

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2012

65. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

41 Editorial

Wagner

Beiträge

42 Jacob Fallstricke bei der (erweiterten)
beschränkten Steuerpflicht

50 von Brocke/Auer Die Auswirkungen des
Urteils des Europäischen Gerichtshofes
zur Dividendenbesteuerung

53 Wessing Das Steuerabkommen mit der
Schweiz – Untätigkeit kann teuer werden

59 Wulf Steuerstreit um die innergemein-
schaftliche Lieferung – Ein aktueller
Überblick zu steuerlichen und strafrechtli-
chen Problemfeldern

67 Wagner Steuerrecht in der Schweiz

71 Veranstaltungen

72 LiteraTour

74 Termine

www.steuerrecht.org

I.

Zwei Beispiele langlebiger Traditionen in der Schweiz: Am letzten Sonntag im April findet die Landsgemeinde in Appenzell-Innerrhoden statt, mindestens seit 609 Jahren. Mindestens.

Unternehmen zahlen weiterhin Kirchensteuer. Die Initiative, diese wenig sinnvolle Besteuerung (und damit traditionelle Wettbewerbsverzerrung) abzuschaffen, wird wohl nicht weit kommen.

Die Gleichberechtigung im öffentlichen Leben hat auch in Zürich erheblichen Nachholbedarf: Die Zünfte von Zürich erlauben der einzigen Frauenzunft immer noch nicht, bei ihrem volksfestartigen Umzug, dem sog. „Sechseläuten“, mitzugehen. Traditionell.

II.

„Es ist weniger die absolute zeitliche Dauer, welche die Faszination des Augenblicks ausmacht, als vielmehr dessen qualitative Bestimmung. Der Augenblick ist Entscheidung, ein Moment ohne Dauer, in dem alles anders wird als zuvor oder aber auch alles so bleibt, wie es ist. Der günstige Augenblick, altgriechisch *kairos*, ergriffen, muß beim Schopfe gepackt werden; er ist es, der einem Leben Glanz verleiht oder dieses gar zerstört. Befreit von den Schatten der Vergangenheit sowie den Hoffnungen und Sorgen um die Zukunft kann das Verweilen im Augenblick, wie Sören Kierkegaard lehrt, in der Tat ein Stück Ewigkeit sein.“

So müßte man schreiben oder gar denken können. Oder so: „Der coup d’oeil ist das Vermögen, Unvorhersehbares augenblicklich, ohne kalkulatorische Überlegungen zu durchdringen, die angemessenen Schlüsse zu ziehen und entsprechend zu handeln. Dem „Ich denke, also bin ich“ des Descartes setzt Bredekamp ein „ich sehe, also denke ich“ entgegen.“ (aus: www.derblauereiter.de)

III.

Manche gehen mit 65 in Rente. Das steueranwaltsmagazin hat nun 65 Ausgaben hinter sich und ist – hoffentlich – immer noch frisch und weit von der Rente entfernt.

Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn
j.dikmen@t-online.de

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

Die 66. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Juni 2012.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt;
Klaus von Brocke und *Jakob Auer*, Rechtsanwälte in München;
Jürgen Wessing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR, FAGewerbl-Rechtsschutz **Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich

Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt und Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

Prof. Dr. Wolfgang Joecks, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA **Dr. Klaus von Brocke**, 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 6152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharfstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, 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 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Fallstricke bei der (erweiterten) beschränkten Steuerpflicht

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt¹

Der folgende Sachverhalt hat einen realen Hintergrund. Das hier vorgestellte, stark vereinfachte Fällchen bietet eine Fülle von Anwendungsproblemen. Der folgende Beitrag versucht, die tlw. schwer verständlichen Regelungen zur beschränkten und erweiterten beschränkten Steuerpflicht etwas zu entwirren.

1 Sachverhalt

Der Deutsche W (wie „Wegzügler“) lebte seit seiner Geburt in Deutschland. Er verzog Ende 2008 in die Schweiz. Dort unterliegt er der sog. modifizierten Aufwandsbesteuerung.

Die schweizerische Bemessungsgrundlage mögen W's Lebenshaltungskosten iHv 0,5 Mio EUR sein, alternativ die höhere Summe aus Einkünften, die in der Schweiz nach innerstaatlichem Recht allgemein besteuert werden können und stammen (i) aus der Schweiz; (ii) aus Deutschland; und (iii) aus anderen ausländischen Staaten, wenn für diese Einkünfte im anderen Staat eine Entlastung auf Grund eines DBA gewährt wurde.² Der Satz nach dem ordentlichen ESt-Tarif³ betrage 23 % (direkte Bundessteuer, Kanton, Gemeinde).⁴

- 1 Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller. Besonderer Dank gilt Frau StB'in Monika Reinhardt (Sessig und Partner, München) für die kritische Begleitung des Manuskripts.
- 2 Sog. Kontrollrechnung nach Art. 14 Abs. 3 Gesetz über die direkte Bundessteuer („DBG“), welche die Anforderungen an W's abkommensrechtliche Ansässigkeit in der Schweiz nach Art. 4 Abs. 6 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.08.1971 (BGBl. 1972 II S. 1022), zuletzt geändert durch das Revisionsprotokoll vom 12.03.2002 (BGBl. 2003 II S. 68) – „DBA Schweiz“ - berücksichtigt. Danach müssen sämtliche Einkünfte des W aus Deutschland in der Schweiz der Regelbesteuerung unterliegen, also nicht nur diejenigen, für die W eine Steuerermäßigung in Deutschland auf Grund des DBA Schweiz beansprucht. Siehe auch Art. 5 Abs. 1 der VO v. 15.03.1993 des Schweizer Bundesrates über die Besteuerung nach dem Aufwand („VO v. 15.03.1993“).
- 3 Dieser ESt-Tarif berücksichtigt den Grundsatz der Vollprogression. Siehe Art. 5 Abs. 2 der VO v. 15.03.1993.
- 4 Siehe Art. 14 DBG und entsprechende kantonale Gesetze sowie die VO v. 15.03.1993. Die Vermögensbesteuerung soll hier unberücksichtigt bleiben.

	2010	KapESt	2011	KapESt
Einkünfte aus inländischen Quellen				
Einkünfte aus inl. LuF-Wirtschaft	1.096.500		1.096.500	
Einkünfte aus inl. Gewerbebetrieb	- 80.000		- 80.000	
Einkünfte aus Liquidation einer inl. 100 %-GmbH-Beteiligung	0		- 10.000.000	0
Einkünfte aus V+V inl. Objekte	- 1.000.000		- 1.000.000	
Summe	16.500		- 9.983.500	
Einkünfte aus Kapitalvermögen				
- laufende Dividende aus inl. 100 %-GmbH-Beteiligung	450.000	112.500	0	0
- Liquidationsdividende aus inl. 100 %-GmbH-Beteiligung	0		5.000.000	1.250.000
- Zinsen aus dt. Anleihen	78.000	19.500	78.000	19.500
Summe Einkünfte aus inl. Quellen	544.500		- 4.905.500	
Einkünfte aus ausl. Quellen				
Einkünfte aus gew. V+V schwz. Objekte	30.000		30.000	
Einkünfte aus brasilianischer Personengesellschaft (Kupfermine)	6.000.000		6.000.000	
Zinsen aus US-Bankguthaben	50.000		50.000	
Summe Einkünfte aus ausl. Quellen	6.080.000		6.080.000	
Summe Welteinkünfte	6.624.500		1.174.500	

W hatte kurz vor dem Wegzug alle Anteile an einer inländischen GmbH erworben. Die GmbH hatte ein Eigenkapital (Stammkapital und Kapitalrücklage) von zusammen EUR 10 Mio. Es bestand Aussicht auf erhebliche Ertragssteigerungen. Daher zahlte W für die Anteile 20 Mio EUR. Dies entsprach dem auf den Wegzugstag geschätzten Marktwert der Anteile. Zunächst flossen aus dieser Beteiligung auch ordentliche Jahresdividenden, u.a. 450.000 EUR in 2010. Leider ging es dann mit der GmbH bergab. Daher beschloß W im Jahre 2011, die GmbH zu liquidieren. Der Liquidationserlös betrug nur 15 Mio EUR, davon entfielen 5 Mio. EUR auf die verbliebene Gewinnrücklage.

In 2010 und 2011 erzielte W Einkünfte laut Tabelle auf S. 42. Es geht um die korrekte Berechnung seiner Steuerschuld für 2010 und 2011.

2 Veranlagungszeitraum 2010

2.1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

W ist seit Ende 2008 nicht (mehr) in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

2.2 Beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1

Abs. 4, § 49 EStG

W ist jedoch mit seinen inländischen Einkünften iSv § 49 Abs. 1 EStG beschränkt steuerpflichtig. Die Zinsen aus deutschen Anleihen stammen zwar von deutschen Schuldnern. Das Kapitalvermögen ist aber nicht durch inländischen Grundbesitz besichert.⁵ Es liegt auch kein Tafelgeschäft vor.⁶ Daher fallen diese Zinsen nicht in den Katalog der inländischen Einkünfte iSd § 49 Abs. 1 EStG. Ferner handelt es sich bei den Einkünften aus der gewerblichen Vermietung von Immobilien in der Schweiz, aus W's Beteiligung an einer brasilianischen Personengesellschaft und bei den Zinsen aus US-Bankguthaben nicht um inländische, sondern um ausländische Einkünfte iSv § 34d Nr. 2 Bst. a und Nr. 6 EStG.

Mit den inländischen Einkünften wäre W auf Nettobasis, also nach Abzug von mit diesen Einkünften wirtschaftlich verbundenen Betriebsausgaben und Werbungskosten⁷ zur ESt zu veranlagern. In die Veranlagung wäre jedoch die Inlandsdividende nicht einzubeziehen. Sie unterliegt dem Steuerabzug vom Kapitalertrag.⁸ Damit ist die ESt auf die Inlandsdividende abgegolten;⁹ es ist nicht erkennbar, daß diese Dividende Einkünfte eines Betriebs ist, den W im Inland unterhält.¹⁰ Das muß nicht unbedingt von Vorteil sein. Zwar wirkt sich die Dividende nicht progressionserhöhend aus, aber die KapESt beträgt immerhin 25%¹¹ vom Bruttobetrag.¹² W kann mögliche Werbungskosten, z.B. Finanzierungsaufwand, nicht abziehen. Die Dividende kann auch nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden.¹³

Die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, für die kein abgeltender KapESt-Abzug gilt, belaufen sich 2010 auf insgesamt 16.500 EUR:

Summe der Einkünfte 2010	inl. LuF inl. Gewerbebetrieb inl. V+V	1.096.500 - 80.000 - 1.000.000
	gesamt	16.500

Auf die Steuerbemessungsgrundlage ist die tarifliche ESt, also der progressive ESt-Tarif lt. Grundtabelle anzuwenden.¹⁴ Der Grundfreibetrag wird eliminiert. Die Bemessungsgrundlage beträgt (bei einem zu versteuernden Einkommen von 16.500 EUR plus hinzugerechnetem Grundfreibetrag von 8.004 EUR)¹⁵ 24.504 EUR. Die ESt beträgt 3.958 EUR, läge also bei ca. 16,2% der Bemessungsgrundlage. Die Grenzbelastung liegt in dieser Tarifstufe bereits bei ca. 27,8% und übersteigt damit schon den Satz für die Abgeltungsteuer („AbgSt“) auf Kapitaleinkünfte.

Summe der Einkünfte 2010	inl. LuF inl. Gewerbebetrieb inl. V+V	1.096.500 - 80.000 - 1.000.000
	gesamt	16.500
Hinzurechnung Grundfreibetrag		+ 8.004
Bemessungsgrundlage nach § 50(1) EStG		= 24.504
Tarifliche ESt nach Grundtabelle Nr. 459	≈ 16,2%	3.958

5 §§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst. c Doppelbst. aa; 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

6 §§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst. d; 20 Abs. 1 Nr. 7; 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Bst. a EStG.

7 §§ 50 Abs. 1 Satz 1; 4 Abs. 4 bis 8; 9 EStG.

8 §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

9 § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.

10 Vgl. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG.

11 § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. SolZ soll hier durchweg außer Betracht bleiben. Zu möglichen Entlastungen nach dem DBA siehe unten zu 2.3.4.6.

12 § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG.

13 Nach der Begründung zum RegE für das JStG 2009 ergibt sich das Verlustausgleichsverbot bereits aus der Abgeltungswirkung des KapESt-Einbehalts nach § 50 Abs. 2 EStG. Die frühere Regelung in § 50 Abs. 2 EStG, die den Verlustausgleich ausdrücklich ausschloß, wurde daher für entbehrlich gehalten und durch das JStG 2009 ersatzlos gestrichen. Siehe BR-Drucks. 545/08 v. 08.08.2008.

14 Der Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG greift vorliegend nicht ein.

15 § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG. Mögliche, nicht ohnehin nach § 50 Abs. 1 EStG ausgeschlossene Frei- und Abzugsbeträge sollen hier aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben.

Hinzu käme die AbgSt iHv 25% auf die Inlandsdividende von 450.000 EUR, mithin 112.500 EUR.¹⁶ Die ESt betrüge insgesamt 116.458 EUR. Die Zinsen auf die Inlandsanleihen wären nicht zu berücksichtigen. Sie haben im Zweifel auch nicht der KapESt unterlegen, selbst wenn W die Anleihen im Depot eines deutschen Kreditinstituts verwahren läßt. Denn gegenüber der Bank kann sich W als Steuerausländer identifizieren, so daß ein Steuerabzug mangels materieller beschränkter Steuerpflicht unterbleibt.¹⁷

2.3 Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG

2.3.1 Systematische Stellung des § 2 AStG

W bezog in 2010 neben den inländischen Einkünften iSv § 49 Abs. 1 EStG, die keinem Steuerabzug unterlagen, auch Kapitaleinkünfte. Davon gehören einige (die Inlandsdividende) zu den inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 EStG. Von ihnen wurde KapESt einbehalten. Andere (die Inlandszinsen) gehören nicht zu den inländischen Einkünften, und von ihnen wurde auch keine deutsche KapESt einbehalten. Möglicherweise sind diese Kapitalerträge aber im Rahmen der sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG zu erfassen.

Die Vorschrift erfaßt Deutsche, die längere Zeit in Deutschland ansässig waren und in steuergünstige Gebiete umsiedeln, danach aber durch wesentliche wirtschaftliche Interessen mit dem Inland wirtschaftlich verbunden bleiben. Diese Personen unterliegen für maximal 11 Jahre einer beschränkten Steuerpflicht, die nicht nur auf den Katalog der Inlandseinkünfte des § 49 EStG zugreift. Dieser Katalog wird „erweitert“ auf alle Einkünfte, die aus deutscher Sicht keine ausländischen Einkünfte iSv § 34d EStG sind. Für die „normal“ und „erweitert“ beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte entfällt ferner die Abgeltungswirkung eines brutto-bezogenen Steuerabzugs. Stattdessen gilt grds. der progressive ESt-Tarif, ergänzt durch einen Progressionsvorbehalt für alle anderen weltweiten Einkünfte des Steuerpflichtigen.

§ 2 AStG wirft eine Fülle von Zweifelsfragen bei der praktischen Anwendung auf. Die Vorschrift wurde nicht an die Neukonzeption der abgeltenden Quellenbesteuerung von Kapitaleinkünften im UntStRefG 2008 angepaßt. Sucht man nach Vordrucken für die ESt-Erklärung eines erweitert beschränkt Steuerpflichtigen,¹⁸ so wird man nur begrenzt fündig.¹⁹ Die Vordrucke sind durchweg für VZe vor 2009 konzipiert. Aktuellere sind dem Vernehmen nach in Arbeit.

2.3.2 Freigrenze von 16.500 EUR

Die erweiterte beschränkte ESt-Pflicht kommt nicht für Bagatellfälle zum Tragen. Hierfür sieht das Gesetz in § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG eine Freigrenze von 16.500 EUR (vormals 32.000 DM) vor. Maßgeblich ist, ob die „insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte“ mehr als 16.500 EUR ausmachen. Diese Bagatellregelung enthält einen gravierenden Geburts-

fehler. Zur Prüfung, ob die Freigrenze überschritten ist, muß ermittelt werden, wie hoch die Summe aus „normal“ und – ggf. – „erweitert“ beschränkt steuerpflichtigen Einkünften ist. Dafür muß man bereits in eine u. U. komplexe materielle Prüfung des § 2 AStG einsteigen, nur um möglicherweise anschließend feststellen zu müssen, daß § 2 AStG letztlich doch nicht zum Zuge kommt, weil die relevanten Einkünfte nicht hoch genug sind.

Im vorliegenden Sachverhalt will es der Zufall, daß die Summe der inländischen Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterlegen haben, genau bei 16.500 EUR liegt. Der § 2 AStG ist folglich nur dann anwendbar, wenn andere „nicht-ausländische“ steuerpflichtige Einkünfte hinzutreten. Dazu zählen ganz eindeutig nicht die gewerblichen und Kapital-Einkünfte aus der Schweiz und den USA.

2.3.2.1 Anrechnung von linear besteuerten Kapitaleinkünften auf die Freigrenze?

Jedoch könnten die Inlandsdividenden zu den „insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünften“ gehören. Selbstverständlich sind diese Dividenden (beschränkt) steuerpflichtig, auch wenn sie möglicherweise dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen. Sie könnten bei der Anwendung der Freigrenze aber möglicherweise unberücksichtigt bleiben, weil sie grundsätzlich dem abgeltenden KapESt-Abzug unterliegen und die Steuer im vorliegenden Fall auch tatsächlich abgezogen wurde. Während die wohl überwiegende Auffassung²⁰ alle steuerpflichtigen Einkünfte ohne Rücksicht auf einen abgeltenden Quellensteuerabzug einbezieht, vertritt ein Teil der Lit.²¹ eine engere Auffassung: Es sollen solche Einkünfte außen vor bleiben, für die es im Anwendungsbereich des § 2 AStG bei der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs sein Bewenden haben soll. Das gilt nach § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG z.B. für Einkünfte aus nicht-

16 Zur Rückanrechnung der schweizerischen Rest-Steuer siehe unten zu 2.3.4.6 und 3.3.2.5.

17 Siehe BMF-Schr. v. 22.12.2009 betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer (BStBl. 2010 I S. 94), geänd. durch BMF-Schr. v. 16.11.2010 (BStBl. I S. 1305), Rn. 313. Zum Nachweis der Eigenschaft als Steuerausländer siehe a.a.O., Rn. 314. Das Schr. enthält keine Anhaltspunkte dafür, daß diese Grundsätze nicht gelten sollen, wenn die Kapitalerträge zu den erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gehören.

18 Auch insoweit gilt die Erklärungspflicht des § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG. Siehe BMF-Schr. v. 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1/2004, 3 – Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes – („AStG-Schr.“), Tz. 2.5.4.1.

19 Siehe z.B. den Vordruck AST 1 A des Bayerischen Landesamtes für Steuern zur ESt-Erklärung für erweitert beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen <http://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Steuererklaerung/Einkommensteuer/AST-1-A-07.pdf>. Siehe ferner den Vordruck Brandenburgs <http://www.finanzamt.brandenburg.de/sixcms/media.php/4055/AST-1-A-07.pdf>.

20 Lempenau in Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, AStG-Kommentar, Rn. 41.

21 Baßler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Kommentar zum AStG, Lfg. 66, Sep. 2010 („FWB“), § 2 AStG, Rn. 156.

selbstständiger Arbeit, nicht aber für Kapitalerträge und für Einkünfte, die in § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG genannt sind.

Steuerlich konsequent wäre es sicherlich, wenn man bei der Bagatellgrenze solche Einkünfte nicht berücksichtigte, die sich im Anwendungsbereich des § 2 AStG nicht tarifierhöhend auswirken, z.B. Kapitaleinkünfte, für die der KapEst-Abzug die ESt endgültig abgilt (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Diese Rechtsfolge läßt sich freilich nur mit Mühe dem Wortlaut des § 2 Abs. 5 Satz 2 EStG entnehmen. Denn diese Vorschrift hebt gerade die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG für Kapitaleinkünfte auf. Allerdings erwähnt sie § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht.

Dafür, daß man (auch) Kapitaleinkünfte, die dem KapEst-Abzug unterlegen haben, bei der Freigrenze berücksichtigt, spricht indes, daß die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG ihrerseits unter dem Vorbehalt der Günstigerprüfung steht (§ 32d Abs. 6 EStG). Es könnten z.B. ausgleichsfähige Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen. Dann wäre es für den Steuerpflichtigen nachteilig, wenn ihm die Günstigerprüfung mit dem folgenden Einwand abgeschnitten würde: (a) die nicht dem KapEst-Abzug unterliegenden Einkünfte bleiben unter der Bagatellgrenze; und (b) die zur Entlastung nach § 32d Abs. 6 EStG anstehenden Einkünfte sind zwar ausreichend hoch, um die Freigrenze zu reißen, dürfen aber nicht auf die Freigrenze angerechnet werden. Für die Dividende aus der zu 100% gehaltenen Inlandsbeteiligung gilt das im vorliegenden Fall um so mehr, als es W in der Hand hat, für sie das Teileinkünfteverfahren zu beantragen.²² Dies wäre ihm wegen der absoluten Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG im Rahmen der „normalen“ beschränkten Steuerpflicht verwehrt und nur im Anwendungsbereich des § 2 AStG statthaft, der in Abs. 5 Satz 2 den Zugang zu den allgemeinen Tarifvorschriften des EStG für den Fall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht eröffnet.

2.3.2.2 Anrechnung nicht mit abgeltender KapEst belasteter Kapitalerträge auf die Freigrenze

Geht man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – mit einem Teil der Lit. davon aus, daß **alle** abgeltend besteuerten Einkünfte bei der Bagatellgrenze unberücksichtigt bleiben, dann hebt die Inlandsdividende die steuerpflichtigen Einkünfte des W nicht über die Freigrenze. Anders ist es jedoch mit den inländischen Anleihezinsen. Sie gehören nicht zu den inländischen Einkünften des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sind andererseits aber nicht ausländische Einkünfte iSv § 34d EStG. Damit fallen sie in die erweiterte beschränkte Steuerpflicht. Sie wurden auch nicht mit KapEst belegt, so daß eine Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) nicht eingetreten sein kann.²³

Damit liegen hier die „insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte“ für Zwecke der Freigrenze jedenfalls bei (16.500 EUR + 78.000 EUR =) 94.500 EUR. Der Anwendungsbereich des § 2 AStG ist eröffnet.

2.3.3 Persönliche Voraussetzungen des § 2 AStG

2.3.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht vor Wegzug

W's unbeschränkte ESt-Pflicht endete mit seinem Wegzug aus Deutschland am 31.12.2008. Vorher war er in einem Zeitfenster von 10 Jahren insgesamt mindestens 5 Jahre als Deutscher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

2.3.3.2 Wegzug in niedrig besteuertes Gebiet

W muß in der Schweiz einer „niedrigen“ Besteuerung unterliegen. Die niedrige Besteuerung kann auf Grund des anwendbaren Tarifs²⁴ gegeben sein, alternativ wegen einer am neuen Wohnsitz eingeräumten Vorzugsbesteuerung, die dort zu einer „erheblich geminderten“ ESt führen kann.²⁵ In jedem dieser Fälle kann W der erweiterten beschränkten Steuerpflicht entgehen, indem er nachweist, daß die effektive Gesamtbelastung mit ESt nach seinem Wegzug (die sog. „Istbesteuerung“)²⁶ mindestens zwei Drittel derjenigen Gesamtbelastung mit ESt ausmacht, die er bei einem Verbleib in Deutschland zu tragen hätte.

Vergleich der tariflichen Belastung – § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG legt diesem Vergleich die ESt zugrunde, die im Weg- und Zuzugsstaat bei Einzelveranlagung auf ein steuerpflichtiges Einkommen von 77.000 EUR geschuldet würde. Beträgt die Tarifbelastung im Zuzugsstaat nicht mindestens zwei Drittel der ESt, die in Deutschland anfiel, ist das Merkmal der niedrigen Besteuerung erfüllt.

Vorliegend gilt folgendes:

Tarifliche ESt auf EUR 77.000 in	Schweiz	Deutschland
	77.000 x 23% = 17.710	GrdTab. Nr. 1917 = 24.159
entspricht	73,31% von 24.159	

Damit liegt die tarifliche Belastung in der Schweiz bei identischer Bemessungsgrundlage über der Schwelle von 66,66% der Belastung in Deutschland. Eine niedrige Besteuerung nach diesem abstrakten Ansatz liegt in der Schweiz nicht vor. W braucht in diesem Zusammenhang daher auch nicht nachzuweisen, wie hoch seine konkrete Belastung nach Wegzug in Relation zur Belastung vor Wegzug ist.

Konkreter Belastungsvergleich – Wesentlich wahrscheinlicher ist jedoch, daß die modifizierte Aufwandsbesteuerung der Schweiz zu einer niedrigen Besteuerung führt. Sie knüpft primär an die Lebenshaltungskosten an und damit an eine wesentlich niedrigere Bemessungsgrundlage als

22 Siehe § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

23 Hiervon unberührt bleibt die Frage, ob die Inlandszinsen auch im Anwendungsbereich des § 2 AStG dem linearen Sondertarif des § 32d Abs.1 EStG unterliegen. Dazu unten zu 2.3.4.3.

24 § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

25 § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG.

26 Siehe AStG-Schr. Tz. 2.2.4.1

das Welteinkommen, das in Deutschland zugrunde gelegt wird. Daher „kann“ W's ESt in der Schweiz durch diese Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein. Will W dem § 2 AStG entgehen, muß er nachweisen, daß seine konkrete Belastung mindestens zwei Drittel der Belastung bei fiktivem Verbleib in Deutschland ausmacht.

Istbesteuerung bei deutscher beschränkter ESt-Pflicht²⁸		Schweiz (mod. Aufw.-Best.)
Lebenshaltungskosten	500.000	Steuer
Kontrollrechnung		
- schwz. Einkünfte	30.000	
- ausl. Einkünfte Deutschland		
- LuF; Gewerbe; V+V	0	
- Kapitalerträge	528.000	
- ausl. Einkünfte Rest der Welt	0	
Höhere Bemessungsgrundlage	558.000	128.340
Steuersatz	23 %	
Pauschalanrechnung von 15 % dt. KapESt auf dt. Dividende ²⁹	450.000 x 15 %	- 67.500
nachrichtlich: CH-Rest-ESt auf Divi.	36.000	
Zu entrichtende³⁰ ESt Schweiz		60.840
		Deutschland („normale“ beschr. Stpfl.)
Inländische Einkünfte		
- LuF; Gewerbe; V+V	16.500	33.958
- Kapitaleinkünfte (nur Dividende, nicht Zinsen)	450.000 x 25 % ³²	112.500
Ausländische Einkünfte	0	0
Rückanrechnung schwz. Rest-ESt auf Dividende³¹		- 36.000
Zu entrichtende ESt Deutschland		80.458
Gesamt-Istbesteuerung CH + D		141.298

Hierfür sind zwei Vergleichsgrößen zu ermitteln. Das ist einmal die Istbesteuerung. In sie ist die gesamte ESt einzubeziehen, die in Summe in der Schweiz und in Deutschland nach Wegzug anfällt, und zwar nach den Regeln zur „normalen“ beschränkten Steuerpflicht, also ohne Rücksicht auf § 2 AStG²⁷ (siehe Tabelle links).

Zum anderen ist dieser Istbesteuerung die ESt-Belastung gegenüberzustellen, die angefallen wäre, wenn W nicht aus Deutschland weggezogen wäre. Dies geschieht im Wege einer „Schattenveranlagung“ des weltweiten Einkommens (siehe Tabelle S. 47).

In die Kontrollrechnung sind die inländischen Einkünfte aus der Schweiz sowie sämtliche Einkünfte aus Deutschland einzubeziehen, auch soweit für deren Entlastung kein DBA-Schutz in Anspruch genommen werden muß.³⁴ Die Einkünfte aus deutscher Land- und Forstwirtschaft, deutscher gewerblicher Betriebsstätte und deutschem unbeweglichen Vermögen sind jedoch nicht einzubeziehen, weil diese Einkünfte allgemein nach nationalem schweizerischen Recht freigestellt werden.³⁵ Deutschland darf grds. die Inlandsdividende über einen Zeitraum von maximal 5 Jahren, gerechnet ab dem Ende des Wegzugsjahres – hier also bis 31.12.2013 – unbeschränkt mit KapESt belegen.³⁶ Die Schweiz muß die deutsche Quellensteuer anrechnen, aber nur bis zum DBA-Satz von 15 %³⁷. Im Gegenzug muß Deutschland die schweizerische Reststeuer anrechnen.

27 Gl. A. *Ellicker* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 112. Aufl. („Blümich“), § 2 AStG, Rn. 29.

28 § 2 AStG bleibt bei diesem Belastungsvergleich unberücksichtigt.

29 Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 DBA Schweiz.

30 Entspricht der Terminologie in Tz. 2.2.4.1 AStG-Schr.

31 Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA Schweiz. Zu Einzelheiten siehe unten zu 3.3.2.

32 Abgeltende KapESt; siehe § 50 Abs. 2 EStG.

33 Bemessungsgrundlage: inländische Einkünfte + Grundfreibetrag.

34 Folge von Art. 4 Abs. 6 DBA Schweiz. Andernfalls würde W von Deutschland als nicht in der Schweiz ansässig behandelt.

35 Für die restlichen ausländischen Einkünfte wird davon ausgegangen, daß diese ebenfalls bereits nach nationalem schweizerischen Recht freizustellen sind (Einkünfte aus brasilianischer Betriebsstätte) bzw. für eine Entlastung im Quellenstaat kein DBA-Schutz benötigt wird (US-Zinsen auf Bankguthaben sind als „portfolio interest“ bereits nach nationalem US-Recht nicht quellensteuerpflichtig).

36 Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz.

37 Art. 24 Abs. 2 Nr. 2, Art. 10 Abs. 2 Bst. c DBA Schweiz.

Schattenveranlagung bei dt. unbeschr. ESt-Pflicht		Schweiz (beschr. Stpfl.)
- schwz. Einkünfte aus gew. V+V ³⁸	30.000	
- Einkünfte Deutschland	0	
- Einkünfte Rest der Welt	0	
Bemessungsgrundlage	30.000 x	6.900
Steuersatz	23 %	
		Deutschland
Inländische Einkünfte		
- LuF; Gewerbe; V+V	16.500	
- Dividende; Anleihe- zinsen	528.000 x	
AbgSt-Satz	25 %	132.000
Ausländische Einkünfte		
- Schweiz ³⁹	0	
- Brasilien	6.000.000	
- USA	<u>50.000</u>	
Summe A	6.066.500	
Tarifliche ESt auf Summe A		2.714.276
AbgSt		132.000
ESt gesamt Deutschland		2.846.276
ESt gesamt CH + GER		2.853.176
Istbelastung nach Wegzug		141.298
Fiktive ESt-Belastung ohne Wegzug		2.853.176
Gesamt-Istbesteuerung in % der fiktiven ESt- Belastung ohne Weg- zug	4,95 %	

Zwischenergebnis: W unterliegt in der Schweiz einer niedrigen Besteuerung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Die tatsächliche Belastung nach Wegzug liegt weit unter der Schwelle von zwei Dritteln der fiktiven Belastung bei unterbliebenem Wegzug.

2.3.3.3 Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland

W hat nach dem Wegzug und zu Beginn des VZ 2010 iSv § 2 Abs. 3 Nr. 1 und 3 AStG wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland. Er ist Unternehmer eines inländischen Gewerbebetriebes. Ihm gehört eine Beteiligung iSv § 17 Abs. 1 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Ferner ist das Vermögen, das nicht-ausländische Erträge abwirft, mehr als 154.000 EUR wert.

2.3.4 Rechtsfolgen

2.3.4.1 Zeitlich begrenzte erweiterte beschränkte Steuerpflicht

§ 2 Abs. 1 AStG unterwirft den in ein Niedrigsteuerg Gebiet verzogenen W für einen Zeitraum von maximal 10 Jahren, gerechnet ab dem Ende des Wegzugsjahres, einem besonderen Steuerregime. Dieser Zeitraum wird durch Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz auf maximal 5 Jahre verkürzt.

2.3.4.2 Erweiterte Bemessungsgrundlage

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG werden alle Einkünfte in die beschränkte Steuerpflicht einbezogen, die nicht ausländische Einkünfte iSv § 34d EStG sind. Im vorliegenden Fall werden daher auch die Zinsen aus den inländischen Anleihen steuerpflichtig.

2.3.4.3 Keine Abgeltungswirkung des KapESt-Abzugs?

Grds. gilt gemäß § 50 Abs. 2 EStG die ESt für beschränkt steuerpflichtige Einkünfte als abgegolten, wenn diese dem LSt-, KapESt- oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterlegen haben. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG hebt diese Abgeltungswirkung für Einkünfte auf, von denen KapESt oder Steuer nach § 50a EStG abgezogen wurde. Wenn die ESt nicht durch den Steuerabzug abgegolten ist, bedeutet dies, daß für diese erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte die allgemeinen Tarifvorschriften und Regelungen zum Verlustausgleich gelten, soweit sie nicht aufgrund anderer Regelungen ausdrücklich ausgeschlossen sind. Nach h.M.⁴⁰ beseitigt § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG zwar die Abgeltungsfiktion des § 50 Abs. 2 EStG, nicht aber die des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG i. V. m. § 32d Abs. 1 EStG für Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Daß diese Auffassung zutrifft, belegt bereits der *Wortlaut* der Vorschrift, die den § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht nennt. Der Gesetzgeber hätte aber – zeitnah zur Einführung der AbgSt – entweder im UntStRefG 2008 oder im JStG 2009 diese Vorschrift und die Tarifvorschrift des § 32d Abs. 1 EStG ebenfalls ausdrücklich ausschließen können, wenn er dies gewollt hätte.

38 Die Schweiz kann nach dem DBA Schweiz nur Einkünfte aus schweizerischen Quellen besteuern.

39 Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a DBA Schweiz stellt Deutschland schweizerische Einkünfte aus gewerblicher V+V in der Schweiz belegenen unbeweglichen Vermögens unter Progressionsvorbehalt frei. Auf die Berechnung des besonderen Steuersatzes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG wurde hier wegen des hohen, sehr nahe am Grenzsteuersatz liegenden Durchschnittssteuersatzes verzichtet.

40 Siehe *Ellicker* in Blümich, § 2 AStG, Rn. 42; undeutlich *Zimmermann/Könemann* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG – DBA, 18. Erg.-Lfg./September 2009 („S/K/K“): lt. § 2 AStG Rn. 151 soll § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG auch die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG ausschließen; lt. Rn. 148.2 soll aber der besondere Steuertarif des § 32d EStG anwendbar sein; lt. Rn. 148.1 sollen die dem besonderen Steuertarif unterliegenden Kapitalerträge beim Progressionsvorbehalt einbezogen werden. Gegen Ausschluß der Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG durch § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG *Haase*, BB 2008, 2555, der dies allerdings für einen Systemfehler hält. Unentschieden *Schönwetter* in Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, 27. Erg.-Lfg. September 2010 („W/S/G“), § 2 Rn. 110.

Auch ist es aus *systematischen Gründen* sachgerecht, im Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5 AStG den gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG auf die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte anzuwenden, soweit zu ihnen Einkünfte aus Kapitalvermögen gehören.⁴¹ Auch schließt § 2 Abs. 5 AStG die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG nicht aus. Daher können die dem Steuersatz von 25 % unterliegenden Einkünfte in den vertikalen Verlustausgleich einbezogen werden.⁴²

2.3.4.4 Progressionsvorbehalt

Nach § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG werden die insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte mit dem Steuersatz belegt, der für das Welteinkommen des Steuerausländers gelten würde. Für Zwecke dieses Progressionsvorbehaltes muß daher – wiederum im Wege einer Schattenveranlagung – die effektive Steuerbelastung⁴³ berechnet werden, die sich ergäbe, wenn die ausländischen Einkünfte des W seinen erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften hinzuaddiert würden.

Einkünfte aus Kapitalvermögen, für die die Abgeltungswirkung des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG gilt, und solche, die im Rahmen der Veranlagung dem gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 AStG unterliegen oder – im Falle ausländischer Kapitalerträge – unterlägen, sind m.E. in die Ermittlung des anwendbaren Progressionssteuersatzes nicht einzubeziehen. Denn über den Progressionsvorbehalt soll für die nach § 2 AStG steuerpflichtigen Einkünfte diejenige Steuerbelastung hergestellt werden, die bestünde, wenn diese Einkünfte im Rahmen der Welteinkommensbesteuerung des W als unbeschränkt Steuerpflichtigen erfasst würden. In diesem Fall würden sich aber Kapitalerträge, die dem gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, nicht progressionserhöhend auswirken. Der Progressionsvorbehalt im Anwendungsbereich des § 2 AStG kann demgegenüber keine schärferen Steuerfolgen entfalten.⁴⁴

2.3.4.5 Ober- und Untergrenze

Nach § 2 Abs. 6 AStG ist die ESt, die sich nach den Grundsätzen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht errechnet, begrenzt auf die ESt, die sich im Falle der unbeschränkten ESt-Pflicht des W ergeben würde. Andererseits darf die Deckelung nicht dazu führen, daß die ESt unterschritten wird, die sich bei „normaler“ beschränkter Steuerpflicht ergeben würde.⁴⁵

2.3.4.6 Schranken für die Besteuerung aufgrund des DBA Schweiz

Die Regelungen des DBA Schweiz sind nicht nur im Anwendungsbereich des § 49 EStG, sondern auch des § 2 AStG zu beachten. Folglich hat W auch Anspruch darauf, daß die schweizerische Reststeuer, die nach Anrechnung von bis zu 15 % deutscher KapESt auf die ESt in der Schweiz verbleibt, auf die deutsche ESt von der Inlandsdividende rückangerechnet wird.⁴⁶

2.3.5 Berechnung der Einkommensteuer nach § 2 AStG

EST-Berechnung bei deutscher erweiterter beschränkter ESt-Pflicht		Steuer nach § 32d Abs. 1 EStG	Tarifbesteuerte Einkünfte § 2 AStG
Inländische Einkünfte - LuF; Gewerbe; V+V - Kapitaleinkünfte (nur Dividende),	450.000 x 25 % ⁵⁰	112.500	16.500
Nicht-ausländische Einkünfte - Zinsen	78.000 x 25 % ⁵¹	19.500	
Rückanrechnung schwz. Rest-ESt auf Dividende⁴⁷		- 36.000	
Hinzurechnung Grundfreibetrag⁴⁸			8.004
Bemessungsgrundlage tarifl. ESt			24.504
Maßgeblicher ESt-Satz⁴⁹	44,74 %		
Tarifliche ESt zum Progressions-Steuersatz			10.963
ESt nach § 32d Abs. 1 EStG		96.000	
Zu entrichtende ESt			106.963

41 Überzeugend *Ellicker* in Blümich, § 2 AStG, Rn. 42.

42 § 20 Abs. 6 EStG schließt einen Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen nicht aus.

43 Zugrunde zu legen ist der ESt-Grundtarif. Siehe *Ellicker* in Blümich, § 2 AStG, Rn. 41.

44 Gl. A. *Schönwetter* in W/S/G, § 2 Rn. 99; *Baßler* in FWB, § 2 AStG Rn. 325. A. A. und wohl für Einbeziehung *Zimmermann/Könemann* in S/K/K, § 2 AStG Rn. 148.1.

45 Nur die Zusatzbelastung, die sich aus § 2 Abs. 1 und 5 AStG ergibt, ist auf die ESt gedeckelt, die bei unbeschränkter ESt-Pflicht anfiel. Siehe Tz. 2.6.1. Abs. 2 AStG-Schr.

46 Zu Einzelheiten siehe unten 3.3.2.

47 Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA Schweiz.

48 § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG. Mögliche, nicht ohnehin nach § 50 Abs. 1 EStG ausgeschlossene Frei- und Abzugsbeträge sollen hier aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben.

49 Progressionsvorbehalt nach § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG. Siehe hierzu sogleich 2.3.6.

50 Abgeltende KapESt; siehe § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG.

51 Gesonderter ESt-Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG.

Schon wegen des Progressionsvorbehalts ginge ein Antrag auf Günstigerprüfung für die Kapitaleinkünfte ins Leere. Für die Inlandsdividende iHv 450.000 EUR könnte W theoretisch beantragen, daß im Rahmen der Tarifbesteuerung das Teileinkünfteverfahren angewendet wird.⁵² Dennoch ergäbe sich in Anbetracht des Grenzsteuersatzes von 45 % eine Mehrbelastung gegenüber der AbgSt iHv ca. 9.000 EUR.⁵³

2.3.6 Ermittlung des maßgeblichen ESt-Satzes (Progressionsvorbehalt)

Schattenveranlagung für Zwecke des Progressionsvorbehalts	Einkünfte zum Sondertarif § 32d Abs. 1 EStG ⁵⁴	Tariffbesteuertes Welteinkommen § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG
Inländische Einkünfte - LuF; Gewerbe; V+V - Dividende	450.000	16.500
Nicht-ausländische Einkünfte - Anleihezinsen	78.000	
Ausländische Einkünfte - gewerbl. V+V Schweiz - gewerblich Brasilien - Zinsen USA	50.000	30.000 6.000.000
Hinzurechnung Grundfreibetrag⁵⁵		8.004
Summe		6.054.504
Tarifl. ESt nach GrdTab auf Summe		2.708.878
Durchschnittsbelastung mit ESt		44,74 %

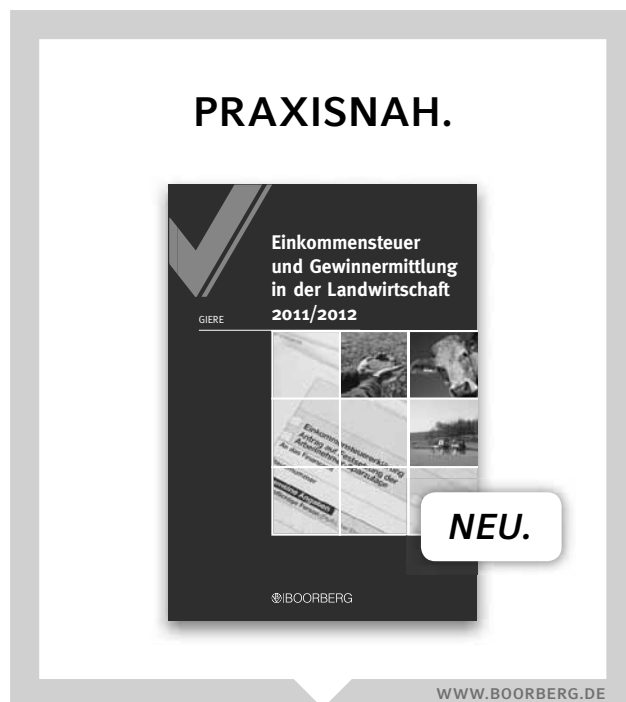
Der 2. Teil des Beitrags folgt im nächsten Heft.

⁵² Siehe §§ 32d Abs. 2 Nr. 3; 3 Nr. 40 Bst. d EStG.

⁵³ $450.000 \times 60\% \times 45\% = 121.500$. Dagegen $450.000 \times 25\% = 112.500$. Differenz = 9.000.

⁵⁴ M. E. nicht in die Berechnung des Progressions-Steuersatzes einzubeziehen. Siehe oben 2.3.4.4.

⁵⁵ Zur Hinzurechnung nach § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG auch für Zwecke des Progressionsvorbehalts siehe Zimmermann/Könemann in S/S/K, § 2 AStG Rn. 148.



Einkommensteuer und Gewinnermittlung in der Landwirtschaft 2011/2012

von Hans-Wilhelm Giere, Steueroberamtsrat, Nieders. Finanzministerium, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. und Landesverband Niedersachsen/Weser-Ems im HLBS
2012, 160 Seiten, DIN A4, € 37,50
ISBN 978-3-415-04809-6

Das Arbeitsbuch gibt einen umfassenden und fachlich fundierten Überblick sowie praxisorientierte Hinweise zu den aktuellen Rechtsentwicklungen bei Besteuerungs- und Bilanzierungsfragen der Land- und Forstwirte. Es enthält erste Stellungnahmen zu kürzlich vollzogenen und geplanten Gesetzesänderungen (z.B. Steuervereinfachungsgesetz 2011; Neuregelung der Forstwirtschaftsbesteuerung) und Hinweise auf zu erwartende Verwaltungsregelungen (z.B. Neufassung der R 15.5 EStR; Behandlung von Biogasanlagen).

Schwerpunkt ist jedoch die Auseinandersetzung mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung und grundlegenden Verwaltungsschreiben. Hervorzuheben sind die Rechtsprechung zur Mindestgröße eines landwirtschaftlichen Betriebs, zum gewerblichen Grundstückshandel, zur Abänderung von Versorgungsverträgen, zur teilentgeltlichen Bestellung von Erbbaurechten und zu immateriellen Wirtschaftsgütern in der LuF sowie das Verwaltungsschreiben zur Buchwertüberführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG.



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/512308

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0412

Die Auswirkungen des Urteils des Europäischen Gerichtshofes zur Dividendenbesteuerung

Von Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Partner, Ernst & Young, München, und Jakob Auer, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Ernst & Young, München

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 entschieden, daß die deutsche Kapitalertragsteuer auf Portfolio-Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften europarechtswidrig ist. Das Urteil setzt die Reihe der Vertragsverletzungsverfahren auf der Grundlage der „Denkavit“-Rechtsprechung fort. Dennoch bleibt nach der Entscheidung des EuGH weiterhin die Frage offen, wie ein Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer bei den inländischen Finanzbehörden, d.h. beim Bundeszentralamt für Steuern sowie bei den lokalen Finanzämtern der Länder, durchgesetzt werden kann. An allererster Stelle steht dabei die Frage, welche Finanzbehörde für einen Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des europäischen Steuerrechts zuständig ist. Der vorliegende Beitrag setzt sich im Hinblick auf diese Frage mit den Reaktionen des Bundes und der Länder auseinander. Die für die Praxis äußerst wichtige Frage der Zuständigkeit der Finanzbehörden bleibt auf Grund der zurückhaltenden Reaktion der inländischen Finanzbehörden zunächst weiterhin offen.

I. Hintergrund

Die Europäische Kommission hat im Anschluß an die „Denkavit“- und „Amurta“-Rechtsprechung des EuGH verschiedene Vertragsverletzungsverfahren gegen Mitgliedstaaten wegen der ungleichen Besteuerung von Dividendenausschüttungen an in- und ausländische Portfolio-Anteilseigner initiiert. Neben Norwegen,¹ Frankreich,² Finnland³ und den Niederlanden,⁴ die indirekt Adressat des europarechtlichen Gleichbehandlungsgebotes geworden sind, wurden die EU-Mitgliedstaaten Portugal,⁵ Spanien,⁶ Belgien⁷ und Italien⁸ sowie Deutschland unmittelbar im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art. 226 EG mit dem Vorwurf der Diskriminierung konfrontiert. Bei der Sachlage der Ungleichbehandlung in- und ausländischer Dividendenausschüttungen an Portfolio-Investoren gilt es im wesentlichen fünf unterschiedliche Kategorien von Anteilseignern zu unterscheiden:

1. der vorliegend und in der Rs. Denkavit⁹ entschiedene Fall der Kapitalgesellschaft als Anteilseigner,
2. die Fälle der Pensionsfonds, Pensionskassen¹⁰
3. die Fälle der Investmentfonds¹¹
4. die Fälle der gemeinnützigen Rechtsträger¹² sowie
5. die Fälle der sonstigen steuerbefreiten Rechtsträger (Versorgungswerke, spezifische Versicherungen).

Allen Typen von Anteilseignern ist gemein, daß sie als in dem Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft ansässige Personen mit den empfangenen Dividenden wirtschaftlich keiner Doppelbesteuerung unterworfen wären. Im Endeffekt würden sie wie unbeschränkt Steuerpflichtige besteuert. Tatsächlich sind jedoch alle ausländischen Anteilseigner kraft ihrer zumeist vollständigen Steuerbefreiung oder mangels ausreichendem zu versteuerndem Einkommen im Ausland mit der deutschen Kapitalertragsteuer belastet. Die für einige Anteilseigner mögliche Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 15% kraft DBA mildert diese Doppelbelastung nur zum Teil. Hierin ist ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEU) bzw. in bestimmten Fällen gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, Art. 49 AEU) zu sehen. Auf Grund der vorliegenden europarechtlichen Diskriminierung haben die oben genannten Anteilseigner bei den deutschen Finanzbehörden Anträge auf Erstattung der im Inland einbehaltenen Kapitalertragsteuer gestellt. Sowohl das Bundeszentralamt für Steuern als auch die inländischen Finanzbehörden haben diese Anträge unter Verweis auf das noch anhängige Vertragsverletzungsverfahren der Kommission gegen Deutschland betreffend die Besteuerung von Portfolio-Dividenden fast ausschließlich ruhen gelassen. Dieses Vertragsverletzungsverfahren ist nunmehr beendet.

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

1 EFTA-Gerichtshof, Urteil vom 23.11.2004 – Rs. E/104, Fokus Bank.

2 EuGH, Urteil vom 14.12.2006 – Rs. C-170/05, Denkavit.

3 ► EuGH, Urteil vom 18.06.2009 – Rs. C-303/07, Alpha.

4 ► EuGH, Urteil vom 8.11.2007 – Rs. C-379/05, Amurta.

5 Rs. C-493/09.

6 Rs. C-487/08.

7 Referenznummer IP 10/10/94.

8 Rs. C-540/07.

9 EuGH, Urteil vom 14.12.2006 – Rs. C-170/05, Denkavit.

10 Rs. C-600/10.

11 Rs. C-303/07, Alpha.

12 Rs. C-386/04, Stauffer.

II. Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes zur Dividendenbesteuerung vom 20.10.2011 (C-284/09)

Am 20.10.2011 hat der EuGH sein Urteil im Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland¹³ gefällt. Nach Ansicht des EuGH verstoßen die deutschen Steuervorschriften betreffend die Besteuerung von Portfolio-Dividenden gegen den EG-Vertrag („EGV“) und das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum. Nach Auffassung des EuGH dürfen in Deutschland Dividenden, die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, wirtschaftlich nicht einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ausgeschüttet werden. Nach dem EuGH verstoßen die deutschen Regelungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG (Art. 63 AEUV) und Art. 40 EWR.

Nach deutschem Steuerrecht werden Dividendenzahlungen von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften an ihre Anteilseigner grundsätzlich mit einem Körperschaftsteuersatz von 25 % zuzüglich eines Solidaritätszuschlags i.H. von 5,5 % besteuert. Für Dividenden, die an eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, sieht das deutsche Steuerrecht eine Steuerbefreiung von 95 % vor (§8b Abs. 1, Abs. 5 KStG). Die Steuer kann dabei bei inländischen Anteilseignern im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens erstattet werden. Bei im Ausland ansässigen Gesellschaften, die nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfaßt sind, ist der Steuerabzug grundsätzlich endgültig (§32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) und kann nur im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens reduziert werden.

Im Ergebnis führen die deutschen Rechtsvorschriften in bestimmten Fällen dazu, daß an ausländische Gesellschaften gezahlte Dividenden höher besteuert werden als inländische Dividenden. Diese Diskriminierung betrifft ausländische Portfolio-Dividenden, die an Anteilseigner in anderen EU-Mitgliedstaaten und Mitgliedstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes gezahlt werden. Konsequenterweise stellt der EuGH in seiner Entscheidung fest, daß diese deutschen Rechtsvorschriften eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG (Art. 63 AEUV) und Art. 40 EWR darstellen. Die bloße Bezugnahme auf die Möglichkeit der Reduzierung oder Anrechnung der Quellensteuer in einem DBA reicht nach Ansicht des EuGH nicht aus, die bestehende Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Anteilseigner zu rechtfertigen, da die Besteuerung ausländischer Portfolio-Dividenden im Vergleich zur inländischen Situation im Hinblick auf die wirtschaftliche Belastung höher sei.

Der EuGH verwarf alle Rechtfertigungsgründe, die von der Bundesrepublik Deutschland vorgebracht wurden, z.B. den Rechtfertigungsgrund der Gefährdung des Steueraufkommens, den Einwand der Gewerbesteuerpflicht inländischer Anteilseigner sowie den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems.

III. Reaktionen des Bundes und der Länder auf das Urteil des EuGH

Die Reaktionen des Bundes und der Länder auf das Urteil des EuGH sind zunächst zurückhaltend. Denn die kontroverse Auseinandersetzung der Beratung mit den Finanzbehörden bezog sich bisher weniger auf den materiellen Aspekt der Europarechtswidrigkeit der deutschen Dividendenbesteuerung. Vielmehr stand in der bisherigen Diskussion die Frage im Mittelpunkt, welche Finanzbehörde für eine etwaige Erstattung von Kapitalertragsteuer zuständig ist. An dieser Frage hat auch das Urteil des EuGH vom 20.10.2011 nichts geändert. Weder das Bundeszentralamt für Steuern noch die lokalen Finanzämter halten sich für den Fall der Erstattung von Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des Europäischen Gemeinschaftsrechts für zuständig.

Dem liegt folgende Argumentation zugrunde:

1. Argumente des Bundeszentralamtes für Steuern

Das Bundeszentralamt für Steuern lehnt seine zentrale Zuständigkeit für Erstattungsfälle auf der Grundlage des Europäischen Gemeinschaftsrechts auch nach dem Urteil des EuGH vom 20.10.2011 ab. Nach Auffassung der Behörde fehlt in diesen Fällen eine ausdrückliche Regelung für die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern. Das Bundeszentralamt hält sich nur in den Fällen des §43b EStG sowie der Entlastung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gemäß §5 FVG für zuständig. Es verweist zudem auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 22.04.2009 (I R 53/07). Dem Urteil sei die Zuständigkeit der lokalen Finanzämter zu entnehmen. Nach dem BFH sei im Entlastungsverfahren nach §50d EStG nicht über die Entlastung auf Grundlage des europäischen Steuerrechts zu entscheiden.

Weiterhin argumentiert das Bundeszentralamt für Steuern mit der Regelung des §43b Abs. 9 Satz 4 EStG. Diese Regelung zeige, daß nur auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung eine Erstattung der Kapitalertragsteuer in Betracht komme. Zuständig sei demnach das lokale Finanzamt, das durch Erlass eines Freistellungsbescheides gemäß §155 Abs. 1 Satz 3 AO über den Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zu entscheiden habe. Dabei verweist das Bundeszentralamt für Steuern auf die Regelung des §20 Abs. 3 AO. Zuständig sei das Finanzamt, in dessen Zuständigkeitsbezirk sich der Ort der Geschäftsleitung der ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaft befinde. Bei mehreren Beteiligungen kommt nach Ansicht des Bundeszentralamtes für Steuern die Zuständigkeit desjenigen Finanzamtes in Betracht, in dessen Zuständigkeitsbereich sich der Ort der Geschäftsleitung derjenigen inländischen Körperschaft befindet, die die wertvollste

13 ►► Rs. C-284/09.

Beteiligung der ausländischen Körperschaft repräsentiert. Was unter der „wertvollsten Beteiligung“ zu verstehen ist, läßt das Bundeszentralamt für Steuern offen.

Die Kommentarliteratur verweist für diese Frage auf die für steuerliche Zwecke maßgeblichen Wertansätze.¹⁴ Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung verweist in § 19 Nr. 5 i. V. m. § 20 AEAO auf die Bestimmung der Werte nach § 121 BewG. Diese Vorschrift bestimmt, welche Wirtschaftsgüter zum Inlandsvermögen gehören. In Nr. 4 erfasst die Norm Anteile an Kapitalgesellschaften, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland belegen ist und deren Gesellschafter alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz zu mindestens 10% am Grund- bzw. Stammkapital unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind.

Bei Portfolio-Dividenden, bei denen Erstattungsanträge üblicherweise gestellt werden, liegt die Beteiligungshöhe regelmäßig unter 10%. Deswegen kann in fast allen Fällen auf § 121 BewG nicht zurückgegriffen werden. Ob der Wert der gehaltenen Anteile letztlich nach der allgemeinen Vorschrift des § 11 BewG zu bestimmen ist, ist nicht geklärt. Eine konkrete Aussage seitens der Finanzverwaltung hierzu existiert nicht.

Bei einer Anwendung von § 11 BewG ergeben sich folgende Konsequenzen: Nach § 11 Abs. 1 BewG sind Wertpapiere grundsätzlich mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im regulierten Markt notierten Kurs anzusetzen. Sind die Anteile an Kapitalgesellschaften nicht börsennotiert, so ist in diesem Fall der gemeine Wert der Anteile gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 2 BewG maßgebend. Die Ermittlung des gemeinen Wertes regelt § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG. Der gemeine Wert kann nach dieser Vorschrift grundsätzlich aus den Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus solchen Verkäufen ableiten, so ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu entwickeln. Es ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde. Dabei darf der sog. Substanzwert gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht unterschritten werden.

Da eine ausländische Investmentgesellschaft im Regelfall eine Vielzahl von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften hält, ist ein derartiges Bewertungsverfahren zur Ermittlung der Zuständigkeit der Finanzbehörden weitgehend nicht praktikabel. Die einzelne Ermittlung der Werte der Anteile würde sowohl auf Seiten der Investmentgesellschaften als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu einem nicht vertretbaren Aufwand führen.

Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt von Amts wegen keine Ermittlung der Werte der jeweiligen Beteiligungen vor. Es fordert diese Werte offensichtlich auch nicht von den jeweiligen steuerlichen Beratern an. In der Praxis werden eingegangene Anträge vom Bundeszentral-

amt für Steuern deswegen nicht an die jeweiligen lokalen Finanzämter weitergeleitet.

Da die Zuständigkeitsfrage bisher nicht geklärt ist, läßt das Bundeszentralamt für Steuern in nahezu allen Fällen die eingegangenen Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer ruhen. Die Behörde wartet insoweit auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes im Revisionsverfahren mit dem Aktenzeichen I R 30/10. Weiterhin wird die Behörde wohl auch nach Abschluß dieses Verfahrens eine endgültige Weisung des Bundesministeriums der Finanzen abwarten.

2. Reaktionen der Finanzämter der Länder

Die Behandlung der eingegangenen Anträge durch die lokalen Finanzämter ist sehr unterschiedlich. Die lokalen Finanzämter halten im Falle eines Antrages auf Erstattung von Kapitalertragsteuer fast ausschließlich das Bundeszentralamt für Steuern für die zuständige Behörde. Insofern befürworten die meisten Finanzämter, die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern auf die Regelung des § 50d Abs. 1 EStG zu stützen. Andere stützen die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern direkt auf die Regelung des § 5 FVG. In der Konsequenz leiten einige Finanzämter die eingegangenen Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer an das Bundeszentralamt für Steuern weiter. Indes haben die Anteilseigner die Anträge in der Vergangenheit in fast allen Fällen sowohl beim Bundeszentralamt für Steuern als auch bei den lokalen Finanzämtern gestellt. Dies führt dazu, daß Anträge dem Bundeszentralamt für Steuern zum Teil in doppelter Ausführung vorliegen, während bei einem lokalen Finanzamt kein Antrag mehr anhängig ist.

Andere Finanzämter lassen die Anträge ruhen. Insofern warten die Finanzämter auf eine Weisung der vorgesetzten Behörde bzw. auf eine Klärung der Rechtslage durch die Rechtsprechung. Zudem werden Anträge zum Teil an ein anderes lokales Finanzamt weitergeleitet.

Die unterschiedliche Behandlung der Anträge zeigt, daß die Finanzämter bisher kein Verfahren implementiert haben, um eine ordnungsgemäße Bearbeitung der Anträge zu gewährleisten. Auch ein elektronisches Erstattungsverfahren existiert offensichtlich nur auf Seiten des Bundeszentralamtes für Steuern.

Da bei den lokalen Finanzämtern kein allgemeines Erstattungsverfahren existiert, können diese eingegangene Anträge innerhalb der Behörde nicht eindeutig zuordnen. Meistens werden die Anträge zwar an die zuständige Veranlagungsstelle der inländischen ausschüttenden Gesellschaft weitergeleitet. Dies ist aber nicht immer der Fall. Es kommt durchaus vor, daß Finanzämter in der betreffenden Veranlagungsstelle keinen Eingang verzeichnen können. Zudem werden zum Teil Anträge ohne Mitteilung an den steuerlichen Berater an andere Stellen weitergeleitet.

¹⁴ Kruse, in Tipke/Kruse § 20 Abs. 3 AO Rn. 8.

IV. Frist für die Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer auf Grundlage des Europarechts

Zu einer etwaigen Frist für die Erstattung von Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des europäischen Steuerrechts existiert weder von Seiten des Bundeszentralamtes für Steuern noch von Seiten der Finanzbehörden der Länder eine offizielle Verlautbarung.

Aus Sicht der Beratung sollte analog § 50d Abs. 1 Satz 9 EStG vorsichtshalber von einer Antragsfrist von vier Jahren ausgegangen werden, wie dies in der Literatur zu Recht vorgeschlagen wird. Zudem sollte ein etwaiger Erstattungsantrag gegebenenfalls mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand verbunden werden (§ 110 AO).¹⁵ Allerdings fehlt eine ausdrückliche Fristenregelung für die Antragstellung. Eine analoge Anwendung einer Frist, z.B. der des § 50d Abs. 1 Satz 9 EStG zu Lasten des Steuerpflichtigen, dürfte sich auf Grund des Vorbehaltes des Gesetzes in den jeweiligen Fällen verbieten. Die Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) dürfte zudem bei einem in Deutschland weder beschränkt noch unbeschränkt Steuerpflichtigen Anteilseigner keine Anwendung finden.

V. Fazit

Trotz der weitreichenden Klärung der Rechtslage durch das Urteil des EuGH vom 20.10.2011 besteht der Zuständigkeitsstreit zwischen den Finanzbehörden fort. Die Reaktionen der Finanzämter sind im Hinblick darauf zurückhaltend, obwohl eine Klärung der Zuständigkeitsfrage aus praktischer Sicht dringend notwendig und längst überfällig ist.

Es ist sehr fraglich, ob bei einer Klärung der Zuständigkeitsfrage durch das anhängige Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof mit dem Aktenzeichen I R 30/10 eine Bearbeitung der Anträge durch die dann zuständige Behörde erfolgt. Vielmehr werden die Behörden eine entsprechende Weisung des Bundesministeriums der Finanzen abwarten. Die Regelung in der Abgabenordnung, insbesondere § 20 Abs 3 AO, sind zu unbestimmt, um die Zuständigkeitsfrage für die bestehenden praktischen Bedürfnisse hinreichend zu beantworten. Letztlich läßt sich der Zuständigkeitsstreit nur durch eine ausdrückliche Weisung des Bundesfinanzministeriums bzw. durch eine Gesetzesänderung lösen. Diesbezüglich wird nach inoffiziellen Verlautbarungen wohl eine Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern diskutiert.

Dies wäre aus mehreren Gründen zu begrüßen. Denn wie gezeigt ist eine Bestimmung des richtigen lokalen Finanzamtes nicht praktikabel. Zudem haben die lokalen Finanzämter kein allgemeines Verfahren sowie offensichtlich kein elektronisches Erstattungsverfahren implementiert, um die eingegangenen Erstattungsanträge zu bearbeiten. Letztlich führt dies dazu, daß Anträge innerhalb der Finanzverwaltung der Länder nicht eindeutig zugeordnet werden können. Dagegen liegen dem Bundeszentralamt für Steuern bereits alle Erstattungsanträge vor. Eine Lösung der Zuständigkeitsfrage ist somit nur in diesem Sinne sinnvoll.

¹⁵ Siehe zuletzt *Grieser/Faller*, DB Nr. 50 vom 16.12.2011, S. 2798, 2803 m.w.N.

Das Steuerabkommen mit der Schweiz – Untätigkeit kann teuer werden

Prof. Dr. Jürgen Wessing, Rechtsanwalt, Düsseldorf

1. Einleitung

Am 21.09.2011 wurde das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt¹ von Bundesfinanzminister *Schäuble* und seiner Schweizer Amtskollegin *Widmer-Schlumpf* unterzeichnet.² Mit dem Abkommen soll die Besteuerung bislang unsteuerter Erträge aus Vermögenswerten deutscher Steuerpflichtiger, die bei Schweizer Banken angelegt sind, mit Wirkung für Vergangenheit und Zukunft erreicht werden. Insbesondere vor dem Hintergrund, daß in der öffentlichen Diskussion nichtdeklariertes Vermögen deutscher

Steuerpflichtiger in dreistelliger Milliardenhöhe vermutet wird³, steht das Abkommen im Blickpunkt der politischen Erörterung.

¹ Das vollständige Steuerabkommen ist abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Internationales__Steuerrecht/Staatenbezogene__Informationen/Schweiz/016__a,property=publicationFile.pdf, Abruf am 01.02.2012.

² BMF-Pressemitteilung vom 21.09.2011

³ Vgl. etwa *Sahan/Ruhmannseder*, IStR 2009 S. 715: 200 bis 300 Mrd. EUR

Der folgende Beitrag soll die wesentlichen Eckpunkte des Abkommens vorstellen und die sich daraus ergebenden Auswirkungen und Handlungsempfehlungen für die Praxis aufzeigen.

2. Stand der nationalrechtlichen Umsetzung

Die Unterzeichnung des Steuerabkommens stellt nur den ersten Schritt auf dem Weg zur nationalen Umsetzung des Steuerabkommens dar. Bis zum geplanten Inkrafttreten zum 01.01.2013⁴ muß das Abkommen noch in beiden Staaten den innerstaatlichen Ratifikationsprozeß durchlaufen. Während im Bundesfinanzministerium damit gerechnet wird, daß das Ratifikationsverfahren in der Schweiz bereits im März 2012 so weit fortgeschritten ist, daß danach keine Änderungen am Text des Steuerabkommens mehr nachverhandelt werden können,⁵ wurde das Steuerabkommen in Deutschland bisher weder in den Bundestag noch in den Bundesrat eingebracht.

Auch wenn eine Zustimmung durch den Bundestag als sicher erscheint, wurde seitens der SPD Widerstand im Bundesrat angekündigt, wodurch eine dortige Mehrheit ungewiß erscheint. Die teilweise massive Kritik richtet sich hierbei insbesondere gegen die „viel zu milde“ Abgeltungssteuer und die mögliche Umschichtung von Schwarzgeld „in andere Steuerparadiese“ bis zum Eintritt des Stichtages im Frühjahr 2013.⁶ Kritisiert wird auch, daß die Anzahl der nach dem Abkommen limitierten Auskunftersuchen⁷ zu niedrig sei. Zur Zeit erscheinen die Fronten verhärtet. Während Bundesfinanzminister *Schäuble* das Abkommen auch nach jüngstem Bekunden durchsetzen will,⁸ rechnet der Baden-Württembergische Finanzminister *Schmid* inzwischen mit einem Scheitern des Abkommens.⁹

Gegenwärtig muß eine Beratung sowohl die Möglichkeit eines Inkrafttretens als auch eines Scheiterns des Abkommens in Betracht ziehen.

3. Die Eckpunkte des Steuerabkommens

Die Kernelemente des Steuerabkommens werden in Art.1 Abs. 2 benannt. Sie liegen in den

- Regelungen zur Nachversteuerung von Vermögenswerten (Art. 4 ff.)
- Regelungen zur Erhebung einer abgeltenden Quellensteuer für künftige Erträge (Art. 18 ff.) und
- Regelungen hinsichtlich der Auskunftersuchen deutscher Behörden (Art 31).

a) Nachversteuerung von Vermögenswerten

Die im Steuerabkommen getroffenen Regelungen zur Nachversteuerung unversteuerten Altvermögens stellen den Kernpunkt des Abkommens dar. Das Abkommen bietet

dabei den Anlegern zwei verschiedene Optionen, die bislang unversteuerten Vermögenswerte zu versteuern; die anonyme pauschale Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 7 sowie die als wirksame Selbstanzeige geltende personenbezogene freiwillige Meldung nach Art. 9, welche zur Versteuerung im Rahmen der Einkommensteueranlagung führt. Daneben besteht – unabhängig vom Inkrafttreten des Abkommens und natürlich auch vor dem 01.01.2013 – weiterhin die Möglichkeit der Offenlegung im Rahmen einer Selbstanzeige nach § 371 AO.

aa) Stichtagsprinzip

Das Steuerabkommen unterscheidet dabei zwischen vier verschiedenen Stichtagen (Art. 2 lit. j).

Wie sich aus Art. 5 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 4 ergibt, besteht die Möglichkeit der Nachversteuerung nur, sofern die betroffene Person sowohl am 31.12.2010 (Stichtag 2) als auch am 31.05.2013¹⁰ (Stichtag 3) Vertragspartner einer – nicht notwendig derselben – Schweizerischen Bank oder anderen dortigen Zahlstelle ist und dort ein Konto bzw. Depot unterhält. Deutsche Bankkunden, die hingegen bis zum 31.05.2013 ihr Konto bzw. Depot kündigen, sind von der Regelung ausgeschlossen.¹¹ Damit besteht die in der öffentlichen Diskussion auf Kritik stoßende faktische Möglichkeit, eine Pauschalversteuerung durch Auflösung der Schweizer Bankkonten zu vermeiden. Bei nicht versteuerten Geldern tritt dann natürlich auch keine strafrechtliche Amnestiewirkung ein. Wer diese Möglichkeit wählt, muß weiter mit dem Risiko einer Entdeckung und Strafverfolgung leben.

Die schweizerischen Behörden sind gemäß Art. 16 gegenüber den deutschen Behörden verpflichtet, innerhalb von 17 Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens die gemessen am Volumen der Vermögenswerte zehn wichtigsten Staaten zu benennen, wohin Kunden, die ihr Konto oder Depot in der Zeit zwischen der Unterzeichnung und dem Stichtag 3 aufgelöst haben, ihre Vermögenswerte transferiert haben. Eine Benennung der Kunden erfolgt dabei aber nicht.

Zudem erfaßt das Abkommen gemäß Art. 3 Abs. 2 ausschließlich natürliche Personen, die ihren Wohnsitz in der

4 Nach Artikel 42 des Abkommens tritt dieses am 1. Januar des dem Eingang der späteren der beiden Notifikationen (= Mitteilung des Abschlusses des innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahrens) folgenden Kalenderjahres in Kraft, so daß dies hierfür in 2012 erfolgen müßte.

5 FTD vom 26.01.2012.

6 *Nils Schmid* (SPD), FTD vom 14.12.2011.

7 Nach Art. 31 Abs. 9 liegt die maximale Anzahl für die ersten beiden Jahre nach Inkrafttreten bei 750 bis 1000.

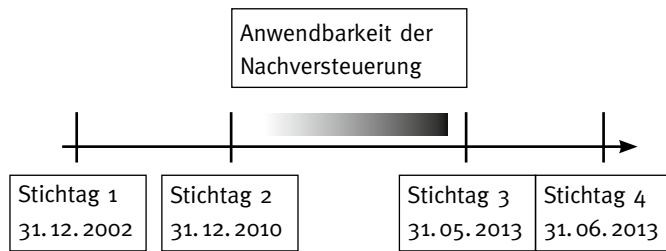
8 *Wolfgang Schäuble* (CDU), Stuttgarter Zeitung vom 27.01.2012.

9 Focus vom 05.02.2012.

10 31. Mai nach Inkrafttreten des Abkommens.

11 *Tippelhofer* IStR 2011 S. 945, 947; *Holenstein*, DStR 2012 S. 153, 155; *Degen*, BB 2012 S. 28, 29.

Bundesrepublik Deutschland am 31.12.2010 (Stichtag 2) hatten. Eine nach diesem Stichtag erfolgte Verlegung des Wohnsitzes ist unerheblich.



Für Kundenbeziehungen, die bereits vor dem 01.01.2003 bestanden haben, ist im Rahmen der Ermittlung des Vermögenszuwachses der Kapitalbestand per 31.12.2002 (Stichtag 1) maßgeblich.

Bis zum 31.06.2013¹² (Stichtag 4) müssen betroffene Personen, die zwischen dem 31.12.2010 und dem 31.05.2013 in eine Kundenbeziehung zu einer neuen schweizerischen Zahlstelle getreten sind, eine schriftliche Mitteilung an diese schweizerische Zahlstelle übermitteln, ob die Vermögenswerte bereits am 31.12.2010 bei einer anderen schweizerischen Zahlstelle verbucht waren und ob die Kundenbeziehung zu dieser schweizerischen Zahlstelle noch am 31.05.2013 besteht (Art. 6). Die jeweiligen Zahlstellen sind diesbezüglich zur Kooperation verpflichtet. Soweit danach Vermögenswerte am 31.12.2010 noch nicht bei einer schweizerischen Zahlstelle verbucht waren, fallen Sie nach Art. 6 Abs. 4 nicht unter die Nachversteuerung. Diese Regelung verhindert, daß jetzt noch Gelder aus Deutschland oder anderen Staaten auf neu eröffnete Konten in der Schweiz transferiert werden, um so noch von der Pauschalversteuerung und Amnestiewirkung zu profitieren.

bb) Alternativen

Den betroffenen Personen wird wegen der nachträglichen Besteuerung bisheriger aus der Schweiz stammender Erträge – neben der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO – im wesentlichen die Wahl zwischen zwei Alternativen eingeräumt, die dem Steuerpflichtigen den „Weg zur Steuererhrlichkeit“ ermöglichen sollen.

Zum einen kann eine rückwirkende anonyme pauschale Nachversteuerung durch eine Einmalzahlung erfolgen (Art. 7). Nach Artikel 7 beträgt zwar der Steuersatz grundsätzlich 34 Prozent. Die in Anhang I des Abkommens veröffentlichte, nur für mathematisch begabte nachvollziehbare Formel führt jedoch tatsächlich zu in der Regel geringeren Steuersätzen von mindestens 19 Prozent. Die Schweizer Bankenvereinigung geht aufgrund von Modellrechnungen davon aus, daß der effektive Steuersatz für den größten Teil der Bankkunden zwischen 20% und 25% betragen wird.¹³

Zum anderen besteht die Möglichkeit der freiwilligen Meldung durch Ermächtigung der schweizerischen Zahlstelle zur Offenlegung persönlicher Informationen ge-

genüber den zuständigen deutschen Behörden zur Identifizierung des Steuerpflichtigen (Art. 9). Sie führt zur Versteuerung im Rahmen der Steuerveranlagung mit denselben Steuersätzen, wie bei einer Deklaration in der ursprünglichen Steuererklärung und gilt nach Art. 10 Abs. 1 als wirksame Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO.

Der Begriff „schweizerische Zahlstelle“ umfaßt dabei gemäß Art. 2 lit e) in erster Linie Banken sowie Wertpapierhändler. Ebenfalls erfaßt sind aber auch in der Schweiz ansässige beziehungsweise errichtete natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften sowie Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, sofern diese im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit regelmäßig Vermögenswerte empfangen, halten, anlegen oder übertragen.¹⁴

Die betroffenen Bankkunden werden von der jeweiligen Schweizer Zahlstelle binnen zwei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens über dessen Inhalt informiert. Sofern nicht die Einmalzahlung nach Art. 7, sondern die freiwillige Meldung nach Art. 9 gewählt werden soll, müssen betroffene Personen spätestens bis zum 31.05.2013 (Stichtag 3) ihrer schweizerischen Zahlstelle eine schriftliche Ermächtigung zur Meldung an die deutschen Steuerbehörden erteilen. Erfolgt die Ermächtigung nicht oder nicht rechtzeitig, so verfährt die schweizerische Zahlstelle standardmäßig nach dem Verfahren der Einmalzahlung.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, daß bereits ordnungsgemäß versteuerte Erträge nicht bei der Ermittlung der pauschalen Einmalzahlung ausgenommen sind.¹⁵ Wer mithin seine Erträge aus Vermögen bei Schweizer Banken in seinen Steuererklärungen deklariert oder bereits im Rahmen einer Selbstanzeige nach § 371 AO nachversteuert hat, muß unbedingt handeln und eine Ermächtigung an die schweizerische Zahlstelle zur Meldung nach Art. 9 bis zum 31.05.2013 erteilen, um eine irreversible doppelte Versteuerung zu vermeiden. Das Abkommen benachteiligt damit den ehrlichen, aber nachlässigen Steuerpflichtigen gegenüber dem steuerunehrlichen, der von der Pauschalversteuerung profitieren kann.

Die genaue Ermittlung der Gesamtbelastung bei Durchführung der Einmalzahlung erfolgt mittels einer komplexen Formel, auf deren Darstellung an dieser Stelle verzichtet werden soll.¹⁶ Maßgebend ist grundsätzlich der höhere der Kapitalbestände am 31.12.2010 oder am 31.12.2012.

¹² 31. Juni nach Inkrafttreten des Abkommens.

¹³ Merkblatt der Schweizer Bankenvereinigung (Swissbanking) v. 10.08.2011; *Holenstein*, DStR 2012 S. 153, 156; *Tippelhofer*, IStR 2011 S. 945, 948; *Degen*, BB 2012 S. 28, 32.

¹⁴ Dazu ausführlich: *Degen*, BB 2012, 28, 30.

¹⁵ *Holenstein*, DStR 2012, 153, 155.

¹⁶ Die genaue Formel findet sich in Anlage I zum Abkommen; Die Schweizer Bankiervereinigung hat einen Beispielrechner zur ungefähren Ermittlung der steuerlichen Belastung durch die Einmalzahlung im Internet bereitgestellt unter: <http://www.swissbanking.org/steuerrechner>, Abruf am 08.02.2012.

Ist das Kapital am 31.12.2012 höher als am 31.12.2010, ist das relevante Kapital auf das 1,2-fache des Kapitalbestandes am 31.12.2010 begrenzt, es sei denn, die Wertzunahme ist auf Wertsteigerungen sowie auf Zuflüsse zurückzuführen, die frühere Abflüsse kompensieren.¹⁷ Es ist daher jetzt nicht mehr möglich, durch einen teilweisen Abzug von Geldern eine Verminderung des pauschalen Steuerbetrags zu erreichen. Weiter gehen in die Formel der Kapitalbestand am 31.12.2002 bzw. bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung zwischen dem 31.12.2002 und dem 31.12.2010 die Anzahl der dazwischen liegenden Jahre ein.

Grundsätzlich läßt sich feststellen, daß bei Personen, deren in der Schweiz angelegtes Vermögen im Betrachtungszeitraum zwischen dem 31.12.2002 und dem 31.12.2012 keinen erheblichen Vermögenszuwachs erfahren hat und deren persönlicher Steuertarif relativ niedrig ist, die Gesamtbelastung im Zuge der freiwilligen Meldung nach Art. 9 in der Regel geringer ausfällt als im Rahmen der pauschalisierten Einmalzahlung. Im Gegenzug stellt die Einmalzahlung bei entsprechend hohen Einkünften und Vermögenszuwachsen in der Schweiz in der Regel die günstigere Variante dar. Dies gilt erst recht, wenn der Vermögenszuwachs durch Schwarzgelder entstanden ist, da die hierfür geschuldete Steuer ebenfalls mit der Pauschalsteuer erlischt.¹⁸

Der im Abkommen vereinbarte Stichtag vom 31.12.2002 wurde möglicherweise auch deshalb ausgewählt, weil zu diesem Zeitpunkt, als Folge des Einbruchs des Neuen Marktes zu Beginn des Jahrtausends, viele Depots ein verringertes Vermögen aufwiesen. Dementsprechend ist es in den Folgejahren der Börsenerholung häufig zu einem erheblichen Zuwachs an Vermögen gekommen, welches sich auch auf die Höhe des nachträglich zu entrichtenden Steuerbetrags auswirkt.

Entscheidet sich der Bankkunde für die pauschale Einmalzahlung oder hat der Kunde sich nicht bis zum Stichtag des 31.05.2013 gegenüber seiner schweizerischen Zahlstelle schriftlich geäußert, wird per 31.05.2013 von der Zahlstelle die Einmalzahlung auf die bei ihr verbuchten Vermögenswerte abgebucht und an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) überwiesen. Diese leitet die abgebuchten Beträge anonymisiert an die zuständigen deutschen Steuerbehörden weiter. Sofern das jeweilige Konto des betroffenen Bankkunden nicht ausreichende liquide Mittel aufweist, räumt die schweizerische Zahlstelle gemäß Art. 11 dem Kunden eine Frist zur Sicherstellung entsprechender Geldmittel von maximal acht Wochen ein. Weist das Kundenkonto auch nach Ablauf dieser Frist zu geringe Mittel auf, erfolgt automatisch eine Meldung des Bankkunden durch die Zahlstelle nach Art. 9, ohne daß es dazu einer schriftlichen Ermächtigung durch den Bankkunden bedarf.

Sofern ausreichende flüssige Mittel vorhanden sind, erfolgt die Abbuchung der Einmalzahlung und der Bankkunde erhält gemäß Art. 7 Abs. 3 gleichzeitig eine Bescheinigung der schweizerischen Zahlstelle, die folgende Angaben enthält:

- Identität (Name und Geburtsdatum) sowie Wohnsitz des Bankkunden
- Soweit bekannt, die Identifikationsnummer nach § 139b AO
- Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle
- Kundennummer des Bankkunden (Kunden-, Konto- oder Depot-Nummer, IBAN-Code)
- Betrag der Einmalzahlung sowie dessen Berechnungsmodalitäten

Gegen diesen Bescheid kann der Bankkunde binnen 30 Tagen nach Zustellung Einspruch erheben. Danach gilt die Bescheinigung automatisch als genehmigt.

Diese Bescheinigung kann der Steuerpflichtige verwenden, sofern eines der von der Pauschalierung erfaßten Konten später der Finanzbehörde bekannt werden sollte. Er kann so beweisen, daß insoweit die Steuerschuld erloschen ist und die Amnestiewirkung eingetreten ist.

Entscheidet sich die betroffene Person ausdrücklich gegen die pauschale Einmalzahlung, erfolgt die sogenannte „freiwillige Meldung“ im Sinne des Art. 9. Dies ist, wie bereits erwähnt, insbesondere dann dringend zu empfehlen, wenn sich die betroffene Person in der Vergangenheit stets steuerehrlich verhalten hat.¹⁹

Die Meldung der schweizerischen Zahlstelle an die deutschen Behörden enthält neben den Informationen, die von der oben genannten Bescheinigung der Einmalzahlung umfaßt sind, noch den jährlichen Kontostand per 31. Dezember für die Periode zwischen dem 31.12.2002 (Stichtag 1) und dem Inkrafttreten des Abkommens (also voraussichtlich dem 01.01.2013). Die Finanzbehörde erhält so eine ausreichende Schätzungsgrundlage, wenn der Steuerpflichtige in der nachfolgenden Erfassung im Rahmen der Steuerveranlagung nicht durch die Vorlage von Ertragnisaufstellungen mitwirkt. Über die übermittelten Informationen erhält der Bankkunde ebenfalls eine Bescheinigung von der schweizerischen Zahlstelle.

cc) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Das Steuerabkommen ist wegen der Nachversteuerung grundsätzlich nur auf natürliche Personen anwendbar, die ihren Wohnsitz am 31.12.2010 in der Bundesrepublik Deutschland hatten und Vertragspartner einer Schweizerischen Zahlstelle sind. Sofern von einem Bankkunden geltend gemacht wird, daß sein Wohnsitz am Stichtag außerhalb Deutschlands lag, muß er dies gemäß Art. 3 mit einer Wohnsitzbescheinigung gegenüber der zuständigen Steuerverwaltung nachweisen.

Neben natürlichen Personen fallen nach Art. 2 lit. h) allerdings auch sogenannte Sitzgesellschaften (Gesellschaft

¹⁷ *Holenstein*, DStR 2012 S. 153, 156.

¹⁸ *Joecks*, wistra 2011 S. 441, 443.

¹⁹ *Holenstein*, a.a.O.

ten, Stiftungen, Trusts, Anstalten, Treuhandunternehmen und Lebensversicherungsmäntel) unter den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens, sofern ihr wirtschaftlich Berechtigter der deutschen Steuerpflicht unterliegt.²⁰ Die Liste der in Art 2. lit. h) beispielhaft aufgeführten Sitzgesellschaften ist nicht abschließend.

Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereichs werden von dem Steuerabkommen gemäß Art. 2 lit. f) alle Vermögenswerte erfaßt, die bei einer schweizerischen Zahlstelle auf Konten oder Depots verbucht sind. Hierzu zählen insbesondere Geldbeträge, Aktien, Treuhandanlagen, Schuldverschreibungen, Wandelanleihen, Zertifikate und Edelmetalle. Nicht erfaßt werden hingegen Inhalte von Schrankfächern und Versicherungsverträge, die regulatorisch der schweizerischen Finanzmarktaufsicht unterstellt sind, mit der Ausnahme von Lebensversicherungsmänteln.

b) Regelung für zukünftige Kapitaleinkünfte

Bezüglich der nach dem 01.01.2013 erzielten Erträge aus Vermögenswerten sieht das Abkommen in Art. 18 eine Regelung vor, nach der diese einer Abgeltungssteuer in der Schweiz unterliegen, wobei der von der Schweiz einbehaltene Betrag an Deutschland überwiesen wird. Der Steuersatz beträgt hier 26,375 Prozent, welches der in Deutschland geltenden Abgeltungssteuer in Höhe von 25 Prozent zuzüglich des Solidaritätszuschlags entspricht. Kapitalerträge werden auf diese Weise in der Schweiz und in Deutschland gleich stark belastet. Grundsätzlich erfolgt die Einbehaltung und Abführung der Abgeltungssteuer in anonymisierter Form.²¹ Steuerpflichtige können gemäß Art. 21 aber die Versteuerung auch im Veranlagungswege – um eine Versteuerung mit ihrem niedrigeren persönlichen Steuersatz zu erreichen – herbeiführen, indem sie die schweizerische Zahlstelle zur Meldung der Erträge ausdrücklich ermächtigen.

c) Auskunftersuchen

Des weiteren sind deutsche Behörden nach Art. 31 ermächtigt, Auskunftsgesuche an die zuständigen Schweizer Behörden zu stellen, um zu verhindern, daß im Abkommen eventuell vorhandene „Schlupflöcher“ ausgenutzt werden. Die auf ein Gesuch erteilte Auskunft enthält Angaben zur Identität des Bankkunden (Name, Geburtsdatum, Anschrift, sowie weitere der Identifizierung dienliche Angaben). Die Nennung der schweizerischen Zahlstelle ist hingegen nicht zwingend vorgeschrieben. Die Auskunftsgesuche dürfen nach Art. 31 Abs. 3 nur aus „plausiblen Anlaß“ erfolgen. Ein „Ersuchen ins Blaue“ hinein ist ausdrücklich unzulässig. Zudem ist die Anzahl der Gesuche beschränkt. So darf die Zahl der gestellten Gesuche in den ersten beiden Jahren nach Inkrafttreten des Abkommens gemäß Art. 31 Abs. 9 maximal im oberen Viertel des dreistelligen Bereichs, also zwischen 750 und 999 liegen. Für den darauf folgenden Zweijahresraum wird die maximal zulässige Anzahl durch

einen gemeinsamen Ausschuß neu festgelegt, wobei Abweichungen von höchstens 20 Prozent gestattet sind.

d) Strafrechtliche Regelungen

Die Durchführung der Nachversteuerung hat für die betroffenen Personen grundsätzlich strafbefreiende Wirkung. Gemäß Art. 8 findet keine Verfolgung von Steuerstraftaten nach § 369 AO oder Steuerordnungswidrigkeiten nach § 377 AO statt, soweit die Steueransprüche im Wege der pauschalisierten Einmalzahlung nach Art. 7 erloschen sind. In einem solchen Fall gelten deutsche Steueransprüche im Zeitpunkt ihres Entstehens als erloschen, sobald die vollständige Gutschrift auf dem bei der schweizerischen Zahlstelle vorgesehenen Abwicklungskonto eingegangen ist. Erfaßt von dieser Erlöschungswirkung sind nach Art. 7 Abs. 7 auch solche Steueransprüche, die schon vor dem Stichtag 1, also vor dem 31.12.2002 entstanden sind. Ebenso sind sämtliche Gesamtschuldner im Sinne des § 44 AO nach Art. 7 Abs. 7 erfaßt. Nach dem Wortlaut tritt mit dem Erlöschen der Steuerschuld – anders als bei einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO – keine Straffreiheit ein, sondern wird ein Strafverfolgungshindernis begründet.

Gemäß Art. 17 Abs. 1 erstreckt sich das Strafverfolgungshindernis auch auf Teilnehmer an einer Steuerstraftat und schließt auch eine Unternehmensgeldbuße nach § 30 OWiG aus. Erfaßt sind hiervon insbesondere auch Schweizer Banken und deren Mitarbeiter, welche die Vermögen verwaltet haben. Ausnahme ist auch hier wiederum ein Anfangsverdacht zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens, von dem die Beteiligten wußten oder bei verständiger Würdigung der Sachlage klar damit rechnen mußten.

Dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 6 nach erlöschen jedoch ausschließlich die Einkommen-, Umsatz-, Vermögen-, Gewerbe- sowie die Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche. Nach der Ratio des Abkommens müssen aber wohl auch die steuerlichen Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO von der Erlöschungswirkung erfaßt sein.²² Nicht erfaßt ist jedoch die deutsche Körperschaftsteuer. Dies erscheint auf den ersten Blick auch einleuchtend, schließlich erfaßt das Abkommen grundsätzlich auch nur natürliche Personen. Allerdings sind auch Fallkonstellationen denkbar, bei denen es sowohl zu einer Verkürzung der Einkommensteuer als auch zu einer Verkürzung der Körperschaftsteuer kommen kann. Zu denken ist hierbei an den Fall, daß der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer deutschen GmbH die unmittelbare Zahlung von Schwarzeinnahmen der Gesell-

20 Siehe hierzu auch *Degen*, a.a.O., 31.

21 Vergleiche Informationsblatt der Schweizerischen Bankiersvereinigung vom 10.08.2011, abrufbar unter: http://www.swissbanking.org/20110808-5000-masterdoku-einigung_deutschland_d_final-rga-2.pdf, Abgerufen am 09.02.2012.

22 *Degen*, a.a.O., 32.

schaft auf sein schweizerisches Privatkonto veranlaßt. Die Zahlung stellt wie eine Entnahme eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.²³ Die verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt zum einen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG eine einkommensteuerverpflichtige Einnahme beim Gesellschafter als natürliche Person. Zum anderen erhöht die verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 KStG aber auch die Einnahmen der Gesellschaft, da sich die verdeckte Gewinnausschüttung nicht vermögensmindernd auf das Einkommen auswirken darf. Während nun der Einkommensteueranspruch des deutschen Fiskus mit erfolgter Einmalzahlung erlischt, bleibt der Körperschaftsteueranspruch weiterhin bestehen. Da die strafbefreiende Wirkung an die Erlöschungswirkung anknüpft, bleibt insoweit eine Strafverfolgung möglich.

Ebenfalls nicht erfaßt von der Erlöschungswirkung sind nach Art. 7 Abs. 9 ausdrücklich solche Steueransprüche, die sich auf Erträge aus Vermögenswerten beziehen, die aus Verbrechen im Sinne des deutschen Strafrechts herrühren. Ausgenommen hiervon sind jedoch Verbrechen nach § 370a AO a.F.²⁴

Sofern deutschen Finanzbehörden bereits vor Unterzeichnung des Abkommens, also vor dem 21.09.2011, tatsächliche Anhaltspunkte im Sinne von § 152 Abs. 2 StPO für un versteuerte Vermögenswerte auf Schweizer Bankkonten deutscher Kunden vorlagen, also der Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung bestand, erlöschen die Steueransprüche ebenfalls nicht. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die betroffene Person dies wußte oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit hätte rechnen müssen. Dies birgt in erster Linie ein Risiko für deutsche Bankkunden, deren Namen sich auf einer bereits gekauften „Steuer-sünder-CD“ befinden, zumindest sofern der konkrete Ankauf bereits vor dem 21.09.2011 publik gemacht wurde. Bezüglich des Ankaufs von derartigen CD-ROMs hat die Bundesrepublik Deutschland anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens erklärt, „daß sich die deutschen Finanzbehörden nicht aktiv um den Erwerb von bei Banken in der Schweiz entwendeten Kundendaten bemühen werden.“²⁵ Diese Formulierung läßt den Finanzbehörden Interpretationsspielraum für den Fall, daß das Angebot zum Erwerb von dem Entwerder ausgeht. Auch weil das Inkrafttreten des Abkommens ungewiß ist, muß derzeit weiterhin mit dem Ankauf solcher Daten insbesondere durch Finanzbehörden SPD registrierter Länder gerechnet werden. Sofern die Wirksamkeitsvoraussetzungen erreicht werden können, ist nach wie vor eine unverzügliche Selbstanzeige nach § 371 AO der sicherste Weg zur Straffreiheit.

Die Schweiz verzichtet gemäß Art. 17 Abs. 3 auf die strafrechtliche Verfolgung von Beteiligten an Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit der Erlangung der CDs, mit Ausnahme der strafrechtlichen Verfolgung von beteiligten Mitarbeitern Schweizer Banken.

Entscheidet sich der Bankkunde für die „freiwillige Meldung“, sei es aufgrund einer ausdrücklichen Weisung an die schweizerische Zahlstelle oder aufgrund feh-

lender liquider Mittel für die Einmalzahlung, so gilt die Meldung wie bereits erwähnt nach Art. 10 Abs. 1 als Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots. Im Ergebnis bedeutet dies, daß für deutsche Steuerpflichtige mit Konten in der Schweiz im beschränkten Umfang nach wie vor die Abgabe einer wirksamen Teilselbstanzeige möglich ist.²⁶ Dies ist insofern bemerkenswert, da die zuvor schon vom Bundesgerichtshof angenommene²⁷ Unwirksamkeit einer Teilselbstanzeige seit der Neufassung des § 371 Abs. 1 AO²⁸ zeitlich parallel zur Verhandlung des Abkommens gesetzlich festgeschrieben wurde und danach im Übrigen nur die Offenlegung aller bisher un versteuerten Einnahmen derselben Steuerart für alle steuerstrafrechtlich unverjährten Jahre die strafbefreiende Wirkung nach § 371 Abs. 1 AO entfalten kann. Ob für eine Straffreiheit auch die zusätzlichen Voraussetzungen nach § 371 Abs. 2, 3 AO vorliegen müssen, wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt.²⁹ Für die Annahme, daß zumindest die Voraussetzungen nach § 371 Abs. 2 AO für die Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht vorliegen müssen, spricht zunächst der Wortlaut des Art 10 Abs. 1. Hiernach gilt die freiwillige Meldung nach Art. 9 als wirksame Selbstanzeige. Das Wort „wirksam“ macht in diesem Zusammenhang nur dann Sinn, wenn die Wirksamkeit der Selbstanzeige unabhängig von weiteren Voraussetzungen außerhalb des Abkommens ist. Zudem regelt Art. 10 Abs. 2 selbst die Voraussetzungen, unter denen die strafbefreiende Selbstanzeige nicht wirksam ist. Hierbei deckt sich die Einschränkung durch Art. 10 Abs. 2 Nr. a AO weitgehend mit dem Sperrgrund der Tatentdeckung des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, wobei allerdings nicht an den Zeitpunkt der Selbstanzeige, sondern an den der Unterzeichnung des Abkommens angeknüpft wird.

Aus diesem Grund dürfte es für die Wirksamkeit der Selbstanzeige im Wege der freiwilligen Mitteilung auch nicht darauf ankommen, ob die hinterzogene Steuer nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO einen Betrag 50.000 EUR je Tat und Veranlagungszeitraum übersteigt. Anders als im Rahmen der Nachversteuerung durch Einmalzahlung dürfte die Rechtsfolge des § 398a AO, wonach bei Übersteigung dieses Hinterziehungsbetrags ein Zuschlag von 5 Prozent der

23 *Schwedhelm* in Streck § 8 KStG Rn. 1049.

24 Gewerbs- oder Bandenmäßige Steuerhinterziehung; gestrichen im Zuge der Reform der Telekommunikationsüberwachung am 01.01.2008.

25 *Holenstein*, DStR 2012, 153, 158.

26 *Degen*, a.a.O., 33.

27 BGH, NJW 2010 S. 2146.

28 Neufassung erfolgte im Zuge des Gesetzes zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung (Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) vom 28.04.2011, BGBl. 2011 I S. 676.

29 Dafür *Degen*, a.a.O., 33; dagegen *Joecks*, wistra 2011, 441, 442, der auch die Voraussetzung einer Nachzahlung der hinterzogenen Steuer infrage stellt.

hinterzogenen Steuer zu entrichten ist, allerdings wohl dennoch eingreifen, weil Art. 10 Abs. 1 S. 2 bezüglich der Rechtsfolgen auch auf § 398 a AO verweist. Wegen der bloßen Rechtsfolgenverweisung dürfte die Wirksamkeit der Selbstanzeige davon allerdings unberührt bleiben. Alles dies sind entscheidende Vorteile der Nachversteuerung nach dem Steuerabkommen im Vergleich zur Selbstanzeige nach § 371 AO.

4. Fazit

Das Steuerabkommen mit der Schweiz ist geprägt von dem Ringen zwischen fiskalpolitischen Interessen auf seiten Deutschlands und dem Schutz des Bankgeheimnisses auf seiten der Schweiz. Dies zeigt sich insbesondere in den vielen Eingeständnissen, die auch der deutsche Verhandlungspartner machte und durch die er sich selbst teilweise in Widerspruch setzte. So ist die unterschiedliche Behandlung deutscher „Steuersünder“ mit Konten in der Schweiz im Vergleich zu anderen Steuerhinterziehern evident. Nur wenige Monate vor Unterzeichnung des Abkommens wurden im Rahmen des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes die Möglichkeiten einer strafbefreienden Selbstanzeige deutlich erschwert. Unter anderem wurde die Unwirksamkeit der teilweisen Selbstanzeige tatübergreifend auf alle unverjährten Steuerstraftaten derselben Steuerart ausgedehnt, die Regelungen hinsichtlich der Sperrgründe wurden verschärft und die Wirksamkeit einer Selbstanzeige bei Hinterziehungsbeträgen von mehr als 50.000 EUR je Tat von einem fünfprozentigen Zuschlag abhängig gemacht. Alle diese Verschärfungen finden im Rahmen des Steuerabkommens keine Anwendung. Da diese Regelungen nur Steuerpflichtigen mit un versteuerten Erträgen aus der Schweiz zugute kommen sollen, ist es nicht verwunderlich, daß die ersten verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG geäußert werden.³⁰ Dies gilt umso mehr, als daß Steuerhinterzieher durch das Steuerabkommen in bestimmten Konstellationen theoretisch bessergestellt sein können als steuererliche

Bürger, weil die Pauschalversteuerung zu einer niedrigeren Steuerlast führen kann.

Das Abkommen wirft in diesem Zusammenhang auch die Frage nach einer Handlungsempfehlung für betroffene Bankkunden auf. Da sich je nach Art der Nachzahlung, also durch pauschale Einmalzahlung oder durch freiwillige Offenlegung, erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Gesamtbelastung ergeben können, bedarf die Wahl für oder gegen eine Methode genauer Überlegung und Beratung. Wie zuvor erwähnt, wäre die pauschale Einmalzahlung grundsätzlich dann empfehlenswert, wenn zwischen dem 31.12.2002 und dem 31.12.2012 erhebliche Vermögenszuwächse auf Konten oder Depots in der Schweiz verzeichnet wurden und der Betroffene darüber hinaus über einen hohen persönlichen Steuersatz verfügt. In jedem Einzelfall ist jedoch eine konkrete Berechnung vor der Entscheidung erforderlich.

Besonders zu beachten ist, daß sofern der Bankkunde auf die Benachrichtigung der Bank nach Inkrafttreten des Abkommens nicht reagiert, automatisch die Pauschalversteuerung durchgeführt wird. Wer aber die entsprechenden Vermögenswerte bereits ursprünglich oder im Rahmen einer Selbstanzeige versteuert hat, zahlt dann doppelt. Untätigkeit kann hier somit teuer werden.

Zudem ist es derzeit ungewiß, ob das Steuerabkommen in Kraft treten wird. Angesichts des Widerstandes auf seiten der Opposition scheint es fraglich, ob auch die Hürde im Bundesrat genommen werden kann. Da Kunden mit un versteuerten Geldern in der Schweiz keinen Vertrauensschutz auf das Zustandekommen des Abkommens genießen, ist zur Zeit die klassische Selbstanzeige die sicherste Maßnahme. Dies gilt erst recht in Fällen verdeckter Gewinnausschüttung, da diese – mangels Erlöschungswirkung für körperschaftsteuerliche Ansprüche – selbst durch das Steuerabkommen nicht vollständig abgedeckt sind. Hier besteht im Falle des Zustandekommens des Abkommens noch entsprechender Nachbesserungsbedarf.

³⁰ Siehe hierzu Joecks, a.a.O., 443 ff.

Steuerstreit um die innergemeinschaftliche Lieferung – Ein aktueller Überblick zu steuerlichen und strafrechtlichen Problemfeldern

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin

I. Einleitung

Der Streit um die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen hat in der steueranwaltlichen Praxis unverändert große Bedeutung. Im Verlauf der letzten beiden Jahre ist eine Vielzahl neuer Finanz- und Strafgerichtsent-

scheidungen ergangen, die für die Vertretung von Unternehmen in den einschlägigen Streitfällen relevant sein können.

Nachfolgend soll ein Überblick über die aktuelle Rechtsentwicklung gegeben werden. Die Grundzüge der Proble-

matik werden dabei als bekannt vorausgesetzt.¹ Der Streit betrifft unverändert die drei zentralen Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 6 a UStG und damit die Frage, ob die Ware im Zuge der Lieferung über die Grenze in ein anderes Land der Europäischen Gemeinschaften transportiert worden ist, die Frage, wer als Abnehmer dieser Lieferung anzusehen ist und ob jener die Abnehmerqualifikationen aus § 6 a Abs. 1 Nr. 2 UStG erfüllt, sowie die Frage, ob die Ware der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland unterworfen wurde.

Die jüngere Rechtsprechung hat sich u. a. mit der Frage beschäftigt, welche Anforderungen zulässigerweise an den Buch- und Belegnachweis im Sinne der UStDV zu stellen sind. Die Vorgaben der Finanzverwaltung hierzu wurden durch die Rechtsprechung in einigen wichtigen Punkten „kassiert“. Der Gesetzgeber hat auf diese Rechtsprechung reagiert. Mit Wirkung ab dem 01.01.2012 wurde die UStDV geändert und der Belegnachweis vereinheitlicht, der jetzt das Vorliegen einer „Gelangensbestätigung“ voraussetzt (§ 17 a UStDV n.F.). Letztlich ist dies der Versuch, die vom BFH für unverhältnismäßig erklärten Vorgaben unter anderer Bezeichnung zu reinstallieren.

II. Entwicklung der Rechtsprechung

Der BFH ging bis Ende 2007 in ständiger Rechtsprechung davon aus, die formellen Anforderungen des **Buch- und Belegnachweises** seien als „**materielle Voraussetzungen**“ der **Umsatzsteuerbefreiung** anzusehen.² Das bedeutete nach alter Rechtsprechung: Wurden die in den §§ 17 a bis 17 c UStDV aufgestellten Nachweisvoraussetzungen nicht erfüllt, so lag keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vor. Auf die entsprechenden Leistungen mußte Umsatzsteuer entrichtet werden. Ggf. konnte diese Steuer sogar Gegenstand eines steuerstrafrechtlichen Vorwurfs sein.³

Die beschriebenen Grundsätze wurden durch die **Rechtsprechung des EuGH** revidiert. Grundlegend sind die Entscheidungen in der Rechtssache Twoh, der Rechtssache Teleos und der Rechtssache Collée⁴, jeweils vom 27.09.2007. Entscheidende Bedeutung für die deutsche Rechtsauslegung hatte insoweit die Rechtssache Collée, denn in diesem Verfahren entschied der EuGH, daß die durch den Steuerpflichtigen zu erfüllenden Nachweispflichten entgegen der Rechtsprechung des BFH nicht als materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehandhabt werden dürften. Stehe zur Überzeugung des Tatgerichts fest, daß der verwirklichte Sachverhalt die durch die Richtlinie vorgegebenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfülle, so sei die Befreiung auch zu gewähren, selbst wenn die Dokumentation fehlt, mangelhaft ist oder erst nachträglich der Sachverhalt ermittelt werden könne.

Nachfolgend griff der 1. Strafsenat des BGH in die Diskussion der steuerlichen Voraussetzungen ein. Der Senat

hatte über Fälle zu entscheiden, in denen ganz eindeutig falsche Ausgangsrechnungen erstellt worden waren, um die wahren ausländischen Abnehmer der Lieferungen zu verschleiern und diesen Händlern somit letztlich die Umgehung der Umsatzsteuer im Bestimmungsland zu ermöglichen. Der BGH wollte erreichen, daß die deutschen Lieferanten in diesen Fällen (auch) in Deutschland steuerstrafrechtlich verfolgt werden konnten. Um diese Fälle trotz der Collée-Rechtsprechung des EuGH steuerstrafrechtlich aufgreifen zu können, entwickelte der Strafsenat eine „Gegenausnahme“ zu dem Grundsatz, daß es auf objektive Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ankomme: Die Steuerbefreiung sei gleichwohl zu versagen, wenn das Verhalten des deutschen Lieferanten als „rechtsmißbräuchlich“ zu qualifizieren sei. Diese Einschränkung wurde nachfolgend durch den EuGH und den BFH akzeptiert.⁵

III. Prüfung der Steuerbefreiung in drei Stufen

Im Ergebnis folgt aus dieser Rechtsprechungsentwicklung, daß die Prüfung von § 6 a UStG im Rahmen eines dreistufigen Verfahrens zu erfolgen hat.

1. Erste Stufe: Formelle Prüfung anhand von Beleg- und Buchnachweisen

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 a Abs. 1 UStG ist vorrangig anhand der von dem Unternehmer beizubringenden Buch- und Belegnachweise zu prüfen. Dabei haben die Buch- und Belegnachweise den **Charakter eines Anscheinsbeweises**: Liegen sie vollständig vor, so besteht eine Beweisvermutung dafür, daß die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind. Dem Finanzamt steht es allerdings frei, diesen Anscheinsbeweis zu erschüttern, indem etwa auf Unschlüssigkeiten hingewiesen oder Ermittlungsergebnisse beigebracht werden, die mit den Informationen aus den Buch- und Belegnachweisen nicht in Übereinstimmung zu bringen sind.

Die Einwände des Finanzamts und selbst ein möglicher Nachweis dahingehend, daß die Buch- und Belegnachweise

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

- 1 Zur Rechtsentwicklung vgl. nur *Wäger*, DStR 2009, 1621.; *Michel* in *Steueranwalt* 2010/2011, 35; *derselbe* in DB 2010, 296 jeweils mit weiteren Nachweisen.
- 2 So zuletzt etwa BFH vom 05.02.2004 V B 180/03, BFH/NV 2004, 988, 989; vom 02.04.1997, V B 159/96, BFH/NV 1997, 629.
- 3 BGH vom 12.05.2005, 5 StR 36/05, wistra 2005, 308; zur Kritik vgl. nur *Wulf*, Stbg. 2008, 328, 330.
- 4 ►► EuGH vom 27.09.2007 C-409/04 „Teleos“, BStBl. II 2009, 70; EuGH vom 27.09.2007 C-184/05 „Twoh International BV“, BStBl. II 2009, 83 sowie EuGH vom 27.09.2007, C-146/05 „Albert Collée“, BStBl. II 2009, 78.
- 5 Vorlagebeschluß des BGH vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688; nachfolgend ►► EuGH vom 07.12.2010 C-285/09 „R“, DStR 2010, 2572; ►► BFH vom 11.08.2011, V R 50/09, BFH/NV 2011, 1989 sowie BGH vom 20.10.2011, 1 StR 41/09, NJW 2011, 3797.

unzutreffend sind, bleiben allerdings ohne nachteilige Folgen für den Steuerpflichtigen, „wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.“ (vgl. § 6 a Abs. 4 Satz 1 UStG). Der Steuerpflichtige kann sich also gegenüber den Feststellungen des Finanzamts, die ggf. die Angaben aus den Belegen widerlegen, auf die **Vertrauensschutzregelung** berufen. Allerdings setzt dies zwingend voraus, daß die Buch- und Belegnachweise vollständig sind.⁶

Im Detail bestehen auf dieser ersten Prüfungsstufe folgende Probleme:

a) Die Identität des Empfängers

Der Buchnachweis setzt voraus, daß die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers aufgezeichnet wird. Hier stellt sich – wie beim Vorsteuerabzug – das Problem der Identität der aufgezeichneten Steuernummer mit der **Person des wahren Empfängers**. Die Finanzverwaltung versucht regelmäßig, eine inhaltlich abweichende Empfängerbestimmung vorzunehmen, so daß der Buchnachweis scheitert.

Für die Bestimmung des Leistungsempfängers gilt die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Abnehmer und Leistungsempfänger (d. h. Erwerber bei der innergemeinschaftlichen Lieferung) ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Maßgeblich ist, **wer nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist**. Abnehmer und Erwerber ist insoweit derjenige, der nach dem der Lieferung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis die Verfügungsmacht erhalten soll. Ob diese Person auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt keine Rolle. Handelt z. B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, so ist er und nicht sein (verdeckter) Auftraggeber Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung.⁷

Bei den Abnehmern handelt es sich häufig um ausländische Kapitalgesellschaften. Erforderlich, um hier den Buchnachweis zweifelsfrei führen zu können, ist folgendes: Handelsregisterauszug der ausländischen Gesellschaft (Nachweis zur Existenz); Ausweiskopie des durch das Handelsregister ausgewiesenen Organs (zum Nachweis der Person und der Unterschrift); vom Geschäftsführer persönlich unterzeichnete Bestellungen oder eine entsprechende Vollmacht für die handelnden Personen (Abgleich der Unterschrift mit dem Personalausweisdokument). Die UStDV enthält **keine konkreten Vorgaben zu den insoweit erforderlichen Belegen**. Ggf. kann also die Identität des wahren Leistungsempfängers auch anderweitig nachgewiesen werden (als Indiz tauglich sind bspw. Banküberweisungen vom Geschäftskonto der Abnehmerfirma, denn dies belegt, daß der der Bank gegenüber legitimierte Auftraggeber der Über-

weisung mit dem im Namen der Kontoinhaberin geschlossenen Geschäft einverstanden war).

Ob und inwieweit bei der Geschäftsabwicklung im internationalen Handelsverkehr die Grundsätze der Anscheins- und Duldungsvollmacht gelten, d. h. ob auf die wirksame Bevollmächtigung von Mitarbeitern des Unternehmens vertraut werden darf, die selbst nicht als Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen sind, ist höchststrichterlich ungeklärt. Einige jüngere Finanzgerichtsentscheidungen verfahren in diesem Punkt großzügig und verlangen keine formalisierte Vertretungsvollmacht, was aus meiner Sicht sachgerecht ist.⁸

b) Lieferung an „Missing Trader“

Das Standardargument der Finanzverwaltung lautet, bei dem Leistungsempfänger habe es sich nicht um einen „Unternehmer“, sondern um ein „Scheinunternehmen“ gehandelt, da durch den Empfänger im Bestimmungsland **keine Steuererklärungen abgegeben** worden seien. Dieses Argument ist grob falsch. Es widerspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH: Die Abgabe von Steuererklärungen ist nicht Voraussetzung der Unternehmereigenschaft.⁹ Maßgeblich ist allein, daß der Empfänger die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des Bestimmungslands über die Unternehmereigenschaft erfüllt.

Dieser Punkt ist ein Hauptanwendungsfall des Vertrauensschutzes. Denn soweit für die betroffene juristische Person oder auch den Einzelkaufmann **qualifizierte Bestätigungsabfragen des Bundeszentralamts für Steuern** vorliegen, ist für diesen Bereich Vertrauensschutz zu gewähren.¹⁰ Ergänzend kann hier das Problem des Unternehmenssitzes des Empfängers auftreten. Für ausländische Unternehmen, die sich in steuerunehrlicher Weise betätigen, gilt, daß sie vielfach bei Büroserviceunternehmen ansässig sind. Es ist gegenwärtig noch offen, ob auch insoweit die Rechtsprechung von dem Vorliegen eines „Scheinsitzes“ ausgehen könnte. Ggf. könnte sich der Steuerpflichtige hierzu aber auf die entsprechenden Bestätigungen des Bundeszentralamts für Steuern berufen.

6 St. Rspr., vgl. nur BFH vom 15.07.2004, V R 1/04, BFH/NV 2005, 81; zuletzt ► BFH vom 12.05.2011, V R 46/10, DStR 2011, 1709.

7 St. Rspr., zuletzt ► BFH vom 17.02.2011, V R 30/10, DStR 2011, 1310, m. w. N.

8 z. B. ► FG Baden-Württemberg vom 20.07.2011 14 K 4282/09, EFG 2011, 2203, 2205 (Az. des BFH: V B 91/10).

9 BFH vom 08.11.2007, V R 72/05, DStR 2008, 716, 717; vom 05.12.2005, V B 44/04, BFH/NV 2006, 625; vom 05.02.2004, V B 180/03, BFH/NV 2004, 988 etc.

10 Instrukтив zur Reichweite von § 6 a Abs. 4 UStG FG Hamburg vom 23.02.2011, 1 K 256/09 (juris); zum Vertrauensschutz vgl. auch ► FG Rheinland-Pfalz vom 26.08.2010 6 K 1130/09, EFG 2011, 275, rkr.; FG Baden-Württemberg vom 20.05.2010, 12 K 247/06, EFG 2010, 1537 (Az. des BFH: V R 28/10).

c) Angabe des Bestimmungsorts und Sonderproblem „Reihengeschäfte“

Das Finanzamt versucht häufig, durch Auskünfte ausländischer Steuerfahndungsbehörden den Nachweis zu führen, daß die **Ware nicht zum angegebenen Sitz des Empfängers transportiert**, sondern unmittelbar an einen anderen Ort und möglicherweise bei einem Abnehmer des Leistungsempfängers ausgeliefert wurde.

Unschädlich müssen zunächst die Fälle sein, in denen die Ware nicht am eigentlichen (statuarischen) Sitz des abnehmenden Unternehmens, sondern an einem Lagerhaus oder Lagerplatz in der näheren Umgebung abgeladen werden. Schließlich kann selbst bei strenger Sichtweise unter dem „Bestimmungsort“ allenfalls die Gemeinde verstanden werden, so daß eine Abweichung hinsichtlich der konkreten Anschrift schon unbeachtlich sein muß. Im übrigen wird durch die Rechtsprechung inzwischen auch in den Beförderungsfällen der Nachweis des Bestimmungsorts durch Vorlage der Ausgangsrechnung zugelassen.¹¹

Mitunter ergibt sich allerdings eindeutig, bspw. auch aus nachträglich durch die Behörden eingeholten Auskünften der Speditionen, daß die Ware unmittelbar zu einem dritten Unternehmen gebracht worden ist. Das Standardargument der Finanzverwaltung lautet dann, es habe sich um ein „Reihengeschäft“ gehandelt und der deutsche Lieferant müsse nachweisen, daß seine Lieferung als „bewegte Lieferung“ anzusehen sei.

Hier gilt: Es ist zwar im Ausgangspunkt zutreffend, daß für eine „ruhende Lieferung“ die Steuerbefreiung nach § 6 a UStG nicht in Anspruch genommen werden kann. Die Finanzverwaltung übersieht aber, daß der deutsche Unternehmer bei Lieferung der Ware davon ausgehen darf, daß **seine Lieferung die „bewegte Lieferung“** ist, soweit sein Abnehmer unter einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt. Entscheidend ist nach der durch den BFH mehrfach bestätigten Rechtsprechung des EuGH das Auftreten des Abnehmers: Die Verwendung der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt dazu, daß die bewegte Lieferung der Leistung an ihn zuzuordnen ist, wenn er nicht vor der Ausführung dem deutschen Lieferanten mitteilt, daß er die Ware bereits weiterveräußert hat und sie von dem Abnehmer abgeholt wird.¹²

d) Belegnachweise im Versandungsfall

Der konkrete Inhalt des geforderten Buch- und Belegnachweises ist in der UStDV geregelt. Die Verordnung unterscheidet für die Anforderungen an den Belegnachweis zwischen den Beförderungsfällen (§ 17 a Abs. 2 UStDV) und den Versandungsfällen (§ 17 a Abs. 4 UStDV). Die Frage, ob es sich um einen **Abholfall** oder um einen **Versandungsfall** handelt, ist danach zu unterscheiden, ob es sich bei der Transportperson um einen unselbständigen Erfüllungshelfen des Abnehmers handelt (dann Abholfall) oder ob der Transport durch einen selbständigen Unternehmer als Beauftragten durchgeführt wird (dann Versandungsfall).

In den Versandungsfällen hat in der Praxis der **Nachweis durch „CMR-Ladeschein“** überragende Bedeutung. Die Finanzverwaltung versucht, Mehrergebnisse zu produzieren, indem sie die CMR-Scheine nicht anerkennt. Behauptet wird, daß ein CMR nur dann die Beleganforderungen erfülle, wenn der Empfang der Ware im sog. „Feld 24“ durch den Empfänger quittiert wird. In der Praxis ist dies lebensfremd, da die Frachtpapiere die Ware begleiten und der liefernde Unternehmer insofern überhaupt keinen Einfluß darauf hat, ob ihm der Leistungsempfänger die Quittung zurückübersendet.

Der BFH hat mit seiner grundlegenden Entscheidung vom 12.05.2009 eingegriffen.¹³ Danach gilt: Ein CMR-Frachtbrief ist auch dann als Versandungsbeleg i.S.v. § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV anzuerkennen, wenn er **keine Bestätigung über den Warenempfang am Bestimmungsort („Feld 24“)** enthält. Dies ist inzwischen ständige Rechtsprechung.¹⁴

Weitergehendes Problem ist, daß die CMR-Formulare in wahrscheinlich 90% aller Fälle nicht zutreffend ausgefüllt werden. Denn soweit – wie im Regelfall – der ausländische Erwerber **Auftraggeber der Spedition** ist, wäre der streng genommen ausländische Abnehmer auch in das Feld des Formulars mit der Bezeichnung „Versender/Ausführer“ einzutragen. Denn der „Absender“ ist in der Terminologie des Frachtrechts diejenige Person, die den Frachtführer beauftragt. Dem natürlichen Sprachgebrauch entsprechend werden aber die meisten CMR-Formulare dahingehend „falsch“ ausgefüllt, daß als „Versender/Ausführer“ der deutsche Lieferant und als „Empfänger“ der ausländische Abnehmer eingetragen wird. Die Finanzämter haben sich diese handelsrechtliche Besonderheit zu eigen gemacht und versuchen, die CMR-Frachtbriefe schon aus diesem Grunde nicht anzuerkennen, mit der Folge, daß es sich um steuerpflichtige Lieferungen handeln soll.¹⁵

Das FG München hat sich dieser Auffassung in einem Urteil vom 09.11.2011 angeschlossen, allerdings die Revision zugelassen.¹⁶ Diese Auffassung ist m.E. wenig überzeugend. Denn die Angaben des Frachtbriefs stellen – auch bei einem CMR – nur ein widerlegliches Indiz für die bestehenden vertraglichen Vereinbarungen dar. Im Regelfall steht auch im Verhältnis zum Finanzamt fest, daß die Spe-

11 FG Baden-Württemberg vom 20.07.2011, 14 K 4282/09, EFG 2011, 2203 unter Hinweis auf BFH vom 17.02.2011, V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448.

12 Grundlegend ► EuGH vom 16.12.2010 C-430/09 „Euro Tyre Holding DV“, DStR 2011, 23; im Anschluß hieran BFH vom 17.02.2011, V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448, 1451; vom 11.08.2011, V R 3/10, DStR 2011, 2047; vom 03.11.2011, V B 53/11 (juris); hierzu auch *Vobbe/Winter*, DStR 2011, 2135.

13 V R 65/06, DStR 2009, 1639.

14 BFH vom 04.05.2011, XI R 10/09, BFH/NV 2011, 1628, 1630; vom 17.02.2011, V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448.

15 Vgl. Abschnitt 6 a. 4 Abs. 3 des USt-Anwendungserlasses.

16 FG München vom 09.11.2011, 3 K 2748/09 (juris).

dition vom ausländischen Abnehmer beauftragt wurde, damit kommt der **Vermutung des Frachtbriefrechts** keine Bedeutung mehr zu. Die Frage, wer Auftraggeber des Spediteurs war, ist für das Vorliegen der Voraussetzungen aus § 6 a UStG auch ohne jede Relevanz, so daß das steuerliche Nachweiserfordernis kaum davon abhängen kann, daß der Beleg diese Vertragsbeziehung zutreffend wiedergibt. Letztlich macht das FG München die Steuerbefreiung vom Vorliegen formaler Voraussetzungen abhängig, die den Unternehmer unverhältnismäßig belasten, ohne irgendwie sinnvoll auf die Vorgaben der MwStSyStRL Bezug zu nehmen. Die Entscheidung verstößt folglich gegen die europarechtlichen Vorgaben der EuGH-Entscheidungen vom 27.09.2009.¹⁷

Im Ergebnis kann nach dem aktuellen Stand der Rechtsprechung der liefernde Unternehmer den Belegnachweis im Versandungsfall regelmäßig durch die Vorlage von CMR-Frachtbriefen erfüllen. Es bleibt allerdings dabei, daß diese Unterlagen hinsichtlich des Transportvorgangs **vollständig und ohne wesentliche Mängel** ausgefüllt sein müssen. So hat der BFH sich unlängst geweigert, CMR-Frachtbriefe anzuerkennen, in denen der Bestimmungsort nicht eingetragen war.¹⁸

e) Belegnachweis im Abholfall

Im Abholfall erscheint ein **Mitarbeiter des ausländischen Abnehmers**, um die Ware abzuholen. Der Nachweis über die Versendung wird in diesem Fall über die sog. „Abholerversicherung“ erfüllt.

Beliebtes Mittel der Finanzbehörden, den Belegnachweis zu Fall zu bringen, war in der Vergangenheit der Einwand, der Abholer müsse durch eine separate und **auf den konkreten Einzelfall bezogene „Abholvollmacht“** ausgewiesen sein. Bei Händlern, die in größerem Umfang Fahrzeuge exportierten, war dies kaum zu gewährleisten, was für die Finanzverwaltung zu attraktiven Steuernachforderungen führte.

Auch hier ist der BFH eingeschritten. Dem Gesetz und der Verordnung nach zählt die Abholvollmacht nicht zu den aufbewahrungspflichtigen Belegnachweisen. Die „Abholerversicherung“ ist folglich auch **ohne die Vorlage einer separaten Vollmacht** anzuerkennen.

Allerdings muß hier zwingend ein Identitätspapier (**Personalausweis oder Reisepaß – dringend mit Wohnanschrift!**) kopiert und zu den Unterlagen genommen werden. Denn die Rechtsprechung setzt generell voraus, daß sich die Belegnachweise auf eine identifizierte Person zurückführen lassen müssen, die für die Richtigkeit der gemachten Angaben einstehen.¹⁹

Ebenso wie in den Versandungsfällen (s.o.) hat die Rechtsprechung es im Abholfall zugelassen, daß sich der konkrete **Bestimmungsort nur aus den Abrechnungspapieren** ergibt.²⁰ Generell ist der Maßstab der Konkretisierung für den anzugebenden „Bestimmungsort“ streitig – fraglich ist, ob die Angabe des Landes ausreicht oder ob auch die Gemeinde benannt sein muß.²¹

Das Problem der Bezeichnung des Bestimmungsorts hängt auch mit dem oben beschriebenen **Problem der Reihengeschäfte** zusammen. Denn wenn ein Reihengeschäft vorliegt, dann will der erste Abnehmer naheliegenderweise nicht, daß der Lieferant unmittelbar Name und Anschrift des Endabnehmers erfährt. Anderenfalls würde der Zwischenhändler Gefahr laufen, bei zukünftigen Lieferungen ausgeschaltet zu werden. Richtigerweise muß daher die Angabe des Unternehmenssitzes des Ersterwerbers ausreichend sein, auch wenn die Ware dann tatsächlich unmittelbar zu dessen Abnehmer und damit an einen anderen Ort transportiert wird.²²

f) Gelangensbestätigung nach § 17 a UStDV n.F.

Anders, als es auf den ersten Blick scheint, wird die Differenzierung zwischen den Abhol- und den Versandungsfällen auch durch die Neufassung von § 17 a UStDV fortgeführt. Denn im letzteren Fall soll es ausreichend sein, daß die Transportperson (also der Spediteur) über die entsprechende Gelangensbestätigung verfügt.

Kernproblem der Neuregelung ist, daß dem liefernden Unternehmer jetzt erneut das Vorliegen einer „Empfangsquittung“ seines Abnehmers zur Voraussetzung der Steuerbefreiung gemacht wird. Die Rechtsprechung des BFH, wonach in den Speditionsfällen die Quittung in Feld 24 des CMR und in den Abholfällen die Abholvollmacht als vom Abnehmer persönlich stammende Ursprungserklärung nicht erforderlich sein sollte, wird durch die Änderung der UStDV korrigiert. Für die deutschen Exporteure hat dies prekäre Folgen. Denn in dem Zeitpunkt, zu dem sie die Ware aus der Hand geben, kann die Gelangensbestätigung naturgemäß noch nicht vorliegen – schließlich darf sie wahrheitsgemäß erst nach Abschluß des Transports ausgestellt werden. De facto wird damit das Risiko des vertrags- und gesetzesmäßigen Verhaltens des Empfängers dem deutschen Lieferanten aufgebürdet. Er kann sich letztlich nur durch die Einbehaltung von Sicherheiten davor schützen, daß der Empfänger seine Verpflichtung zur Ausstellung einer ordnungsgemäßen Gelangensbestätigung verletzt. Die Marktchancen der deutschen Exporteure wird dies ver-

17 EuGH vom 27.09.2007 C-184/05 „Twh International BV“, BStBl. II 2009, 83. Rz. 25-27 sowie EuGH vom 27.09.2007, C-409/04 „Teleos“, BStBl. II 2009, 70. Rz. 45 ff.

18 BFH vom 04.05.2011, XI R 10/09, BFH/NV 2011, 1628 sowie vom 17.02.2011, V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448, 1450; dagegen hat das FG Rheinland-Pfalz in mehreren Entscheidungen die Eintragung des Bestimmungslands ausreichen lassen, vgl. ►► FG Rheinland-Pfalz vom 14.10.2010, 6 K 1643/08, EFG 2011, 670 (Az. des BFH: XI R 42/10) und vom 14.10.2010, 6 K 1644/08 (juris).

19 In diesem Sinne BFH vom 12.05.2009, V R 65/06, BStBl. II 2010, 511, 514.

20 BFH vom 07.12.2006, V R 52/03, BStBl. II 2007, 420.

21 Vgl. nur BFH vom 04.05.2011, XI R 10/09, BFH/NV 2011, 1628, 1630.

22 Überzeugend FG Rheinland-Pfalz vom 14.10.2010, 6 K 1643/08, EFG 2011, 670 (Az. des BFH: XI R 42/10).

mutlich erheblich belasten. Zudem ist völlig ungeklärt, wie die Voraussetzungen der Gelangensbestätigung im Fall von Reihengeschäften erfüllt werden sollen.

Einzelheiten zu den praktischen Auswirkungen werden erst erkennbar sein, wenn das BMF das erwartete Anwendungsschreiben zur Neufassung des UStDV veröffentlicht hat. Vorerst soll nach der geltenden Erläuterung nicht beanstandet werden, wenn die Unternehmen für Lieferungen bis zum 30.06.2012 die Buch- und Belegnachweise noch entsprechend der alten Fassung der UStDV erbringen.²³

2. Zweite Stufe: Nachweis der Steuerbefreiung zur Überzeugung des Tatgerichts (ohne Buch- und Belegnachweis)

Infolge der „Collée“-Entscheidung des EuGH kann die Steuerbefreiung nicht allein mit dem Argument versagt werden, daß der Unternehmer die formellen Nachweisvoraussetzungen nicht erfüllt hat. Erfüllt der Sachverhalt die **materiellen Voraussetzungen des Befreiungstatbestands**, so kann der Steuerpflichtige sich hierauf berufen. Allerdings trägt der Steuerpflichtige die Beweislast. Er muß dafür sorgen, daß der entsprechende Sachverhalt mit den Beweismitteln des Finanzgerichtsprozesses – trotz des fehlenden Anscheinsbeweises – zur Überzeugung des Tatgerichts festgestellt wird.

a) Mittel der Überzeugungsbildung

Wird in der Betriebsprüfung oder im Rechtsbehelfsverfahren festgestellt, daß die Buch- und Belegnachweise unvollständig oder unzutreffend sind, so hat der Unternehmer die Möglichkeit, nachträglich andere Beweismittel zu beschaffen, um das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 6 a UStG zu beweisen. Hier ist **Kreativität gefragt**. Als nützlich erwiesen hat sich die Einholung nachträglicher Bestätigungen der Speditionen, nachträglicher Bestätigungen der Abnehmer, Anmeldebestätigungen der ausländischen Kraftfahrzeugbehörden (möglichst mit Datum und Identität des Anmelders), Abmeldebestätigungen des Kraftfahrzeugbundesamts, Bankauskünfte zur Vornahme von Überweisungen und zur Person der Auftraggeber, Auskünfte von Wirtschaftsdetekteien zu den Gesellschafts- und Vertriebsverhältnissen der Abnehmer etc.

Große praktische Bedeutung haben die **Auskünfte der ausländischen Finanz- und Steuerfahndungsbehörden**. Läuft parallel ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren, sind diese Informationen im Wege der Akteneinsicht zu beschaffen. Ist kein strafrechtliches Verfahren anhängig, so muß die Vorlage dieser Unterlagen gemäß § 364 AO beantragt werden. In vielen Fällen erweisen sich die Auskünfte als eine „Schatzkammer“, denn häufig wird durch die ausländischen Behörden gerade bestätigt, daß durch die betreffenden Firmen Waren eingekauft und weiterverkauft worden sind. Die deutschen Finanzämter verschweigen solche Erkenntnisse regelmäßig, wenn sie aus den erteilten Auslandsauskünften zitieren.

Gelingt es dem deutschen Unternehmer, das Tatgericht davon zu überzeugen, daß für die betreffenden Lief-

erungen die Voraussetzungen des § 6 a Abs. 1 UStG tatsächlich erfüllt waren, so geht der Prozeß für das Finanzamt verloren.²⁴ Das FG Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 20.07.2011 bereits die zeitnahe Zulassung der Fahrzeuge in Spanien als ausreichendes Beweismittel angesehen, um darauf die Überzeugung des Gerichts von der tatsächlichen Vornahme der innergemeinschaftlichen Lieferung zu stützen.²⁵

b) Umfang der Amtsaufklärungspflicht?

Die durch die „Collée“-Entscheidung geschaffene Möglichkeit, sich alle Beweismittel des Finanzgerichtsprozesses nutzbar zu machen, schafft auch Probleme. Anwälte erliegen der Versuchung, fernliegende oder unvollständige Beweisangebote zu stellen (bspw. auf **Vernehmung von Auslandszeugen**), um die Situation der Kläger zu verbessern und (vermeintlich) entweder den Beweis der Steuerbefreiung zu erbringen oder einen zur Revisionszulassung führenden Verfahrensfehler zu provozieren.

Einige Finanzgerichte reagieren mit einer **Umverteilung der Aufklärungslast**. Das FG Berlin-Brandenburg und das FG Düsseldorf haben in jüngeren Entscheidungen erklärt, es stelle keine Verletzung der Amtsaufklärungspflicht dar, wenn entsprechenden Zeugenbeweisangeboten nicht nachgegangen werde. Aus der Verpflichtung des Unternehmers, den Beweis für die Steuerbefreiung zu führen, soll sich ergeben, daß das Gericht **nur präsente Beweismittel** zur Kenntnis zu nehmen habe.²⁶

Rechtssystematisch kann dies nicht überzeugen. Der Finanzgerichtsprozeß kennt keine subjektive Beweislast, sondern nur eine objektive Darlegungslast. Das Gericht hat von Amts wegen die vorhandenen Beweismöglichkeiten auszuschöpfen. Hierzu zählt jedenfalls die Ladung eines mit vollständiger Adresse benannten inländischen Zeugen. Erst wenn sich nach **Ausschöpfung der Amtsaufklärungspflicht** ein „non liquet“ ergibt, darf nach der objektiven Darlegungslast entschieden werden. Wie der BFH diese Fälle behandeln wird, ist gegenwärtig offen.²⁷

23 So BMF vom 09.12.2011, BStBl. I 2011, 1287; nachfolgend verlängert durch BMF vom 06.02.2012, veröffentlicht unter www.bundesfinanzministerium.de.

24 Vgl. beispielhaft die Entscheidungen FG Rheinland-Pfalz vom 27.11.2008, 6 K 1463/08, juris, FG Köln vom 03.11.2011, 4 K 4262/08, EFG 2011, 667 oder BFH vom 03.05.2010, XI B 51/09, BFH/NV 2010, 1872, m. w. N.

25 FG Baden-Württemberg vom 20.07.2011, 14 K 4282/09, EFG 2011, 2203.

26 FG Berlin-Brandenburg vom 28.02.2011, 5 K 5130/08, EFG 2011, 1288 (Az. des BFH: V B 35/11) sowie FG Düsseldorf vom 06.12.2010, 1 K 2621/07 U, EFG 2011, 1289 (Az. des BFH: V R 10/11).

27 Der BFH hat die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg zwar bestätigt bzw. die Nichtzulassungsbeschwerde abgewiesen (BFH vom 10.10.2011, V B 35/11, BFH/NV 2012, 76); die Entscheidung beruht aber auf dem verfahrensrechtlichen Gesichtspunkt, daß die Nichterhebung des zunächst beantragten Zeugenbeweises in der mündlichen Verhandlung nicht gerügt wurde. Damit hatte die Klägerin – nach der ständigen Rechtsprechung des BFH – konkludent auf die Erhebung des Beweises verzichtet, weshalb die Aufklärungsrüge nicht zur Zulassung der Revision führen konnte.

c) Besonderheiten bei Fahrzeuglieferungen

Der Nachweis, daß die Voraussetzungen der Steuerbefreiung objektiv erfüllt sind, scheitert für den deutschen Lieferanten vielfach daran, daß die **Identität des ausländischen Abnehmers nicht abschließend geklärt** werden kann. Die Finanzbehörden (und bislang auch die Finanzgerichte) versagen dann die Steuerbefreiung, da mangels Unternehmereigenschaft des Abnehmers die „Pflicht zur Erwerbsbesteuerung“ im Bestimmungsland nicht gegeben sei.

Es besteht eine weitergehende Argumentationsmöglichkeit, die bislang wenig genutzt worden ist: Denn bei der Lieferung neuer Fahrzeuge kommt es überhaupt nicht darauf an, ob der ausländische Erwerber Unternehmer ist oder nicht (vgl. § 6 a Abs. 1 Nr. 2 c UStG). **Die Erwerbsbesteuerung erfaßt in diesen Fällen nämlich auch die Privatleute** (vgl. nur die deutsche Regelung in § 1 b UStG). Um ein „neues Fahrzeug“ im Sinne des Gesetzes handelt es sich stets dann, wenn das betreffende KFZ im Zeitpunkt der Lieferung maximal 6.000 km zurückgelegt hat oder seit der ersten Inbetriebnahme maximal sechs Monate vergangen sind. Werden solche Gegenstände geliefert und steht fest, daß sie im Rahmen der Lieferung an ausländische Abnehmer gelangt sind, so müßte auf der zweiten Ebene die Steuerbefreiung nach § 6 a UStG – in Anwendung der „Collée“-Grundsätze – ausnahmslos gewährt werden.

3. Dritte Stufe: Rechtsmißbrauch durch kollusives

Zusammenwirken

Der Wandel der Rechtsprechung, wonach die Buch- und Belegnachweise nicht als „materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung“ behandelt werden können, hat die Strafverfolgungsbehörden zunächst in eine prekäre Situation gebracht. Denn in der Folge wäre eigentlich (entsprechend der zweiten Prüfungsstufe) **durch die Strafverfolgungsbehörden** jeweils der **Nachweis zu erbringen** gewesen, daß die als steuerfrei behandelte innergemeinschaftliche Lieferung nicht die Voraussetzungen des § 6 a UStG erfüllt. Erforderlich wäre der Nachweis, daß die Ware entweder nicht ins Ausland verbracht worden ist oder daß der ausländische Abnehmer kein Unternehmer war (mit der für die neuen Fahrzeuge beschriebenen Einschränkung). Solche Nachweise lassen sich auch und gerade in den echten Karussell- und Betrugsfällen nicht erbringen. Die Ermittlungen hätten somit sämtlich eingestellt werden müssen.

a) Ausführungen des EuGH in der Rechtssache „R“

Um dies zu verhindern, erfand der 1. Strafsenat eine weitergehende Einschränkung, die nunmehr auf der dritten Stufe zu berücksichtigen ist. Nach dieser Lösung stellt die Lieferung von Gegenständen an einen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet dann keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dar, wenn der inländische Unternehmer in **kollusivem Zusammenwirken mit dem tatsächlichen Abnehmer** die Lieferung an einen (anderen) Zwischenhändler vortäuscht, um dem eigentlichen Abnehmer

mer die Hinterziehung der Steuer im Bestimmungsland zu ermöglichen.²⁸ Nachdem die Finanzgerichte Zweifel an dieser Rechtsauslegung geäußert hatten, sah sich der 1. Strafsenat gezwungen, die Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen.²⁹

Der EuGH ist dem 1. Strafsenat in der vorgeschlagenen Auslegung des europäischen Rechts in seinem **Beschluß in der Rs. „R“** vom 07.12.2010 gefolgt.³⁰

Der EuGH konstruiert die Versagung der Steuerbefreiung als eine **Sanktion mißbräuchlichen Verhaltens**, die eine abschreckende Wirkung entfalten soll. Soweit der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland – trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedsstaaten – der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehe, müsse der Ausgangsmitgliedstaat dem Lieferanten der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuern nachzuentrichten. Es sei zu verhindern, daß der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehe. Damit wurde die **dritte Prüfungsstufe** der Steuerbefreiung durch den EuGH anerkannt.

Auch der BFH hat dies (folgerichtig) übernommen. Nach der mehrfach bestätigten Rechtsprechung des V. Senats ist die Steuerbefreiung für die stattgefundene innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen, wenn der Lieferant die Identität des Warenerwerbers durch unrichtige Angaben zum Abnehmer verschleiert hat, um es diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland zu hinterziehen.³¹ Die neue Mißbrauchsrechtsprechung soll auch Anwendung finden, wenn der deutsche Lieferant sich in anderer Weise an einem System beteiligt, daß auf eine mißbräuchliche Umgehung der steuerlichen Erfassung im Bestimmungsland ausgerichtet ist, z. B. indem unrichtigerweise die Vorteile der Differenzbesteuerung in Anspruch genommen werden.³²

Auf dieser Prüfungsstufe trägt allerdings die **Finanzverwaltung die Darlegungslast**; läßt sich ein „kollusives Vorgehen“ in dem beschriebenen Sinn nicht nachweisen, so bleibt die Steuerbefreiung erhalten.

b) Diskussion über die den „Rechtsmißbrauch“ erfüllenden Fallgruppen

Offen ist vorläufig, welche Unterfallgruppen auf der dritten Ebene als rechtsmißbräuchliches Verhalten anzusehen sind und die Finanzbehörde berechtigen, die Steuerbefreiung zu versagen. Dies betrifft zum einen die Frage, ob der besondere Versagungsgrund auch dann gilt, wenn der deut-

28 Grundlegend BGH vom 20.11.2008, 1 StR 354/08, DStR 2009, 577; vom 19.02.2009, 1 StR 633/08, wistra 2009, 238.

29 BGH vom 07.07.2009, 1 StR 41/09, DStR 2009, 1688.

30 EuGH vom 07.12.2010, C-285/09 „R“, DStR 2010, 2572 mit Anm. Küffner/Streit; Jahn/Gierlich, steueranwaltsmagazin 2011, 1624.

31 Vgl. bspw. BFH vom 17.02.2011, V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448, 1451; BFH vom 11.08.2011, V R 50/09, BFH/NV 2011, 1989.

32 BFH vom 11.08.2011, V R 19/10, BFH/NV 2011, 2210.

sche Lieferant nicht bewußt mit seinem steuerunehrlichen Abnehmer zusammenwirkt, sondern **lediglich fahrlässig handelt und hätte wissen können oder müssen**, daß zum Schein ein „Missing Trader“ zwischengeschaltet wurde.³³ Das FG Münster hat dies in der Tendenz bejaht,³⁴ andere Finanzgerichte und der BFH gehen in der Tendenz davon aus, daß die Versagung der Steuerbefreiung nur bei einem gezielten Zusammenwirken eingreifen kann.³⁵

Zum anderen hat erneut der 1. Strafsenat die Initiative ergriffen: Mit Beschluß vom 20.10.2011 führt der Senat aus, daß neben der vom EuGH in der Rechtssache „R“ klar anerkannten Fallgruppe des kollusiven Zusammenwirkens als weitere Fallgruppe auch die nur einseitige **Verschleierung des wahren Leistungsempfängers** durch den inländischen Lieferanten ausreichen soll, die Steuerbefreiung entfallen zu lassen. Wer zu dem Zweck, den ausländischen Abnehmern die Hinterziehung der Steuer im Bestimmungsland zu ermöglichen, Rechnungen auf falsche Abnehmerfirmen ausstellt, soll sich nicht auf die Steuerbefreiung berufen dürfen.³⁶

Die Rechtsprechung ist vorrangig beweisrechtlich motiviert, denn sie versucht, die Ermittlungsbehörden von dem schwierigen Nachweis einer vorab getroffenen „Verabredung“ zu entlasten. Stattdessen wird der Nachweis einer bloßen „Absicht“ für ausreichend postuliert. Dies ist für die Instanzgerichte deshalb besonders bequem, da die Überzeugung des Tatrichters vom Vorliegen solcher subjektiven Merkmale leicht zu begründen ist. Der Betroffene kann sich hingegen gegen die unzutreffende Unterstellung des „bösen Willens“ effektiv kaum verteidigen.

Ob der BFH dem 1. Strafsenat in diesem Punkt folgt, ist bislang offen.

IV. Strafrechtliche Perspektiven

Durch die Initiative des 1. Strafsenats und die zustimmende Entscheidung des EuGH vom 07.12.2010 bleibt ein wesentlicher Anwendungsbereich für § 370 AO in den Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferung erhalten. Zwar wären bei enger Interpretation hohe Anforderungen in tatsächlicher Hinsicht zu erfüllen. Denn die Ermittlungsbehörden müßten die entsprechende „Absicht“ des deutschen Lieferanten beweisen. Dies dürfte vielfach schwierig sein, soweit sich nicht bei Beschlagnahmen entsprechende Korrespondenz finden läßt oder die Voraussetzungen für eine Telekommunikationsüberwachung als Ermittlungsmaßnahme gegeben sind.

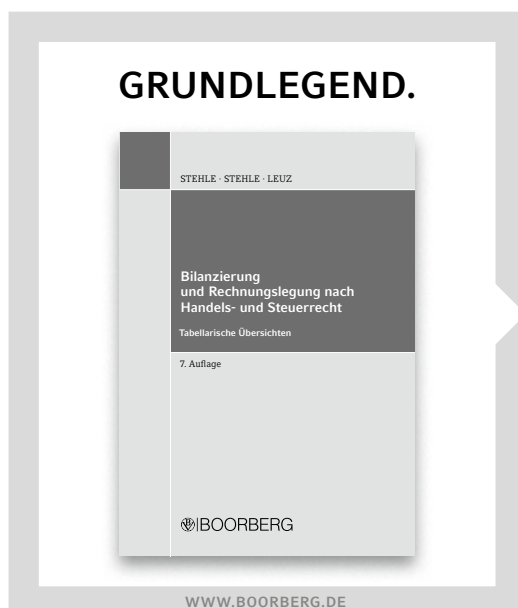
Der BGH hat mit seiner Entscheidung vom 20.10.2011 jedoch den Weg eröffnet, auf dem man einfacher zu Verurteilungen gelangen kann, indem er die Tatbestandsmerkmale über den Bereich der kollusiven Verabredung hinaus aufgeweitet hat und bereits die **zweckgerichtete Ausstellung falscher Belege** als strafbarkeitsbegründend anerkennen will (s.o.).

33 Hierfür argumentieren *Hundt-Eßwein*, UStB 2011, 52. und (eingeschränkt) auch *Bülte*, DB 2011, 442, 443; kritisch hierzu *Alvermann/Wulf*, DB 2011, 731.

34 ►► FG Münster vom 02.09.2010, 5 K 1129/05 U, EFG 2011, 185, 186 mit kritischer Anm. *Matthes*.

35 ►► Hess. FG vom 14.04.2011, 6 K 1390/08 (n.v.) sowie BFH vom 17.02.2011 V R 30/10, DStR 2011, 1310 mit Anm. *Alvermann/BeckS chäfer*; das BMF stellt in Abschnitt 6 a. 2 Abs. 3 Satz 7 UStAE ebenfalls auf den Zweck des Verhaltens ab, was bloße Fahrlässigkeit eigentlich nicht ausreichen läßt.

36 BGH vom 20.10.2011, 1 StR 41/09, NJW 2011, 3797.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dipl. oec. Norbert Leuz, Steuerberater

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-; ISBN 978-3-415-04559-0

Die Broschüre vermittelt Praktikern schnelle, gründliche und systematische Informationen für ihre tägliche Arbeit. Sie dient gleichermaßen Studenten als Orientierungshilfe und Einstieg in die Bilanzierung und Rechnungslegung. Die Themenschwerpunkte des bewährten Werks sind in fünf tabellarischen Übersichten dargestellt. In die siebte Auflage haben die Autoren insbesondere die weitreichenden Neuerungen des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eingearbeitet. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften für den Jahres- und Konzernabschluss im Vergleich zu IAS/IFRS sind ebenfalls dargestellt.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-0 · 089/43 60 00-0 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0811

Heftig diskutiert wurde die Frage, inwieweit die neue „Mißbrauchsrechtsprechung“ unter strafrechtlichen Gesichtspunkten Anwendung auch für die Vergangenheit finden kann. Geltend gemacht wird, daß die Versagung der Steuerbefreiung wegen des „kollusiven Zusammenwirkens“ aus dem Gesetzestext heraus nicht klar erkennbar ist, so daß eine entsprechende strafrechtliche Sanktion gegen den Bestimmtheitsgrundsatz verstoßen könnte. Das BVerfG hatte gegenüber einer der ersten Verurteilungen des BGH im Wege der einstweiligen Anordnung zunächst Rechtsschutz gewährt.³⁷ Zwischenzeitlich ist in diesem Verfahren allerdings durch **ablehnenden Beschluß über die Verfassungsbeschwerde** entschieden worden. Das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen und damit mögliche verfassungsrechtliche Zweifel nicht bestätigt.³⁸

Im übrigen eröffnen sich nach neuer Rechtslage noch andere Sanktionsmöglichkeiten. Denn während die Beteiligung (als Täter oder Teilnehmer) an einer Umsatzsteuerhinterziehung zum Nachteil eines anderen Mitgliedsstaats der EU bislang nach deutschem Recht straflos war, hat sich dies durch das Jahressteuergesetz 2010 geändert. Mit der Streichung der Sätze 3 und 4 in § 370 Abs. 6 AO ist das **Verfolgungshindernis der „Gegenseitigkeitsverbürgung“ mit Geltung ab dem 14.12.2010 entfallen**. Zumindest für Taten, die ab diesem Tag begangen werden, kann ein deutsches Gericht die inländischen Lieferanten auch wegen der Beteiligung an einer spanischen oder italienischen Umsatzsteuerhinterziehung bestrafen. *Tully/Merz* haben mit beachtlichen Gründen geltend gemacht, daß die Gegen-

seitigkeitsverbürgung lediglich als Verfahrensregel einzuordnen sei, weshalb das strikte materiell-strafrechtliche **Rückwirkungsverbot** aus § 2 StGB möglicherweise nicht gilt, so daß eine entsprechende Strafbarkeit auch für vor dem 14.12.2010 begangene Taten in Betracht kommen könnte.³⁹

Die praktische Relevanz der weiteren Reichweite aus § 370 Abs. 6 AO bleibt gleichwohl abzuwarten. Denn wer sich vor Augen hält, welche Probleme die Strafgerichte in aller Regel bereits mit der prozeßordnungsgemäßen Feststellung inländischer Steuerhinterziehungen haben, der kann sich kaum vorstellen, wie eine Strafkammer oder sogar ein Amtsgericht in der Lage sein soll, eine **Verkürzung ausländischer Umsatzsteuer** entsprechend den Feststellungs- und Darstellungsanforderungen des BGH revisionsicher herbeizuführen. Ungelöst bleibt schließlich auch der Einwand, daß es im Fall der Unterlassungstat – unabhängig von der Reichweite des Schutzbereichs – an den weiteren Tatbestandsmerkmalen fehlt, denn der Erfolg wird nicht durch ein „In-Unkenntnis-Lassen“ von „Finanzbehörden“ im Sinne der Definitionen der AO ausgelöst.⁴⁰

37 Vom 23.07.2009, 2 BvR 542/09, BFH/NV 2009, 1767.

38 Vom 16.06.2011, 2 BvR 542/09, BFH/NV 2009, 1820 mit Anm. *Hölzle*, DStR 2011, 1700 sowie *Bülte*, HRRS 2011, 465.

39 *Tully/Merz*, wistra 2011, 121.

40 Vgl. nur *Schmitz/Wulf* in *MüKo-StGB*, 2010, § 370 AO Rz. 318 mit Nachweisen auch zur Gegenauffassung.

Steuerrecht in der Schweiz

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz¹

I. Die allgemeine Lage²

Wirtschaftslage und Konjunktur sind und werden weniger erfreulich, sind aber im europäischen Kontext noch beachtenswert gut. Die Schweizer gehören (immer noch) zu den Reichsten Europas. Im Vergleich von 27-EU-Staaten sowie 10 weiteren Ländern Europas kommt die Schweiz direkt hinter Luxemburg und Norwegen.

Die Schweizer Banken sind in Not und vor allem in den Schlagzeilen. Beklagt wird der Mangel an innen- und außenpolitischer Unterstützung, was letztlich dazu geführt hat, daß die älteste Schweizer Privatbank vor kurzem allein durch die Drohung einer Klage in den USA unterging. Die 1741 gegründete St. Galler Bank Wegelin wurde durch Klagen gegen drei ihrer Mitarbeiter derart unter Druck gesetzt, daß sie ihr Vermögensverwaltungsgeschäft als Vorwärtsstrategie an die Raiffeisen-Gruppe verkaufte (jetzt Notenstein Privatbank).

Das Moralisieren gegen diese Tatsache³ läßt die Erkenntnis wachsen, daß der Finanzplatz Schweiz in einer fundamentalen Krise gelandet ist, die noch einige Zeit anhalten wird.

1 *Jürgen Wagner*, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich), ist Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und zudem als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich und in Vaduz zugelassen. Der nachfolgende Beitrag entspricht der Rohfassung des Artikels „Neue Entwicklungen im Schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht“, der jährlich mit *Dr. Adrian Plüss* (Lanter Rechtsanwälte, Zürich) in der RIW erscheint, zuletzt RIW 2011, 111 ff. Der Beitrag ist in Liechtenstein-Journal 2012, 28 ff. erschienen, dessen Herausgeber der Autor ist.

2 Siehe auch *Wagner*, **steueranwaltsmagazin** 2011, 28 ff.

3 NZZ vom 28.01.2012 („Ein Weckruf für die Schweiz“); NZZ vom 01.02.2012 („Der Schweizer Finanzplatz in Not“).

1. Neuwahlen

Zahlreiche Affären halten die Schweiz in Atem. Spannend waren 2011 auch die Parlaments- und Regierungswahlen: Die Neuwahlen zum Nationalrat (Parlament) Ende Oktober haben die größte, dennoch rechtslastige Partei im Parlament von 28,9 auf 26,6 Prozent schrumpfen lassen. Die SVP-Abspaltung BDP holte immerhin 9 der 200 Sitze und legte wie die grüne Partei GLP mehr als 4 Prozent zu, die traditionellen Parteien der Mitte (FDP, CVP) verloren jeweils gut 2 Prozent. Letztlich verfehlte der rechtspopulistische und 2007 abgewählte frühere Bundesrat *Blocher* deutlich sein Ziel, als Vertreter des Kantons Zürich in den Ständerat, die Vertretung der Kantone⁴, zu gelangen.

Die Bundesratswahl am 10.12.2011 hat schließlich überraschend deutlich die Wiederwahl von *Eveline Widmer-Schlumpf*, der bisherigen Finanzministerin und für 2012 gewählten Bundespräsidentin, ergeben. Neben der Wiederwahl der bisherigen Mitglieder des Bundesrates wurde *Alain Berset*, SP, neu gewählt. Der Bundesrat besteht nun aus drei Frauen (*Simonetta Sommeruga*, SP, Justiz und Polizei; *Doris Leuthard*, CVP, Umwelt, Verkehr u. a.; *Eveline Widmer-Schlumpf*, Finanzen, BDP) und vier Männern (*Didier Burkhalter*, FDP, Äußeres; *Johann Schneider-Amann*, FDP, Volkswirtschaft; *Ueli Maurer*, SVP, Verteidigung; *Alain Berset*, SP, Inneres). Die umstrittene, letztlich aber hart umkämpfte Zauberformel wurde damit leicht abgewandelt, hielt aber in ihren Grundzügen den Angriffen ihrer Gegner stand. Insbesondere die SVP verfehlte den zweiten von ihr angestrebten Bundesratsitz, gab aber die Idee, beleidigt in die Opposition zu ziehen, schließlich auf.

2. Bankgeheimnis

Die Sozialdemokratische Partei SP ließ eine Studie anfertigen, um herauszubekommen, was beim kompletten Wegfall des fiskalischen Bankgeheimnisses und beim „Schock des automatischen Informationsaustausches“ passieren würde.⁵ Dabei lasse sich das Bankgeheimnis sowohl als Wettbewerbsvorteil als auch als Klumpenrisiko betrachten. Längst nicht klar ist die genaue Höhe der in der Schweiz angelegten Gelder, insbesondere nicht diejenigen, die von juristischen Personen aus aller Welt angelegt worden seien, deren Eigentümer oft nicht eindeutig identifizierbar seien. Noch weniger klar ist die Höhe der dabei un versteuerten Gelder. Die Schätzung der Autoren der Studie sind ebenso mutig wie vermutlich unzutreffend: Stimmten 20% dem Zinsabzug zu, würden die restlichen 80% vermutlich über steuerunehrliches Vermögen verfügen. Letztlich könne der Geldabfluß die Schweiz in eine Rezession zwingen und einen Totalabfluß von über 700 Mrd. CHF verursachen. Abgemildert werden könne dieses Szenario durch eine Qualitätsstrategie, so die Studie der ETH Zürich.

Schlimmer als die Zukunftsszenarien ist der laxer Umgang mit dem Bankgeheimnis im Alltag. So lieferte bei-

spielsweise die Credit Suisse anstatt Daten über 5 Kunden gleich Datensätze von 130 weiteren, nicht vom Gesuch der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) umfaßten Anleger – auf über 4.800 ungeschwärzten Seiten.⁶ Die Bank erklärte dem verdutzten Publikum, es läge kein Fehler vor. Die ESTV erklärte ihrerseits, das müsse so sein; die Daten Dritter müßten zum Abgleich von möglichen Querverbindungen herausgegeben und geprüft werden. Zu einer deutlich größeren Datenliefermenge dürften künftig die Amtshilfeersuchen per Gruppenanfrage führen. Damit ließe sich auch die Herausgabe sämtlicher Bankkundendaten rechtfertigen. Notwendig ist nun eine neue Definition dessen, wofür das (immerhin strafbewehrte) Bankgeheimnis (noch) stehen soll. Die extensiv weite Definition der zu liefernden Daten führt jedenfalls das Bankgeheimnis ad absurdum.

II. Steuerrecht

Die OECD hat der Schweiz in ihrem „Länderexamen“ trotz der bisherigen relativ tiefen Steuerquote eine Senkung der direkten Steuern und im Gegenzug eine Erhöhung der Mehrwertsteuer empfohlen. Diese Empfehlung folgt der ökonomischen Überlegung, daß Einkommensteuern die Arbeitsanreize eher hemmen als Konsumsteuern.

1. Allgemeines

In sieben der 26 Kantone, darunter Zürich und Bern, sind die Steuerregister mit Angaben über Einkommen und Vermögen von Privatpersonen immer noch öffentlich und von jedermann einsehbar. Mehrere Kantone haben aber die Einsichtnahme in den letzten Jahren aufgehoben. Sie werten nun den Persönlichkeitsschutz höher als das Auskunftsrecht, obwohl das Bundesgericht diese öffentliche Transparenz immer gestützt hatte. Jeder kann seine Daten zwar sperren lassen, diese Sperre kann aber relativ leicht wieder zugunsten eines berechtigten Auskunftersuchens aufgehoben werden. Diese Art von Öffentlichkeit wurde in den Kantonen Appenzell-Ausser Rhoden, Luzern und Schwyz erst kürzlich abgeschafft. Übrig bleiben die Kantone Bern, Zürich, Freiburg, St. Gallen, Waadt, Wallis und Neuenburg – damit immer noch die „halbe Schweiz“.⁷

Im schweizerischen Steuerrecht besteht ein ausgesprochener Wettbewerb, der die Steuern insgesamt weiter sinken läßt. Die tiefste Belastung in den einzelnen Kantonen, einschließlich Direkter Bundessteuer, kantonaler Steuer-

4 Die Bezeichnung „Vertretung der Kantone“ ist etwas irreführend: Die Abgeordneten des Ständerats sind in ihrer Mandatsausübung völlig frei.

5 NZZ vom 21.12.2010 („Klumpenrisiko Bankgeheimnis“).

6 NZZ vom 11.01.2012 („CS liefert zu viele Kundendaten“); NZZ vom 14.01.2012 („Das Bankgeheimnis ad absurdum geführt“).

7 NZZ vom 18.01.2012 („Großzügige Einblicke in die Steuerregister“).

sätze und Gemeindesteuern findet sich im Kanton Luzern. Zug liegt lediglich auf dem 10. Platz der Erhebung des Freiburger Steuerprofessors *Pascal Hinny*.⁸ Kontrollen der kantonalen Autonomie im Sinne der Überwachung der formellen Steuerharmonisierung sind ein Anliegen der Finanzdirektorenkonferenz, allerdings ist eine Kontrollkommission immer noch nicht eingesetzt worden.

2. Pauschalbesteuerung

Nicht einmal ein Promille der Wohnbevölkerung kann als Ausländer die sog. Pauschalbesteuerung in Anspruch nehmen. Weil diese Ausländer in der Schweiz (zumindest nach eigenen Angaben) keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, gewähren ihnen die Steuerbehörden eine Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und besteuern etwa das Fünffache der ausgewiesenen Wohnkosten. Ein Drittel der Pauschalbesteuerten lebt in den Kantonen Waadt und Wallis.⁹ Zürich und Schaffhausen haben bereits 2011 den Schritt der völligen Abschaffung vollzogen, Appenzell-Ausser Rhoden zog im März 2012 nach. In vielen weiteren Kantonen wird dies kontrovers diskutiert. Abschaffen oder mindestens verschärfen lauten die Devisen. Im Kanton Glarus wurde die Abschaffung Anfang Mai 2011 knapp abgelehnt; am 15.05.2011 entschied der Kanton Thurgau, in dem gerade 127 Pauschalbesteuerte leben, die Pauschalbesteuerung nicht abzuschaffen, sondern bereits zum zweiten Mal zu verschärfen.

Nach kantonalen Abstimmungen wie bspw. in St. Gallen, Appenzell-Ausser Rhoden oder Schaffhausen bildet sich langsam ein nationaler Konsens heraus: Künftig soll nach der Wirtschaftskommission des Ständerates die Bemessungsgrundlage mindestens das Siebenfache des Mietwertes erreichen; so auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren. Grundsätzlich will man damit „den Fünfer und das Weggli“: Dank weiterhin gültiger Pauschalsteuer versucht man die ganz reichen Ausländer im Kanton zu halten, andererseits soll die verschärfte Regelung für höhere Einnahmen und „gerechtere“ Besteuerung sorgen.

3. Steueramnestie, Steuerstrafrecht

Auch im zweiten Jahr führte die Steueramnestie allein im Kanton Zürich zu rund 1.000 Selbstanzeigen. In diesen wurden gut 600 Millionen Franken nacherklärt, was zu Nachsteuererträgen von rund 50 Millionen Franken führte. Die Zahl der Selbstanzeigen ist damit um knapp ein Drittel zurückgegangen.¹⁰

4. Unternehmenssteuerreform II

Auf den 01.01.2011 sind die letzten Teile der Unternehmenssteuerreform II in Kraft getreten. Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde in der Schweiz das Kapitaleinlageprinzip eingeführt. Damit wurde das bisherige

(verfassungswidrige) Nennwertprinzip ersetzt, wonach Aufgelder (Agio) oder Zuschüsse von Anteilsinhabern bei der Rückzahlung nochmals als Einkommen besteuert wurden. Diese Mehrfachbesteuerung wurde also als Wettbewerbsnachteil für den Steuerstandort Schweiz abgeschafft, während nun SP und Grüne beantragt hatten, die Volksabstimmung von 2008 zu wiederholen, mit dem Ziel, die geänderte steuerliche Regelung wieder zu kippen. Der Nationalrat hat im April 2011 alle diesbezüglichen Anträge abgelehnt.¹¹

5. Steuererleichterungen in Kantonen

Die Bürger des Kantons Zürich sind derzeit für Steuerensenkungen nicht zu haben. Sowohl die Vorlagen der Kantonsregierung wurden (knapp mit 50,8% Nein-Stimmen) abgelehnt wie auch die Gegenvorschläge (deutlich mit 62% Nein-Stimmen). Alle sind sich jedoch darin einig, daß die kalte Progression ausgeglichen werden soll und daß auch der bevölkerungsstarke Kanton Zürich sich dem Steuerwettbewerb stellen muß.

6. Abkommen Deutschland/Schweiz

Zum ersten Mal ist von zwei Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland die Rede. Neben dem DBA¹², das mit einer großen Auskunftsklausel analog dem Art. 26 OECD-MA ausgestattet wurde, wurde nun ein Abkommen abgeschlossen, das auch das bisher nicht lösbare Problem der „Altlasten“ angepackt hat. Sowohl die (noch nicht verjährten) letzten Jahre sollen besteuert werden, aber auch in Zukunft soll eine Pauschalsteuer i. H. v. gut 26% pauschal die Steuerlast abgelten können, ohne die Identität des Betroffenen offenlegen zu müssen.

Die Ratifizierung in Deutschland steht noch in Frage bzw. verzögert sich.¹³ Da die Bundesregierung im Bundesrat keine Mehrheit hat, haben die SPD-geführten Bundesländer angekündigt, ihre Zustimmung zu verweigern. Auf-

8 *Hinny*, Steuerrecht 2012, Zürich, 2012. Überblick zum Steuerrecht s.a. *Wagner, steueranwaltsmagazin* 2011, 26 ff.; *Glauser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 107 (2011), 253 ff.; NZZ vom 17.01.2012 („Die Steuern sind weiter gesunken“).

9 NZZ vom 06.05. und 16.05.2011.

10 NZZ vom 05.01.2012 („Mehr als 600 Millionen Franken Schwarzgeld deklariert“).

11 *Glauser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 107 (2011), 254. NZZ vom 02.05.2011 („Unternehmenssteuerreform und Stimmungsmache“).

12 Zum 01.01.2011 bestanden DBA der Schweiz mit 114 Staaten, s. *Glauser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 107 (2011), 255. Über 20 DBA nach OECD-Standard sind bereits von National- und Ständerat genehmigt worden; über die Hälfte davon sind bereits in Kraft (Quelle: EFD; www.efd.admin.ch). In der Frühjahrssession 2012 des Nationalrats wurden weitere geänderte DBA gutgeheißen.

13 NZZ vom 20.01.2012 („Verzögerungen beim Steuerabkommen mit Deutschland“).

grund der verlangten Nachverhandlungen mit der Schweiz und einem großzügigeren Informationsaustausch wurde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe eingesetzt, die bis Januar 2012 freilich noch nicht getagt hat. Auch die EU hat Bedenken angemeldet, daß das Abkommen aus ihrer Sicht nicht mit dem bestehenden EU-Zinsbesteuerungsabkommen mit der Schweiz vereinbar sei.

7. Rechtsprechung in Steuersachen

Auch bei Steuerhinterziehung darf die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Sicherung des noch zu zahlenden Steuerbetrages Vermögenswerte des Steuerpflichtigen beschlagnehmen. Mit dem Urteil 1B_417/2010 hat das Bundesgericht ein anderslautendes Urteil des Bundesstrafgerichtes in Bellinzona aufgehoben.¹⁴ Die vom Bundesstrafgericht vertretene Auffassung würde dazu führen, daß beim Verdacht auf schwere Steuerstraftaten, insbesondere fortgesetzten Hinterziehungen größerer Beträge, keine sichernde Vermögensbeschlagnahme mehr möglich wäre, so das Bundesgericht.

Im „Kontext der UBS-Saga“ hat das Bundesverwaltungsgericht in einer Entscheidung über internationale Rechtshilfe¹⁵ die Frage eines von einem irrevocable und discretionary trust gehaltenen Bankkontos entschieden: Die Begünstigten halten nur eine Anwartschaft auf das Vermögen und die Erträge. Damit sind sie nicht die wirtschaftlich Berechtigten des Trusts, wenn dieser – wie von den Beschwerdeführern nachgewiesen werden konnte – irrevocable und discretionary ist. Amtshilfe konnte in diesem Fall nicht gewährt werden.

Bereits im Jahr 2009 hat das Bundesgericht seine Haltung zu Stiftungen mit voraussetzungslosen Unterhaltsleistungen an Begünstigte (Art. 335 ZGB) geändert und bspw. liechtensteinische Stiftungen mit Vermögen und Stiftern in der Schweiz zugelassen. Diese Rechtsprechung wurde mit zwei Entscheidungen Ende 2010 bekräftigt.¹⁶ Damit können Herr und Frau Schweizer mit Hilfe einer liechtensteinischen Familienstiftung (oder mit einem angelsächsischen Trust) im Ausland das tun, was ihnen Art. 335 ZGB verbietet. Sie haben dabei die Schranken der schweizerischen Rechtsordnung zu beachten, insbesondere das Pflichtteilsrecht und den Numerus clausus erbrechtlicher Verfügungsformen.

III. Schlußbemerkungen

Bereits Ende 2010 hat der Europäische Rat die europäisch-schweizerischen Problemfelder konstatiert und eine Zwischenbilanz erstellt: Die Interessen kollidierten insbesondere in den Bereichen der tiefen kantonalen Steuersätze und dem Modus für die Übernahmen von EU-Recht.¹⁷ Der Schweiz scheint seit mehreren Jahren kein sektorielles Abkommen mehr zu gelingen, die EU scheint dies auch nicht zu wollen. Es verbreitet sich der Eindruck, der bilaterale Karren stecke im Dreck.

Die Schweizer hatten im vergangenen Jahr Glück und Pech mit der Stärke des Schweizerfrankens: Der Franken erstarkte auf eine kurzzeitige Parität von 1:1 zum Euro, was die Wirtschaft betrübte, die konsumfreudigen und mobilen Bürger jedoch sehr erfreute. Schließlich wurde ein Kurs mit der Grenze von 1:1,20 von der Nationalbank festgelegt.

Schweizerische Eigenarten sind meist langlebig. So zahlen Unternehmen weiterhin Kirchensteuer. Die Initiative, diese wenig sinnvolle Besteuerung (und damit Wettbewerbsverzerrung) abzuschaffen, wird wohl nicht weit kommen.

Brauchen die Schweizer ihre Nachbarn, wo sie sich doch so schön mit sich selbst beschäftigen können? Während die Bundesregierung vor kurzem noch von Frauen majorisiert wurde (*Micheline Calmy-Rey* statt *Alain Berset*), hat die Gleichberechtigung im öffentlichen Leben noch erheblichen Nachholbedarf: Die Zünfte von Zürich erlauben der einzigen Frauenzunft immer noch nicht, bei ihrem volksfestartigen Umzug, dem sog. „Sechseläuten“, mitzugehen.¹⁸

Wenn selbst liberale Europäer wie der luxemburgische Ministerpräsident *Claude Juncker* die Schweiz als „geostategisches Unding“ bezeichnen, sollte sich nicht die schweizer Arroganz erheben, sondern ein Umdenken Platz greifen. Schließlich liegt der Gedanke der europäischen Justizkommissarin *Viviane Reding* nicht so fern: „(...) daß wir uns in der Ära nach Lissabon nicht viel mit einem Staat befassen werden, der uns nicht beitreten will. Es ist vielmehr an diesem Staat, sich mit uns zu befassen und sich unserem Tempo anzupassen.“

¹⁴ NZZ vom 27.04.2011 und zuvor 16.12.2010.

¹⁵ BVGer vom 23.03.2011, A-6903/2010; hierzu *Glaser/Beusch*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 107 (2011), 258.

¹⁶ *Jakob*, Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht, SJZ 107 (2011), 496 ff. m.w.N.; Urt. vom 29.10.2009, BGE 135 III 614; 2C_157/2010 und 2C_163/2010.

¹⁷ NZZ vom 21.12.2010 („Stau zwischen Bern und Brüssel“).

¹⁸ NZZ vom 29.10.2011 („Sechseläuten weiter ohne Frauen“).

Veranstaltungen

Der 1. Zürcher Stiftungsrechtstag hat bereits im Jahr 2010 eine neue Schriftenreihe hervorgebracht: „Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und Europa“, 11 Beiträge der Veranstaltung 1. Zürcher Stiftungsrechtstag wurden darin veröffentlicht und begründen die Reihe „Schriften zum Stiftungsrecht“ (s. npor 1/2011, S. XI). Der 2. Stiftungsrechtstag findet am **15.06.2012** in Zürich statt.

«Stiften und Gestalten – Anforderungen an ein zeitgemäßes rechtliches Umfeld»

Stiftungsstandort Schweiz – heute und morgen: Nach einer Bestandsaufnahme der aktuellen Entwicklungen im schweizerischen und europäischen Stiftungswesen wird es um die Frage gehen, inwieweit sich innovative Formen der Philanthropie im heutigen Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht umsetzen lassen. Ein Impulsreferat aus Unternehmersicht leitet über zu einer Podiumsdiskussion über die Zukunft der Rahmenbedingungen für Stiftungstätigkeit in der Schweiz.

Vertragsgestaltung im Stiftungsrecht: Ausgehend von der Erkenntnis, daß es nicht immer „die eigene Stiftung“ sein muß und Kooperationen an Bedeutung erlangen, wird der Blick auf die bisher kaum thematisierte Problematik der Ausgestaltung von Zuwendungsverträgen, unselbständigen Stiftungen und Kooperationsvereinbarungen gelegt.

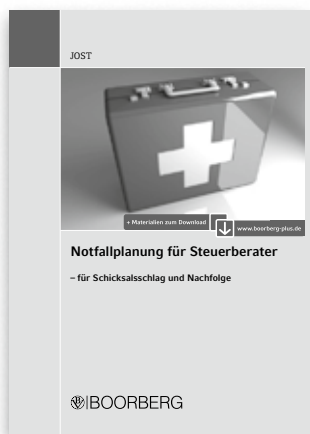
Asset Protection und Rechte Dritter: Gemeinnützige wie auch privatnützige Vermögensperpetuierung stehen in einem Spannungsverhältnis zu Rechten Dritter. Insbesondere das Pflichtteilsrecht ist in die wissenschaftliche und politische Diskussion geraten. Zudem werden Rechte Dritter gegenüber internationalen Truststrukturen sowie (schieds-) verfahrensrechtliche Aspekte im Zusammenhang mit internationaler „Asset Protection“ thematisiert. Hierbei wird der Fokus jeweils auch auf den Finanzplatz Liechtenstein gelegt.

Die Tagung wird organisiert und geleitet von **Prof. Dr. Dominique Jakob**, Zentrum für Stiftungsrecht an der Universität Zürich, unter **Mitwirkung** von: lic. phil. I MScom **Beate Eckhardt**, Dr. **Harold Grüninger**, Ständerat Prof. Dr. **Felix Gutzwiller**, Dr. **Joh. Christian Jacobs**, Prof. Dr. **Dominique Jakob**, Dr. **Manuel Liatowitsch**, Dr. **Florian Marxer**, Dipl. pol. **Carolina Müller-Möhl**, Dr. **Peter Picht**, Prof. Dr. **Anne Röthel**, Prof. Dr. **Anton K. Schnyder**, Dr. Dr. **Thomas Sprecher**.

In **Kooperation** mit dem Europainstitut der Universität Zürich und mit freundlicher Unterstützung von Swissfoundations und Wegelin Zürich.

Anmeldung und weitere Informationen unter www.zentrum-stiftungsrecht.uzh.ch.

RISIKOVORSORGE.



WWW.BOORBERG.DE

Notfallplanung für Steuerberater

– für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1

Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen. Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderer Service stehen sowohl der Leitfaden für die Kanzlei als auch der Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download** unter www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung für Sie bereit.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0412

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.

Behrenz/Jarfe/Frühbeck

Investitions- und Steuerstandort Spanien

C.H. Beck, München, 1. Auflage 2012, 386 Seiten

Weigell/Brand/Safarik

Investitions- und Steuerstandort Schweiz

C.H. Beck, München, 3. Auflage 2012, 345 Seiten

Bereits in steueranwaltsmagazin 2009, 25 haben wir den *Endres/Schreiber*, Investitions- und Steuerstandort USA, von 2008 besprochen. Zuvor war bereits in 2. Auflage im Jahr 2005 der *Thömmes/Lang/Schuch*, Investitions- und Steuerstandort Österreich, erschienen. Jetzt wollen wir uns kurz den Bänden Spanien und Schweiz widmen.

Die in Deutschland, der Schweiz und grenzüberschreitend tätigen Praktiker beschreiben nicht nur Gesellschaftsrecht, Steuerrecht und Niederlassungsrecht, sondern auch die detaillierten Voraussetzungen und Folgen des Wohnsitzwechsels. Und liegen damit im Trend, auch wenn die Behinderungen der Ausländer beim Erwerb von Grundeigentum hoffentlich bald der Vergangenheit angehören.

Anders aufgebaut ist der Band „Spanien“. Hier werden überwiegend die spanischen Rahmenbedingungen in Wirtschaft und Recht beschrieben, außerdem die Besteuerung der Unternehmen, natürlicher Personen, die Immobilienbesteuerung. Auch der Umsatzsteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ein eigenes Kapitel gewidmet.

Warum gibt es eigentlich so wenige *solche* Bücher?

Schäfer/Sethe/Lang

Handbuch der Vermögensverwaltung

C.H. Beck, München 2012, 558 Seiten

Die Haftung des Vermögensverwalters scheint zwar nur ein Kapitel, dennoch aber in Theorie und Praxis ein herausragendes Thema zu sein. Informations- und Beratungspflichten und Grundsätze ordnungsgemäßer Vermögensverwaltung (nebst Besonderheiten der Vermögensverwaltung und Vermögensanlage bei Stiftungen) zusammenzufassen, ist ein besonderes Verdienst der 15 Autoren.

Jauernig

BGB-Kommentar

14. Aufl., C.H. Beck, München 2011, 2205 Seiten

Der „kleine Palandt“ erscheint zwar nicht jährlich, sondern nun in der 14. Auflage seit 1979, also gut alle zwei Jahre. Eine Handvoll Bearbeiter garantiert ein Werk aus einem Guß. Format und Umfang garantieren ein optimales Arbeiten – alles wesentliche steht drin.

Hakelmacher

Corporate Governance oder die korpolente Gouvernante

3. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2010, 173 Seiten

Humor im Steuerrecht hat es schon immer schwer gehabt. In den angrenzenden Gebieten scheint's ein bißchen besser zu sein. Ein kurzes Zitat statt einer langen Besprechung: „Wer eignet sich zum Aufsichtsrat? Eine *Spitzenkraft*, die an sich glaubt, wird diese Frage gar nicht stellen; sie empfindet etwaige Zweifel an ihrer Kompetenz als absurd. Wer Fähigkeiten entwickelt hat, die auf den unteren Hierarchieebenen des Unternehmens nur Unheil anrichten, erfüllt alle persönlichen Voraussetzungen für ein Aufsichtsratsmandat.“ Wir kennen da so einige, denen man dieses Büchlein zuschicken sollte.

Baumbach/Hueck

GmbHG

19. Aufl., C.H. Beck, München 2010, 2069 Seiten

Ein Werk, fast in der 20. Auflage, ist gewachsen. Man findet bei der Betrachtung der Entwicklung des GmbH-Rechts „Pläne für große Reform 1969/1971“, wohingegen das Gedächtnis anderer Kommentare zum GmbHG vielleicht nur bis zum MoMiG 2008 zurückreicht. Vielleicht haben solche Kommentierungen dazu beigetragen, daß die GmbH sich gegenüber der Limited behauptet hat.

Carstens/Flick/v. Loeper

StB-Handbuch

2. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2011

Fast 30 Co-Autoren haben dieses Werk neu bearbeitet und herausgegeben. Eine Loseblattsammlung sorgt für die Aktualisierung; das Handbuch werde von der Herausgebern „mit verändertem Schwerpunkt neu gestartet“. Man kann von Loseblattwerken sagen, was man will – man weiß nie, ob sie richtig einsortiert sind und ob die Seiten der Ergänzungslieferung 2/04 noch aktuell sind. Aber das ist wohl Geschmackssache.

Daumke

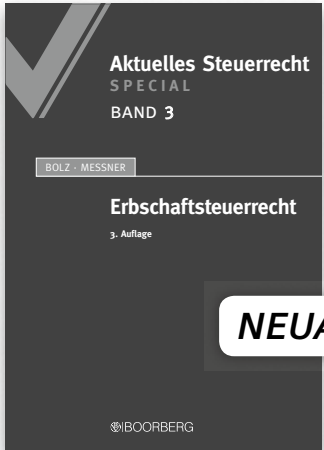
Grundriß des deutschen Steuerrechts

6. Aufl. Erich Schmidt Verlag, Berlin 2010, 436 Seiten

Jeder Verlag, der etwas im Steuerrecht auf sich hält, gibt einen Grundriß des deutschen Steuerrechts heraus. Autoren und inhaltliche Ausrichtung (hier: Viele Finanzamts-Mitarbeiter...) unterscheiden sich immer etwas, die Intention ist meist die selbe: Dem Leser einen Überblick verschaffen. Und das gelingt hier. Die Autoren haben sogar zweieinhalb Seiten für Reformen übrig.

In der nächsten Ausgabe u. a.:

Gehm, **Kompendium Steuerstrafrecht**; Lippross/Janzen, **Umsatzsteuerrecht 2012**; **Steuergesetze 2012 auf USB-stick und Steuergesetze 2012 mit Online-Service**; Pinkos/Püschner/Rosarius u. a., **Steuer-Ratgeber 2012**.



DAS ARBEITSSKRIPT FÜR DIE PRAXIS.

WWW.BOORBERG.DE

Erbschaftsteuerrecht

von Dr. Norbert Bolz, Richter am Finanzgericht, Hannover, und Dr. Michael Messner, Notar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Erbrecht, Hannover

2012, 3., überarbeitete Auflage, 280 Seiten, DIN A4, € 48,-

Aktuelles Steuerrecht Special, Band 3

ISBN 978-3-415-04830-0

Bereits in der 3. Auflage erscheint der neueste Band der Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special«. Der Leitfaden stellt die erbschaftsteuerlichen Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten, die sich aus den zivilrechtlichen Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung der bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisungen zur Erbschaftsteuer (ErbStR 2011) und der Hinweise zu den ErbStR 2011 ergeben, vor und macht sie den Steuerberatern für ihre konkrete Arbeit nutzbar.

Das Arbeitsskript ist praxisfreundlich gestaltet wie alle Hefte des »Aktuellen Steuerrechts«: mit Schlagworten am Rand, Hervorhebung wichtiger Textpassagen und einer Typografie, die die Texte schnell erfassbar macht.

Die Reihe »Aktuelles Steuerrecht Special« wird herausgegeben vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ0412

Mai 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis	StB/RA Dipl. oec.Univ. Wolfgang Graf StB Prof. Arnold Obermeier	02.05.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Umsatzsteuer und SAP®	Martin Grote Dipl.-Kfm. Roberta Grattini	02.–03.05.2012, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuergünstige Gestaltungen beim Arbeitslohn	Dipl.-Fw. Bernhard Hillmoth	03.05.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22
Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung	Dipl.Fw. Walter Niermann	03.05.2012, Nürnberg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-900 Fax: 0 23 23/1 41-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueranwalt International 2012	RA/FAStR Dr. Matthias Söffing Prof. Dr. Bert Kaminski RA/StB Andreas Jahn RA/FAStR Sebastian Korts RA Dr. Klaus von Brocke RA Carlos Ramallo Pallast RA/FAStR Dr. Martin Wulf	04.05.2012, Costa d'en Blanes/ Mallorca	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Bilanzkunde für Juristen – Basiskurs	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	04.05.2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RA/FAStR Dr. Peter Gußen	04.05.2012, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Optimale Testamentsgestaltung 2012: Zivilrecht – Steuerrecht – ErbStR 2011	RA/FAStR/StB Dr. Christopher Riedel RA/FAStR/StB Dr. Andreas Rohde RA Elmar Uricher	04.05.2012, Dresden	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 02 28/5 20 00-0 Fax: 02 28/5 20 00-20 www.ifu-institut.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Mai 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort / Datum	Veranstalter
Internationale Verrechnungspreise – Update	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	04. 05. 2012, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Künstler & Sportler im Steuerrecht	RA/StB Dr. Harald Grams	04. 05. 2012, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/618812-0 Fax: 0211/618812-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerrecht des Non-Profit Sektors	Dipl.-Fw. Harald Bott RiBFH Karin Heger Prof. Dr. Rainer Hüttemann RA/FAStR Dr. Christian Kirchhain WP/StB Prof. Dr. Ursula Ley RA/FAStR Dr. Stephan Schauhoff	04.–05. 05. 2012, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Praxis der Immobilienbesteuerung	Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	05. 05. 2012, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimierende Nachfolgegestaltung nach den neuen Erbschaftsteuerrichtlinien	RA/StB Joachim Breithaupt	05. 05. 2012, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com
Bilanzkunde für Juristen – Aufbaukurs und Case Study	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	05. 05. 2012, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Beratungsschwerpunkte des Bilanzsteuerrechts	Dipl.-Fw. Mirko Kampschulte Dipl.-Fw. Christoph Kleine-Rosenstein	07. 05. 2012, Siegburg	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Ertragsteuerliche Beratungsfelder 2012	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	08. 05. 2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22
Die Quellensteuer	StB Dr. Peter Happe Dr. Fabian Völkel	09. 05. 2012, Hamburg	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Mai 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelles zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und zu § 15a EStG	Bernd Kreutzer	09.05.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22
Besteuerung von Funktionsverlagerungen	StB Christian Looks Günter Morlock	10.05.2012, Berlin	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerungsfragen zu Betriebsstätten und Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	Franz Hruschka Prof. Dr. Peter Lüdemann	10.05.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuereffiziente Fondsstrukturierung	StB Dr. Thomas Elser RA/FAStR Dr. Rainer Stadler	10.05.2012, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 8189-0 Fax: 0 89/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzsteuerrecht aktuell	Dipl.-Kfm. Kai Peter Künkele Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	10.05.2012, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung von Kapitalgesellschaften	StB Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach	11.05.2012, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzierung von Personengesellschaften	Dipl.-Kfm. Kai Peter Künkele Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner	11.05.2012, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Fallstudien zum Umwandlungssteuerrecht	StB Dipl.-Kfm. Lars Behrendt Dipl.-Fw. Dirk Krohn	11.05.2012, Hamburg	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 8189-0 Fax: 0 89/3 8189-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sachzuwendungen im Lohn- und Umsatzsteuerrecht	Uwe Albert StB Michael Lohmann	14.05.2012, Hamburg	Albertakademie Tel.: 0 40/6 03 09 33 Fax: 0 40/6 03 27 58

Mai 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umsatzsteuer in der Automobilindustrie	Peter Schalk StB Jürgen Scholz	14.05.2012, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Umsatzsteuer	RA/StB Ralph Korf	14.05.2012, Traunstein	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung	StB/WP Dipl.-Ing. Andreas Jürgens	21.05.2012, Düsseldorf	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Steuerliche Beratungspraxis bei Personen- und Kapitalge- sellschaften	StB Prof. Dr Hans Ott	22.05.2012, Berlin	Fachakademie für die Fortbil- dung der steuer- und rechts- beratenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Internationale Steuerplanung	Andrea Bilitewski Prof. Dr. Susanne Raegle Dr. Dirk Elbert	22.–23.05.2012, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-999 www.managementcircle.de
Internationales Steuerrecht	StB Dipl.-Wirtschaftsjurist Christian Fischer StB Goran Peranovic	23.05.2012, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de
BilMoG Check-up	StB Tanja Grimme	23.05.2012, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veran- stalter erfragen
Umsatzsteuer-Rechtsprechung	RiFG Michael Busch Dr. Ulrich Probst Dr. Christoph Wäger Carsten Zatschler RA/StB Dr. Stefan Maunz RA/StB Dr. Ulrich Grünwald Thomas Henze StB Dipl.-Fw. Nicole Looks	23.–24.05.2012, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de

Mai 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten international tätiger Unternehmen	StB Prof. Dr. Stefan Köhler RA/StB Dr. Andreas Körner StB Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner Dr. Carsten Pohl StB Dr. Arne Schnitger, Rolf Schreiber RA/FAStR Dr. Heinrich Watermeyer StB Dr. Hans R. Weggenmann StB Oliver Wehnert	23.–24.05.2012, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	24.05.2012, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Ausgewählte Praxisprobleme bei der Übertragung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften	Prof. Dr. Hans Ott	24.05.2012, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Handels- und Steuerbilanz aktuell: Fallstudien und Bilanzierungspraxis	Dipl.-Kfm. Dr. Harald Kessler	24.05.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelle Praxisprobleme der GmbH-Besteuerung	Prof. Dr. Hans Ott	24.05.2012, Hamburg	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Tax Compliance und Steuerstrafrecht	RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA/FAStR/StB Dr. Jürgen Schimmele RA/StB Steffen Demuß	30.05.2012, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer international 2012	StB Dipl.-Fw. Robert Hammerl	31.05.2012, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungssteuerrecht aktuell – praxisrelevante Änderungen durch den Umwandlungssteuer-Erlass	Franz Hruschka Prof. Dr. Hans Ott	31.05.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/1 41-9 00 Fax: 0 23 23/1 41-1 23 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Erbschaftsteuerrichtlinien 2011	Dipl.-Fw. Wilfried Mannek	01.06.2012, Hannover	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7 26 15 30 Fax: 030/7 26 15 3111 www.anwaltakademie.de
Aktuelles Ertragsteuerrecht	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	04.06.2012, Siegburg	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 022 03/99 32-0 Fax: 022 03/99 32-22 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlagen der Unternehmensbewertung	Prof. Dr. Volker H. Peemöller	05.06.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 023 23/141-900 Fax: 023 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Mitarbeiterentsendung	Ulrich Buschermöhle StB Dr. Oliver Schmidt	05.–06.06.2012, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	08.06.2012, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 81 89-0 Fax: 089/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Besteuerung der öffentlichen Hand	Prof. Dr. Rainer Hüttemann und weitere	12.–13.06.2012, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 02 11/96 86 30 00 Fax: 02 11/96 86 40 00 www.euroforum.de
Steuer- und Investitionsstandort Schweiz	Heiko Kubaile Roland Suter	13.06.2012, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 023 23/141-900 Fax: 023 23/141-123 www.nwb-seminare.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steuern bei M&A	RA/StB Dr. Stefanie Beinert Andreas Benecke RA/StB Dr. Martin Klein RA/StB Dr. Matthias Scheifele	14.06.2012, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 089/3 81 89-0 Fax: 089/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Juni 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht aktuell 2012	RA/FAStR/FASozialR Prof. Thomas Schmallowsky	15.06.2012, Leipzig	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com
Steuerstraftverteidigung unter verschärfter Rechtsprechung – Der 1. Strafsenat des BGH und das Steuerstraftrecht	RA/FAStR Boris Kuder	15.06.2012, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 02 21/98 10 26-44 Fax: 02 21/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com
Umsatzsteuer international	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	19.–20.06.2012, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Umstrukturierung bei Personenunternehmen	RIFG Dr. Christian Levedag	21.06.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	22.06.2012, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Steueroptimierte Immobilientransaktionen	RA/StB Dr. Torsten Engers RA/FAStR/StB Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland RA Dr. Philipp Schweitzer	22.06.2012, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/61 88 12-0 Fax: 02 11/61 88 12-77 www.iww.de
Haftung im Steuerrecht	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RiBFH Dr. Matthias Loose	22.06.2012, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Der Gesellschaftsvertrag im Zivil- und Steuerrecht	RA/FAStR Dr. Klaus Bauer	22.06.2012, Dortmund	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 0 30/7 26 15 30 Fax: 0 30/7 26 15 31 11 www.anwaltakademie.de
Aktuelle Entwicklungen des Umwandlungsrechts aus gesellschafts-, arbeits- und steuerrechtlicher Sicht	RA/FAStR/FAArbR/ FAHaGesellR/Notar Wolfgang Arens Notar Prof. Dr. Heribert Heckschen Dr. Hartmut Klein	25.06.2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Steueroptimierung in der mittelständischen GmbH	WP/StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Norbert Neu Ralf Neumann RA/FAStR/StB Dr. Jochen Neumayer	26.06.2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-6 56 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.otto-schmidt.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen