, d. h. nicht unbedingt erfreuenden, aber zumindest Klärung vermittelnden Entwicklung der Reform des ErbStG schnell handeln zu können.

Ob über die von der bisherigen Unterbewertung betroffenen Bereiche auch weiteres Vermögen jetzt übertragen werden soll, hängt davon ab, wie man die politische Entwicklung der Erbschaft- und Schenkungsteuer einschätzt. Das BVerfG hat sich unmittelbar nur zu der Ungleichheit in den Bewertungsverfahren geäußert, aber entgegen einer z. T. günstigen Einschätzung gewisser politischer Kreise keine allgemeine Rechtfertigung zur Erhöhung der Erbschaftsteuer gegeben. Von daher ist auch nicht unmittelbar zu erkennen – jedenfalls nicht mit verfassungsrechtlicher Rechtfertigung – daß etwa eine Tarifierhöhung gerechtfertigt wäre oder anstehen dürfte. Anders mag es allerdings dann sein, wenn die inzwischen stets bedeutsame Steueraufkommensneutralität eine Entlastung betrieblichen Vermögens durch Höherbelastung anderer Erwerbe(r) zu kompensieren versucht – in den Grenzen verfassungsrechtlicher Zulässigkeit – und für eine solche Kompensation die Höherbewertung bestimmter Vermögensarten, namentlich des privat gehaltenen Grundbesitzes, nicht ausreichen sollte. Zu beachten ist jedoch, daß selbst wenn derzeit keine Rückwirkung einer Neuregelung angesichts des vom Verfassungsgericht bis Ende 2008 für das geltende Recht ausgesprochenen Vertrauensschutzes²⁸ zu erwarten ist,²⁹ jedoch stets die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 ErbStG innerhalb von zehn Jahren für Erwerbe zwischen den gleichen Personen zu berücksichtigen ist: Die Vorschrift wirkt ihrer Letzterwerbsbetrachtung so, daß mehrere während der Geltung unterschiedlicher Gesetzeslagen gemachte Zuwendungen (z. B. jetzt und nach der Reform) nach den Umständen des Letzterwerbs (betr. jedenfalls den Tarif, also Freibetrag und Steuersatz) zusammenzurechnen sind. Obwohl die Abzugsteuer für den Vorerwerb auch nach den Umständen des Letzterwerbs zu ermitteln ist, fängt dies nicht in allen Fällen eine Steuererhöhung zwischen den

25 Vgl. dazu *Kirnberger*, ErbStB 2007, 56.

26 Vgl. *Korezkij*, ZEV 2007, 68.

27 § 42 AO wurde zuletzt i. V. m. § 13 a ErbStG einmal bejaht; vgl. FG Düsseldorf vom 6. 9. 2006, EFG 2006, 1844.

28 Insofern anders als in der Entscheidung vom 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BStBl. II 2005, 671, geschehen. Dort war Vertrauensschutz nur bis Ende 1995 gewährt worden, so daß letztlich auch in der Rechtsprechung später die Änderung des ErbStG 1996 erst gegen Ende des Jahres mit Rückwirkung auf den 1. 1. 1996 als nicht gegen das Rückwirkungsverbot des GG eingreifend von der Rechtsprechung gebilligt wurde, vgl. Nachweise bei *Jülicher* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, § 37 Tz. 5.

29 Vgl. auch Beschluß des Bundesrats vom 9. 3. 2007, BR-Drs. 107/07.

zusammenzurechnenden Erwerben vollständig auf,³⁰ was nach Einschätzung in der Literatur³¹ angesichts der Zielsetzung des § 14 ErbStG, Steuervorteile durch die Aufspaltung von Zuwendungen zu vermeiden, auch nicht unzulässig sein soll.

Im übrigen mag sich der inzwischen durch die Debatte über die Neukonzeption der Erbschaft- und Schenkungsteuer seit dem ersten Beitrittsbeschluß des BFH im Jahre 2001 durch etliche Wartezeit mit Unsicherheitsphasen bereits abgehärtete Rechtsanwender darauf einstellen, daß auch mit einem neuen ErbStG die Unsicherheit keinesfalls endgültig bewältigt ist. Die deutlich ausgeprägtere verfassungsrechtliche Überprüfung des Gesetzes anhand des Art. 3 GG wird eine Überprüfung auch des neuen Gesetzesentwurfs durch

sich von ihm benachteiligt fühlende Gruppen als wahrscheinlich erscheinen lassen. In einer ausgeprägt heterogenen Gesellschaft ist es nicht übermäßig schwer, bei einer so verschiedene Sachverhalte erfassenden Steuer wie der Erbschaft- und Schenkungsteuer Vergleichspaare so zu bilden, daß je nach Vergleichsobjekt Gleichheit oder Ungleichheit in grundgesetzlich nicht gerechtfertigtem Umfang belegbar ist.

³⁰ Vgl. Nachweise bei Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher, § 14 Tz. 15; vgl. aber auch die Entwicklung in der Rechtsprechung zu der Wirkung zwischenzeitlich erhöhter persönlicher Freibeträge (Vorteil) bei teilweise kompensierend wirkenden erhöhten Steuersätzen (Nachteil) durch BFH vom 2. 3. 2005 II R 43/03, BStBl. II 2005, 728.

³¹ Vgl. zuletzt Meincke, ZEV 2007, 273.

Behandlung von Geschäftsführergehältern nach dem DBA Schweiz

Rüdiger Bock, LL. M., Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich

Mit Spannung wurde eine Entscheidung des BFH über die internationale Zuweisung des Besteuerungsrechts von Geschäftsführergehältern nach dem DBA Schweiz erwartet. Strittig, und auch durchaus praxisrelevant, ist die Frage, ob eine in Deutschland ansässige natürliche Person, die Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz ist, in Bezug auf die bezogenen Einkünfte von der Freistellungsmethode profitieren kann.

Die diesbezügliche Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz klammert zunächst Grenzgänger ausdrücklich aus. Ist die Person aber kein Grenzgänger, so erhält der Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft (hier: Schweiz) ein Besteuerungsrecht. Eine Ausnahme ist allerdings in dem Falle vorgesehen, daß die Tätigkeit so abgegrenzt ist, daß sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses Staates (hier: Schweiz) umfaßt, oder falls dieser Staat (hier: Schweiz) die Einkünfte nicht besteuert.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so hat also die Schweiz das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Es stellt sich sodann die Frage, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hier eingreift: Die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode (unter Progressionsvorbehalt). Nach dem „Methodenartikel“ Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d) DBA Schweiz wäre die Freistellungsmethode nur gewährt, wenn und soweit die Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt worden wäre. Interessant ist nun die Frage, ob aufgrund des oben genannten

Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz diese „Tätigkeit in der Schweiz“ fingiert wird, ohne daß dies eines zusätzlichen Nachweises seitens des Steuerpflichtigen bedürfe.

Der BFH hat diese Frage nun in diesem Sinne entschieden (BFH, Urt. v. 25. 10. 2006, I R 81/04, IStR 2007, 177–179). Mit der wünschenswerten Klarheit heißt es dort (Rn. 14):

„Die Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen leitenden Angestellten für eine schweizerische Kapitalgesellschaft, die Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 unterfällt und nicht so abgegrenzt ist, daß sie nur Aufgaben außerhalb der Schweiz umfaßt, wird i.S. des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) DBA-Schweiz 1992, in der Schweiz ausgeübt. Das gilt auch dann, wenn sie tatsächlich überwiegend außerhalb der Schweiz verrichtet wird. Denn Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 enthält für seinen Anwendungsbereich eine Fiktion des Tätigkeitsortes.“

Der BFH beruft sich in der Begründung auf historische Argumente. Schon in den 1960er Jahren gab es eine entsprechende Auslegung zur Fiktion des Tätigkeitsortes,¹ die schließlich durch einen Beschluß des Großen Senats des BFH bestätigt wurde.² Diese Rechtsprechung sei in den Ab-

¹ Zum damals geltenden Recht, Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 15. 7. 1931 i. d. F. des Zusatzprotokolls vom 20. 3. 1959 (DBA-Schweiz 1931/1959), Art. 4.

² Beschluß des Großen Senats des BFH vom 15. 11. 1971 GrS 1/71, BFHE 103, 433, 436, BStBl. II 1972, 68, 69.

kommenstext eingeflossen.³ Auf eine anderslautende Entscheidung des FG Baden-Württemberg aus dem Jahr 2003 wird hingewiesen,⁴ und insbesondere auch darauf, daß diese Interpretation „nicht die einzig mögliche“ sei.

Vor allem in Ansehung der langjährigen Praxis der Vertragsstaaten sei jedoch der Fiktion des Tätigkeitsortes und damit der Freistellungsmethode den Vorzug zu geben. Die Berücksichtigung der „Praxis der Vertragsdurchführung“ bei der Auslegung internationaler Verträge sei völkergewohnheitsrechtlich anerkannt; somit könne sich die deutsche Finanzverwaltung nicht einseitig durch eine abweichende Deutung von dieser Praxis lösen.

In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, daß diese Fiktion nicht für Grenzgänger gilt. Das steht so eindeutig im DBA Art. 15 Abs. 4 und ist auch durch den BFH am selben Tag in anderer Sache so entschieden worden (BFH, Urt. vom 25. 10. 2006, I R 18/04, NV). Besteht in der Schweiz ein Arbeitsort, entfällt die Grenzgängereigenschaft gem. Art. 15 a Abs. 2 DBA Schweiz, wenn der Steuerpflichtige an mehr als 60 Arbeitstagen berufsbedingt nicht an den Wohnsitz zurückkehrt.⁵ Berufsbedingt sind Übernachtungen insbesondere, wenn wegen der Entfernung zwischen Arbeitsort und Wohnort eine Rückkehr unzumutbar ist.⁶ Die Nichtrückkehrtage müssen wegen § 90 Abs. 2 AO durch den Steuerpflichtigen dokumentiert werden.

Nicht ausdrücklich entschieden ist mit diesem Urteil, ob auch die Fiktion der Tätigkeit in der Schweiz gilt, wenn die betreffende Person sich tatsächlich überhaupt nicht in der Schweiz aufhielt. M.E. wäre dies nicht anders zu beurteilen als die „überwiegende“ Tätigkeit außerhalb der Schweiz. Durch Telekommunikationsmittel wäre es ja durchaus möglich, eine leitende Tätigkeit auch ohne körperliche Präsenz auszuüben.

Das Urteil des BFH wird von den unter die Regelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz fallenden deutschen Steuerpflichtigen sicherlich mit Erleichterung aufgenommen und bietet neue Gestaltungssicherheit, wobei natürlich die Grenzen des § 42 AO ebenso wenig unbeachtet bleiben dürfen wie die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG. Der BFH hat hier in klarer Sprache zu einem lange umstrittenen Thema Stellung genommen und Rechtssicherheit geschaffen.

3 BT-Drucks. VI/3233, Abschnitt B, zu Art. 15.

4 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13. 5. 2003, 11 K 125/99, EFG 2003, 1459.

5 BMF, 19. 9. 1994, IV C 6 – S 1301 Schz – 60/94, BStBl. I 1994, 683.

6 Grenzgängerhandbuch, Fach A Teil 2 Nummer 6: Immer gegeben bei 110 km einfache Entfernung oder 3 Std. für Hin- und Rückfahrt.

Prävention im Steuerstrafrecht – Straffreiheit durch Selbstanzeige – (Teil 2)

Rechtsanwalt Thomas Wenzler, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln¹

Beispiel:

A ist seit 1980 in Grenznähe als Heilpraktiker tätig. Sein Ruf ist ausgezeichnet, und zwar auch jenseits der Grenze. Insbesondere die Einnahmen aus der Behandlung dieser Patienten werden von ihm nicht der Besteuerung unterworfen.

A lebt nicht auf großem Fuß und legt sein Geld klug an. Die Erträge aus den Anlagen, insbesondere auch aus dem Ausland, sind hoch. Im Jahre 2006 erhält seine Frau (B) Post von einer der Lebensversicherungen der Eheleute. Es handelt sich um eine sog. 5 + 7-Lebensversicherung. Die Versicherung teilt mit, daß sie seitens der Finanzbehörden aufgefordert worden ist, Auskünfte zu Versicherungsverträgen zu geben, zu denen auch derjenige der B gehört.

Im Rahmen der Beratung werden weitere 5 + 7-Lebensversicherungen ebenso wie Konten im In- und Ausland erläutert, von denen der Steuerberater von A und B bis dato

nichts wußte. Das Gesamtvermögen ist durch sehr hohe, seit 1980 nicht deklarierte Einkünfte entstanden.

Die Gefahr, daß die Finanzbehörden (insbesondere die Steuerfahndung) diese Einkünfte weitestgehend in den 10-Jahres-Zeitraum hineinziehen wollen, liegt – wie ausgeführt – auf der Hand. Unter Heranziehung eben jener Schätzungsmethoden, die auch die Finanzverwaltung verwendet, insbesondere also der Vermögenszuwachsrechnung und der Geldverkehrsrechnung, muß mithin im Rahmen der Selbstanzeige (präventiv) detailliert dargelegt werden, daß ein sehr großer Teil des Vermögens aus nicht deklarierten Einkünften stammt, die noch vor dem 10-Jahres-Zeitraum

1 Der Autor ist in eigener Kanzlei tätig (www.wenzler-law.de).

Der Beitrag ist die Fortsetzung des Beitrags aus dem steueranwaltsmagazin Heft 1/2007, S. 60.

erzielt worden sind, statt Schätzungen der Finanzbehörden abzuwarten und dann (im Rahmen der Mitwirkungspflichten) lediglich zu reagieren. Der Anzeigenerstatter muß alles daran setzen, den Rahmen der Schätzungen zu bestimmen. Von ihm vorgelegte und nachvollziehbare Zahlen können von den Finanzbehörden nämlich nicht einfach ignoriert werden.

E. Adressat der Selbstanzeige

Die Berichtigungserklärung ist bei der Finanzbehörde abzugeben, vgl. § 371 Abs. 1 AO.

Der Begriff der Finanzbehörde ist in § 6 Abs. 2 AO definiert. § 386 Abs. 1 Satz 2 AO findet hier keine Anwendung, weil er nur für das in den §§ 385 ff. AO geregelte Strafverfahren gilt. Nach zutreffender Ansicht kann die Selbstanzeige bei jeder Finanzbehörde und damit auch bei einer an sich nicht zuständigen Finanzbehörde im Sinne des § 6 Abs. 2 AO abgegeben werden, darüber hinaus auch bei Außenprüfern und bei der Steuerfahndung.² Andere Stimmen verlangen die Abgabe bei dem örtlich und sachlich zuständigen Veranlagungsfinanzamt.³ Höchststrichterlich entschieden ist diese Frage, die vor dem Hintergrund der Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO relevant werden kann, bisher nicht. Der vorsichtige Berater wird die Selbstanzeige daher beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt abgeben.

Nach Nr. 115 der Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (AStBV 2006) werden Selbstanzeigen der Strafsachenstelle vorgelegt. Diese prüft nach Nr. 120 AStBV 2006, ob eine wirksame Selbstanzeige vorliegt.

Wird die Selbstanzeige bei anderen Behörden als denjenigen, die in § 6 Abs. 2 AO aufgezählt sind, abgegeben (z. B. bei der Staatsanwaltschaft), wird sie erst wirksam, wenn sie nach Weiterleitung bei der Finanzbehörde eingeht. Für den Selbstanzeigenerstatter besteht in diesen Fällen also die nie zu unterschätzende Gefahr des Eintritts eines die strafbefreiende Selbstanzeige ausschließenden Sperrgrunds nach § 371 Abs. 2 AO.

F. Form der Selbstanzeige

Die Selbstanzeige ist formfrei. Sie kann mündlich,⁴ fernmündlich⁵ und schriftlich (auch per Telefax) erstattet werden.

Berater werden die Selbstanzeige selbstverständlich schriftlich erstatten und den Zugang bei der Finanzbehörde dokumentieren. Dazu bietet sich das Telefaxsendeprotokoll an oder aber ein Aktenvermerk in der Handakte, wenn die Selbstanzeige bei der Finanzbehörde abgegeben oder in

deren Briefkasten eingelegt worden ist. Aus einem solchen Aktenvermerk müssen sich der Name des Boten ergeben, die Art und Weise der Abgabe (Vorsprache bei einem Sachbearbeiter, Einlegen in den Hausbriefkasten) sowie auch Datum und Uhrzeit. Aus dem Aktenvermerk muß sich auch ergeben, was abgegeben worden ist. Das kann dadurch bewerkstelligt werden, daß eine Kopie der Selbstanzeige (oder wenigstens der ersten Seite) mit dem Aktenvermerk fest verbunden wird. Sodann ist der Aktenvermerk vom Boten zu unterzeichnen.

Ein solcher Nachweis ist mit Blick auf die Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO, deren Dazwischentreten die Wirksamkeit der Selbstanzeige beseitigt, erforderlich (siehe auch oben D.).

Die Selbstanzeige muß nicht als solche bezeichnet werden. Die Verwendung dieses Begriffs in der Selbstanzeige ist sogar kontraproduktiv, und zwar mit Blick auf § 153 AO. Kann eine Selbstanzeige nämlich als nachträgliche Berichtigungserklärung im Sinne von § 153 AO dargestellt werden, spart dies dem Betroffenen nämlich die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO, die aber mit Blick auf § 233 a AO vielfach nur eine untergeordnete Bedeutung haben. Hilfreich ist die Subsumtion einer Selbstanzeige unter die Vorschrift des § 153 AO auch dann, wenn der Betroffene nicht über die Mittel verfügt, die zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuern erforderlich sind, vgl. § 371 Abs. 3 AO.

G. Inhalt der Selbstanzeige, insbesondere die „gestufte“ Selbstanzeige

Grundsätzlich muß der Anzeigenerstatter die Finanzbehörde in die Lage versetzen, auf der Grundlage seiner Angaben die nachzuzahlenden Steuern ohne langwierige, große Nachforschungen festzusetzen.

Dazu reicht zum Beispiel eine kommentarlose verspätete Steuererklärung aus oder aber eine zutreffende Umsatzsteuerjahreserklärung nach unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen. Oftmals wird eine Selbstanzeige unter großem Zeitdruck angefertigt. Dies kann zur Folge haben, daß sich Ungenauigkeiten einschleichen. Bleibt die Selbstanzeige lediglich geringfügig hinter der Wirklichkeit zurück, ist sie trotzdem wirksam. Geringfügigkeit wird bei einer Abweichung von bis zu 6 % angenommen, von *Kohlmann* sogar

² *Vogelberg* in: Wannemacher, Rndr. 2145 ff.

³ Nachweise bei *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblatt, § 371 AO Rdnr. 78 ff.

⁴ OLG Köln, DB 1980, 57.

⁵ OLG Hamburg, wistra 1986, 116.

⁶ *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 66.2; *Joecks* in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Kommentar, 6. Auflage, 2005, § 371 AO Rdnr. 215.

bei einer solchen von 10%.⁶ Aus Beratersicht ist mit Blick auf das Haftungsrisiko Vorsicht angebracht.

Mitgeteilt werden müssen die Besteuerungsgrundlagen. Wenn darüber keine Aufzeichnungen vorhanden sind, genügen präzise Angaben zu Umsätzen, Materialeinsatz, Vergütungen für Dienstleistungen, Aufschlagsätzen usw., die eine zuverlässige Schätzung ermöglichen. Selbst eine Vollschätzung durch den Anzeigenerstatter reicht aus. Die Schätzung ist nämlich zum einen ein Weg der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Also genügt die Selbstanzeige mit Vollschätzung dem Sinn und Zweck der Selbstanzeige, wonach die Finanzbehörden durch sie von bisher unbekanntem Steuerquellen in Kenntnis gesetzt werden sollen. Zum anderen darf auch nicht übersehen werden, daß eine Vollschätzung, die den Anforderungen an den strafrechtlichen Indizienbeweis genügt, für eine Verurteilung nach § 370 AO ausreicht.

Nicht ausreichend sind Hinweise allgemeiner Art an die Finanzverwaltung, daß man Unregelmäßigkeiten in der Buchhaltung gefunden habe oder die steuerliche Behandlung von Rechtsverhältnissen mit ihr demnächst diskutieren wolle. Ebenso wenig reicht die Bitte um Durchführung einer Betriebsprüfung oder die Anerkennung eines Betriebsprüfungsergebnisses⁷ oder die stillschweigende Nachentrichtung von Steuern.

Gleichermaßen bei Finanzverwaltung und Beratern beliebt ist die sog. „gestufte“ Selbstanzeige. Sie ist in Betracht zu ziehen, wenn die für eine Selbstanzeige erforderlichen Angaben nicht sofort gemacht werden können. Von einer gestuften Selbstanzeige spricht man, wenn die Berichtigungserklärung aus mehreren, zeitlich auseinanderliegenden Erklärungen besteht, die erst als Einheit den Anforderungen des § 371 Abs. 1 AO genügen. Die Zulässigkeit einer solchen Selbstanzeige in mehreren Akten ist auch durch den BGH seit 1953 anerkannt.⁸ Der BGH hat sie in seinem o. g. Beschluß im Jahre 2005 bestätigt.⁹

Allerdings ist die gestufte Selbstanzeige rechtlich keineswegs so unproblematisch, wie dies die tägliche Praxis nahelegt: Bis zum heutigen Tage ist nämlich höchststrichterlich noch nicht entschieden, ob und inwieweit die erste Teilerklärung, die für sich den Anforderungen des § 371 Abs. 1 AO noch nicht genügt, dem Anzeigenden die Straffreiheit sichert, wenn zwischen diese erste Teilerklärung und die spätere(n) Erklärung(en) ein Ausschlußgrund nach § 371 Abs. 2 AO tritt. Dazu werden verschiedene Auffassungen vertreten. Richtig dürfte die von *Kohlmann*¹⁰ und *Rolletschke*¹¹ vertretene Ansicht sein, wonach in solchen Fällen die nach dem Ausschlußgrund erfolgende Vervollständigung der Angaben auf den Zeitpunkt der ersten Erklärung zurückwirkt. Das ergibt sich aus einer teleologischen Reduktion der Vorschrift des § 371 Abs. 1 AO.

Da der BGH sich aber – wie ausgeführt – zu dieser Fragestellung bis heute nicht geäußert hat, ist Vorsicht geboten. Nicht umsonst enthalten die einschlägigen Handbücher Muster, in denen vorgeschlagen wird, die bis dahin nicht deklarierten Einkünfte in der ersten Teilerklärung in geschätzter Höhe anzugeben und um Einräumung einer Frist zur Nachreichung der genauen Beträge zu bitten. Bedenkt man, daß die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO ein Weg zur Steuerfestsetzung ist, stellt sich dann die Frage der gestuften Selbstanzeige eigentlich nicht mehr, jedenfalls dann nicht, wenn die Grundlagen der Schätzung der Finanzbehörde so dargelegt werden, daß diese eine annähernd zutreffende Veranlagung durchführen können.¹²

H. Sperrgründe

Die Selbstanzeige ist nicht grenzenlos möglich. Die Wohltat der Straffreiheit wird nicht (mehr) gewährt, wenn die Voraussetzungen eines Sperr- oder Ausschlußgrundes nach § 371 Abs. 2 AO eingetreten sind. Das sind

- das Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit,
- die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat,
- die Tatentdeckung.

1. Allgemeines zu Sperrgründen

Die Sperrwirkung eines Ausschlußgrundes erfaßt nur bereits ausgeführte Steuerstraftaten, also solche, die bereits in das Versuchs- oder Vollendungsstadium gelangt sind. Das ist insbesondere bei Falschbuchungen zu beachten, die eine Steuerstraftat nur vorbereiten. Wird aus einer solchen Buchung erst nach Eintritt des Sperr- oder Ausschlußgrundes ein Versuch, so wird sie von der Sperrwirkung nicht erfaßt.

Im Gegensatz zur Selbstanzeigenberatung, die Steuerberatung ist (vgl. oben B.), ist die Bekämpfung von Ausschlußgründen nach § 371 Abs. 2 AO Strafverteidigung. Also gilt für diese das Verbot der Mehrfachverteidigung nach § 146 StPO.¹³

⁷ BGH, NJW 2005, 2723 ff.

⁸ BGHSt 3, 373.

⁹ Siehe Fn. 17.

¹⁰ *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 54.

¹¹ *wistra* 2002, 17 ff.

¹² Ausführlich zur gestuften Selbstanzeige *Wenzler*, steueranwaltsmagazin 2005, 130 ff.

¹³ *Joecks* in: *Franzen/Gast/Joecks*, § 371 AO Rdnr. 246.

2. Erscheinen eines Amtsträgers zur Prüfung oder Ermittlung

2.1 Amtsträger

Wer Amtsträger ist, ergibt sich aus § 7 AO. Amtsträger sind also Beamte und Angestellte der Finanzverwaltung, nicht aber Staatsanwälte. Gleichwohl bleiben Steuerfahndungsbeamte Amtsträger der Finanzbehörde, wenn sie als Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft tätig werden, vgl. §§ 152 GVG, 161 StPO, 404 AO.

2.2 Erscheinen

Erschienen ist der Amtsträger, wenn er am Ort der beabsichtigten Prüfung eingetroffen ist bzw. das Grundstück mit den Betriebs- und/oder Wohnräumen in der Absicht betreten hat, die steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen.

Unter Erscheinen ist physisches Erscheinen zu verstehen. Die bloße telefonische oder schriftliche Ankündigung des Besuchs reichen also nicht, und zwar ebenso wenig wie der Erhalt der Prüfungsanordnung.

Zum Thema „Erscheinen des Prüfers“ ist auf die Entscheidung des OLG Stuttgart vom 22. Mai 1989¹⁴ hinzuweisen, die in der Literatur zustimmend aufgenommen worden ist.¹⁵ Sie soll an folgendem Beispiel erläutert werden.

Beispiel:

Der Betriebsprüfer fährt zum angekündigten Termin auf den Parkplatz des Betriebsgeländes des Angeklagten. Er steigt aus und geht in Richtung des Eingangs des Betriebsgebäudes. Nur wenige Meter von diesem entfernt wird er vom Angeklagten angehalten. Der Prüfer stellt sich vor und teilt mit, daß er jetzt mit der Prüfung beginnen wolle. Daraufhin offenbart der Angeklagte eine Steuerhinterziehung (die in den Rahmen der Prüfungsanordnung fällt, dazu noch unten).

Das OLG Stuttgart hat das Vorliegen eines Sperr- bzw. Ausschlußgrundes nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO bejaht. Erschienen sei der Amtsträger, wenn der Prüfer am Prüfungs-ort in das Blickfeld des Täters oder seines Vertreters getreten sei.

Allerdings soll es nicht ausreichen, daß der Täter den Betriebsprüfer von weitem sieht, als dieser sich dem Betriebsgrundstück nähert, jedoch kehrtmacht, als er bemerkt, daß er seine Prüfungsunterlagen in seinem Behördenzimmer vergessen hat, während die Sperrwirkung wiederum auch dann eintreten soll, wenn der Amtsträger in/an der Wohnung erscheint, jedoch niemanden antrifft und eine entsprechende Nachricht hinterläßt oder der Steuerpflichtige nicht öffnet oder sich verleugnen läßt.¹⁶

2.3 Zu Prüfungs- oder Ermittlungszwecken

Dieses Merkmal ist handlungsbezogen. Der Prüfer muß also mit dem ernsthaften Willen zur Prüfung erscheinen und nicht nur z. B. einen Prüfungstermin vereinbaren oder Auskünfte im Zusammenhang mit einem Dritten einholen wollen.¹⁷

2.4 Relevanz der Prüfungsanordnung

Auf den ersten Blick könnte man zu dem Ergebnis gelangen, daß eine Selbstanzeige immer dann ausgeschlossen ist, wenn der Prüfer erschienen ist, und zwar ganz unabhängig von der Frage nach dem Vorliegen einer (wirksamen) Prüfungsanordnung. Tatsächlich aber richtet sich die Sperrwirkung nach Adressat und Inhalt der Prüfungsanordnung, vgl. §§ 193 ff. AO.

Das bedeutet zunächst zweierlei:

- Das Erscheinen des Prüfers löst die Sperrwirkung nur bei dem Steuerpflichtigen aus, gegen den die Prüfungsanordnung ergangen ist.
- Die Sperrwirkung tritt nur für die Steuerarten und Veranlagungszeiträume ein, die Gegenstand der Prüfungsanordnung sind. Wird also die Umsatzsteuer für 2003 geprüft, kann der Steuerpflichtige seine Schwarzeinnahmen im Hinblick auf die von ihm für diese Schwarzeinnahmen in 2003 zu entrichtende Einkommensteuer strafbefreiend erklären.

Des weiteren muß die Prüfungsanordnung schriftlich ergehen und dem Steuerpflichtigen auch zugehen. Der Zugang der Prüfungsanordnung ist im Zweifel von der Finanzbehörde nachzuweisen. Der Zugang durch einfachen Brief kann nicht nach den Grundsätzen des Anscheinsbeweises geführt werden, so daß die Behauptung des Steuerpflichtigen, er habe die Prüfungsanordnung nicht erhalten, im Regelfall nicht widerlegbar ist.

2.4.1 Rechtswidrige oder nichtige Prüfungsanordnung

Unstreitig dürfte seit der Entscheidung des BGH vom 16. Mai 2005¹⁸ sein, daß eine nichtige Prüfungsanordnung die Sperrwirkung nicht auslöst. Im Nachgang zu dieser Entscheidung ist wieder diskutiert worden, ob eine nur rechtswidrige Durchsuchungsanordnung die Sperrwirkung auslösen kann. Das ist nach einem obiter dictum in der zitierten Entscheidung wohl Ansicht des BGH. In der Literatur werden zu diesem Thema unterschiedliche Auffassungen vertreten. Richtig dürfte die Gleichstellung der rechtswidrigen mit der

¹⁴ DB 1989, 2576.

¹⁵ Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 123.1; Vogelberg in: Wannemacher, Rdnr. 2166.

¹⁶ Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, § 371 AO Rdnr. 143.

¹⁷ Lohr in: Münchener Anwaltshandbuch Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, München, 2006, § 29 Rdnr. 423.

¹⁸ Fn. 17.

nichtigen Prüfungsanordnung dann sein, wenn sie aufgehoben wird. Das ergibt sich aus § 124 Abs. 2 AO, vor allen Dingen aber aus Art. 2 und 3 GG.¹⁹

Eine etwaige Entscheidung dieser Frage ist durch das obiter dictum des BGH vorgezeichnet. Aus Beratersicht sollte ggfls. der Rechtsweg ausgeschöpft und eine Entscheidung des BVerfG herbeigeführt werden.

2.4.2 (Umsatzsteuer-) Nachschau nach §§ 210 AO, 27 b UStG

Diese Nachschau sind keine Außenprüfungen im Sinne der §§ 193 ff. AO. Sie sind aber eine steuerliche Prüfung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO. Da sie keine Außenprüfung sind, ergeht bei ihnen keine Prüfungsanordnung an den Steuerpflichtigen. Allerdings beruhen beide auf einem internen Prüfungsauftrag, auf den zur Bestimmung der Sperrwirkung abzustellen ist.

2.4.3 Prüfung an Amtsstelle

Auch das Finanzamt kommt als Prüfungsort in Betracht, vgl. § 6 BpO.

Nach *Vogelberg*²⁰ tritt die Sperrwirkung einer Prüfung an Amtsstelle nur ein, wenn der Steuerpflichtige sich in das Finanzamt begibt. Erscheinen erfordere nämlich Kontakt und erst das Erscheinen begründet die Entdeckungsfahr, die zum Ausschluß der Selbstanzeige führe. Allerdings ist in neuerer Zeit in diesem Zusammenhang thematisiert worden, daß Prüfer die Zeit zwischen Prüfungsanordnung und Prüfungsbeginn aktiv zur Vorbereitung nutzen und daher um Beantwortung von Fragen oder die Übermittlung digital erfaßter Daten bitten würden. Wenn nun der Prüfer an Amtsstelle mit der mit der Auswertung der ihm zur Verfügung gestellten Antworten und Daten beginne, liege darin eine Prüfungshandlung. Daher könne sich die Strafverfolgungsbehörde auf den Standpunkt stellen, daß mit dieser (vorbereitenden) Auswertung der Ausschlußgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO eintrete.²¹ Diese Auffassung ist mit Blick auf den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift abzulehnen.

3. Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat

Dieser Ausschlußgrund, der bei leichtfertiger Steuerverkürzung übrigens der einzige ist, vgl. § 378 Abs. 3 AO, erfordert zweierlei:

- die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens,
- die Bekanntgabe.

3.1 Verfahrenseinleitung

Nach § 397 Abs. 1 AO ist das Strafverfahren eingeleitet, sobald die Finanzbehörde, die Polizei, die Staatsanwaltschaft, eine ihrer Ermittlungspersonen oder der Strafrichter eine Maßnahme trifft, die erkennbar darauf abzielt, gegen je-

manden wegen einer Steuerstraftat strafrechtlich vorzugehen. Diese Vorschrift gilt nach § 410 Abs. 1 Nr. 6 AO für das Bußgeldverfahren entsprechend.

Erforderlich ist ein Anfangsverdacht im Sinne von § 152 StPO.²² Es müssen also zureichende Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat vorliegen. Eine Verfahrenseinleitung aufgrund bloßer Vermutungen ist also unzulässig. Vor dem Hintergrund des Wortlauts des § 397 Abs. 1 AO löst aber – leider – auch die Verfahrenseinleitung aufgrund bloßer Vermutung die Sperrwirkung aus. Eine Ausnahme wird für solche Fälle zu machen sein, bei denen der Verstoß gegen § 152 StPO so schwerwiegend ist, daß bei Abwägung aller Umstände das Bestrafungsinteresse zurücktreten muß.²³

Über die Einleitung des Strafverfahrens ist nach § 397 Abs. 2 AO ein Aktenvermerk aufzunehmen.

3.2 Bekanntgabe

Die Verfahrenseinleitung muß dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben werden. Diese Bekanntgabe bedarf keiner besonderen Form und kann schriftlich oder mündlich erfolgen. Daher reichen auch eindeutige amtliche Handlungen aus wie z. B. die Verhaftung, die Durchsuchung oder die Gewährung von Akteneinsicht, solange die Vorwürfe im Rahmen dieser Maßnahmen nur hinreichend präzisiert werden. Das kann, muß aber nicht unbedingt mit dem Sperrgrund der Tatentdeckung deckungsgleich sein.

Die Übergabe eines Formblatts mit nur pauschalen und (auch) zeitlich nicht präzisierten Vorwürfen reicht nicht. Mitzuteilen sind die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegten Handlungen und/oder Unterlassungen, die Angabe der Steuerarten, die hierdurch hinterzogen worden sein sollen, und die Angabe der betroffenen Veranlagungszeiträume. Daher reicht es z. B. nicht aus, wenn dem Steuerpflichtigen lediglich die Steuerart und der Veranlagungszeitraum („Umsatzsteuer 2004“) mitgeteilt wird.

Die Bekanntgabe kann und muß an den jeweiligen Täter oder Teilnehmer oder deren gesetzliche oder bevollmächtigte Vertreter (z. B. bevollmächtigter Steuerberater, nach maßgeblicher Auffassung aber auch Personen, die der Sphäre des Täters zuzuordnen sind, wie Ehegatten, was aber nicht unbedenklich ist) erfolgen. Derjenige, gegenüber dem eine Bekanntgabe (noch) nicht erfolgt ist, kann also noch eine strafbefreiende Selbstanzeige erstatten.

¹⁹ *Lohr* in: Münchener Anwaltshandbuch, § 29 Rdnr. 438; *Wenzler*, PStR 2006, 59 f.

²⁰ In: *Wannemacher*, Rdnr. 2171.

²¹ *Webel*, PStR 2006, 228 f.

²² *Kohlmann*, § 371 AO Rdnr. 68.

²³ *Vogelberg* in: *Wannemacher* Rdnr. 2228 ff.

Mitteilungen von privater Seite oder Indiskretionen aus der Finanzverwaltung (Bsp.: Der mit dem Steuerpflichtigen befreundete Finanzbeamte erfährt von dessen Verfahren und will ihn warnen) sind keine Bekanntgabe im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO. Es fehlt in diesen Fällen am Erklärungs- oder Bekanntgabewillen der Behörde.²⁴

Die Bekanntgabe hat nach § 397 Abs. 3 AO spätestens dann zu erfolgen, wenn der Beschuldigte aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig ist.

Der Zugang der Bekanntgabe muß im Zweifelsfall dem Täter und/oder Teilnehmer nachgewiesen werden.

3.3 Reichweite der Sperrwirkung

Die Sperrwirkung hat Grenzen, und zwar personelle und sachliche.²⁵

3.3.1 Personelle Reichweite

Wie bereits unter 7.3.2. dargestellt, tritt die Sperrwirkung nur gegenüber dem Täter und/oder Teilnehmer ein, dem die Verfahrenseinleitung bekannt gegeben worden ist.

Dabei können pauschale Bezeichnungen wie „gegen die Verantwortlichen der 123ABC GmbH“ ausreichen, soweit infolge Individualisierung keine Unklarheiten bestehen. Erfasst werden können auch schon ausgeschiedene Betriebsangehörige.²⁶

3.3.2 Sachliche Reichweite

Die sachliche Sperrwirkung beschränkt sich auf die Tat, für die das Verfahren eingeleitet worden ist.

Von welchem Tatbegriff ist aber auszugehen? Im Rahmen dieses Vortrags kann diese Frage nicht abschließend geklärt werden. Abschließend gerichtlich geklärt ist sie nicht, wobei der BGH allerdings in seiner ersten Entscheidung zur Tatentdeckung nach Aufgabe der Rechtsfigur der fortgesetzten Handlung entschieden hat, daß die Tat im Sinne des § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO sich anhand folgender Kriterien bestimme:²⁷

- Steuerart,
- Besteuerungszeitraum,
- Steuerpflichtiger.

Legt man diese Kriterien dem Tatbegriff zugrunde, führt eine Verfahrenseinleitung wegen nicht deklarerter Betriebs-einnahmen in einem bestimmten Besteuerungszeitraum dazu, daß auch wegen in diesem Zeitraum erzielter, aber nicht deklarerter Zinseinkünfte eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich ist. Dem hält Vogelberg²⁸ zutreffend entgegen, daß ein solcher Tatbegriff der steuerpolitischen Intention der Selbstanzeige zuwiderläuft. Daher ist

in Fällen der geschilderten Art mit dem Mandanten zu erörtern, daß eine Selbstanzeige der Zinseinkünfte möglicherweise nicht als strafbefreiend behandelt wird, die Entdeckung aber sowieso droht und von daher die Selbstanzeige nicht schadet. Gegenüber den Ermittlungsbehörden ist dann dahingehend zu argumentieren, daß nicht nur die Steuerart, sondern auch die Art der Einkünfte bei der Bestimmung der Tat im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO heranzuziehen ist.

4. Tatentdeckung als Sperrgrund

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO hat eine Selbstanzeige schließlich keine strafbefreiende Wirkung, wenn die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen mußte.

4.1 Begriff der Tatentdeckung

Ein Anfangsverdacht, der für die Aufnahme von Ermittlungen ausreicht, reicht nicht, und zwar ebenso wenig wie die Gefahr der Entdeckung.

Nach h. M. liegt eine Tatentdeckung vor, wenn durch objektive Kenntnis eine Lage geschaffen ist, die bei vorläufiger Tatbewertung eine Verurteilung wahrscheinlich macht. Tatentdeckung liegt also vor, wenn ein hinreichender Tatverdacht im Sinne von § 203 StPO vorliegt.²⁹ Damit ist Voraussetzung der Tatentdeckung, daß jedenfalls auch Umstände bekannt sind, die den (zwingenden) Schluß auf die subjektiven Tatbestandsmerkmale bzw. das Verschulden zulassen. Maßgeblich ist nämlich die Tat im materiell-rechtlichen Sinne.³⁰ Also setzt Tatentdeckung auch die Kenntnis von der Person des Täters voraus.

4.1.1 Unterlassene Umsatzsteuervoranmeldung, Kontrollmitteilungen und Geldwäscheverdachtsanzeigen

Die bloße Feststellung im Veranlagungsbezirk, daß ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen für einen Voranmeldungszeitraum keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben hat, ist noch keine Tatentdeckung. Aus diesem Umstand für sich kann nämlich nicht auf schuldhaftes Verhalten geschlossen werden.

24 Lohr in: Münchener Anwaltshandbuch, § 29 Rdnr. 451

25 Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, § 371 AO Rdnr. 179 ff.

26 Vogelberg in: Wannemacher, Rdnr. 2252.

27 wistra 2000, 219/226.

28 In: Wannemacher, Rdnr. 2275 ff.

29 Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 203 m. w. N.

30 Kohlmann, § 371 AO Rdnr. 206.

Werden – wie es leider häufiger vorkommt – bei einer Grenzkontrolle z. B. Kontoauszüge aufgefunden, ist die Tat ebenso noch nicht entdeckt. Entdeckt ist im Moment der Grenzkontrolle nur die Geldanlage im Ausland, die entgegen landläufiger Einschätzung nicht verboten ist.

Auch Kontrollmitteilungen zwischen Finanzämtern schließen eine strafbefreiende Selbstanzeige so lange nicht aus, bis das Finanzamt des Täters erfahren oder festgestellt hat, daß die in der Kontrollmitteilung genannten Geschäftsvorfälle nicht verbucht worden sind. Entsprechendes gilt für Geldwäscheverdachtsanzeigen.

4.1.2 Tatentdeckung durch rechtswidrige Ermittlungsmaßnahmen

Ausgehend davon, daß Tatentdeckung im Sinne von § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO nur dann gegeben ist, wenn die Voraussetzungen des § 203 StPO vorliegen, ist bei rechtswidrigen Ermittlungsmaßnahmen zu prüfen, ob die gewonnenen Erkenntnisse verwertet werden dürfen. Zu prüfen ist also, ob ein Verwertungsverbot vorliegt. Verwertungsverbote sind ein sehr komplexes Thema. Sie können daher im Rahmen dieses Beitrags nur erwähnt werden.

4.2 Tatentdecker

Der Begriff des Tatentdeckers ist in § 371 Abs. 2 AO nicht definiert. Er ist daher anhand des Sinn und Zwecks der Vorschrift zu ermitteln.

Keiner besonderen Erwähnung bedarf, daß Amtsträger der Finanz- und Strafverfolgungsbehörden Tatentdecker sein können. Daher wäre es ein klassischer Kunstfehler, eine Selbstanzeige bei einem Staatsanwalt abzugeben, da dieser ja für die Empfangnahme einer solchen gerade nicht zuständig ist, vgl. § 6 Abs. 2 AO.³¹ Also erreichen Sie mit der Abgabe einer Selbstanzeige bei der Staatsanwaltschaft das Gegenteil dessen, was Sie erreichen wollen.

Praktisch sehr relevant sind die Fälle der Tatentdeckung durch die Steuerfahndung. Es kommt durchaus vor, daß diese in Grenzfällen oftmals die Tatentdeckung verneinen, damit die Möglichkeit zur Selbstanzeige erhalten bleibt.

Auch Private können Tatentdecker sein, aber nur in Ausnahmefällen. Personen, die zum Vertrauenskreis des Täters gehören, wie z. B. Ehegatten und Berater, scheiden aus, und zwar auch nach Ende des Vertrauensverhältnisses. In Betracht kommen mithin nur Personen, bei denen damit zu rechnen ist, daß sie Informationen aufgrund persönlicher Feindschaft, Missgunst, Neid und/oder Rache an die Behörden weiterleiten. Aus Sicht der Ermittlungsbehörden dürfte es sehr schwierig sein, dies nachzuweisen.³²

4.3 Kenntnis von der Tatentdeckung bzw. Rechnen-Müssen mit der Tatentdeckung

Die Tatentdeckung für sich schafft den Sperrgrund noch nicht. Hinzukommen muß, daß der Täter die Tatentdeckung kennt oder mit ihr rechnen muß.

Kenntnis in diesem Sinne liegt vor, wenn der Täter aus den ihm bekannten Tatsachen den Schluß gezogen hat, daß Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden oder ein anzeigebereiter Dritter von der Tat, d. h. von ihren objektiven und subjektiven Merkmalen Kenntnisse hat, die eine Verurteilung wahrscheinlich machen. Im Gegensatz zur Bekanntgabe der Eröffnung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens ist es hier unerheblich, wie und durch wen die Kenntnis erlangt worden ist.

Der Kenntnis in diesem Sinne steht es gleich, wenn der Täter mit der Tatentdeckung rechnen mußte. Das ist dann der Fall, wenn es sich ihm gleichsam aufdrängen mußte, daß seine Tat entdeckt ist.

Bei alledem gilt aber der Grundsatz „in dubio pro reo“. Abzustellen ist auf das individuelle Verständnis des Täters und nicht auf einen objektiven Dritten.³³

Beispiel:

In der Steuererklärung des A wird im Rahmen des Realsplittings von ihm gezahlter Ehegattenunterhalt als Sonderausgaben geltend gemacht. Er versichert seinem Steuerberater, daß die angesetzten Beträge von seinem Privatkonto geflossen sind. Die geschiedene Ehefrau E teilt dem Finanzamt mit, daß sie keinen Unterhalt von A bekommen hat. Mit A nimmt die E keinen Kontakt auf.

Die zuständige Sachbearbeiterin des Veranlagungsfinanzamts nimmt auf der Grundlage der Mitteilung der E mit dem Steuerberater des A telefonisch Kontakt auf und teilt mit, daß nach Auskunft der E Ehegattenunterhalt tatsächlich nicht gezahlt worden ist. Daraufhin ruft der Steuerberater den A an und fragt nochmals nach den Ehegattenunterhaltszahlungen. Es sei insoweit zu einer Rückfrage des Finanzamts gekommen. A gesteht seinem Steuerberater, daß die angeblichen Zahlungen tatsächlich nicht erfolgt sind. Dieser schreibt nun an das Finanzamt und teilt mit, daß die Ehegattenunterhaltszahlungen versehentlich angesetzt wurden und die Steuerbescheide daher entsprechend geändert werden müßten.

³¹ Vgl. auch oben D.

³² Lohr in: Münchener Anwaltshandbuch, § 29 Rdnr. 471.

³³ Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, § 371 AO Rdnr. 199.

Der Fall wurde dem Strafsachenfinanzamt übergeben. Diesem wird erläutert, daß der Steuerberater dem A nichts von dem Verdacht des Veranlagungsfinanzamts erzählt habe. Abzustellen sei auf die Kenntnis des A und nicht auf diejenige des Steuerberaters. Danach wurde das Schreiben des Steuerberaters als wirksame Selbstanzeige angesehen und das Strafverfahren nach Bezahlung der Mehrsteuern eingestellt.

I. Zahlung

Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, tritt für einen Beteiligten Straffreiheit nach § 371 Abs. 3 AO nur ein, wenn die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet werden.

Die Nachentrichtungspflicht ist zunächst nicht höchstpersönlicher Natur. Es muß also nicht der Täter persönlich zahlen, die Zahlung kann vielmehr auch durch einen Mitäter oder sogar durch einen Unbeteiligten erfolgen, vgl. auch § 48 AO.

Gezahlt werden muß die nachzuentrichtende Steuer, zu der auch der Solidaritätszuschlag gehört. Nebenleistungen im Sinne von § 3 Abs. 3 AO fallen nicht darunter. Ungeachtet § 225 Abs. 2 AO empfiehlt sich eine genaue Tilgungsbestimmung. Dies auch vor dem Hintergrund, daß ausgehend von der Selbstanzeige noch Steuern anfallen können, die bereits strafrechtlich verjährte Zeiträume betreffen oder aber unverschuldet oder lediglich fahrlässig bisher nicht gezahlt wurden.

Zahlen muß aber nur derjenige, der zu seinen Gunsten hinterzogen hat. Wann das der Fall ist, ist umstritten und daher für jeden Einzelfall zu prüfen. Irgendein Vorteil reicht nicht. Nach überwiegender Auffassung ist dieses Merkmal wirtschaftlich und nicht steuerlich zu verstehen.³⁴

Beispiel 1:

Ein Angestellter hinterzieht zu Gunsten seines Arbeitgebers Steuern durch die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen. Dies tut er in der Absicht, seinen Arbeitsplatz zu erhalten. Er erlangt durch die Steuerhinterziehung lediglich einen mittelbaren Vorteil.³⁵

Beispiel 2:

In Abwandlung von Beispiel 1 zweigt der Angestellte die ersparten Beträge entsprechend seinem Tatplan aus dem Unternehmen ab. Er erzielt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil.

Beispiel 3:

Der im Unternehmen angestellte Ehegatte begeht eine Steuerhinterziehung zu Gunsten des Unternehmens. Die Ehe für sich begründet keinen unmittelbaren Vorteil.³⁶

Beispiel 4:

Macht sich ein Steuerberater einer Teilnahme an der Steuerhinterziehung seines Mandanten schuldig, erzielt er keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil, wenn er nur verhindern will, daß er sein Mandat verliert.

Beispiel 5:

Vereinbart der Steuerberater aber in Abweichung von Beispiel 4 ein (verbotenes) Erfolgshonorar, erlangt er einen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil.³⁷

Zu zahlen ist binnen der dem Täter gesetzten Frist. Diese Frist ist nicht identisch mit der Fälligkeit der Steuer. Sie wird im Regelfall nur gesetzt, wenn der Täter die im geänderten Steuerbescheid festgesetzten Steuern zur Fälligkeit nicht zahlt. Die Fristsetzung erfolgt ggfls. durch die Strafsachenstelle.

J. Drittanzeige nach § 371 Abs. 4 AO

Diese Vorschrift, die ein Strafverfolgungshindernis begründet, regelt die strafrechtliche Wirkung einer Anzeige bzw. Erklärung nach § 153 AO. Die Reichweite der Vorschrift ist umstritten.

Nach wohl herrschender Meinung bietet die Vorschrift Gestaltungsspielraum für denjenigen, der infolge bereits eingetretener Sperrwirkung (laufende Prüfung oder Tatentdeckung) selber eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr abgeben kann. Die herrschende Meinung geht nämlich davon aus, daß Dritter im Sinne der Vorschrift auch derjenige ist, der schon die ursprüngliche Erklärung unrichtig und/oder unvollständig abgegeben hat. Sinn der Vorschrift sei es, dem Anzeigerstatter die Angst vor Fremdbelastung (vulgo vor dem Vorwurf des Denunziantentums) zu nehmen.

Beispiel:

Die A-GmbH hat einen Geschäftsführer G, der zugleich deren Alleingesellschafter ist. Er hat in den vergangenen Jahren für die GmbH Steuern hinterzogen. Für die betreffenden Zeiträume und Steuerarten ist ein Prüfer erschienen. Nun

³⁴ Schmitz, DStR 2001, 1821 f.

³⁵ BGH, wistra 1987, 343.

³⁶ Joecks in: Franzen/Gast/Joecks, § 371 AO Rdnr. 102.

³⁷ Vogelberg in: Wannermacher, Rdnr. 2385.

bestellt G den langjährigen Mitarbeiter M zum (Fremd-)Geschäftsführer und offenbart sich ihm. M gibt eine Erklärung bzw. Anzeige nach § 153 AO ab. Diese begründet für G ein Strafverfolgungshindernis, wenn und soweit er die hinterzogenen Steuern zahlt (vgl. § 371 Abs. 4 Satz 2 AO).

K. Steuerliche Folgen einer Selbstanzeige

Die steuerlichen Folgen einer Steuerhinterziehung werden durch eine Selbstanzeige nicht beseitigt. Es sind also insbesondere Hinterziehungszinsen, § 235 AO, und gegebenenfalls auch Vollverzinsungszinsen nach § 233 a AO zu zahlen.³⁸

Des weiteren bleibt es auch nach einer Selbstanzeige bei der Haftung von gesetzlichen Vertretern, Vermögensverwaltern und Verfügungsberechtigten, §§ 34 und 35 AO, und derjenigen des Steuerhinterziehers nach § 71 AO. Die Festsetzungsfristen ergeben sich dabei aus § 191 Abs. 3 AO.

L. Fazit

Die Selbstanzeige nach § 371 AO ist und bleibt das effektive Mittel der Prävention gegen strafrechtliche Sanktionen wegen Steuerhinterziehung.

Dabei darf nicht übersehen werden, daß das Steuergeheimnis bei Selbstanzeigen bestimmter Personen oder wegen bestimmter Taten durchbrochen wird und sich daraus für den Selbstanzeigenerstatter fatale Folgen ergeben können.

In jedem Falle muß eine Selbstanzeige sehr gut vorbereitet werden, damit das gewünschte Ziel erreicht wird. Unvollständige Selbstanzeigen setzen den Selbstanzeigenerstatter zumindest der Gefahr strafrechtlicher Sanktionen aus. Sind Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen erforderlich, sind diese im Rahmen der Selbstanzeige anhand der Schätzungsmethoden der Finanzverwaltung vorwegzunehmen, damit der Selbstanzeigenerstatter und nicht die Finanzverwaltung den Rahmen der Schätzungen bestimmt.

Auch wenn eine Selbstanzeige an sich nur für die strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträume abzugeben ist, darf der Blick auf diese nicht verengt werden. Die steuerrechtliche Verjährung ist nämlich länger (10 Jahre) und wird nach eigenen Regeln (§§ 169 ff. AO) berechnet. Steuernachzahlungen, denen auch noch Zinsen hinzuzusetzen sind, können also für weitaus mehr Jahre als die strafrechtlich relevanten Jahre verlangt werden.

³⁸ Vgl. oben D.

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

Zugehör/Fischer/Sieg/Schlee
Handbuch der Anwaltschaftung

ZAP Verlag für Rechts- und Anwaltspraxis, Münster,
2. Auflage, 2006, 1252 Seiten

Der erste Schreck angesichts des Umfangs eines Haftungshandbuchs wird ein bißchen dadurch gemildert, daß sich mehr als 300 Seiten um die Verjährung vertraglicher Regreßansprüche drehen. Hier kommt wahrscheinlich die gut gelungene Mischung der Autoren (zwei Bundesrichter, ein Rechtsanwalt und ein Abteilungsleiter eines Haftpflichtversicherers) zum Tragen. Auch sonst zieht sich die immer wieder unterschiedliche Perspektive durch das ganze Buch.

Im wesentlichen gliedert sich das umfangreiche Werk in drei Bereiche: Der Teil „Vertragliche Haftung gegenüber dem Auftraggeber“ wird ergänzt durch die Teile „Vertragliche Haftung gegenüber ‚Nichtmandanten‘ (Dritthaftung)“ sowie „Außervertragliche Haftung“. „Checklisten für die Haftungsprüfung“ umfassen die Haftung gegenüber dem Mandanten, gegenüber Dritten und gegenüber beiden. Das Kapitel „Berufshaftpflichtversicherung“ darf in dieser Konstellation natürlich nicht fehlen. Umfang und Themenvielfalt ermöglichen auch die Bearbeitung schwierigerer Mandate, etwa die Haftung bei Berührung mit ausländischem Recht oder internationalem Privatrecht. *J. W.*

Memento Rechtshandbücher

Unternehmen in Krise und Insolvenz

Memento Verlag, Freiburg, 2006, 413 Seiten mit CD-ROM

Bei den vielen Untertiteln („Risikomanagement, Eigenkapitalersatz, Insolvenzverfahren, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Bilanzierung, Beraterhaftung, Honorarsicherung“) interessiert uns natürlich (nein, nicht Steuerrecht) – „Honorarsicherung“. Die Behauptung, „vor Insolvenzeröffnung kann der Berater seine Honorarforderung unbeschränkt geltendmachen und gegebenenfalls gerichtlich durchsetzen“ (RN 6.0383), halten

wir für etwas realitätsfremd; besser ist da schon die Empfehlung, Bargeschäfte zu tätigen. Denn: Nur Bares ist Wahres.

Ein gut gemachtes Buch, praxisnah, übersichtlich und handlich. Sollte jemand meinen, der steuerliche Teil sei mit knapp 30 Seiten zu kurz, dann kann er auf die 2. Auflage hoffen. Die wird dann meistens umfangreicher. *J. W.*

Erle/Sauter

Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz

C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2. Aufl., 2006, 1663 Seiten

Die zahlreichen Bearbeiter sind hauptsächlich Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Aber auch ein Diplom-Mathematiker scheint nötig zu sein, um das KStG zu kommentieren, vor allem bei Höchstbeträgen nach § 2 KStDV. Und über 200 Seiten sind alleine den §§ 8 a und b gewidmet. So fördert der Gesetzgeber Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen aller Branchen.

Kommentar ist nicht gleich Kommentar: Schöne Begriffe wie „Diskontinuität“ und „Inkonsistenzen“ müssen wohl sein. Was besonders (positiv) auffällt, ist die Neubearbeitung, d. h. keine alten Fußnoten werden mitgeschleppt (und seien sie noch so schön). Schaubilder und Tabellen sind in einer Kommentierung (und gerade dort) gut aufgehoben, ohne in übertriebenem Maße zum Einsatz zu kommen. Dieser Kommentar wird seinem Anspruch gerecht, „Bestandsaufnahme und Analyse eines komplexen Rechtsgebiets“ zu beinhalten. *J. W.*

Gerber

Recht der Wirtschaft, Stundung und Erlaß von Steuern

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 5. Auflage, 2006,
133 Seiten

Es handelt sich um Band 187 der Schriftenreihe „Das Recht der Wirtschaft“, Gruppe Steuerrecht. Nun hat Umfang nicht allzuviel mit der Bedeutung des Inhalts zu tun. Schon angesichts des (geringen) Umfangs der Broschüre könnte man denken, daß es zu diesem Thema nicht viel zu sagen gibt. Stundungs- und Erlaßanträge werden regelmäßig abgelehnt, der Staat verschenkt nichts. Irrtum. Neu ist zunächst (beim nicht fachkundigen Leser) die Erkenntnis, daß die Finanzämter früher in Stundungsangelegenheiten zu großzügig waren und von den Rechnungshöfen gestoppt

wurden. Ansonsten ist hier alles enthalten, was zur Bearbeitung entsprechender Anträge – einschließlich des Überblicks über die Folgen – notwendig ist.

J. W.

Wolf/Schlagheck

Überschuldung: Tatbestand/Bilanzierung/Steuerrecht

NWB-Verlag, Herne, 2006, 341 Seiten

Das vom Wirtschaftsreferenten Thomas C. Wolf und dem Dipl.-Finanzwirt Markus Schlagheck verfaßte Fachbuch erörtert auf 341 Seiten Fragen, die im Zusammenhang mit der Überschuldung auftreten. Das Buch ist unterteilt in einen Teil A, der die Überschuldung und ihre bilanzrechtlichen Folgen und Auswirkungen ausführt, sowie einen Teil B, der die steuerrechtlichen Konsequenzen hieraus verdeutlicht.

Die Bedeutung dieses mit Stand vom Dezember 2006 erschienenen Buches wird anhand der jährlichen Insolvenzstatistik deutlich. Diese ist unvermindert hoch und die Prüfung der Überschuldung somit unverändert ein wichtiges Thema der Unternehmensumwelt. Zunächst erfolgt an zahlreichen Beispielen und Formulierungshilfen die Darstellung der Bewertungsgrundsätze in der Überschuldungsbilanz sowie der Abwehrstrategien im Hinblick auf den Eintritt der Überschuldung. Vor diesem Hintergrund werden die einzelnen Phasen überschuldungsrelevanter Prüfungsschritte, ausgehend von der Fortführungsprognose gefolgt von den Bewertungsfragen bis hin zur Vermeidungsstrategie für den Rechtsanwender erörtert. Abschließend erfolgt dann eine ausführliche Darstellung der steuerlichen Konsequenzen im Umfeld einer Überschuldung, die der steuerliche Berater zu beachten hat.

Dieses Fachbuch ist daher ein unverzichtbares Werk nicht nur für die Beratungspraxis, sondern auch für Unternehmen, das Prüfungswesen und die Justiz.

*Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla*

Andrascek-Peter/Braun/Friemel

Lehrbuch Abgabenordnung

15. Auflage NWB, Herne, 2006, 434 Seiten

Das Lehrbuch zur Abgabenordnung aus der Reihe NWB Steuerfachkurs enthält den kompletten Lehrstoff zur Abgabenordnung inklusive der Finanzgerichtsordnung, wobei der Rechtsstand der Auflage der 1. Juni 2006 ist. Dabei wurde das Lehrbuch, das sich durch zahlreiche Beispiele, die die umfangreiche und teilweise komplizierte Materie darzustellen erleichtern, aktualisiert und zusätzlich konzeptionell überarbeitet. Die Beispiele beinhalten dabei nicht nur die Erklärung der Materie, sondern stellen gleichzeitig weitere Facetten der jeweiligen Norm der AO dar.

Es eignet sich daher ideal zum Selbststudium oder als Begleitlektüre bzw. Nachschlagewerk zum Einstieg in steuerrechtliche Probleme des Praktikers bezüglich der Abgabenordnung.

*Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla*

Lang/Janssen

Verdeckte Gewinnausschüttung, Systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen

NWB-Verlag, Herne, 9. Auflage 2006, 910 Seiten

Viel umfassender kann ein steuerliches Problem wie die verdeckte Gewinnausschüttung wohl nicht dargestellt werden. Die Autoren schaffen es, in den insgesamt sechs Teilen dieses Buches jegliche Facetten der verdeckten Gewinnausschüttung darzustellen, und zeigen darüber hinaus Möglichkeiten der Verhinderung einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung durch entsprechende Vertragsgestaltung auf.

Dabei wird der Schwerpunkt der Darstellung auf kleine und mittlere Unternehmen in der Rechtsform der GmbH gelegt, da hierzu, so die Autoren, 99,4% aller GmbHs, die den Großteil der Kapitalgesellschaften ausmachen, zählen. Hervorzuheben ist außerdem, daß für den Berater Mustergutachten, -formulierungen und -verträge zu diversen Bereichen der verdeckten Gewinnausschüttung beigelegt sind. Sie können erheblich die Auseinandersetzung und Vorbereitung einer Betriebsprüfung sowie der Vorbeugung negativer ertragssteuerlicher Konsequenzen erleichtern. Von besonderer Bedeutung sind auch die über das gesamte Buch verteilten eingefügten Praxishinweise zu erwähnen.

Neu in die 9. Auflage aufgenommen ist die Darstellung über verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Limited (Ltd.) sowie ein Abschnitt über Beraterverträge. Durch den speziellen Teil „ABC der verdeckten Gewinnausschüttung“ wird dem Leser eine schnelle Orientierung und Bearbeitung der mit verdeckten Gewinnausschüttung zusammenhängenden Probleme ermöglicht und erleichtert.

*Dr. Matthias Söffing
Niels Worgulla*

In der nächsten Ausgabe u. a. *Landsittel*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, *Löwisch*, Eigenkapitalersatzrecht, *Grashoff*, Steuerrecht 2007, *Schmieszek*, Steueränderungen 2006/07, *Reimer u. a. (Hrsg.)*, Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht

Redaktion

Debatin/Wassermeyer

Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen

C. H. Beck Verlag, München, 99. Auflage 2006, 16 Bde., 328,- Euro

Der erste der sechs Bände des Kommentars zu den von Deutschland geschlossenen DBA beschäftigt sich mit den OECD-Musterabkommen auf den Gebieten der Einkommen- und Vermögensteuer sowie dem der Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Neben der offiziellen Kommentierung ist der wohl wichtigste Teil des Gesamtwerks zu finden, die ausführliche eigene Kommentierung unter der Federführung von Franz Wassermeyer.

Die Erläuterungen sind nicht – wie in anderen Werken oft zu finden – in knapper, sondern eher ausführlicher Sprache gehalten. Wo die Darstellungen abstrakt sind, sind Beispiele zur Verdeutlichung eingestreut. Teilweise finden sich bereits in der Musterkommentierung Hinweise auf die einzelnen Abkommen und nationale Besonderheiten. Die Sichtweise bezieht stets das deutsche nationale Steuerrecht ein. Insbesondere werden die praktisch höchst wichtigen Fragen geklärt, wo spezifisch abkommensrechtliche Begriffe vorliegen und wo das nationale Recht beispielsweise im Rahmen eines Treaty Override vorgeht. Nachweise über Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungsanweisungen sind nicht in Fußnoten, sondern im Text eingearbeitet. In der Regel beschränkt sich der Kommentar auf einige wenige, wichtige Hinweise, so daß die Lesbarkeit in der Regel nur wenig beeinträchtigt wird. Bei einigen bedeutenden Entscheidungen sind Sachverhalt und Begründung des Gerichts ausführlich dargestellt. Praxisrelevante Problemkreise, wie z. B. die internationale Arbeitnehmervermittlung, werden ausführlich anhand von Beispielen über mehrere Seiten behandelt.

Ein Schwergewicht bilden die Ausführungen zu Art. 9, Verbundene Unternehmen. Die Darstellungen der Preisme-

thoden, also der Verfahren zur Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen nach dem Fremdvergleichsmaßstab, sind übersichtlich, verständlich und berücksichtigen mit einem Stand Mai 2004 weitestgehend aktuelle Rechtsprechung.

Hervorzuheben ist die Kommentierung des ErbSt-MA durch *Marc Jülicher*. Die Verknüpfungen zum nationalen Recht gelingen ihm, nicht zuletzt aufgrund seiner eigenen Kommentierungen zum ErbStG, ausgezeichnet. Die Überarbeitungen sind hier größtenteils auf den neuesten Stand gebracht (Oktober 2006).

Der Länderteil der DBA-Kommentierungen ist durchweg auf hervorragendem Niveau. Mit Prägnanz werden die jeweiligen Besonderheiten der einzelnen Abkommen herausgearbeitet. Wo möglich, wird auf die Kommentierungen zu MA verwiesen. Die länderspezifischen Kommentierungen sind, ihrer Spezialisierung entsprechend, von verschiedenen Autoren geschrieben. Die jeweilige Rechtsprechung ist gut beobachtet und eingepflegt. Bei umstrittenen Themen wird prägnant und, ohne unnötiges Aufhebens zu verursachen, die bevorzugte Auslegung begründet und die abweichende Ansicht dargestellt. Einschlägige Verwaltungsanweisungen sind mit Fingerspitzengefühl für die ihnen entsprechende Bedeutung eingearbeitet.

Zusammenfassend erhält man für einen angemessenen Preis ein unverzichtbares Werk über die deutschen DBA. Nicht umsonst wird der *Debatin/Wassermeyer* auch von der Rechtsprechung häufig als erste Quellenangabe herangezogen. Mit dem Werk läßt sich hervorragend arbeiten. Ich empfehle es uneingeschränkt.

Rüdiger Bock, LL. M., Konstanz/Zürich

Teileinspruchsentscheidung durch das FA möglich!

Hans-Peter Schneider, Steuerberater

Abstract: Die vom Gesetzgeber im JStG 2007 formulierte Teilbestandskraft läßt sich praktisch kaum durchführen. Ohne die „Hilfe“ des Steuerpflichtigen kann die Verwaltung die Teilbestandskraft nicht bestimmen. Der Steuerpflichtige sollte sich auf diese „Ermittlung“ nicht einlassen, weil dies dem verfassungsmäßigen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widerspricht

Anlaß: Jahressteuergesetz, 13. 12. 2006
Inkrafttreten am 19. 12. 2006

Sachverhalt:

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde § 367 Abs. 2 AO u. a. um folgenden Absatz 2 a ergänzt:

„Die Finanzbehörde kann vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll.“

Damit haben die FÄ die Möglichkeit, über Teile des Einspruchs zu entscheiden. Dabei muß das FA in der Teileinspruchsentscheidung ausdrücklich bestimmen, hinsichtlich welchen Teils Bestandskraft nicht eintritt. Es soll nach dieser Verfügung der OFD Klarheit darüber geschaffen werden, inwieweit der Steuerfall „offen“ bleibt. Das Verfahren der Teileinspruchsentscheidung wird von der OFD „empfohlen“, wenn der Einspruch umfangreich ist und teilweise die Rechtsfragen aufgrund anhängiger Verfahren noch nicht entschieden werden kann.

Für den Bereich der Massenverfahren sind dies solche Fälle, in denen neben der durch das jeweilige Massenverfahren betroffenen Rechtsfrage noch weitere Punkte tatsächlich oder rechtlich streitig sind. In derartigen Fällen können diese Streitpunkte im Rahmen einer Teileinspruchsentscheidung vorab erledigt werden. Diese Verfahrensweise bietet sich insbesondere in Fällen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung und/oder mit komplizierten Sachverhaltsfragen an.

Erster Praxishinweis:

So einfach, wie die OFD es darstellt, wird die Teileinspruchsentscheidung nicht ergehen können. Die vom Gesetzgeber formulierte Teilbestandskraft läßt sich praktisch kaum durchführen. Wer soll denn die betragsmäßigen Auswirkungen eines Musterverfahrens bestimmen?

Nach dem Willen des Gesetzgebers muß das FA mitteilen, welcher Betrag durch bestimmte Besteuerungsgrundlagen in Bestandskraft erwachsen soll. Da beide Beteiligten die finanziellen Auswirkungen eines Musterprozesses nicht kennen und es mit Sicherheit nicht angemessen wäre, dem einzelnen Steuerpflichtigen diese Ermittlung aufzuerlegen, läuft diese Vorschrift in der Praxis ins Leere.

Soweit das FA einem Einspruch teilweise abhilft, kann – wie in der Vergangenheit – ein Änderungsbescheid ergehen. Die Teilbestandskraft dürfte ein „Hirngespinnst des Gesetzgebers“ bleiben.

In „reinen“ Massenrechtsbehelfen (keine sonstigen Streitpunkte) soll in jedem Fall der Einspruch nicht durch eine Teileinspruchsentscheidung zurückgewiesen werden, damit der betroffene Fall aufgrund der dann eintretenden Teilbestandskraft nicht mehr vollumfänglich „offen“ bleibt. Vielmehr ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden, ob in solchen Fällen eine Teileinspruchsentscheidung geboten ist. Hier hat die Verwaltung schon selbst erkannt, daß dieses gesetzliche Ansinnen nicht praktikabel ist.

Zweiter Praxishinweis:

Ohne die „Hilfe“ des Steuerpflichtigen kann die Verwaltung die Teilbestandskraft nicht bestimmen. Der Steuerpflichtige sollte sich auf diese „Ermittlung“ nicht einlassen, weil dies dem verfassungsmäßigen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit widerspricht. In Teilbestandskraft würden nach dem Willen der Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen ergehen, die unter den Vorläufigkeitsvermerken im Sinne des § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO festgesetzt worden sind. Hier hätte aus meiner Sicht das FA den Streitwert zu bestimmen, denn

► Termine

sie muß ja wissen, was sich konkret hinter dem Vorläufigkeitsvermerk verbirgt.

Weiter weist die OFD auf die neue Möglichkeit hin, daß einer Teileinspruchsentscheidung nicht stets noch eine „Endeinspruchsentscheidung“ ergehen muß, weil § 367 Abs. 2 b AO nunmehr die Erledigung durch Erlass einer Allgemeinverfügung ermöglicht.

Statistisch soll der Einspruch bereits mit Ergehen der Teileinspruchsentscheidung als erledigt gelten. Aus dieser Anweisung erkennt man die Wichtigkeit von Rechtsbehelfen. Es geht nicht um einen wirksamen Rechtsschutz für den Bürger (Hinweis auf Art. 19 Abs. 4 GG), sondern um Erledigung von (störenden) Rechtsbehelfen.

Termine

Juni 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Unternehmer-Chancen in der Schweiz nutzen	RA Urs Bürgi, lic. iur. Gudrun Bürgi-Schneider, StB Harry G. Lübeck und weitere	19. 6. 2007, Bergisch Gladbach	AnsiedlungsZentrum Qualifida AG Tel.: +41(0)44 268 99 08 Fax: +41(0)44 268 99 09
Unternehmer-Chancen in der Schweiz nutzen	RA Urs Bürgi, lic. iur. Gudrun Bürgi-Schneider, StB Harry G. Lübeck und weitere	21. 6. 2007, Reutlingen	AnsiedlungsZentrum Qualifida AG Tel.: +41(0)44 268 99 08 Fax: +41(0)44 268 99 09

Juli 2007

Schutz vor Korruption im Unternehmen Prävention – Verfahren – Konsequenzen im Straf- und Steuerrecht	RA Dr. Gina Greeve, RA/FAStR u. Strafr Dr. Rainer Spatscheck	2. 7. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Umwandlungssteuerrecht aktuell – Das neue SEStEG	Dipl.-Fw Andreas Benecke, LL.M. Prof. Dr. Michael Schaden, Dr. Hartmut Winkler	2. 7. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 061 96/99 62 70 30 Fax: 061 96/99 62 70 45
Funktionsverlagerungen Ertragsteuerliche Implikationen	Wolfgang Büttner, StB Oliver Wehnert	3. 7. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 061 96/99 62 70 30 Fax: 061 96/99 62 70 45
Haftungsfallen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	RA/FAStR u. Strafr Dr. Rainer Spatscheck	3. 7. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Praktische Tipps zum Umgang mit Betriebsprüfern und Steuerfahndern	RA/FAStR u. Strafr Dr. Rainer Spatscheck	3. 7. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Praktische Einführung ins GmbH-Recht mit Blick über die Grenze und in die Zukunft	Notar Dr. Bernhard Schaub	4. 7. 2007, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steueroptimale Unternehmensfinanzierung	Volker Bengsch, Dipl.-Oec./StB Roland Häussermann, Dipl.-Vw Klaus D. Hahne, Dipl.-Kfm./StB Dr. Stefan Köhler, RA/StB Harald Plewka, Dipl.-Fw Thomas Rupp, RA/StB Dr. Michael Winter	4./5. 7. 2007, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 061 96/99 62 70 30 Fax: 061 96/99 62 70 45
Bilanzrecht – aktuell	MinRat Dr. Christoph Ernst, RA/StB Dr. Andreas Striegel	5. 7. 2007, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 062 21/50 05 00 Fax: 062 21/500-555
Die Gestaltung der Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen Typische Beratungssituationen im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Detlef J. Piltz, RA/FAStR/StB Dr. Frank Hannes, RA/FAStR Dr. Bernd Noll, RA/FAStR Dr. Christian von Oertzen, RA/FAStR/StB Dr. Wolfgang Onderka	5. 7. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Unternehmensteuerreform 2008 – Beraten und Gestalten	MinRat Dr. Thomas Eisgruber, StB/vBP Prof. Dr. Hans Ott	6. 7. 2007, Frankfurt	Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH Tel.: 023 23/14 12 38 (Frau Antczak) Fax: 023 23/14 12 49 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Unternehmensteuerreform 2008	StB/Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	6. 7. 2007, München	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 21/61 68 12-0 Fax: 02 11/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Die Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge in Privat- und Betriebsvermögen Typische Beratungssituationen im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Prof. Dr. Detlef J. Piltz, RA/FAStR/StB Dr. Frank Hannes, RA/FAStR Dr. Bernd Noll, RA/FAStR Dr. Christian von Oertzen, RA/FAStR/StB Dr. Wolfgang Onderka	6. 7. 2007, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-547
Umsatzsteuer und SAP®	Manfred Mayer, StB Annette Pogodda, Dipl.-Kff. Verena Walker	17./18. 7. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 061 96/472 27 00 (Bettina Gräf) Fax: 061 96/472 29 99
Umsatzsteuerrecht spezial	Dipl.-Fw Mathias Szabó	20. 7. 2007, Köln	Haufe Akademie Tel.: 07 61/47 08-811 Fax: 07 61/47 08-291
Lohnsteuer und Sozialversicherung: Sicher durch die Prüfung!	Ulrich Buschermöhle, Dipl.-Fw Klaus Funken, Elke Schmidt, StB Martina Wiesemann	23. 7. 2007, München	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 35 43 (Janine Mouson) Fax: 02 11/96 86 40 40
Das Energiesteuergesetz 2007	Dipl.-Fw Ingrid Dinkelmann-Wendle, RA Dr. Klaus Friedrich	23./24. 7. 2007, Köln	Management Circle AG Tel.: 061 96/472 27 00 (Bettina Gräf) Fax: 061 96/472 29 99

► Termine

Juli 2007

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer kompakt	StB Annette Pogodda	23./24. 7. 2007, München	Management Circle AG Tel.: 061 96/472 27 00 (Manuela Rother) Fax: 061 96/472 29 99
Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/vBP Timm Schröder	23.–25. 7. 2007, Windhagen/Nähe Bonn	Haufe Akademie Tel.: 07 61/47 08-811 Fax: 07 61/47 08-291
Steuerliche Risiken bei Immobilientransaktionen	RA/StB Ralph E. Korf, RiFG Dr. Matthias Loose, RA/FAStR/StB Dr. Jürgen Schimmele	25. 7. 2007, München	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 35 47 (Anja Friedrich) Fax: 02 11/96 86 40 40
Umsatzsteuerrecht aktuell I	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	26. 7. 2007, Windhagen/Nähe Bonn	Haufe Akademie Tel.: 07 61/47 08-811 Fax: 07 61/47 08-291
Umsatzsteuerrecht aktuell II	Dipl.-Fw Rüdiger Weimann	27. 7. 2007, Windhagen/Nähe Bonn	Haufe Akademie Tel.: 07 61/47 08-811 Fax: 07 61/47 08-291

August 2007

Unternehmensteuerreform 2008	StB/Dipl.-Fw Hans Günter Christoffel	10. 8. 2007, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 21/61 68 12-0 Fax: 02 11/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer kompakt	StB Annette Pogodda	22./23. 8. 2007, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 061 96/472 27 00 (Manuela Rother) Fax: 061 96/47 22-999
Steuerrecht – Intensivkurs für Einsteiger	RA/FAStR Dr. Burkhard Binnewies, RA/FAStR Dr. Heinz-Willi Kamps, RA/FAStR Alexandra Mack, RA/FAStR Herbert Olgemüller	27. 8.–1. 9. 2007, Timmendorfer Strand	DeutscheAnwalt Akademie Axel Gastmeier Tel.: 030/72 61 53-158 Fax: 030/72 61 53-111 gastmeier@ anwaltakademie.de
Unternehmensteuerreform	StB/Dipl.-Fw Hans-Günter Christoffel	24. 8. 2007, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 022 03/99 32-0 Fax: 022 03/99 32-22
Private Veräußerungsvorgänge nach der Unternehmensteuerreform	VorsRiFG Thomas Müller	28. 8. 2007, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 022 03/99 32-0 Fax: 022 03/99 32-22