

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2010

54. Ausgabe | 12. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml  
SINA · MAASSEN, Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

82 Beul **Die Geltendmachung unionsrechtlicher Schadenersatzansprüche**

89 Jülicher **Die Ausschlagung nach dem Erbfall**

94 von Brocke **§ 8c Abs. 1a KStG als steuerliche Beihilfe?**

97 Unkelbach-Tomczak **Deutsch-Irischer Todesfall – Steuerpflicht in Deutschland oder in Irland?**

99 Wessing **Nebenfolgen der Selbstanzeige**

109 **Meldungen**

110 **Veranstaltungen**

111 **LiteraTour**

115 **Steuermelder**

119 **Termine**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

# Editorial

## I.

Deutschland, im Frühjahr 2010: Der Geist ist aus der Flasche. Es geht nunmehr offiziell nicht mehr um angebliche, versprochene, verkappte, verschleierte oder vermeintliche, gefühlte oder gar fiktive Steuersenkungen, sondern – wie jahrelang zuvor – wieder um Steuererhöhungen. Bei den angeblichen Giftlisten greift das bei den Deutschen allseits beliebte St. Florians-Prinzip: Verschone mich und mein Haus, zünd' andere Hütten an.

## II.

Die Schweiz kümmert sich nun aktiv um sog. Diktatoren-gelder. Freilich andersherum als Jahrzehnte zuvor: Nun bemüht man sich mittels einer Gesetzesrevision der Rechts-hilfe „Plünderschätze von fremden Diktatoren an die betrogenen Völker“ zurückzuführen. Man rühmt sich, mit bisher ca. 1,7 Mrd. CHF rückerstatteten Schwarzgeldern an der Weltspitze zu stehen, ohne freilich zu erwähnen, daß man zuvor bei der Entgegennahme solcher schmutzigen Gelder ebenfalls Weltspitze war. Der Geist muß eben zur Not mit Gewalt, List und Tücke zurück in die Flasche.

## III.

Liechtenstein erlebt (einmal wieder) aufregende gesetz-geberische Aktivitäten: Nach der heftig umstrittenen und mehrjährig diskutierten Stiftungsrechtsreform nun die end-gültige Gesetzesvorlage der Regierung an das Parlament bezüglich der Totalrevision des Steuergesetzes. Das Steu-ergesetz, nun erläutert auf fast 440 Seiten, wird nicht nur modernisiert und an europäische Vorschriften angepaßt, sondern schafft auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab. Also: Kein böser Geist weit und breit.

*Einen schönen Sommer 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 steuerrecht-lichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeig-nete Kritik auch abzdrukken.

## Redaktion

**Kirsten Bäumel**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuer-recht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB),  
[baeumel@sina-maassen.de](mailto:baeumel@sina-maassen.de)

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn (JD),  
[j.dikmen@t-online.de](mailto:j.dikmen@t-online.de)

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Han-dels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW),  
[wagner@wagner-joos.de](mailto:wagner@wagner-joos.de)

Die 55. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2010.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Marc Jülicher*, Rechtsanwalt in Bonn; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Jürgen Wessing*, Rechtsan-walt in Düsseldorf; *Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Mün-chen; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Koblenz-Landau

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

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

### Internationales Steuerrecht

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

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Olaf von Briel**, Boxleitner von Briel, Düsseldorf; Prof. Dr. **Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA Prof. **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 0 30/72 61 52-0;  
Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharnstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart  
Druck: Kessler Druck und Medien, Bobingen  
Anzeigenverwaltung: Verlag  
Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.  
Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitglieds-beitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 98,50 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

# Die Geltendmachung unionsrechtlicher Schadenersatzansprüche gegen einen Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat – Diskussionsanstoß zum Spannungsverhältnis zwischen Staatenimmunität und effektivem Rechtsschutz

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt, Koblenz-Landau\*

## I. Problemstellung

Nachfolgend behandelt werden soll die Frage, ob ein unionsrechtlicher Schadenersatzanspruch gegen einen Mitgliedstaat auch in einem anderen Mitgliedstaat eingeklagt werden kann.<sup>1</sup>

Der Ausgangsfall betrifft eine deutsche Gesellschaft A, deren Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat (Z) durch dessen Zoll zu einer Abgabe herangezogen werden soll. Die Abgabe soll für ein in Deutschland hergestelltes Produkt gezahlt werden, für das die Gesellschaft B aus einem dritten Mitgliedstaat (D) der Union die Ausgangsprodukte an den Hauptsitz der deutschen Gesellschaft geliefert hat. A stellte dort das Endprodukt her und lieferte es an die Niederlassung in Z, von wo aus es in Verkehr gebracht wurde. Zivilrechtlich bestehen Schadenersatzansprüche gegen die Gesellschaft B, da diese den Ausgangsprodukten entgegen ausdrücklicher Absprachen einen Stoff zusetzte, der nach Ansicht der Zollverwaltung zur Abgabepflicht führt. Die Zollverwaltung von Z begründet die Festsetzung der Abgabe explizit mit dem durch B zugesetzten Stoff.

Der Gerichtsstand der Klage A gegen B ist in Deutschland. A klagt gegen B auf Feststellung, daß B zum Ersatz des Schaden und auf Freistellung von der Abgabe verpflichtet ist. B argumentiert, daß die Heranziehung zu der fraglichen Abgabe gegen spezielle Regelungen des Unionsrechts und insbesondere gegen Art. 110 AEU verstoße. B kann in Z keine derartige Feststellungsklage gegen Z erheben, da nach dortigem Prozeßrecht Schadenersatzansprüche erst subsidiär geltend gemacht werden können, d.h. erst dann, wenn der Schaden *feststeht*, nicht erst, wenn er nur droht oder aber in Form des Antrags auf Freistellung (Intervention), was jedoch hier in Deutschland erfolgen müßte. B beabsichtigt daher, die Feststellungsmöglichkeit nach deutschem Zivilprozeßrecht (§ 256 ZPO) zu nutzen und Mitgliedstaat Z in demselben Verfahren vor dem deutschen Ge-

richt auf Feststellung zu verklagen, daß Z seinerseits zum Ersatz des Schaden aufgrund der unionsrechtswidrigen Festsetzung der Abgabe verpflichtet ist sowie zur Freistellung von allen Ansprüchen, die durch A geltend gemacht werden. Das führt zu einer Fallgestaltung, in der ein Staatshaftungsanspruch gegen einen Mitgliedstaat (Z) in einem anderen Mitgliedstaat (im Ausgangsfall: Deutschland) geltend gemacht werden soll.

## II. Gerichtsstand und Staatenimmunität

Im konkreten Fall geht es um die verfahrensrechtliche Einführung von Freistellungs- oder Rückgriffsansprüchen des Zulieferers B gegen den Mitgliedstaat Z in den Prozeß, den A gegen ihren Zulieferer infolge der unionsrechtlich umstrittenen auferlegten Abgabe führen kann. Das deutsche Zivilprozeßrecht kennt hierfür grundsätzlich zwei Wege, die Streitverkündung nach §§ 72 ff. ZPO oder die sogenannte Drittwiderklage.<sup>2</sup>

Problematisch erscheint, daß eine Entscheidung im Rahmen eines deutschen Zivilprozesses rechtsverbindliche Folgen für Ansprüche gegenüber dem anderen Mitgliedstaat (Z) aufgrund Verstoßes gegen das Unionsrecht zeitigen würde. Die Frage, die Rechtsstatut, Gerichtsstand und Prozeßrecht in Fällen wie dem vorliegenden aufwerfen, berührt einen Wesenskern nationalstaatlicher Souveränität: Kernpunkt ist, ob ein nationales (hier: deutsches) Gericht im Zusammenhang mit einer unionsrechtlichen Fragestel-

\* Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt Koblenz-Landau, RA/StB/WP/FAfStR/RevisoreContabile(I)/Revisur d'Entreprises (L)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau, Neuwied/Mailand/Luxemburg.

1 Knecht in Schwarze, EU-Kommentar, 2. Aufl. (2008), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

2 S. unten 7.

lung zu rechtsverbindlichen Feststellungen gegen einen anderen Mitgliedstaat (Z) in Form bindender Feststellungen oder gar einer Verurteilung zu Schadenersatz gelangen kann, wenn dieser durch sein hoheitliches Handeln (Festsetzung einer Abgabe) einen unionsrechtlichen Schadenersatzanspruch auslöst.

Zu prüfen ist diese Frage zunächst am Maßstab der Staatenimmunität. Diese ist immer dann berührt, wenn gegen einen souveränen Staat vor dem Gericht eines anderen souveränen Staates Rechtsansprüche erhoben werden. Das ist traditionell nicht gewollt. Die staatliche Immunität gilt als Ausfluß der staatlichen Souveränität, des Grundsatzes *par in parem non habet imperium*, der Gleiche soll über Gleiche keine Herrschaft ausüben.<sup>3</sup> Der souveräne Staat soll nur dem Völkerrecht unterworfen sein, nicht dem Recht anderer souveräner Staaten. Die Immunität vor den nationalen Gerichten anderer Staaten entspringt diesem Grundsatz, sie ist Ausdruck des Respekts vor der staatlichen Souveränität und entsprechend eng mit ihr verbunden.<sup>4</sup> Daher kann der Ausschluß der deutschen Gerichtsbarkeit wegen sachbezogener Staatenimmunität in Betracht kommen, die als allgemeine Regel des Völkerrechts nach Art. 25 GG unmittelbare Geltung hat.<sup>5</sup>

Allerdings wird zwischen Handlungen, die als hoheitlich zu charakterisieren sind – *acta iure imperii* –, und geschäftlichen Handlungen der Staaten – *acta iure gestionis* – unterschieden.<sup>6</sup> In letzteren Fällen, Schulbeispiel ist eine ausländische Botschaft, die Reparaturrechnungen eines nationalen Unternehmens nicht begleicht, können Staaten heute gerichtlich zur Verantwortung gezogen, also Klagen gegen sie erhoben und rechtswirksame Urteile zu ihren Ungunsten gesprochen werden. Die staatliche Souveränität wird, wie diese anerkannte Unterscheidung deutlich macht, insbesondere nach der völkerrechtlichen Entwicklung seit Ende des Ersten Weltkrieges inzwischen als relativ<sup>7</sup> betrachtet. Aus der relativen staatlichen Souveränität folgt mithin eine relative staatliche Immunität. Nach Art. 3 des Europäischen Übereinkommens über Staatenimmunität<sup>8</sup> führt eine rügelose Einlassung zur Hauptsache grundsätzlich zum Verzicht auf die Immunität.

Im hier vorliegenden Ausgangsfall stellt die Festlegung einer Abgabe durch die Zollverwaltung von Z eindeutig hoheitliches Handeln dar und unterläge damit nach derzeit ganz herrschender Meinung und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>9</sup> der Staatenimmunität: Das Handeln von Z könnte nach diesem völkerrechtlichen Grundsatz, als in Deutschland über Art. 25 GG unmittelbar geltendem Recht, nicht durch ein deutsches Gericht überprüft werden. Ob dem Ganzen ein privatwirtschaftlicher Vorgang zugrunde liegt, dürfte keine Rolle spielen, da sich das Interesse von B auf die Freistellung von den Folgen des hoheitlichen Handelns von Z bezieht und nicht auf ein

Verhalten des Handelspartners A. Dieses Ergebnis erscheint unbefriedigend, da das staatliche Handeln sich hier infolge des freien Warenverkehrs mittelbar in einem anderen Mitgliedstaat auswirkt. Ob eine Korrektur entsprechend der historischen Tendenz zu einem weiter relativierten staatlichen Souveränitätsverständnis, insbesondere im Rechtsraum der Europäischen Union, angemessen erscheint und europarechtliche Regelungen zu anderen Ergebnissen führen können, soll im folgenden untersucht werden.

### III. EU-Sekundärrecht, EuGVVO

Möglicherweise könnte hier die Verordnung<sup>10</sup> des Rates über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVVO) einschlägig sein. Nach Art. 1 I EuGVVO ist diese Verordnung „in Zivil- und Handelssachen anzuwenden, ohne daß es auf die Art der Gerichtsbarkeit ankommt“. Nach allgemeiner Auslegung<sup>11</sup> gilt die EuGVVO „danach für Streitigkeiten, deren Rechtsnatur nach materiell-rechtlichen Kriterien zivilrechtlicher Natur ist...“<sup>12</sup> Die Annahme der internationalen Zuständigkeit deutscher Gerichte für deliktrechtliche Ansprüche wäre hierbei dann nach Art. 5 Nr. 3 EuGVVO zu beurteilen, wenn es sich bei dem Staatshaftungsanspruch um einen zivilrechtlichen Anspruch handelte. Dann könnte der Erfolgsort auch als Gerichtsstand

3 Ipsen, Völkerrecht, 4. Auflage (1999), 334.

4 Eine abgeleitete Auswirkung ist in § 20 VVG für Repräsentanten anderer Staaten, Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen normiert.

5 BGH NJW 1979, 1101 mwN; s. a. Lückemann in Zöller, ZPO, 27. Aufl. (2009), § 20 VVG, Rdnr. 4.

6 Doehring, Völkerrecht, 2. Auflage (2004), 285 f.

7 Herdegen, Internationales Wirtschaftsrecht, 3. Auflage (2002), 76.

8 Europäisches Übereinkommen über Staatenimmunität des Europarats v. 16.05.1972, BGBl. 1990 II, 35, das allerdings nicht unionsweit ratifiziert wurde, sondern nur von Belgien, Deutschland, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich, vom Vereinigten Königreich und von Zypern.

9 BVerfGE 16,27 = NJW 1963, 1732; Ipsen, a.a.O., 335, danach ist bei der Unterscheidung zwischen hoheitlichem und privatrechtlichem Handeln auf ein weitgehend objektives Element abzustellen: Nicht der Zweck, sondern die Natur einer Handlung soll darüber entscheiden, ob es sich um einen hoheitlichen oder einen geschäftlichen Akt handelt. Bei der Festsetzung einer Abgabe durch die Zollverwaltung kann das nicht streitig sein; sie ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

10 VO 44/2001/EG vom 22.12.2000.

11 Vgl. Gottwald in MünchKommZPO, 3. Aufl. (2008), Art. 1 EuGVVO, Rn. 1.

12 Geimer in Zöller, a.a.O., Art. 1 EuGVVO, Rn. 19 kommentiert: „Die VO ...regelt die Zuständigkeit mithin nur für solche Verfahren, deren Streitgegenstand zivilrechtlicher Natur ist. Der EuGH (14.10.1976, st.Rspr.) betont zu Recht, daß nur die autonome Qualifikation die einheitliche Anwendung der VO ...gewährleistet, zuletzt etwa EuGH 15.05.2003 C 266/01 Rn.16). Stellte man auf das Recht des Erststaates oder Zweitstaates ab, hätten es die einzelnen Mitgliedstaaten in der Hand, nach eigenem Ermessen den Anwendungsbereich der VO zu erweitern oder einzuengen.“

gewählt werden<sup>13</sup>, also der Ort, an dem das schädigende Ereignis eingetreten ist. Bei Distanzdelikten, bei denen der Ort der Handlung und der des Erfolgeintritts verschieden sind, gelten beide alternativ als Tatort. Aus der Sicht des Zulieferers B ist Erfolgsort dort, wo B dem Schaden ausgesetzt ist. Das ist nach allen Darlegungen Deutschland, genauer, der Sitz der deutschen Gesellschaft A und deren Gerichtsstand, an dem A gegen B klagen kann. Denn dort manifestieren sich für B die Folgen des Handelns der Zollverwaltung.

Zweifel ergeben sich jedoch bei der Charakterisierung des Staatshaftungsanspruchs als zivilrechtlich. In der frühen deutschen Rechtstradition war ein unrechtmäßiges Handeln des Staates denklogisch nicht möglich. Denn relevant war ausschließlich das Verschulden des handelnden Beamten, das dem Staat nicht zugerechnet werden konnte, da der Beamte zum schuldhaften Handeln nicht ermächtigt war, dies also ein privates Handeln darstellte.<sup>14</sup> Daher stellt das deutsche Staatshaftungsrecht kein originäres auf der Haftung des Staates für staatliches Unrecht<sup>15</sup> beruhendes Institut dar, sondern ein durch Art. 34 GG übergeleitetes, das in der Handlung des Amtsträgers begründet wird.<sup>16</sup> Hierin liegt jedoch auch der ambivalente Charakter, der daraus resultiert, daß eine privatrechtliche Anknüpfung an das Handeln des Amtsträgers öffentlich-rechtlich qua Art. 34 GG übergeleitet wird.<sup>17</sup> Im dogmatisch konsequenten Ausgangspunkt müßte dies eine privatrechtliche Haftung beinhalten. Allerdings betrachtet die Rechtsprechung des BVerfG die Staatshaftung, die aus öffentlich-rechtlichem Handeln<sup>18</sup> resultiert, nicht als privatrechtlich, sondern als öffentlich-rechtlich, da hoheitliches Unrecht nicht als dem bürgerlichem Recht unterworfen angesehen werden könne.<sup>19</sup> Mithin unterliegt das deutsche Staatshaftungsrecht zwar zivilrechtlicher Anknüpfung, aus Angst vor der fiskalischen Auswirkung eines umfassenden Staatshaftungsrechts<sup>20</sup> wird aber eine konsequente Lösung seit fast zwei Jahrzehnten blockiert. Gleichwohl bleibt festzustellen, daß nach deutschem Recht ein unmittelbares Staatshaftungsrecht als originär öffentlich-rechtlich angesehen<sup>21</sup> und nach derzeit h.L. der Staatshaftungsanspruch grundsätzlich als öffentlich-rechtlicher Anspruch gewürdigt wird. Bewertet man den europarechtlichen Staatshaftungsanspruch entsprechend der deutschen h.L. als öffentlich-rechtlichen Anspruch wäre daher die Anwendbarkeit der EuGVVO ausgeschlossen.

## IV. Zwischenergebnis

Geht man von der derzeit mehrheitlich vertretenen Meinung aus, müßte nach deutschem Recht festgestellt werden, daß der Grundsatz der Staatenimmunität die Klagedurchführung hindert und die Einordnung des Staatshaftungsanspruchs als öffentlich-rechtlichem Anspruch, stünde der

Anwendbarkeit der EuGVVO entgegen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu untersuchen, ob diese Position den europarechtlichen Vorgaben, insbesondere des Primärrechts, ausreichend Rechnung trägt oder nicht im Zuge der europäischen Entwicklung eine weite Auslegung des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO geboten ist.

## V. Gebot des effektiven Rechtsschutzes

Zur Begründung für eine erweiternde Auslegung des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO und eine weitergehende Relativierung der Staatenimmunität kann das Gebot des effektiven Rechtsschutzes herangezogen werden. Dabei ist insbesondere auf Art. 19 EU<sup>22</sup> zu rekurrieren. Danach läßt sich durch den Hinweis auf die Gewährleistung eines „effektiven Rechtsschutzes“ die Tendenz des europäischen Gesetzgebers erkennen, seinen Bürgern und Zivilrechtssubjekten (Unternehmen) weitgehende Rechtsschutzmöglichkeiten einzuräumen. In Art. 19 EU ist dieses Prinzip normiert, gleichfalls gemäß Art. 47 Abs. 1 i.V.m. Art. 51 Abs. 1 Grundrechtecharta (GRC<sup>23</sup>), die das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf vorsehen. Bislang war die Einordnung der entsprechenden Normen der GRC strittig.<sup>24</sup> Die Rechts-

13 EuGH, v. 20. 1 2005, Rs. C-27/02, *Henkel*, Slg. 2002, I-8111, NJW 2002, 3617 f; BGHZ 167, 91, 98; hierzu führt das OLG Koblenz (Az 12 U 1717/05 vom 25. Juni 2007) aus: „In diesem Gerichtsstand sind alle Klagen zulässig, mit denen eine Schadenhaftung geltend gemacht wird, die nicht an einen Vertrag im Sinne des Art. 5 Nr. 1 EuGVVO anknüpft ... Der Ort des schädigenden Ereignisses im Sinne des Artikel 5 Nummer 3 EuGVVO ist neben dem Handlungsort auch der Erfolgsort, das heißt der Ort, an dem das schädigende Ereignis eingetreten ist. .... Demgemäß gelten bei Distanzdelikten, bei denen der Ort der Handlung und der des Erfolgeintritts verschieden sind, beide alternativ als Tatort.“

14 Sogenannter Mandatskontrakt, hierzu ausführlich: *Papier* in MünchKommBGB, 5. Auflage (2009), § 839 BGB Rn. 5 ff. m.w.N.

15 Vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 7 m.w.N.

16 *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 8 m.w.N.

17 *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 119 ff. m.w.N.

18 Bei privatrechtlichem Handeln des Staates erfolgt die Haftung über §§ 31, 89 BGB (vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 8 m.w.N.).

19 BVerfGE 61,149 (Urteil vom 19.10.1982 zum Staatshaftungsgesetz), zwar mit der Betonung, es könne kompetenzrechtlich – i.S.d. Art. 74 Nr. 1 GG – nicht als „bürgerliches Recht“ angesehen werden.

20 Vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 117 m.w.N.

21 *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 107 ff. m.w.N.

22 „Der Gerichtshof der Europäischen Union ..... Er sichert die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge. Die Mitgliedstaaten schaffen die erforderlichen Rechtsbehelfe, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist.“; Vgl. auch *Last*, Garantie wirksamen Rechtsschutzes gegen Maßnahmen der Europäischen Union, 2009 (Diss. Bonn 2007), 220 ff. m.w.N.; insbesondere Fn. 361.

23 Ausführlich hierzu *Last*, a.a.O. (Fn. 22), 124 ff. m.w.N.

24 *Knecht* in Schwarze, EU-Kommentar, 2. Aufl. (2008), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

verbindlichkeit der GRC war dabei in der Vergangenheit bei der Frage, ob ein effektiver Rechtsschutz gewährleistet werden muß, nicht relevant, weil dieses Prinzip bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH<sup>25</sup> anerkannt ist.<sup>26</sup> Zwar wird abgelehnt, daß die GRC selbst als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen anzusehen ist.<sup>27</sup> Sie wird aber in der Rechtsprechung des EuGH<sup>28</sup>, ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte<sup>29</sup> sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz<sup>30</sup> zur Auslegung herangezogen. Die Regelung des Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EU führt nunmehr jedoch dazu, daß die Intention des Art. 47 GRC unmittelbar geltendes Recht geworden ist. Damit ist der Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes ausdrücklicher Bestandteil des Unionsrechts und über Art. 4 Abs. 3 EU (ex-Art. 10 EG, bzw. 5 EGV)<sup>31</sup> hinaus im Hinblick auf das Unionsrecht eine weitere ausdrückliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten.

Hiergegen könnte eingewendet werden, es gehe nicht um einen effektiven Rechtsschutz an sich, sondern um die Frage der Entscheidungskohärenz. Diese findet sich jedoch auch in der EuGVVO, in Erwägungsgrund 15, in Art. 28 Abs. 3 und in Art. 6 EuGVVO, gemäß Art. 6 Nr. 2, jedoch nur, soweit der Beklagte aufgrund dieser Bestimmungen nicht willkürlich seinem normalen Gerichtsstand entzogen wird. Art. 6 Nr. 2 EuGVVO gilt jedoch gemäß Art. 65 Abs. 1 EuGVVO nicht für Deutschland.<sup>32</sup> Art. 6 Nr. 2 dürfte allerdings hier nicht einschlägig sein, da bei Anwendbarkeit des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO bereits die Zuständigkeit zu bejahen ist. Alternativ könnte Art. 6 Nr. 3 EuGVVO herangezogen werden, wenn insoweit eine Drittwiderklage erfaßt wäre, wobei der erforderliche Zusammenhang eher zweifelhaft erscheint.<sup>33</sup> Zumindest dann, wenn dem Geschädigten seitens des schädigenden Mitgliedstaates keine wirksamen Rechtsmittel zur Verfügung stehen (wie im Ausgangsfall das Mittel der Feststellungsklage) und dieser Mitgliedstaat einen Schaden im anderen Mitgliedstaat zufügt, muß es dem schädigenden Staat verwehrt sein, sich auf die Staatenimmunität berufen.

In diesem Zusammenhang ist zu betonen, daß die Mitgliedstaaten mit den Verträgen Hoheitsrechte übertragen haben. Bestandteil der Verträge ist auch die unionsrechtliche Staatshaftung, die – zwar nicht ausdrücklich in den Verträgen geregelt, aber in Form der ständigen Rechtsprechung des EuGH – zuletzt beim Vertrag von Lissabon und dessen Ratifizierung bekannt war. Daraus ist eine Zustimmung auch zu diesem Rechtsinstitut erfolgt, zumindest durch die Ratifizierung des Lissabon-Vertrages. Die Frage nach der rechtlichen Grundlage hat der EuGH im Zusammenhang mit der Staatshaftung bei Verstoß gegen Primärrecht<sup>34</sup> aus der Einordnung der Verträge hergeleitet, die als quasi konstitutionelle Verbriefung von Grundfreiheiten und den hieraus resultierenden Ansprüchen, zuerst auf Unterlassung, sodann auf Folgenbeseitigung und zuletzt –

sollte eine Folgenbeseitigung nicht möglich sein – auf Wiedergutmachung<sup>35</sup> gerichtet sind. Denn die Verträge bilden nicht nur eine gesetzliche Grundlage der Mitgliedstaaten, sondern – und gerade auch – eine vertragliche. Daher muß die Auslegung selbst über die Werkzeuge der Gesetzesauslegung hinaus auch auf vertragliche Auslegungskriterien rekurren. Hierzu zählt insbesondere der Grundsatz von Treu und Glauben.

Es ist daher verständlich, wenn insoweit als Rechtfertigungsgrund der „effet utile“, die praktische Wirksamkeit des Unionsrechts, in ständiger Rechtsprechung zur Begründung für die Durchsetzung vereitelter Rechte von Unions-

25 EuGH v. 13.03.2007, Rs. C-432/05, Unibet, Slg. 2007, I-02271, NJW 2007, 3555.: „Rn. 37: Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes nach ständiger Rechtsprechung ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts ist, der sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedsstaaten ergibt, in den Art. 6 und 13. verankert ist“ m.w.N.

Rn. 43.: „Dabei dürfen die Verfahrensmodalitäten für Klagen, die den Schutz der den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechten gewährleisten sollen, nicht weniger günstig ausgestaltet sein als die für entsprechende innerstaatliche Klagen (Grundsatz der Gleichwertigkeit) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität; für beides Rechtsprechungsnachweise).

Rn. 44.: „Im Übrigen sind die nationalen Gerichte gehalten, die Verfahrensmodalitäten, für die bei ihnen anhängigen Klagen, wie zum Beispiel das Erfordernis eines konkreten Rechtsverhältnisses zwischen dem Kläger und dem Staat, so weit wie möglich dahin auszu legen, dass sie zur Erreichung des in Rdnr. 37 des vorliegenden Urteils genannten Ziels beitragen, einen effektiven Schutz der den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte zu gewährleisten.“

26 Vgl. Stumpf, in Schwarze, a.a.O., Art. 6 Rn. 29 m.w.N.

27 Schmitz, JZ 2001, 833, 835; Knecht, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.

28 Knecht in Schwarze, a.a.O., Präambel GRC, Rn. 11.

29 Knecht in Schwarze, a.a.O., Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

30 Knecht in Schwarze, a.a.O., Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

31 Art. 4 Abs. 3 EU: „Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben. Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben. Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.“

32 Allerdings dürfte hierin ein Verstoß gegen Art. 18 AEU zu sehen sein (vgl. Geimer in Zöller, a.a.O., Art. 6 EuGVVO, Rn. 5).

33 Vgl. BGH v. 23.10.2001, XI-ZR-83/01; MDR 2002, 288 unter Hinweis auf EuGH v. 27.10.1998, Rs. C 51/97, Réunion Européenne SA, Slg. 1998, I-06511, Rn. 50.

34 Für sogenanntes legislatives Unrecht: EuGH v. 05.03.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029; hierzu Ehlers, JZ 96, 776, m.w.N., 776, Streinz, EuZW 1996, 201; Rainer, IStR 1996, 282; im Zusammenhang mit judikativem Unrecht vgl. Beul, EuZW 1996, 748; EuGH v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Slg. 2003, I-10239.

35 Vgl. hierzu Ehlers, JZ 1996, 776 ff., m.w.N.

bürgern herangezogen und in diesem Zusammenhang regelmäßig der Grundsatz von Treu und Glauben mit angeführt wird, in seiner Ausprägung als „venire contra factum proprium“<sup>36</sup>, dem Grundsatz der Unzulässigkeit widersprüchlichen Verhaltens. Möglich erscheint auch die Argumentation mit der *exceptio doli*.<sup>37</sup>

Entscheidend ist dabei, daß die Verträge ein „Vertrags“-Gesetz darstellen, die alle Anforderungen an ein Gesetz erfüllen, denen aber auch alle Eigenheiten eines Vertrages immanent sind. Hieraus ergibt sich auch die Rechtfertigung für Ansprüche zugunsten des „Drittbegünstigten“. Wenn ein Mitgliedstaat – durch welches Organ auch immer – den Drittbegünstigten in seinen, durch den Vertrag verliehenen Rechten verletzt, muß dies Konsequenzen haben. Dabei kann der Mitgliedstaat nicht die eigene Immunität als Schutz anführen, wenn er den Bürger eines Mitgliedstaates in einem anderen Mitgliedstaat schädigt. So hat der Gerichtshof zutreffend darauf verwiesen, daß „eine Ausprägung des in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten geltenden allgemeinen Grundsätzen eine rechtswidrige Handlung oder Unterlassung die Verpflichtung zum Ersatz des verursachten Schaden nach sich zieht“.<sup>38</sup> Mit dem materiellen Anspruch verbunden ist auch die Möglichkeit der Durchsetzbarkeit. Diese darf nicht durch Verfahrenshürden zugunsten des Schädigers erschwert werden, etwa dadurch, daß der Geschädigte sich einerseits gegen den Schaden an sich zur Wehr setzen muß, andererseits, wenn er in diesem Verfahren unterliegt, erst in einem weiteren Verfahren den Schaden geltend machen kann, obwohl im „normalen“ Schadenersatzprozeß die Regelung des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO eine Verbindung der Klagen ermöglichen. Daher gebietet der Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes, Art. 5 Nr. 3 EuGVVO erweiternd auf den unionsrechtlichen Schadenersatzanspruch auszuweiten. Einer Berufung auf die Staatenimmunität steht das Prinzip von Treu und Glauben in Gestalt der weit aufgefaßten *exceptio doli* entgegen. Hierzu soll beispielhaft auf die Entstehungsgeschichte der *exceptio doli* verwiesen werden<sup>39</sup>, wobei *dolus* im römischen Recht auch im weiteren Sinn als Gegenbegriff zur *bona fides*<sup>40</sup> verstanden wurde<sup>41</sup>, entsprechend verschaffte die *exceptio doli* dem Richter bei strengrechtlichen Klagen eine auf die *bona fides* gestützte Ermessensfreiheit.<sup>42</sup> Im vorliegenden Fall steht dem Geschädigten aus den Verträgen ein unmittelbarer unionsrechtlicher Staatshaftungsanspruch zu. Der Mitgliedstaat unterliegt der Verpflichtung aus den Verträgen grundsätzlich zwar nur im Verhältnis zu den anderen Vertragsparteien, sie zeitigt jedoch auch unmittelbare Rechte zugunsten der Bürger, insoweit vergleichbar einem Vertrag zugunsten Dritter. *Dolus* – im weit gefaßten Sinne der Treuwidrigkeit – wäre es, wenn sich ein Mitgliedstaat, der die Verträge – durch welches seiner Organe auch immer – verletzt, im Rahmen des Schadenersatzes auf seine Staatenimmunität berufen und dadurch eine effiziente Rechtsverfolgung zu seinen Gunsten und zu Lasten des Geschädigten

erschweren könnte.<sup>43</sup> Die *exceptio doli* muß daher auch dem Mitgliedstaat entgegengehalten werden können, der sich, vor einem Gericht in einem anderen Mitgliedstaat verklagt, auf seine Staatenimmunität beruft und den Geschädigten darauf verweist, die Schadenersatzklage vor den Gerichten des schädigenden Staates geltend zu machen. Daher gebieten die Grundsätze des effektiven Rechtsschutzes einerseits, die Regelung des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO auf den unionsrechtlichen Schadenersatz auszudehnen, des „*effet utile*“ und von Treu und Glauben, insbesondere der *exceptio doli* andererseits, die Berufung auf die Staatenimmunität als unzulässig auszuschließen, so daß ein Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat auf unionsrechtliche Staatshaftung verklagt werden kann.

## VI. Rechtsstatut des Verfahrens gegen den anderen Mitgliedstaat und erweiterte Klagemöglichkeit

Sollte die Abgabe durch die Zollverwaltung des anderen Mitgliedstaats (Z), die als Organ dieses Mitgliedstaats tätig wird, gegen europäische Rechtsvorschriften bzw. gegen ihre

36 EuGH v. 05.04.1979, Rs. 148/78, Ratti, Slg. 1979, 1629, mit Rn. 7 der Schlußanträge Generalanwalt *Reischl*, Slg. 1979, 1650, vgl. *Bierwert* in Schwarze, a.a.O., Art. 249, Rn. 28; dabei beruht das widersprüchliche Verhalten darauf, daß der Staat dem Rechtsakt zugestimmt hat, ihn nachher jedoch nicht umsetzt.

37 S.u. Fn. 39.

38 EuGH v. 5.3.1996, Rs. C-46/93 und C-48/93, Brasserie du Pêcheur SA, Slg. 1996, I-01029, Rn 29.

39 Gai. 4,119 (vgl. *Kaser*, Das Römische Privatrecht; Bd. 1, 2. Aufl., München 1971, § 59 IV,2; § 114 V m.w.N.). Überliefert ist die Einführung der *actio de dolo* als Klage durch Gaius Aquilius Gallus (vgl. Cicero de off., 3,58 ff [60]). Deren Grundsätze werden beschrieben mit „nam esset aliud simulatum, aliud actum“ (Cic. de off. 3,60) – etwas anderes vorspiegeln als tun. Auf demselben Prinzip basierte die *exceptio doli*, die als Einrede bei Verletzung des Prinzips von Treu und Glauben angewandt wurde wobei *dolus* nicht nur in der heutigen Übersetzung als Arglist, sondern im weiten Sinn als Treuwidrigkeit verstanden wurde (vgl. *Kaser*, a.a.O. § 114 V; Paul. D.17,2,3,3 für die *societas*, also in einem Vertragsverhältnis das auf Dauer angelegt ist und insoweit dauerhafter Loyalität bedarf, wie sie auch die Verträge [vgl. EuGH v. 13.07.1990, Rs. C-2/88, *Zwartfeld*, Slg. 1990, I-3365] von den Vertragspartnern fordern).

40 Zum historischen Hintergrund vgl. *Beul*, Si mentor falsum modum dixerit. Untersuchungen zu D. 11,6 zu den Artes liberales und zum *Dolus malus*, 1998 (Diss. Bonn 1996), § 4 IV, § 5 II 3 jeweils m.w.N. (*dolus* im Sinne einer Verletzung der *fides* als *sacral* geschützter Verhaltensnorm, die ins *ius* rezipiert zur Haftung für eine bewußte *fides*-Verletzung führt).

41 Vgl. *Kaser*, a.a.O. § 114 V; Paul. D.17,2,3,3 für die *societas*, also in einem Vertragsverhältnis, das auf Dauer angelegt ist, und insoweit dauerhafter Loyalität bedarf, wie sie auch die Verträge [vgl. EuGH v. 13.07.1990, Rs. C-2/88, *Zwartfeld*, Slg. 1990, I-3365] von den Vertragspartnern fordern.

42 Cass.Ulp. D. 44,4,4,33 bezeichnen die *exceptio doli* als allgemeine Einrede (*exceptio generalis*).

43 Die hier behandelte Fallkonstellation erinnert sogar an den Fall der *exceptio metus* (Ulp. D. 44,4,4,33 „si in ea re nihil metus causa factum est“, zum Zwecke der Einschüchterung; vgl. Gai. 4,117; 121;) zwar liegt keine Erpressung vor, aber durch die Inanspruchnahme von A wird ein erheblicher rechtswidriger Druck aufgebaut.

Auslegung durch die europarechtliche Rechtsprechung verstoßen, wäre der Mitgliedstaat möglicherweise zum Schadenersatz verpflichtet.<sup>44</sup> Die Rechtsnatur des hieraus resultierenden Schadenersatzanspruchs nach der Rechtsprechung EuGH<sup>45</sup> ist umstritten. Da dies bislang nicht entscheidungsrelevant war, ist die Frage durch den EuGH nicht endgültig entschieden. Einiges deutet darauf hin, den unionsrechtlichen Schadenersatzanspruch als *Anspruch sui generis* anzusehen<sup>46</sup>; der derzeitige Stand der Rechtsprechung des EuGH läßt jedoch auch die Auslegung als Vorgabe unionsrechtlicher Mindestvoraussetzungen<sup>47</sup> zu.

Sieht man die unionsrechtliche Staatshaftung als Anspruch sui generis an, bestünden keine weiteren Probleme auf materiellrechtlicher Ebene, da in diesem Fall die Haftung in allen Mitgliedstaaten gleichen Umfangs wäre. Betrachtet man die unionsrechtliche Staatshaftung jedoch als Vorgabe unionsrechtlicher Mindestvoraussetzungen, stellt sich die Frage des anwendbaren Rechts. In diesem Fall wäre im Umfang der Mindestvoraussetzungen eine Verurteilung des anderen Mitgliedstaates zum Schadenersatz möglich. Bestehen jedoch in diesem Mitgliedstaat Rechte, die den Umfang überschreiten, stellt sich die Frage, ob in diesem Umfang auch das Gericht eines anderen Mitgliedstaates entscheiden kann. Hierfür sprechen Effizienzgesichtspunkte, die jedoch nicht unionsrechtlich gewährleistet sind. Wenn ein Mitgliedstaat demnach über den Umfang der Mindestanforderungen hinaus Ansprüche gewährt, ist es dem Geschädigten zuzumuten, diese vor dem Gericht des betreffenden Mitgliedstaates selbst einzuklagen, da dort die höhere Sachkompetenz im jeweiligen nationalen Recht vorhanden sein dürfte. In diesem Umfang widerspräche es nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn sich der Mitgliedstaat auf die Staatenimmunität beriefe. Denn aus den Verträgen folgt keine Verpflichtung, über die unionsrechtlich geforderten Mindestanforderungen hinaus Rechte zu gewähren.

## VII. Drittwiderklage

Verfahrensrechtlich ist hier die „parteierweiternde Widerklage“, also die Einbeziehung Dritter (daher auch „Drittwiderklage“) einschlägig, indem der Beklagte eine mit der Klage in rechtlichem Zusammenhang stehende „Widerklage“ gegen den Kläger (oder auch ohne ihn, dann: „Isolierte Drittwiderklage“) und zugleich gegen einen bisher nicht am Rechtsstreit beteiligten Dritten als Streitgenossen i.S.v. §§ 59, 60 ZPO führt. Einzelheiten dieser von der Rechtsprechung entwickelten prozessualen Möglichkeit sind kompliziert und teilweise noch streitig. Die Tendenz des Bundesgerichtshofes geht dahin, die entsprechenden prozessualen Gestaltungsmöglichkeiten zu erweitern.<sup>48</sup> Da die Widerklage nach hier vertretener Ansicht unionsrechtlich zulässig ist, muß auch die Sachdienlichkeit nach nationalem Recht bejaht werden.

## VIII. Zusammenfassung

Die Geltendmachung eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs gegen einen Mitgliedstaat in einem anderen Mitgliedstaat ist – zumindest im Rahmen einer Drittwiderklage – in erweiternder Auslegung des Art. 5 Nr. 3 EuGVVO wegen des Gebots eines effektiven Rechtsschutzes möglich, wenn der Schaden durch eine klageweise Geltendmachung durch eine Vertragspartei in dem anderen Mitgliedstaat entstanden ist. In diesem Fall kann sich der schädigende Mitgliedstaat nicht auf seine Staatenimmunität berufen, da ihm dies wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben (*exceptio doli*) verwehrt ist. Dies kann jedoch nur in dem Umfang gelten, in dem der nationale Staatshaftungsanspruch des anderen Mitgliedstaates nicht über den unionsrechtlich gebotenen hinausgeht.

44 Auf die materiellen Voraussetzungen soll hier nicht eingegangen werden, hierzu vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 100 ff. m.w.N.

45 Vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 103 m.w.N.

46 EuGH v. 19. 11. 1991, Rs. C-6 u. 9/90, Francovich, Slg. 1991, I-5357 Rn. 41: „Diese Voraussetzungen reichen aus, um den einzelnen einen Anspruch auf Entschädigung zu geben, der unmittelbar im Gemeinschaftsrecht begründet ist“; so wohl auch BGH NJW 1997, 123, 124; BGH NVwZ 2001, 465, 468.

47 Vgl. *Papier* in MünchKommBGB, a.a.O., § 839 BGB Rn. 103 m.w.N.; *Berg* in Schwarze, a.a.O., Art. 288 Rn. 29.

48 Zum Diskussions- und Streitstand vgl. *Zöller-Vollkommer*, ZPO (2009), Rn. 20 ff., was insbesondere durch eine Entscheidung aus dem Jahr 2001 (BGH, Urteil v. 05. 04. 2001 - VII ZR 135/ 00; OLG Dresden; LG Dresden = BGHZ 147, 220 = NJW 2001, 2094 = MDR 2001, 952) bestätigt wird: „Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist eine Drittwiderklage grundsätzlich unzulässig, wenn sie sich ausschließlich gegen einen am Prozess bislang nicht beteiligten Dritten richtet (BGH, Urteil vom 17. Oktober 1963 – II ZR 77/ 61 = BGHZ 40, 185, 188; Urteil vom 8. Dezember 1970 – VI ZR 111/ 69 = NJW 1971, 466; Urteil vom 21. Februar 1975 – V ZR 148/ 73 = NJW 1975, 1228). In besonders gelagerten Fällen kann eine Ausnahme von diesem Grundsatz geboten sein. Einen derartigen Ausnahmefall hat der Bundesgerichtshof bejaht, wenn sich die Drittwiderklage gegen Gesellschafter einer klagenden Gesellschaft richtet, das auf die Drittwiderklage ergehende Urteil für die Gesellschaft verbindlich ist und damit für die Zahlungsklage vorgreiflich sein kann (BGH, Urteil vom 30. April 1984 – II ZR 293/ 83 = BGHZ 91, 132, 134 f.). .....Durch das Rechtsinstitut der Widerklage soll die Vervielfältigung und Zersplitterung von Prozessen vermieden werden. Zusammengehörende Ansprüche sollen einheitlich verhandelt und entschieden werden können (BGH, Urteil vom 17. Oktober 1963 a.a.O. S. 188). ..... Es ist unerheblich, dass die Widerklage nach allgemeinen Prozessvoraussetzungen nur deshalb zulässig ist, weil der Drittwiderklagte seinen Wohnsitz im Bezirk des Landgerichts D. hat, wo der Prozess geführt wird (vgl. BGH, Urteil vom 6. Mai 1993 – VII ZR 7/ 93 aaO). Dieser Umstand ermöglicht die Widerklage, er spricht nicht gegen sie... Als weitere Zulässigkeitsvoraussetzung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs erforderlich, dass entweder der Drittwiderbeklagte in die Widerklage einwilligt oder das Gericht die Widerklage für sachdienlich erklärt (BGH, Urteil vom 21. Februar 1975 – V ZR 148/ 73 = NJW 1975, 1228, 1229; Urteil vom 12. Oktober 1995 – VII ZR 209/ 94 = BGHZ 131, 76, 78).“

100.000FACH BEWÄHRT.



# Arbeitszeugnisse in Textbausteinen

Rationelle Erstellung, Analyse,  
Rechtsfragen

von Professor Dr. Arnulf Weuster und  
Dipl.-Betriebswirtin (FH) Brigitte Scheer

**2010, 12., überarbeitete Auflage, 416 Seiten, € 21,80**

ISBN 978-3-415-04385-5



**Neu-  
auflage.**

## Das Standardwerk

stellt ein ausgereiftes System von etwa 3000 Textbausteinen bereit. Damit lassen sich in rationeller Weise die gewünschten wahren Aussagen und Wertungen für ein verständlich-wohlwollendes Zeugnis zusammenstellen. Eine detaillierte Einführung zur Formulierung und Analyse von Zeugnissen zeigt, worauf es in der Praxis ankommt.

## Die 12. Auflage

wurde um weitere Erfahrungen der Verfasser aus der Analyse von Originalzeugnissen und aus Zeugnis-Seminaren ergänzt. Die Autoren haben neuere gerichtliche Entscheidungen eingearbeitet sowie das Textbausteinsystem verbessert und um zusätzliche Bausteine erweitert. Schließlich wurden die Beurteilungsbögen noch stärker an die Bedürfnisse der Praxis angepasst.

## Fazit

Die Textbausteine helfen Personalverantwortlichen bei der einwandfreien Zeugnisanalyse, um im Bewerberverfahren Fehlentscheidungen zu vermeiden.

Neuerscheinungen und  
Neuauflagen stets aktuell



unter **www.boorberg.de**

 **BOORBERG**

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

sz610

## Die Ausschlagung nach dem Erbfall

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Marc Jülicher, Flick Gocke Schaumburg, Bonn\*

### I. Einleitung

Vielfach erkennt man erst nach dem Erbfall, daß die gesetzliche Erbfolge, eine gewählte testamentarische Lösung etc. im nachhinein „unglücklich“ erscheint. Vielleicht hat ein Ehepartner auf Grund eines Berliner Testaments den gesamten Nachlaß erhalten, obwohl er ihn zu seiner Versorgung nicht benötigt. Dann erscheint besonders die etwa doppelte Besteuerung des Übergangs von einem Ehepartner auf den anderen und anschließend auf die nachfolgende Generation der Kinder vermeidenswert. Ggf. denkt auch ein Kind darüber nach, die Erbschaft wirtschaftlich zugunsten seines Kindes, also eines Enkels des Erblassers, zwecks eines Generationensprungs auszuschlagen. In den meisten Fällen haben sog. „taktische Ausschlagungen“ erbschaftsteuerliche Motive.

Nicht selten ist man aber unter dem Druck kurzer Fristen für die Ausschlagung und in der emotionalen Ausnahmesituation nach einem Sterbefall naher Angehöriger nicht in der Lage, alle Risiken der Ausschlagung zu übersehen. Das gilt insbesondere dann, wenn sie nicht zu einem reinen Wegfall des Ausschlagenden führt, sondern dieser eine Abfindung von den „Nachrückern“ erhält, es also faktisch zu einer einverständlichen Umverteilung des Nachlasses kommt.<sup>1</sup> Nachfolgend sollen einige Besonderheiten aufgezeigt werden, die als typische Fallen die geplante Ausschlagung und den mit ihr erstrebten Erfolg nicht selten gefährden.

### II. Zivilrecht

Schwierigkeiten können bereits durch die zivilrechtlichen Besonderheiten bei der Ausschlagung einer Erbschaft<sup>2</sup> oder eines Vermächnisses entstehen:

#### 1. Ausschlagung einer Erbschaft

Die Ausschlagung eines Erben ist zivilrechtlich nur möglich binnen sechs Wochen ab Erbfall bei gesetzlicher Erbfolge bzw. ab Eröffnung der letztwilligen Verfügung und vor Annahme der Erbschaft (§ 1944 Abs. 1 und 2 BGB). Bei Auslandsbezug des Erblassers durch letzten Wohnsitz „nur“ im Ausland oder bei Auslandsaufenthalt des Erben bei Beginn der Frist (§ 1944 Abs. 3 BGB) verlängert sich die Frist auf sechs Monate. Hierin liegt ein erstes Risiko: Nicht selten beginnen die Parteien erst in den letzten Tagen der Sechswochenfrist mit den ernsthaften Verhandlungen über die konkrete Ausgestaltung einer Ausschlagung gegen Abfindung.

Dann wirkt sich negativ aus, neben dem Zeitdruck, daß die Ausschlagungserklärung gegenüber dem Nachlaßgericht in öffentlich beglaubigter Form (§ 1945) nur insgesamt, und nicht auf Teile beschränkt (§ 1950 BGB) stattzufinden hat. Das bedeutet, daß zumindest die förmliche Ausschlagungserklärung zumeist in der Sechswochenfrist abgegeben werden und auch beim Nachlaßgericht eingehen muß, in der vorgeschriebenen Form entweder zu Protokoll des Nachlaßgerichts oder durch notarielle Beurkundung. Auf den rechtzeitigen Eingang ist deshalb zu achten, ggf. durch Kurierversand etc.

Wegen der Bedingungsfeindlichkeit (§ 1947 BGB) darf insbesondere nicht förmlich zugunsten bestimmter Personen, sondern nur indirekt im Ergebnis zugunsten der im Testament vorgesehenen oder sonst bei gesetzlicher Erbfolge nachrückenden Ersatzberechtigten (§ 1953 Abs. 2 BGB) ausgeschlagen werden. Hier ist es insbesondere wichtig, im Vorfeld die Folgen der Ausschlagung prüfen, wer z.B. im Testament als Ersatzerbe genannt ist. Dabei ist insbesondere darauf zu achten, daß in vielen Testamenten – zur Vermeidung einer taktischen Ausschlagung zugunsten des Stammes mit gleichzeitiger Pflichtteilsgeltendmachung des Ausschlagenden – die Ersatzerbschaft nur für den Fall des Vorversterbens des primären Erben angeordnet ist, nicht aber allgemein für alle Fälle, und damit auch nicht für den Fall der Ausschlagung. Über die Folgen der gesetzlichen Ersatzerbfolge muß man sich ebenfalls im klaren sein. Sie entspricht nicht, wie manchmal fälschlich geglaubt wird, der gesetzlichen Erbfolge nach dem Ausschlagenden sondern eben nach dem Erblasser, als hätte der Ausschlagende den Erbfall nicht erlebt (§ 1953 Abs. 2 BGB). Bei einem ausschlagenden, Kind rücken insbesondere nicht dessen Ehepartner, das Schwiegerkind, sondern zunächst nur dessen Kinder, also die Enkelkinder des Erblassers nach.

Aus der Bedingungsfeindlichkeit der Ausschlagungserklärung gegenüber dem Nachlaßgericht ergibt sich dann auch, daß sie nur begrenzt mit der Vereinbarung zwi-

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Dr. Marc Jülicher, RA/FAST, Bonn, Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Bonn

1 Vgl. dazu Klümpen-Neusel, ErbBstg. 2007, 57; J. Mayer, DStR 2004, 1541; Müller, ErbStB 2006, 54; Wachter, ZNotP 2004, 176.

2 Dazu Walter, ZEV 2008, 319.

schen dem Ausschlagenden und den Nachrückern, in der die Nachrücker dem Ausschlagenden etwa eine Abfindung für die Ausschlagung gewähren, verbunden werden kann. Selbstverständlich müssen aber beide – wirtschaftlichen – Teilakte einer Ausschlagung gegen Abfindung zeitgleich oder zumindest unmittelbar einander nachfolgend stattfinden. Andernfalls bestünde erbschaftsteuerlich das Risiko, daß der Ausschlagende seine Rechtsposition bereits aufgegeben hat und – wider alle wirtschaftliche Wertung – die Finanzverwaltung die spätere Gewährung der Abfindung als selbstständige Schenkung des Nachrückers an den Ausschlagenden, häufig in Steuerklasse II (z.B. bei Ausschlagung eines Elternteils im Ergebnis zugunsten seiner Kinder), werten kann. In der Praxis wird das Problem meist so gelöst, daß z.B. der die Ausschlagung beurkundende Notar die Ausschlagung dem Nachlaßgericht erst dann (aber immer noch in der zumeist sechswöchigen Höchstfrist!) weiterleitet, wenn z.B. in einer nachfolgenden Urkundenrollennummer die Abfindungsvereinbarung beurkundet worden ist.

Eben weil die Ausschlagung bedingungsfeindlich ist und deshalb ein unmittelbarer rechtlicher Zusammenhang der in notarieller Form gegenüber dem Nachlaßgericht abzugebenden Ausschlagungserklärung mit der Abfindungsvereinbarung nicht hergestellt werden kann, ist es selbstverständlich auch möglich, die Abfindungsvereinbarung privatschriftlich abzufassen, sofern nicht etwa die zur Abfindung übertragenen Gegenstände selbst bei ihrer Übertragung aus sonstigen Gründen die Beurkundung erzwingen, wie es bei Grundbesitz der Fall ist. Zur Rechtssicherheit sollte dann aber wenigstens der Aufwand der notariellen Beglaubigung der Unterschriften eingegangen werden, auch um zweifelsfrei die Zeitgleichheit des Abschlusses der Abfindungsvereinbarung mit der Ausschlagungserklärung zu belegen.

## 2. Ausschlagung eines Vermächtnisses

Bei Vermächtnissen darf demgegenüber vor der Ausschlagung das Vermächtnis lediglich noch nicht – auch nicht konkludent – angenommen sein; im übrigen besteht ohne Vorgabe des Erblassers keine Frist für die Annahme.<sup>3</sup> Anders als die Ausschlagung der Erbschaft muß bei der Ausschlagung des Vermächtnisses nicht das Nachlaßgericht eingeschaltet werden, sondern Annahme und Ausschlagung erfolgen durch Erklärung allein gegenüber dem Beschwerten (§ 2180 Abs. 2 BGB). Hier wirkt sich aus, daß das Vermächtnis im deutschen Recht rein schuldrechtlich wirkt und das Nachlaßgericht bei der Erteilung des den öffentlichen Glauben vermittelnden Erbscheins keine schuldrechtlichen Beschränkungen aufnimmt, sondern neben der Erbenstellung nur solche Beschränkungen, die – wie Testamentsvollstreckung (§§ 2197 ff. BGB) oder Nacherbschaft (§§ 2100 ff. BGB) – die Rechtstellung des Erben, betreffend seine Verfügungsfreiheit dinglich beschränken.<sup>4</sup>

Allerdings ist auch die Ausschlagung des Vermächtnisses (§ 2180 Abs. 3 i.V.m. § 1953 BGB) bedingungsfeindlich<sup>5</sup>; also kann die Ausschlagung insbesondere nicht zugunsten bestimmter Personen erfolgen. Damit kommen bei Ausschlagung wieder die testamentarisch benannten Ersatzvermächtnisnehmer zum Zuge; ggf. greift gesetzliche Ersatzerbfolge bzw. entfällt ein Vermächtnis im Zweifel ersatzlos zugunsten des Erben (vgl. § 2160 BGB).<sup>6</sup>

## III. Einkommensteuerrecht

### 1. Ausschlagung einer Erbschaft

Bei Ausschlagung einer Erbschaft gegen Entgelt wird überraschenderweise von der Finanzverwaltung einkommensteuerlich eine Veräußerung unterstellt, ggf. mit Gewinnrealisierung etwa nach § 23 EStG, denn nach dem BMF<sup>7</sup> soll die Ausschlagung der Erbschaft gegen eine Abfindung der entgeltlichen Veräußerung des Erbeils gleichstehen. Diese Auffassung erscheint mehr als zweifelhaft. Es wäre zu erwarten, daß das Einkommensteuerrecht – wie auch das Erbschaftsteuerrecht – an dieser Stelle dem Zivilrecht folgt und berücksichtigt, daß durch die Ausschlagung zivilrechtlich der Anfall an den Ausschlagenden als nicht erfolgt gilt (§ 1953 Abs. 1 BGB) und die Erbschaft demjenigen anfällt, der bei Vorversterben des Ausschlagenden vor dem Erbfall die Erbschaft erhalten hätte, und zwar bereits zeitlich mit dem Erbfall (§ 1953 Abs. 2 BGB).

Allerdings ist im Ertragsteuerrecht die Frage der Rückwirkung stets streitig gewesen.<sup>8</sup> Zumindest bei singulären Ereignissen, etwa der Rückgängigmachung einer Veräußerung und eines Veräußerungsgewinns im Rahmen des § 17 EStG hat die Rechtsprechung aber zunehmend eine Rückwirkung anerkannt.<sup>9</sup> Auch die Ausschlagung einer Erbschaft ist wie der Erbfall selbst ein singuläres Ereignis, weshalb – im übrigen auch wegen der Zivilrechtsbezogenheit des Erbfalls – eine Rückwirkung der Ausschlagung an sich auch im Ertragsteuerrecht anzuerkennen wäre.

3 Vgl. *Edenhofer*, in: Palandt, BGB-Komm., § 2180 Rz. 1; *Schlichting*, in: MünchKomm., 5. Aufl., Bd. 9, 2010, § 2180 Rn. 4.

4 Vgl. *Uricher*, in Damrau, Praxiskommentar Erbrecht, 2004, § 2353 Rz. 6 ff. (13).

5 *Schlichting*, in: MünchKomm., § 2180 Rz. 2; *Linnartz*, in: Damrau, § 2180 Rz. 2.

6 Vgl. dazu *Edenhofer*, in: Palandt, § 2160 Rz. 1; *Schlichting*, in: MünchKomm., § 2160 Rn. 1 f.

7 BMF v. 14.03.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 37.

8 (Vgl. nur *Kruse*, in Tipke/Kruse, (Bearb. 2008) § 41 Rz. 26; *Loose*, in Tipke/Kruse, (Bearb. 2009) § 175 Rz. 29 ff.; *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, 28. Auflage 2009, § 2 Rz. 43.

9 Statt aller *Schmidt/Weber-Grellet*, § 17 Rz. 140.

Der Fall liegt eben nicht auf einer Ebene mit der Veräußerung des Erbteils, die sicher ertragsteuerlich entgeltlich ist. Denn bei der Übertragung des Erbteils verkauft der Übertragende gerade auf Grund des bestehenden und akzeptierten Erbrechts durch schuldrechtlichen Vertrag<sup>10</sup> die durch die Erbschaft erlangten Vorteile. Demgegenüber verfügt er bei Ausschlagung der Erbschaft gerade nicht über aus der Erbschaft erhaltene Vermögensgegenstände; der Vorgang müßte deshalb an sich bei systematischer Betrachtung einkommensteuerlich irrelevant sein.

## 2. Ausschlagung eines Vermächtnisses

Die Ausschlagung eines Vermächtnisses ist nicht im o.a. BMF-Schreiben geregelt. Hier wird im Regelfall keine Entgeltlichkeit unterstellt werden können, denn der Vermächtnisnehmer erwirbt den Vermächtnisgegenstand auf Grund des im deutschen Recht lediglich schuldrechtlich wirkenden Vermächtnisses („Damnationslegat“) erst mit Aushändigung durch den Erben (§ 2174 BGB). Auch wenn der Anfall des Vermächtnisses bereits mit dem Erbfall eintritt (§ 2176 BGB), erhält der Vermächtnisnehmer vorher nur einen Sachleistungsanspruch gegen den Erben, gerichtet auf die Erfüllung des Vermächtnisses. Dieser Anspruch wird zumeist aus dem Nachlaß bedient, in den selteneren Ausnahmefällen des Verschaffungsvermächtnisses (§ 2170 BGB) aus dem Vermögen eines Dritten, von dem der Erbe den Vermächtnisgegenstand „zu verschaffen“ hat. Auch wenn der Vermächtnisnehmer zivilrechtlich bereits ab dem Erbfall die Früchte des Vermächtnisses beanspruchen kann und diese ihm deshalb in manchen Fällen auch einkommensteuerlich ab dem Erbfall zugerechnet werden<sup>11</sup>, kann (§ 2184 BGB) deshalb ein noch nicht zivilrechtlich erworbener Vermächtnisgegenstand nicht zuvor mit Einkommensteuerwirkung veräußert werden.

Das ertragsteuerliche Problem der Fiktion einer Veräußerung des Nachlaßgegenstandes könnte sich deshalb bei Ausschlagung eines Vermächtnisses – ähnlich wie bei Ausschlagung einer Erbschaft gegen Abfindung – nur dann noch stellen, wenn der Vermächtnisnehmer aufgrund testamentarischer Vorgaben des Erblassers zuvor wirtschaftlicher Eigentümer bereits mit dem Erbfall werden sollte. Die Ausschlagung eines Vermächtnisses verhindert aber auch in diesem Fall den späteren zivilrechtlichen und hierdurch auch den wirtschaftlichen Erwerb von Erbschaftsgegenständen durch den Vermächtnisnehmer endgültig, und zwar ohne Bedarf nach einer Rückwirkungsfiktion. Deshalb wird im Ergebnis kein Veräußerungsgewinn realisiert.

## IV. Erbschaftsteuerrecht

### 1. Gleichstellung der Ausschlagung von Erbschaft oder Vermächtnisses

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wird die zumindest im Zivilrecht bestehende Differenzierung zwischen der Ausschlagung von Erbschaft und Vermächtnis nicht fortgeführt. Dies liegt an der weitgehenden Gleichbehandlung der Erwerbstatbestände von Todes wegen in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wobei u.a. Erwerb durch Erbanfall und durch Vermächtnis nebeneinander aufgeführt sind. Besondere Bedeutung erlangt aber jetzt, ob der Ausschlagende eine Gegenleistung erhält oder nicht:

Bei Ausschlagung ohne Gegenleistung wird im Erbschaftsteuerrecht der nachrückende Erwerber nach seinem Verhältnis zum Erblasser besteuert, der Ausschlagende gar nicht.<sup>12</sup> Bei Ausschlagung gegen Gegenleistung kommt es zum Abzug der entrichteten Gegenleistung beim die Erbschaft bzw. das Vermächtnis erhaltenden „Nachrücker“ und zu einer Besteuerung der für die Ausschlagung erhaltenen Gegenleistung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG beim Ausschlagenden. Wichtig ist, daß der ausschlagende Abfindungsempfänger so besteuert wird, als erhielte er die Abfindung unmittelbar vom Erblasser. Damit wird der Zahlungsfluß seitens des nachrückenden Erben negiert, weil die Zahlung wirtschaftlich aus dem Nachlaß stammt und auch im Sinne eines gedanklichen Synallagmas der nachrückende Erbe die Abfindung an den Ausschlagenden nur dafür zahlt, die Erbschaft des Erblassers zu erhalten. Vielfach ist das Verwandtschaftsverhältnis des Ausschlagenden zum Erblasser günstiger als das zum nachrückenden Erben.

In der Vergangenheit soll in Einzelfällen auch die Abgrenzung fraglich gewesen sein, ob bei Ausschlagung das Nachrücken einer bestimmten Person nur Motiv der Ausschlagung war oder etwa eine echte Bedingung. Im letzteren Fall scheint man auch vereinzelt über eine Umdeutung einer bedingten Ausschlagung in eine Annahme mit anschließender Schenkung zumindest nachgedacht zu haben.<sup>13</sup> Eben da das für Tatbestände nach § 3 ErbStG weitgehend maßgebliche Zivilrecht aber die bedingte Ausschlagung von Erbschaft oder Vermächtnis verbietet und im Erbrecht ein Numerus Clausus der zugelassenen Rechtsinstitute gilt, erscheint jede Umdeutung unter Fiktion einer Bedingung nicht zulässig.

10 Vgl. *Redig*, in Damrau, Vorbem. § 2371 ff. Rz. 4.

11 Streitig, vgl. ausführlich, auch zu Höchstfristen der Vermächtniserfüllung, *Geck*, ZEV 2004, 279, n.w.N.

12 Vgl. *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 2010, § 3 Tz. 20.

13 Vgl. BFH v. 17.1.1990 II R 122/86, BStBl. II 1990, 467; dazu *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Tz. 23.

## 2. Bewertung und sachliche Qualifikation der Abfindung bei den Zuwendungsgegenständen

Da die Abfindung Besteuerungsgegenstand ist, war bis 31.12.2008 für den Ausschlagenden z.B. der Steuerwert eines als Abfindung zugewandten Grundstücks uneingeschränkt maßgeblich<sup>14</sup>, nicht der ggf. abweichende Steuerwert des aufgegebenen Rechts. Da seit 01.01.2009 aufgrund der Vorgaben des BVerfG<sup>15</sup> kein Auseinanderfallen von Steuer und Verkehrswert mehr möglich sein soll, ist die bisherige Differenzierung faktisch hinfällig.

Wesentlich wichtiger war jedoch ein anderer Bereich, betreffend die Entlastungen für betriebliches Vermögen: Begünstigungen nach dem bisherigen § 13 a ErbStG blieben bis 31.12.2008 beim ausschlagenden Erben; die Übertragung des begünstigten Vermögens war jedoch keine schädliche Verfügung i.S.d. § 13 a Abs. 5 ErbStG.<sup>16</sup> Beim Erwerb von Todes wegen verlangte die Finanzverwaltung bislang – ohne erkennbare Grundlage im Gesetzeswortlaut –, daß das begünstigte Vermögen dem Erwerber vom Erblasser zugewiesen sein müsse.<sup>17</sup> Dies wurde durch das ErbStRG jeweils in Abs. 3 in § 13a, b ErbStG geändert:

Durch die Herausnahme aller Erwerbstatbestände aus §§ 13 a, 13 b ErbStG und insbesondere die neu eingefügten Regelungen in §§ 13 a Abs. 3 und 13 b Abs. 3 ErbStG ist die vom Erblasser vorgegebene Weitergabe von Vermögen vom ersten Erwerber an einen anderen erstmals nicht nur durch Sachvermächtnis, sondern auch durch Teilungsanordnung sowie im Wege der Erbauseinandersetzung begünstigt. Damit schien zunächst festzustehen, daß der Enderwerber i.S.d. ErbStG stets entsprechend dem Bereicherungsprinzip die Begünstigungen erhält. Umgekehrt kann nicht mehr die Besteuerung eines „Durchgangserwerbers“, der etwa in Steuerklasse III eingruppiert ist, dadurch verbessert werden, daß ihm begünstigungsfähiges Vermögen formal, z.B. durch Miterbeneinsetzung, zugewiesen wird.<sup>18</sup>

Ob dies auch für die Abfindungserwerbe i.S.d. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG, z.B. nach Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses gelten konnte, war unsicher.<sup>19</sup> Die Verwaltung sieht jedoch in der Hingabe begünstigten Vermögens als Abfindung für eine Ausschlagung oder einen Verzicht nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG sogar erstmals jetzt einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen<sup>20</sup>, so daß die Begünstigung des Enderwerbers – obschon im AErbSt nicht geregelt ist – sehr unwahrscheinlich erscheint.<sup>21</sup>

## V. Sonderproblem: Gleichzeitige Geltendmachung des Zugewinnausgleichs

### 1. Zivilrechtliche Ausschlagung als Voraussetzung, Ziel

Eine Besonderheit ergibt sich, wenn der Ausschlagende – wie nicht selten nach Abfassung eines Berliner Testaments – der etwa als Alleinerbe eingesetzte überlebende Ehepartner ist. Er hat – anders als jeder andere, der eine Erbschaft ausschlägt, immer, auch bei unbeschränkter Erbenstellung – das Recht zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs (§ 1371 Abs. 3 BGB).<sup>22</sup> Hier kommt es darauf an, Rechts- und Steuerfolgen der Ausschlagung und die Geltendmachung der auf Geld gerichteten Zugewinnausgleichsforderung in entsprechend dem Zivilrecht ermittelter Höhe (§§ 1373 ff. BGB) im besonderen Maße miteinander vereinbar zu machen.

Zivilrechtlich bleiben zunächst bei der Ausschlagung die Voraussetzungen für die Anerkennung einer rechtmäßigen Ausschlagung der Erbschaft unverändert bestehen, insbesondere ihre Fristgebundenheit und Bedingungsfeindlichkeit. Ertragsteuerlich gilt es ebenfalls wieder, die Steuerpflicht einer Abfindung für die Ausschlagung zu vermeiden. Erbschaft- und schenkungsteuerlich greift bei Erhalt einer Abfindung wieder der Besteuerungstatbestand des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG ein, so daß die Abfindung weiter als vom Erblasser zugewendet gilt. Auch im Hinblick auf §§ 13a, b ErbStG ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber dem Vorstehenden.

Die Besonderheit resultiert aber in den Fällen der vormaligen Zugewinnngemeinschaft (nicht bei vereinbarter Gütertrennung) aus der Steuerfreiheit der zivilrechtlich zu ermittelnden Zugewinnausgleichsforderung im Erbschaftsteuerrecht (§ 5 ErbStG). Hier kommt es darauf an, die Zugewinnausgleichsforderung geltend zu machen und eine – etwa vom nach Ausschlagung automatisch nachrückenden

- 14 Vgl. zum Ganzen *Gebel*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 3 Tz. 20 ff., 329 ff.
- 15 V. 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192; dazu im Einzelnen, *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 19 Tz. 3 ff. m.w.N. in Tz. 30.
- 15 R 55 Abs. 4 Sätze 4–6 ErbStR.
- 16 R 55 Abs. 4 Sätze 4–6 ErbStR.
- 17 Großzügiger zur Begünstigung eines Übernahmevermächtnisses trotz Bewertung mit dem gemeinen Wert ►► BFH v. 13.08.2008 II R 7/07, BStBl. II 2008, 982.
- 18 Vgl. dazu näher *Pach-Hanssenheimb*, DStR 2008, 957, 959.
- 19 Vgl. *Wälzholz*, ZEV 2009, 113, 115.
- 20 AErbSt Abschn. 9 Abs. 2 Nr. 1.
- 21 Dafür allerdings *Wälzholz*, NWB 2009, 2903, 2811 f.
- 22 Vgl. dazu näher *Brudermüller*, in: Palandt, § 1371 Rz. 19; *Lange* in MünchKomm, § 2303 RdNr. 21.

Erben gezahlte – Abfindung auf die Zugewinnausgleichsforderung angerechnet zu erhalten. Aus praktischer Sicht ist darauf hinzuweisen, daß die Finanzverwaltung bei Geltendmachung einer steuerfreien Zugewinnausgleichsforderung grundsätzlich eine Anfrage beim Güterrechtsregister bezüglich des Güterstandes macht und überdies anhand früherer, langfristig aufbewahrter Vermögensteuererklärungen insbesondere die Höhe des Anfangsvermögens wie auch etwaige zwischenzeitliche unentgeltliche Erwerbe von dritter Seite, die durch entsprechende Erhöhung des Anfangsvermögens mit dem Wert z.B. einer Erbschaft per Todestag (§ 1374 Abs. 2 BGB) zu neutralisieren sind, prüfen kann. Vor Falschangaben in diesem Bereich ist dringend zu warnen.

## 2. Zugewinnausgleichsforderung im ErbStG

Die Steuerfreiheit zur Zugewinnausgleichsforderung ist im ErbStG in zwei verschiedenen Varianten geregelt, nämlich nach § 5 Abs. 1 oder 2 ErbStG.

### a. § 5 Abs. 1 ErbStG

§ 5 Abs. 1 setzt voraus, daß zuvor der Zugewinn beim Tod eines der beiden in Zugewinnsgemeinschaft lebenden Ehepartner durch die sog. „erbrechtliche Lösung“ (§ 1371 Abs. 1 BGB) in Anspruch genommen worden ist<sup>23</sup>, daß also zivilrechtlich entweder die gesetzliche Erbfolge eingegriffen hat oder die testamentarischen Zuwendungen des verstorbenen Ehepartners seitens der überlebenden Ehefrau angenommen worden sind. Dieser Fall ist bei Ausschlagung gerade irrelevant.

### b. § 5 Abs. 2 ErbStG

Die Vorschrift des § 5 Abs. 2 ErbStG greift u.a. dann ein, wenn die Zugewinnsgemeinschaft zuvor durch Tod eines Ehepartners beendet worden ist (neben Fällen des § 1372 BGB wie Scheidung etc.) und der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen wird.<sup>24</sup> Voraussetzung für die Anwendung des § 1371 Abs. 2 BGB (sog. „güterrechtliche Lösung des Zugewinnausgleichs“) ist, daß der überlebende Ehepartner weder Erbe noch Vermächtnisnehmer geworden ist. Dabei darf er auch kein betraglich geringes Vermächtnis, auf Grund letztwilliger Verfügung des Erblassers, erhalten.<sup>25</sup>

Zusätzliche Voraussetzungen, außer daß die Zugewinnsgemeinschaft förmlich beendet sein muß und im Fall der Auflösung durch Tod der überlebende Ehepartner eben – ggf. durch Ausschlagung – weder Erbe noch Vermächtnisnehmer des verstorbenen Ehepartners geworden sein darf, verlangt § 1371 Abs. 2 BGB nicht.<sup>26</sup> Weitere Voraussetzungen über die (als Rechtsgrundverweisung) genannte Vorschrift des § 1371 Abs. 2 BGB hat dann auch § 5 Abs. 2 ErbStG nicht. Die Zugewinnausgleichsforderung darf lediglich nicht durch Ehevertrag „verkleinert“ worden sein. Denn – anders als bei § 5 Abs. 1 ErbStG (wegen Satz 2) –

können bei § 5 Abs. 2 ErbStG zivilrechtliche Veränderungen in Eheverträgen, z.B. durch Ausschluß bestimmten Vermögens oder Bestimmung eines Höchstbetrages, auch auf die steuerfreie Ausgleichsforderung im ErbStG im Extremfall verkleinernd einwirken.<sup>27</sup>

Dagegen besteht auch keine Einschränkung in der Vorschrift, daß etwa nur bestimmte Erwerbstatbestände von der angeordneten Steuerbefreiung erfaßt sind. Schon der Wortlaut nimmt die Zugewinnausgleichsforderung in der nach § 1378 BGB bestehenden Höhe aus dem „Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7“ heraus. Es entspricht auch dem Regelungszweck des § 5 Abs. 2 ErbStG, daß der Erwerb des Ausgleichsanspruchs bzw. der durch den Ausgleichsanspruch primär vermittelten Geldzahlung die Merkmale eines steuerpflichtigen Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden nach den §§ 1, 3, 7 ErbStG insgesamt nicht erfüllt und daher nicht steuerpflichtig ist.<sup>28</sup>

Sofern betriebliches Vermögen betroffen ist, ist die Abgeltung der auf Geld gerichteten Zugewinnausgleichsforderung mit eben diesem, nach § 13a, b ErbStG entlastungsfähigen Vermögen schädlich, und zwar sowohl nach der Rechtslage bis 31.12.2008 als auch nach der Rechtslage ab 01.01.2009. Denn die Abgeltung z.B. eines auf Geldleistung gerichteten Anspruches durch Übertragung von begünstigtem Vermögen an Erfüllung statt (§ 364 BGB) vermittelte bislang nicht nur dem Enderwerber nicht die Begünstigungen<sup>29</sup>, sondern ist unstreitig schon immer zugleich für den Abgebenden auch nachsteuerschädlich gewesen.<sup>30</sup> Dort geht also in jedem Fall insgesamt Begünstigungsvolumen verloren.

23 So Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, ErbStG, 2009 (Bearb. 2004), § 5 Rz. 13 f.; Meincke, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 15 Anm. 1, Gebel, in: Gebel/Troll/Jülicher, § 15 Tz. 19.

24 Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 5 Rz. 54; Meincke, § 5 Anm. 2: „... der überlebende Ehepartner im Fall der Beendigung des Güterstands durch Tod weder Erbe noch Vermächtnisnehmer des Verstorbenen geworden ist“; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 5 Tz. 60.

25 Palandt/Brudermüller, § 1371 Rz. 12; Koch, in MünchKomm, 5. Aufl., Bd. 7, 2010, § 1371 Rdnr. 36; J. Mayer, in Bamberger/Roth, BGB-Komm, 2. Aufl., Bd. 3, 2008, § 1371 Rz. 16.

26 Palandt/Brudermüller, § 1371 Rz. 12; Koch, in MünchKomm, § 1371 Rdnr. 36; J. Mayer, in Bamberger/Roth, § 1371 Rz. 17.

27 Zur vielfachen Unsicherheit in diesem Bereich vgl. Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 5 Rz. 62 ff.; a. A. Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 Tz. 60.

28 So wörtlich Meincke, § 5 Anm. 2, unter Verweis auf die Gesetzesbegründung in BT-Drs. III/598; 6; vgl. auch (verkürzt) Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 Tz. 3: „Ziel des § 5 Abs. 1 und 2 ist die Steuerunschädlichkeit des gesetzlich vorgesehenen Vermögensstransfers im Nachhinein zwecks gleichmäßiger Teilhabe beider Eheleute am Vermögenszuerwerb während der Ehe“.

29 R 55 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2003; vgl. ► FG Nürnberg v. 16.05.2007, DStR/E 2007, 1029 – NZB unbegründet, vgl. BFH v. 04.03.2008 II B 28/07, BFH/NV 2008, 983.

30 AEErbSt Abschn. 9 Abs. 3 Nr. 2; zuvor R 62 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2003; vgl. zur Kritik Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, § 13a Tz. 162; ders., ZErB 2003, 268.

### 3. Einkommensteuerrecht

Da die Zugewinnausgleichsforderung im deutschen Recht güterrechtlich zwingend und auch nicht modifizierbar auf Geld, nicht auf Sacheigentum gerichtet ist, stellt eine Abgeltung der Zugewinnausgleichsforderung durch Übertragung von Sachwerten deren Veräußerung im Sinne des Einkommensteuerrechts dar.<sup>31</sup> Idealerweise werden daher z.B. ein selbstgenutztes und deshalb im Regelfall auch bei Veräußerung nicht nach § 23 EStG steuerpflichtiges Wohnhaus, Aktien „in der Verlustzone“ oder Kapitalforderungen ohne Wertänderung übertragen oder es werden nur Rentenansprüche eingeräumt.

## VI. Ergebnis

Die Ausschlagung einer Erbschaft ist, wenn der Ausschlagende eine Abfindung erhalten soll, ein kleines Kunstwerk.

Fristen des Zivilrechts, ertragsteuerliche Veräußerungsfiktionen und erbschaftsteuerliche Besonderheiten sind zu beachten. Stets kommt es darauf an, die Erbschaft unter den Beteiligten zu optimieren, bei einem ausschlagenden Ehepartner ggf. durch Einsatz der steuerfreien Zugewinnausgleichsforderung. Gesehen werden muß, daß die Ausschlagung einer Erbschaft einkommensteuerlich eine Veräußerung der Erbschaft darstellt. Ebenso ist die Abfindung auf Geld gerichteter Zahlungsansprüche, etwa einer Zugewinnausgleichsforderung durch Sachwerte auch im Sinne des Einkommensteuerrechts eine Veräußerung derselben.

<sup>31</sup> ▶▶ BFH v. 08.03.2006 IX R 34/04, BFH/NV 2006, 1280; *Schmidt/Glanegger*, § 6 Rz. 140, Stichwort Zugewinnausgleichszahlung: „Tausch“; *Schmidt/Wacker*, § 16 Rz. 599.

## § 8c Abs. 1a KStG als steuerliche Beihilfe?

Rechtsanwalt Dr. Klaus von Brocke, Ernst & Young AG, München\*

### I. Einleitung

Die Vorschrift zum Verlustabzug bei Körperschaften nach Übertragung wesentlicher Beteiligungsanteile – die sog. Mantelkaufregelung gemäß § 8 Abs. 4 KStG – wurde durch die Unternehmensteuerreform in Form des § 8c KStG deutlich verschärft. Erstmalige Anwendung findet die neue Vorschrift nach § 34 Abs. 7b KStG grundsätzlich auf alle Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007. Danach führt eine Übertragung von über 25% der Anteile innerhalb von fünf Jahren an einen Erwerber, diesem nahestehende Personen oder an eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen sowie vergleichbare Sachverhalte zu einem entsprechend anteiligen Untergang der nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (sog. „nicht genutzte Verluste“). Werden innerhalb des Fünfjahreszeitraumes mehr als 50% der Anteile übertragen, gehen bis dato nicht genutzte Verluste sogar vollständig unter. Entgegen der Vorgänger-Regelung in § 8 Abs. 4 KStG a. F. sind nunmehr explizit auch mittelbare Anteilsübertragungen vom Tatbestand des § 8c KStG erfaßt.

Eine „Konzernklausel“ enthält § 8c KStG nicht, so daß – entgegen dem Telos der Norm – auch konzerninterne Umstrukturierungen, welche die mittelbare Beteiligungsquote unverändert lassen, als schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG qualifizieren können, was zu praktischen und insbesondere verfahrensrechtlichen Problemen führen

ren kann. Obwohl es unerheblich ist, ob im Inland oder im Ausland Anteile übertragen werden, die zu einem teilweisen oder vollständigen Untergang der Verlustnutzung führen, ist zu prüfen, ob nicht die Regelung gegen europäisches Primärrecht – namentlich die Kapital- bzw. Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff., 63 ff. AEU – verstößt. Geht man jedoch auch von einer freiheitsrechtlichen Komponente der Grundfreiheiten aus, könnte daraus noch ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht abgeleitet werden. Dazu müßte eine Beschränkung der Ausübung der Grundfreiheiten vorliegen, die nicht durch einen legitimen Zweck in verhältnismäßiger Weise gerechtfertigt werden kann, wobei u. a. fiskalische Interessen nicht als legitimer Zweck angesehen werden. Eine derartige nicht durch einen legitimen Zweck gerechtfertigte Beschränkung wird von Teilen der Literatur in den Neuregelungen des Mantelkaufs durch § 8c KStG gesehen.<sup>1</sup>

Im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetzes vom 16.07.2009 hatte der Gesetzgeber in § 8c Abs. 1a KStG eine ursprünglich zeitlich befristete Sanierungsklausel eingeführt. Die zeitliche Beschränkung der Sanierungsklausel wird durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 aufgehoben (§ 34 Abs. 7c KStG, BGBl. I 2009,

Die mit ▶▶ gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuernrecht.org](http://www.steuernrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Dr. Klaus von Brocke ist Partner der Sozietät Ernst & Young.

<sup>1</sup> Vgl. *Sedemund/Fischenich*, BB 2008, 535, 538

S. 3950). Die Sanierungsklausel findet daher regelmäßig auf sämtliche nach dem 31.12.2007 erfolgten Anteilerwerbe Anwendung. Bislang regelte der Gesetzeswortlaut des § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 S. 5 KStG lediglich, daß Leistungen der Kapitalgesellschaft die zwischen dem 01.01.2009 und dem 31.12.2011 an Alt- oder Neugesellschafter erfolgen, den Wert des zugeführten Vermögens mindern. Allerdings ergab sich aus der Gesetzesbegründung und dem Zweck der Regelung, daß Leistungen vor dem schädlichen Anteilerwerb das zugeführte Betriebsvermögen nicht mindern sollen.

## II. Formelles Beihilfeprüfverfahren

Mitgliedsstaaten der EU müssen neue Beihilfen anmelden („notifizieren“). Dabei ist zu berücksichtigen, daß auch Freistellungen und Ermäßigungen von Steuern und steuerähnlichen Pflichtzahlungen als mögliche Beihilfen in Betracht kommen. Der betreffende Mitgliedsstaat darf die beabsichtigten Maßnahmen nicht durchführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat („Stillhaltepflicht“). Beihilfen, die gewährt werden, ohne bei der Kommission angemeldet und von dieser genehmigt worden zu sein, sind rechtswidrig.

Hat die Kommission keine Bedenken, daß die Beihilfe mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, so genehmigt sie diese. Stellt sie aber nach einer vorläufigen Prüfung fest, daß die angemeldete Maßnahme Anlaß zu Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht gibt, muß sie das förmliche Prüfverfahren nach Art. 88 Abs. 2 EGV (jetzt Art. 108 Abs. 2 AEUV) einleiten. Eine negative Entscheidung oder Genehmigung mit Bedingungen kann nur nach einem durchgeführten förmlichen Verfahren erlassen werden. Beim förmlichen Prüfverfahren wird der betroffene Mitgliedstaat zur Stellungnahme aufgefordert.

Die EU-Kommission hat das Bundeswirtschaftsministerium mit Schreiben vom 30.09.2009 aufgefordert, Gründe vorzutragen, warum § 8c Abs. 1a KStG keine selektive Beihilfe i.S.d. Art. 87 Abs. 1 EG darstelle, da lediglich Beteiligungserwerbe an sanierungsbedürftigen, nicht aber an nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen von der Klausel profitieren und somit die letztgenannten Unternehmen im Hinblick auf die Möglichkeit des Verlustabzugs schlechter gestellt werden.<sup>2</sup> Im Rahmen einer Anfrage beim Bundesfinanzministerium, das sich zur Beantwortung der Anfrage mit dem Bundeswirtschaftsministerium abgestimmt hat, wurde folgende Information herausgegeben:

*„Die Bundesregierung hat der Kommission im November letzten Jahres gegenüber ausführlich dargestellt, weshalb es sich bei der Sanierungsklausel des § 8c Absatz 1a KStG nach ihrer Auffassung nicht um eine Beihilfe i.S.d. Artikel 87 Absatz 1 EG (heute Artikel 107 Absatz 1 AEUV) handelt. Wann und wie die*

*Kommission in dieser Sache entscheiden wird, ist der Bundesregierung nicht bekannt. Dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie teilte die Kommission auf telefonische Nachfrage am 2. Januar 2010 lediglich mit, daß die Frage weiterhin geprüft werde.“*

Wie die Bundesregierung ihre Auffassung begründet hat, ist nicht bekannt. In der Literatur wird vertreten, daß der Gesetzgeber § 8c KStG als Nachfolgevorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG und damit als Mißbrauchsvermeidungsvorschrift versteht. In Sanierungsfällen soll bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen kein Mißbrauch vorliegen; die Vorschrift des § 8c KStG sei somit richtigerweise entschärft worden. Vertreter dieser Auffassung (so z.B. *Dörr*) halten eine negative Entscheidung der Kommission eher für unwahrscheinlich. Mit Pressemitteilung vom 24.02.2010 hat die Europäische Kommission nun angekündigt, daß sie die deutsche Steuervergünstigung für notleidende Unternehmen, deren Beteiligungsstruktur sich erheblich geändert hat, auf der Grundlage der EU-Beihilferegeln förmlich prüfen wird (Beihilferegister NN 5/2010). Zeitpunkt und Ausgang der Entscheidung durch die Kommission sind jedoch, wie oben dargestellt, noch vollkommen offen.<sup>3</sup>

## III. Mögliche Rechtsfolgen der Beihilfenprüfung

Falls die Bedenken der Kommission im Laufe des Verfahrens ausgeräumt werden, genehmigt sie das Beihilfevorhaben. Im entgegengesetzten Fall wird die Beihilfe verboten. Die Rechtsfolgen eines Beihilfeverbots sind davon abhängig, ob das Beihilfeverbot schon für die Vergangenheit („*ex tunc*“) oder nur für die Zukunft gilt („*ex nunc*“).<sup>4</sup>

- Bei einem rückwirkenden Beihilfeverbot muß der Mitgliedsstaat bereits gewährte Beihilfen zurückfordern. Die Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe durch Rückfor-

<sup>2</sup> Vgl. *Dörr*, NWB 2010, 200

<sup>3</sup> In dem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß das Inkrafttreten von § 8c Abs. 2 KStG (i.V.m. § 34 Abs. 6 S. 4 ff., § 34 Abs. 7b KStG) i.d.F. des MoRaKG gemäß Art. 8 Abs. 2 MoRaKG unter dem Vorbehalt der Genehmigung der EU-Kommission im Beihilfeverfahren stand. Die EU-Kommission hat am 30.09.2009 entschieden, dass § 8c Abs. 2 KStG i.d.F. des MoRaKG als unzulässige steuerliche Beihilfe i.S.d. Art. 87 Abs. 1 EGV (jetzt Art. 107 Abs. 1 AEUV) nicht mit dem gemeinsamen Markt vereinbar ist. Zudem verstoße die Vorschrift gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG), da die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland haben müssen, um § 8c Abs. 2 KStG in Anspruch nehmen zu können. Die Vorschrift des § 8c Abs. 2 KStG i.d.F. des MoRaKG ist damit nicht in Kraft getreten. Vgl. auch *Herzig/Bohn*, DStR 2009, S. 2343; *Dörr*, NWB 2009, S. 3502, 3504.

<sup>4</sup> Wie z. B. in dem Investitionszulagenfall, der dem Vorlagebeschluß des ►► FG Sachsen-Anhalt vom 20.12.2007, BvL 3/08, zugrunde lag.

derung ist die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit. Unrechtmäßig ausgezahlte Beihilfen sind bei der Rückzahlung vom Datum der Gewährung ab zu verzinsen. Die Verjährungsfrist beträgt 10 Jahre.<sup>5</sup>

Den Mitgliedstaaten und damit den Finanzämtern steht bei einer negativen Entscheidung der Kommission (europarechtswidrige Beihilfe) und der daraus resultierenden Rückforderung der bereits gewährten Beihilfe kein Ermessen zu. Die Rückforderung richtet sich nach nationalem Recht.

Wird durch die Kommission festgestellt, daß die Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so folgt daraus auch die (materielle) Rechtswidrigkeit einer verbindlichen Auskunft. Diese ist dann nach § 130 AO mit Wirkung für die Vergangenheit zurückzunehmen, ohne daß sich der Steuerpflichtige auf Vertrauensschutz berufen kann. Infolge der Rücknahme der verbindlichen Auskunft entfällt deren Verbindlichkeit für die Finanzverwaltung, so daß die darauf resultierenden Bescheide, soweit verfahrensrechtlich noch möglich, geändert werden können. Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts kommt demnach hier in vollem Umfang zum Tragen.

Im Fall einer negativen Entscheidung der Kommission und der Rückforderung der gewährten Beihilfe kann sich der Bund als unmittelbarer Adressat wie auch das betroffene Unternehmen gegen die Entscheidung direkt vor dem Gerichtshof erster Instanz wenden (Art. 263 Abs. 4 AEU). Aufschiebende Wirkung hat die Klage allerdings nicht. In der Praxis sind derartige Klagen vor dem EuGH (und per Revision vor dem EuGH) in den seltensten Fällen erfolgreich, da die Kommission sehr genau prüft und die Entscheidungen sehr ausführlich begründet werden. Weitergehende innerstaatliche Staatshaftungsansprüche gegen Deutschland aufgrund Verletzung des Vertrauensschutzes bestehen m. E. nicht bzw. die Erfolgsaussichten sind sehr gering. Zum einen wird in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung regelmäßig dem Gemeinwohl (i.e. ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland vor dem EuGH) gegenüber dem Vertrauensschutz der Vorrang eingeräumt. Zudem würde sich Deutschland erneut wettbewerbswidrig verhalten, indem es gleichsam über die Hintertür den wettbewerbswidrigen Zustand durch innerstaatliche Maßnahmen wieder aufleben läßt. Ferner sind Unternehmen in bezug auf staatliche gewährte Beihilfen in ihrem Vertrauen auf deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt grundsätzlich nicht schutzwürdig, solange diese nicht von der Kommission genehmigt wurden.

Nach dem EuGH-Urteil v. 20.09.1990, Rs. C-5/1989, ist nicht auszuschließen, daß der Empfänger einer rechtswidrigen Beihilfe sich ausnahmsweise unter ganz besonderen Voraussetzungen auf Umstände berufen kann, aufgrund derer sein Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe geschützt ist, so daß er sie nicht zurückzuerstatten braucht. Diese Umstände müssen aber von der

Kommission selbst zu vertreten sein. In einem solchen Fall ist es Sache des nationalen Gerichts, so es befaßt wird, alle Umstände zu würdigen und dem Gerichtshof gegebenenfalls Auslegungsfragen vorzulegen.

- Welche Rechtsfolgen entstehen, wenn die Kommissionsentscheidung nur eine Regelung für die Zukunft fordert, ist Gegenstand des auf dem Beschluß des FG Sachsen-Anhalt vom 20.12.2007<sup>6</sup> beruhenden und unter dem Aktenzeichen BvL 3/08 vor dem BVerfG anhängigen Verfahrens. In dem Urteilsfall beantragt die Klägerin, die einen Mühlenbetrieb unterhielt, eine Investitionszulage für das Jahr 1998, und zwar auf der Grundlage des InvZulG 1996. Das InvZulG 1996 wurde mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999 vom 19.12.1998 geändert. Mit der Änderung wurden zahlreiche nach dem 19.12.1998 stattgefundenen Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge im Agrarsektor von der Investitionszulagenbegünstigung ausgeschlossen. Die Gesetzesänderung ist zurückzuführen auf eine im Jahr 1998 bestandskräftig gewordene Entscheidung der Europäischen Kommission über Beihilfemöglichkeiten im Agrarsektor, die am 28.09.1998 vom BMF im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde. Nach Auffassung des FG Sachsen-Anhalt greift die durch das StEntlG 1998 in das InvZulG eingeführte Neuregelung zwar nicht im Wege einer echten Rückwirkung, doch in einer wie diese zu behandelnden Weise in die verfassungsrechtlich geschützte Vertrauensgrundlage des Investors ein, da die Neuregelung den Fortfall der Investitionszulage auch für solche Investitionen anordnet, zu deren Durchführung der Investor vor der Veröffentlichung der Kommissionsentscheidung im Bundessteuerblatt, d.h. vor dem 28.09.1998, eine bindende Dispositionsentscheidung getroffen hat. Maßgebliche Gründe für diese Auffassung waren, daß
  - die Entscheidung der Kommission vom 20.05.1998 schon dem Grunde nach nicht gebot, Investitionen auch dann von der Investitionsgrundlage auszuschließen, wenn sie bereits in Gestalt bindender Investitionsentscheidungen begonnen wurden und die Kommission somit die bisherigen nationalen Vorschriften trotz ihrer Gemeinschaftswidrigkeit für die Vergangenheit akzeptiert hat;
  - in der Anordnung vom 20.05.1998, entgegenstehende Beihilfeanordnungen zu ändern und ggf. aufzuheben, keine Verpflichtung lag, alle Beihilfen für die Vergangenheit aufzuheben;
  - kein Vertragsverletzungsverfahren drohte, da eine Übergangsregelung des Inhalts, daß bereits begonnene Investitionen förderfähig bleiben, mit der Kommissionsentscheidung vereinbar gewesen wäre;

<sup>6</sup> 1 K 290/01, DStRE 2009, S. 940.

– der Vertrauensschutz in den Fortbestand einer nationalen Lenkungsnorm erst dann entfällt, wenn der betroffene Steuerpflichtige Kenntnis von der Gemeinschaftswidrigkeit durch Veröffentlichung der Kommissionsentscheidung im Bundessteuerblatt erlangt habe; habe er vor diesem Zeitpunkt bereits eine bindende Dispositionsentscheidung getroffen, könne er dafür Vertrauensschutz beanspruchen.

Die derzeitige Unsicherheit in Bezug auf die Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit dem Unionsrecht ist für die Praxis ein enormes Problem, insbesondere weil die Kommission wohl nicht kurzfristig hierüber entscheiden wird. Dispositionsentscheidungen, die in der Schwebelage getroffen werden, gehen hierbei bei negativer Entscheidung der Kommission regelmäßig zu Lasten des Unternehmers.

## Deutsch-Irischer Todesfall – Steuerpflicht in Deutschland oder in Irland?

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

### I. Einführung

Die große Auswanderungswelle von Deutschen nach Irland in den 1970er Jahren ist zwar inzwischen abgeebbt. Gleichwohl ziehen jedes Jahr aufs neue deutsche Steuerpflichtige auf die grüne Insel. Die Gründe sind sehr unterschiedlich und nicht immer rein privat oder rein beruflich: Ein Studium in Dublin ermöglicht die Verbindung von einem Auslandsaufenthalt mit dem Erlernen der englischen Sprache. In Deutschland ausgebildete Hochschulabsolventen finden in Irland ihre erste Stelle. Handwerker können als selbstständige Unternehmer ihre Berufserfahrung in Irland einsetzen, wenn sie hier ihre Stelle verloren haben und nicht in absehbarer Zeit eine neue finden. Unternehmen entsenden ihre Mitarbeiter nach Irland, wo sie in Niederlassungen oder Tochtergesellschaften eingesetzt werden. Wissenschaftler und Hochschullehrer übernehmen Lehraufträge an der Universität in Dublin. Deutsche Beamte werden im Rahmen von Kooperationen mit irischen Behörden dort eingesetzt. Die Aufzählung ist sicher nicht vollständig, veranschaulicht aber die verschiedenen Anlässe und Gründe für ein Leben in Irland.

### II. Besteuerung der Einkünfte

Erzielen in Irland lebende Deutsche in beiden Staaten Einkünfte, ist festzustellen, in welchem der beiden Staaten die Besteuerung nach welchen Grundsätzen erfolgt. Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Irland vom 17.10.1962 (im folgenden DBA) gilt nur für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.<sup>1</sup> Das DBA geht den innerstaatlichen Steuergesetzen vor.<sup>2</sup> Dies gilt allerdings nur im Rahmen des sachlichen Schutzbereichs des DBA. Für Deutschland umfaßt der Schutzbereich die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- und Gewerbesteuer. Auf der Seite Irlands gehören die Einkommen- mit der Übersteuer sowie den seit 1974 anstelle der Übersteuer geltenden höheren Einkommensteu-

ertarifen und die Körperschaftsteuer zum Schutzzumfang.<sup>3</sup> Das Abkommen gilt auch für Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.<sup>4</sup> Eine Besonderheit gilt hinsichtlich der Steuer auf Veräußerungsgewinne, die Irland durch den Capital Gains Tax Act 1975 eingeführt hat. Aus irischer Sicht stellt sie keine vergleichbare Steuer i. S. v. Art. 1 Abs. 2 DBA dar. Das Abkommen ist demnach nicht auf diese Steuer anwendbar. Diese Steuer entspricht aber der deutschen Einkommensteuer nach § 34c Abs. 1 EStG. Außerdem erhebt Irland keine Vermögenszuwachssteuer, aufgrund derer die Wertsteigerung des Vermögens auch ohne Veräußerung des Wirtschaftsgutes besteuert wird.<sup>5</sup> Im Gegensatz zum OECD-Musterabkommen (MA) enthält das DBA keine Bestimmungen zur Doppelansässigkeit von natürlichen Personen. Art. 2 Abs. 1 (d) (ii) DBA definiert lediglich den Ausdruck „eine in Irland ansässige Person“ und den Begriff „eine in der Bundesrepublik ansässige Person“. Das DBA ist folglich nur anwendbar, wenn eine natürliche Person ausschließlich nach dem Recht Irlands oder der Bundesrepublik ansässig ist. In diesem Zusammenhang ist die Sondervorschrift des Art. XXII Abs. 2 Buchstabe b DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten. Danach können gezahlte irische Steuern von Einkünften und Dividenden aus Quellen innerhalb Irlands unter bestimmten Voraussetzungen auf die Steuer der Bundesrepublik angerechnet werden.<sup>6</sup>

\* Sabine Unkelbach-Tomczak, RA/FAST, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt a.M.

1 *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Band III, DBA Irland, Vor Art. 1 Rz. 3.

2 § 2 Abgabenordnung – AO - ; *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Vor Art. 1 Rz. 6; Irland: Vorrang der Vorschriften eines Abkommens vor anderen nationalen irischen Gesetzen.

3 Art. 1 DBA; *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Vor Art. 1 Rz. 19.

4 Art. 1 Abs. 2 DBA)

5 *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Art. 1 Rz. 7.

6 Vgl. *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Art. 2 Rz. 15.

### III. Eintritt des Erbfalls

Verstirbt ein in Irland lebender Deutscher und hinterläßt er Angehörige, ist fraglich, in welchem Vertragsstaat die Besteuerung des Erbes erfolgt. Maßgebend für die Besteuerung des Erbes ist das jeweilige deutsche und irische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz. Das DBA erfaßt nicht die Erbschaftsteuer und ist daher auf die im jeweiligen Vertragsstaat zu zahlende Erbschaftsteuer nicht anwendbar. Ein gesondertes Doppelbesteuerungsabkommen für die Erbschaftsteuer gibt es nicht. Erzielt der Erbe aufgrund der Erbschaft künftig Einkünfte aus im jeweiligen Vertragsstaat gelegenen Quellen, so ist das DBA auf diese Einkünfte anwendbar.

#### 1. Irische Erbschaftsteuer

Der irischen Erbschaftsteuer unterliegen Vermögensübertragungen von Todes wegen. Die Erbschaftsteuer ist vom Erben zu zahlen. Die Voraussetzungen für das Entstehen der Capital Acquisition Tax (CAT), der irischen Erbschaftsteuer, sind:

1. Der Erblasser hat seinen Wohnsitz in Irland.
2. Der Erbe hat seinen Wohnsitz in Irland.
3. Bei dem übertragenen Vermögen handelt es sich um irisches Vermögen.

Ein Wohnsitz in Irland wird für die Besteuerung nach dem irischen Erbschaftsteuergesetz dann nicht angenommen, wenn weder der Erblasser noch der Erbe seinen Wohnsitz in Irland hat. Ausnahmsweise wird ein Wohnsitz in Irland bejaht, wenn der Erblasser in den fünf zusammenhängenden Jahren vor dem Vermögensübergang einen Wohnsitz in Irland hatte.

Der Steuersatz beträgt 20 % auf den Teil des übertragenen Vermögens, der den Freibetrag übersteigt. Im Jahre 2008 galten Freibeträge zwischen 26.060 EUR und 521.208 Euro. Die Höhe ist vom Verwandtschaftsverhältnis abhängig. Im Gegensatz zum deutschen Erbschaftsteuergesetz nimmt das irische Erbschaftsteuergesetz die Vermögensübertragungen zwischen Eheleuten vollständig von der Erbschaftsteuer aus. Seit Dezember 1991 werden innerhalb derselben Freibetragsgruppe alle Übertragungen zusammengerechnet, um feststellen zu können, ob durch die neuerliche Übertragung Erbschaftsteuer entsteht.<sup>7</sup>

#### 2. Deutsche Erbschaftsteuer

Der deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegt im Falle des Erwerbs von Todes wegen der gesamte Vermögensanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer (Zeitpunkt des Todes des Erblassers) ein Inländer ist.<sup>8</sup> Als Inländer gelten

- natürliche Personen, die in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben,
- unabhängig von der Fünfjahresfrist nach Buchstabe b deutsche Staatsangehörige, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen. Dies gilt nur für Personen, deren Nachlaß oder Erwerb in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der Steuerpflicht nach Nummer 3 ähnlichen Umfang zu einer Nachlaß- oder Erbanfallsteuer herangezogen wird,

Der Besteuerung unterliegt nur der steuerpflichtige Erwerb (§ 10 ErbStG). In Abhängigkeit vom Verwandtschaftsverhältnis und der Zugehörigkeit zur Steuerklasse beträgt der Steuersatz zwischen 7 % und 50 % des der Besteuerung unterliegenden Erwerbs (§ 19 ErbStG). Vom Erwerb sind nach Steuerklassen geordnet Freibeträge zwischen 2.000 EUR und 500.000 EUR abzuziehen (§ 16 ErbStG).

Der Freibetrag für Ehegatten beträgt 500.000 EUR zuzüglich des besonderen Versorgungsfreibetrages in Höhe von 256.000 EUR zuzüglich des Abzugs für den Fall der Zugewinnngemeinschaft (§§ 5, 16, 17, ErbStG). Mehrere Erwerbe von demselben Erblasser innerhalb von 10 Jahren werden für die Berechnung der Steuer zusammengerechnet (§ 14 ErbStG).

#### 3. Beispiel

##### a. Fall:

Im Jahr 2009 verstirbt ein deutscher Mitarbeiter einer Tochtergesellschaft eines deutschen börsennotierten Unternehmens. Er wohnte seit 2003 in Dublin. In den vergangenen 11 Jahren vor seinem Umzug nach Irland hatte er seinen Wohnsitz ununterbrochen in Deutschland. Seine aus Irland stammende Ehefrau heiratete er im Jahr 2007 und lebte mit ihr gemeinsam ausschließlich in Irland. Einen Wohnsitz in Deutschland hatte keiner der Eheleute. Kinder hatte das Ehepaar nicht. Ein Testament besteht nicht. Die Eheleute lebten – nach deutschem Recht – im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Der Wert des in Irland vorhandenen übergegangenen Vermögens beträgt 300.000 EUR, der des

<sup>7</sup> Vgl. *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Anhang DBA Irland, Rz. 46.

<sup>8</sup> §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

in Deutschland vorhandenen übergegangenen Vermögens beläuft sich auf 600.000 EUR.

#### b. Lösung:

##### aa. Irische Erbschaftsteuer

Der verstorbene Ehemann und die erbende Ehefrau hatten ihren Wohnsitz in Irland. Der in Irland vorhandene Vermögensteil von 300.000 EUR ist grundsätzlich in Irland erbschaftsteuerpflichtig. In diesem Fall entfällt die Steuerpflicht jedoch, weil es sich um eine Vermögensübertragung zwischen Eheleuten handelt, die nach irischem Erbschaftsteuerrecht von der Steuer ausgenommen ist.

##### bb. Deutsche Erbschaftsteuer

Das in Deutschland sich befindende Vermögen unterliegt nicht der irischen Erbschaftsteuerpflicht. Grundsätzlich kommt eine Besteuerung nach deutschem Erbschaftsteuerrecht in Betracht. Die Voraussetzungen liegen hier jedoch nicht vor. Weder der Ehemann als Erblasser noch die Ehefrau als Erwerberin sind im Zeitpunkt des Todes Inländer. Sie hatten beide keinen Wohnsitz in Deutschland. Der Ehemann wohnte seit sechs Jahren ununterbrochen in Irland, ohne daneben einen Wohnsitz in Deutschland zu unterhalten. Der Erblasser stand nicht in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts.

##### cc. Ergebnis

Die Ehefrau braucht weder in Deutschland noch in Irland Erbschaftsteuer zu zahlen.

##### dd. Künftige Einkünfte aus dem Erbe

Erzielt die Ehefrau künftig Einkünfte aus dem in Irland und in Deutschland vorhandenen Vermögen, beispielsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte oder eine Rente, muß sie diese Einkünfte in Irland versteuern. Denn eine in Irland ansässige natürliche Person muß grundsätzlich ihr weltweites Einkommen in Irland versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob das Einkommen nach Irland überwiesen wird oder nicht.<sup>9</sup> Aufgrund des DBA kann der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht für die in Deutschland erzielten Einkünfte zustehen. Das gilt beispielsweise für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.<sup>10</sup> Für die steuerliche Behandlung in Irland ist Art. XXII DBA heranzuziehen, nach dessen Absatz 1 die in Deutschland gezahlte Steuer auf die in Irland gezahlte Steuer angerechnet wird.

## IV. Fazit

Ein deutsch-irischer Todesfall ist nicht nur unter erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten, sondern auch unter Berücksichtigung künftiger Besteuerung von Einkünften, die aus dem Todesfall und dem damit übergegangenen Vermögen resultieren, zu betrachten. Hier wurden nur grundsätzliche Überlegungen angestellt. Im Einzelfall sind die verfahrens- und materiellrechtlichen Bestimmungen beider Staaten zu prüfen und in etwaige Gestaltungsüberlegungen einzubeziehen.

<sup>9</sup> Vgl. *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O., Anhang DBA Irland, Rz. 7.

<sup>10</sup> Art. IX DBA.

## Nebenfolgen der Selbstanzeige

Rechtsanwalt Prof. Dr. Jürgen Wessing, Düsseldorf\*

### I. Einleitung

Oft wird in der steuerlichen Beratungspraxis der Fokus einseitig auf die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gemäß § 371 AO für die nach § 370 AO verwirklichte Steuerstrafat gerichtet. Die ordnungsgemäße Selbstanzeige stellt – nur – einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar, der die Bestrafung trotz vollendeter Steuerhinterziehung verhindert.<sup>1</sup> Dagegen ändert sie nichts daran, daß der Täter eine tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Straftat begangen hat. Und sie bewirkt nicht, daß tateinheitlich begangene oder durch die Selbstanzeige offengelegte Straftaten außer Verfolgung bleiben. Bereits die Beratung zu den über die Strafbefreiungswirkung hinausgehenden steuer-

rechtlichen Folgen einer Selbstanzeige ist nicht einfach. Als Beispiele:

Erst die Ermittlung des entstandenen Umfangs der Steuerverkürzung erlaubt die Einschätzung, inwieweit eine

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

\* Prof. Dr. Jürgen Wessing, Partner der Sozietät Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf, [www.strafrecht.de](http://www.strafrecht.de)

<sup>1</sup> BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582; BVerwG, Urteil vom 09.11.1994, 1 D 57/93, BVerwGE 103, 184 ff. *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 371 AO Rdnr. 24 m.w.N.

Freiheitsstrafe oder lediglich eine Geldstrafe bei unfreiwilliger Tatentdeckung drohen. Die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern nach §§ 169 Abs. 2 S. 2, 171 Abs. 9 AO ist ebenso zu berücksichtigen wie die zusätzliche Belastung durch Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO bzw. Säumniszuschläge nach § 240 AO. Weit weniger bekannt ist, daß ein Steuerhinterzieher auch als bloßer Beihelfer für die hinterzogenen Steuern Dritter haftet – und zwar einschließlich Hinterziehungszinsen (§ 71 AO). Dies gilt z. B. unter den Voraussetzungen des § 69 AO auch für den Geschäftsführer einer GmbH (§ 34 AO), der eine Steuerhinterziehung zugunsten der von ihm vertretenen Gesellschaft begeht, und für die durch ihn vertretenen Gesellschafter nach § 70 AO.

Ganz aus dem Blickfeld geraten daneben oft die darüber hinausgehenden Risiken und möglichen Nebenfolgen einer Selbstanzeige, die zum Teil empfindliche Konsequenzen für die Betroffenen haben können und die nachfolgend näher beleuchtet werden sollen. Ein kurzes Programm:

- So gilt es im Vorfeld der Selbstanzeige zu eruieren, ob mit der Steuerhinterziehung weitere Straftatbestände verwirklicht wurden, die bei einer Selbstanzeige zwangsläufig aufgedeckt werden müssen und inwieweit hier eine strafrechtliche Verurteilung trotz Selbstanzeige in Betracht kommt (dazu Ziffer 1).
- Daneben drohen bei bestimmten Berufsgruppen berufsrechtliche Maßregeln (Degradierung, Entfernung aus dem Beruf, Widerruf der Approbation, dazu unter Ziffer 2).
- Weitere Konsequenzen, wie z. B. die Gewerbeversagung wegen Unzuverlässigkeit, die Versagung der Restschuldbefreiung oder der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung, müssen – je nach individueller Situation des Mandanten – ebenfalls in die Betrachtung mit einbezogen werden (dazu Ziffer 3).

## II. Verhältnis zu anderen Straftaten

In engem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung stehen oft weitere Straftatbestände. Manche, wie beispielsweise die Untreue (§ 266 StGB) und die Korruption (§§ 331 ff., aber auch § 299 StGB), sind regelrechte Geschwisterdelikte der Steuerhinterziehung. In Betracht kommt weiter Urkundenfälschung nach § 267 StGB, wenn zur Täuschung der Finanzbehörden gefälschte Unterlagen vorgelegt werden, sowie Betrug gemäß § 263 StGB, wenn z. B. in Konsequenz der nicht erklärten Einkünfte Kindergeld oder Arbeitslosengeld erschlichen werden. Auch gegenüber Pflichtteilsberechtigten oder Ehegatten im Rahmen der Zugewinnausgleichsberechnung kann durch das Verschweigen der weiteren Teile des Erbes bzw. der Einkünfte aus Schwarzkonten der Tatbestand des Betruges verwirklicht werden, da eine – beabsichtigte – Bereicherung des Täuschenden da-

durch eintritt, daß der Pflichtteil bzw. der Zugewinnausgleichsanspruch zu Unrecht zu niedrig festgesetzt wird. Als weitere Straftatbestände, die tateinheitlich oder in engem Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung in Betracht kommen und deren Aufdeckung infolge einer Selbstanzeige droht, sind z. B. zu nennen: § 266a StGB (Vorenthalten von Arbeitsentgelt); §§ 331 ff. StGB (Delikte im Amt), § 261 StGB (Geldwäsche). Die Sachverhaltsaufklärung im Rahmen einer Selbstanzeigeberatung geht also über den steuerrechtlichen Teil notwendig hinaus.

### 1. Zielrichtung der Selbstanzeige

Auf diese allgemeinen Delikte findet § 371 AO keine Anwendung. § 371 AO sieht nach seinem Wortlaut vor, daß derjenige, der in den Fällen des § 370 AO die unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Finanzbehörde berichtet, ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, insoweit straffrei wird. Die Selbstanzeige ist damit ausschließlich auf den Fall der Steuerhinterziehung beschränkt und entfaltet nur „insoweit“, also in bezug auf § 370 AO, Wirkung. Die strafbefreiende Selbstanzeige greift auch für die Steuerhinterziehungen ein, die im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Delikten in Form des Warenschmuggels erfolgt. Für § 373 AO, den (häufig) gewerbsmäßigen, gewaltsamen und bandenmäßigen Schmuggel, gilt § 371 AO jedoch nach der Gesetzesfassung nicht.

### 2. Selbstanzeigeähnliche Regelungen

Das Gesetz kennt neben dem Rücktritt vom Versuch einige Möglichkeiten, die Folgen einer Handlung strafrechtlich abzumildern.

- §§ 331 Abs. 3, 333 Abs. 3 StGB sehen in abgeschwächter Form eine Straffreiheit vor, wenn eine zuständige Behörde dem angenommenen oder gewährten Vorteil zustimmt.<sup>2</sup> Praktisch wird dies keine Rolle spielen, da unrechtmäßige Zahlungen nicht genehmigungsfähig sind.
- § 266a Abs. 6 StGB ermöglicht dem Gericht von einer Bestrafung abzusehen, wenn der Arbeitgeber spätestens bei Fälligkeit oder unverzüglich danach der Einzugsstelle schriftlich die Höhe der vorenthaltenen Beiträge mitteilt und darlegt, warum eine fristgemäße Zahlung trotz ernsthaften Bemühens nicht möglich ist.
- Auch der Subventionsbetrug nach § 264 StGB ist nicht selbstanzeigefähig, sondern regelt in § 264 Abs. 5 StGB lediglich einen Fall der tätigen Reue. Danach kann der Täter so lange Straffreiheit erlangen, wie die Subvention noch nicht ausgezahlt wurde. Nach Subventionsgewährung dagegen scheidet eine Straffreiheit nach § 264 Abs. 5 StGB aus.

<sup>2</sup> Für die Einführung einer Selbstanzeigemöglichkeit bei Korruptionsdelikten *Nell*, NJW 2008, 1996 ff.

### 3. Verwirklichung von Ordnungswidrigkeiten

In der Aufstellung und Abgabe unrichtiger Jahresabschlüsse kann zugleich die Grundlage für eine Steuerhinterziehung liegen. Die unrichtige Wiedergabe der Verhältnisse einer Kapitalgesellschaft im Jahresabschluß (§ 331 Abs. 1 Nr. 1 HGB) und der Verstoß gegen Form, Inhalt und Bewertung bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses (§ 334 Abs. 1a und b HGB) sind als Straftat bzw. als Ordnungswidrigkeit zu ahnden, wenn durch sie die Verhältnisse einer Kapitalgesellschaft unrichtig wiedergegeben oder verschleiert werden. Für die Bilanzfälschung sieht das Gesetz keine Selbstanzeigemöglichkeit vor. Zwar muß für eine Selbstanzeige betreffend die Steuerhinterziehung eine korrigierte Bilanz eingereicht werden. Dies hat jedoch nicht zur Folge, daß das zuvor verwirklichte Bilanzdelikt rückwirkend entfällt.<sup>3</sup>

Zu berücksichtigen ist auch, daß auf den subsidiären Bußgeldtatbestand der Gefährdung von Abzugssteuern nach § 380 AO zurückgegriffen werden kann, wenn die Steuerhinterziehung infolge wirksamer Selbstanzeige nicht geahndet werden kann.<sup>4</sup> Die Gefährdung der Abzugssteuern ist keine Vorbereitungshandlung für die Steuerhinterziehung. Die Tatbestände stehen nicht im Verhältnis von Vorbereitungshandlung zu Ausführungshandlung.<sup>5</sup>

Damit ist grundsätzlich der Weg frei für eine uneingeschränkte Verurteilung wegen sonstiger, im Zusammenhang mit der Selbstanzeige aufgedeckter Straftaten. Dies steht erkennbar im Widerspruch zu dem Zweck einer Selbstanzeige, dem Täter den Weg zur Rückkehr in die Legalität zu ermöglichen und den Steueranspruch des Staates bestmöglich durchzusetzen. Denn eine drohende strafrechtliche Verurteilung beeinflusst die Entscheidung des Täters im Hinblick auf die Selbstanzeige in negativer Hinsicht und kann das gewünschte Ziel in sein Gegenteil verkehren. Das Gesetz kennt einige – nicht immer voll wirksame – Wege, daß eine Selbstanzeige dennoch möglich ist.

### 4. Das Verwendungsverbot nach § 393 AO

In diesem Zusammenhang ist die Vorschrift des § 393 AO zu beachten, die sich mit dem Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren auseinandersetzt. Während § 393 Abs. 1 AO im Besteuerungsverfahren Zwangsmaßnahmen ausschließt, wenn sich der Steuerpflichtige einer Steuerstraftat selbst bezichtigen müßte, statuiert § 393 Abs. 2 AO für das Verhältnis von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren: Soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die der Steuerpflichtige den Finanzbehörden vor Einleitung des Strafverfahrens und in Unkenntnis seiner Einleitung in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, dürfen diese Kenntnisse gegen ihn nicht für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die

keine Steuerstraftat ist. Dies gilt nicht für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO) besteht.

Zu den Grenzen dieses Verwendungsverbot hat der BGH mit Urteil vom 05.05.2004<sup>6</sup> zur Tateinheitlich mit einer Steuerhinterziehung verwirklichten Urkundenfälschung ausgeführt: Die Wirkung der Selbstanzeige nach § 371 AO erstreckt sich nach ihrem Wortlaut und Zweck nur auf Steuerstraftaten. Im Hinblick auf alle anderen Straftaten muß die Vergünstigung versagt bleiben. Das Verwendungsverbot des § 393 Abs. 2 S. 1 AO steht einer Verurteilung wegen Urkundenfälschung nicht entgegen. Die mit Zwangsmitteln (§ 328 AO) durchsetzbare Pflicht, im Besteuerungsverfahren vollständig Auskunft über die erheblichen Tatsachen zu erteilen, steht im Spannungsverhältnis zum strafverfahrensrechtlichen Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit (*nemo tenetur se ipsum accusare*). Deshalb versagt § 393 Abs. 1 AO den Einsatz von Zwangsmitteln, wenn sich der Steuerpflichtige einer Steuerstraftat bezichtigen müßte und § 393 Abs. 2 AO verbietet die Verwertung von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerpflichtige vor Einleitung des Strafverfahrens bzw. in Unkenntnis seiner Einleitung in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat.

Derjenige, der vorsätzlich falsche Angaben gegenüber den Steuerbehörden im Rahmen einer Steuerhinterziehung macht und zu diesem Zweck gefälschte Unterlagen vorlegt, um unberechtigte Steuervorteile zu erhalten, erfüllt im Sinne des § 393 Abs. 2 AO jedoch keine steuerrechtlichen Erklärungs- und Mitteilungspflichten.<sup>7</sup> Erst die Korrektur der unwahren Angaben beinhaltet die ordnungsgemäße Pflichterfüllung im Besteuerungsverfahren. § 393 Abs. 2 AO ist jedoch nach seinem Sinn und Zweck einschränkend auszulegen und gilt nicht für die zugleich verwirklichten allgemeinen Straftaten. § 393 Abs. 2 AO soll das Spannungsverhältnis zwischen der Erzwingbarkeit einer Steuererklärung und dem Interesse des Steuerpflichtigen, sich in Erfüllung seiner steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht der Strafverfolgung aussetzen zu müssen, lösen. Eine Durchsetzung mit Zwangsmitteln scheidet aber nach § 393 Abs. 1 AO aus, wenn sich der Steuerpflichtige wegen einer von ihm selbst begangenen Steuerstraftat belasten müßte. Die Abgabe einer Selbstanzeige kann danach folglich nicht erzwungen werden. Da sich der Steuerpflichtige durch die Selbstanzeige folglich seines Schutzes nach § 393 Abs. 1 AO

<sup>3</sup> Ebenso *Muscat*, PStR 2006, 159 ff.

<sup>4</sup> BayObLG, Urteil vom 03.03.1980, 4 St 266/79, DStR 1980, 385 ff.

<sup>5</sup> BayObLG, Urteil vom 03.03.1980, 4 St 266/79, DStR 1980, 385 ff.

<sup>6</sup> 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720 ff

<sup>7</sup> Dazu auch *Graf-Bachler*, Beck'scher Online-Kommentar, § 393 AO Rdnr. 8.1 f.; *Franzen/Gast/Joelcks*, § 393 Rdnr. 54b m.w.N. und Einschränkung in Rdnr. 55.

selbst begibt, bedarf er in dieser Situation nach Ansicht des BFH auch nicht des Schutzes des Beweisverwendungsverbot im Sinne von § 393 Abs. 2 AO. Diese Auslegung von § 393 Abs. 2 AO ist vom BVerfG kurze Zeit später bestätigt worden.<sup>8</sup> Das BVerfG konnte keine Verletzung des Nemo-tenetur-Grundsatzes sowie keinen Verstoß gegen Art. 103 GG feststellen.

Spätestens damit steht fest, daß eine Selbstanzeige keinen umfassenden Schutz vor einer strafrechtlichen Sanktionierung und der Festsetzung von Ordnungswidrigkeiten gewährt. Der Mandant, der eine Selbstanzeige erwägt, muß auf diese Risiken hingewiesen werden.

### III. Berufsrechtliche Annexkonsequenzen

Außerhalb des Strafrechts stellen berufsrechtliche Sanktionen für bestimmte Berufsgruppen schmerzhaft Auswirkungen mancher erfolgreichen Selbstanzeige dar. Betroffen sind vor allem Beamte, neben Finanz- und Zollbeamten, für die besonders strenge Maßstäbe gelten, auch Richter, Lehrer und andere Statusbeamte. Aber auch Angestellte des öffentlichen Dienstes, Rechtsanwälte, Steuerberater, Bankenvorstände und andere Angehörige freier Berufe können von den zuständigen Aufsichtsorganen gemaßregelt werden.

#### 1. Beamte

Beamte stehen aufgrund ihrer Stellung in einem besonderen Vertrauensverhältnis zum Staat. Deshalb kommt dem öffentlichen Interesse an der Reinhaltung und Aufrechterhaltung der Vertrauenswürdigkeit der Verwaltung grundsätzlich ein hoher Rang zu. Diese lassen strenge disziplinarische Maßnahmen, wie die Degradierung um bis zu zwei Gehaltsstufen bis hin zu einer Entfernung aus dem Dienst möglich erscheinen. Dies gilt sowohl bei Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit den Kernbereichsaufgaben eines Beamten als auch außerhalb seines Kernbereiches.

Beamte sind besonders gefährdet, weil für sie besondere Mitteilungspflichten in Strafsachen gelten. § 125c BRRG a.F., § 49 BeamtStG n.F. und Nr. 15 der MiStra regeln Übermittlungspflichten seitens des Gerichts, der Strafverfolgungs- und der Strafvollstreckungsbehörden im Strafverfahren gegen Beamte an deren dienstvorgesetzte Stelle. Danach sind zur Sicherstellung der erforderlichen dienstrechtlichen Maßnahmen im Fall der Erhebung der öffentlichen Klage die Anklageschrift oder der Antrag auf Erlass eines Strafbefehls und die den Rechtszug abschließende Entscheidung mit Begründung zu übermitteln, § 49 Abs. 1 BeamtStG. Dies gilt nach § 49 Abs. 3 BeamtStG auch für Entscheidungen über eine Verfahrenseinstellung, die nicht bereits nach den Absätzen 1 oder 2 des § 49 BeamtStG mitzuteilen ist, wenn die Kenntnis der Daten aufgrund der

Umstände des Einzelfalles erforderlich ist, um zu prüfen, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind. Sonstige Tatsachen, die in einem Strafverfahren bekanntwerden, dürfen mitgeteilt werden, wenn ihre Kenntnis aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles für dienstrechtliche Maßnahmen gegen eine Beamtin oder einen Beamten erforderlich ist und soweit nicht für die übermittelnde Stelle erkennbar ist, daß schutzwürdige Interessen des Beamten an dem Ausschluß der Übermittlung überwiegen, § 49 Abs. 4 BeamtStG. Datenübermittlungen nach § 49 Abs. 1 bis 3 BeamtStG läßt das Gesetz dabei in Absatz 6 ausdrücklich auch dann zu, wenn diese dem Steuergeheimnis nach § 30 AO unterliegen. Übertragen auf den Fall der Selbstanzeige bedeutet dies:

#### a. Einleitung eines Steuerstrafverfahrens

Wird infolge der Selbstanzeige eines Beamten – wie in der Praxis üblich und von der Fahndung als unausweichlich angesehen – zunächst ein Steuerstrafverfahren wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung eingeleitet und dieses anschließend aufgrund der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige eingestellt, gilt:

#### b. Mitteilung der Verfahrenseinstellung

Die Finanzbehörde ist über § 49 Abs. 3 und 6 BeamtStG ermächtigt, dem Dienstvorgesetzten die Entscheidung über die Verfahrenseinstellung mitzuteilen, wenn die Voraussetzungen von § 49 Abs. 1 und 2 BeamtStG vorliegen oder die Kenntnisse der Daten im Einzelfall erforderlich sind, um das Ergreifen dienstrechtlicher Maßnahmen zu prüfen.<sup>9</sup> § 49 BeamtStG beinhaltet insoweit eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage, um den mit der Datenübermittlung verbundenen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung des Beamten nach Art. 2 Abs. 1 GG zu rechtfertigen.<sup>10</sup> Zwar hat das Steuergeheimnis nach § 30 AO selbst keinen Grundrechtsrang. Die Geheimhaltung steuerlicher Angaben und Verhältnisse wird aber einschließlich der Selbstanzeige und der mit ihr getätigten Angaben von dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung erfaßt. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 49 BeamtStG – insbesondere mit Blick auf den Grundsatz der Normenklarheit und Bestimmtheit – bestehen nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts dennoch nicht.<sup>11</sup>

Im Fall des § 49 Abs. 3 BeamtStG wird von der übermittelnden Finanzbehörde nach dem Gesetzeswortlaut nicht die Prüfung verlangt, ob ein zwingendes öffentliches Interesse

8 ►► Beschluß vom 15.10.2004, 2 BvR 1316/04, NJW 2005, 352.

9 ►► BFH, Beschluß vom 15.01.2008, VII B 149/07, NVwZ 2008, 1159 ff.; BMF vom 12.03.2010, IV A 3 S 0130/08/10006, zur Veröffentlichung im BStBl. I vorgesehen, DB 2010, 646 f.

10 ►► BVerfG, Beschluß vom 06.05.2008, 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489 ff.; a.A. Franzen/Gast/Joelckes, § 371 Rdnr. 218d.

11 BVerfG, a.a.O. (Fn 10), zu dem inhaltlich identischen § 125c BRRG a.F.

die Mitteilung erforderlich macht. Eine vorweggenommene Prüfung der disziplinarrechtlichen Behandlung des Falles ist vielmehr entbehrlich. Es genügt, wenn die übermittelten Daten in einem weiteren Sinn für eine solche disziplinarrechtliche Prüfung des Dienstherren von Belang sein können.<sup>12</sup> Dies gilt auch für den Fall, daß es wegen der Selbstanzeige von vornherein zu einer strafrechtlichen Verurteilung nicht kommen kann. Denn die strafbefreiende Selbstanzeige bietet keinen Schutz vor einer disziplinarrechtlichen Ahndung. Das Disziplinarverfahren ist kein Strafverfahren. Während bei der Selbstanzeige fiskalpolitische Erwägungen im Vordergrund stehen, bezweckt das Disziplinarverfahren die Aufrechterhaltung einer geordneten und funktionstüchtigen öffentlichen Verwaltung.<sup>13</sup> Eine Übermittlungspflicht nach § 49 Abs. 3 BeamtStG ist danach nur dann ausgeschlossen, wenn im Ermittlungsverfahren die Unschuld des Beamten erwiesen wurde oder ein verbliebener Verdacht nicht zu einer Verurteilung genügt, da dann ein disziplinarrechtlich zu ahndender Verstoß nicht erkennbar ist.<sup>14</sup> Dies ist jedoch bei einer Selbstanzeige gerade nicht der Fall, da der Beamte hier eine Steuerhinterziehung vollumfänglich verwirklicht und nur aufgrund eines persönlichen Strafaufhebungsgrundes straffrei ausgeht. Vor diesem Hintergrund wäre der Rat zur vorsorglichen Selbstanzeige bei unklarer Sachlage durchaus problematisch.

Während § 49 Abs. 3 BeamtStG nach seinem Wortlaut die Übermittlung der Entscheidung über die Verfahrenseinstellung erlaubt, die regelmäßig nicht mit Gründen versehen ist, wollen der BFH und das BMF die Mitteilung des Gegenstandes des eingestellten Verfahrens und damit unmittelbar zusammenhängender Erkenntnisse sowie die Verfahrenseinstellung als solche zulassen,<sup>15</sup> wobei offen ist, was unter den unmittelbar mit der Einstellung zusammenhängenden Erkenntnissen zu verstehen ist. Zu Recht weist das BVerfG in seinem Beschluß vom 06.05.2008<sup>16</sup> darauf hin, daß die Übermittlung aller Tatsachen, die über die regelmäßig nicht begründete Einstellungsnachricht hinausgehen, nicht mehr von § 49 Abs. 3 BeamtStG gedeckt ist. Die Übermittlung darf nur unter den strengeren Voraussetzungen des Absatz 4 i.V.m. Absatz 6 S. 2 der Norm erfolgen.

### c. Mitteilung sonstiger Feststellungen und Tatsachen

Sollen danach über die Einstellungsnachricht hinausgehende Feststellungen und Tatsachen aus dem Steuerstrafverfahren übermittelt werden, die dem Steuergeheimnis unterliegen, ist dies gemäß § 49 Abs. 4 und 6 S. 2 BeamtStG nur unter den folgenden weiteren Voraussetzungen zulässig:

- Die Kenntnis der Daten aus dem Steuerstrafverfahren ist aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles für dienstrechtliche Maßnahmen gegen den Beamten erforderlich. Es genügt, wenn diese Anlaß zu der Prüfung geben, ob dienstrechtliche Maßnahmen zu ergreifen sind.

- An der Offenbarung der Tatsachen besteht ein zwingendes öffentliches Interesse gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO. Beispielhaft für solche Interessen zählt die Norm auf:
  - Verbrechen und sonstige vorsätzliche schwere Vergehen gegen Leib und Leben oder den Staat und seine Einrichtungen,
  - Wirtschaftsstraftaten, die nach ihrer Begehungsweise oder wegen des Umfangs des durch sie verursachten Schaden geeignet sind, die wirtschaftliche Ordnung erheblich zu stören oder das Vertrauen der Allgemeinheit auf die Redlichkeit des Geschäftsverkehrs oder die ordnungsgemäße Arbeit der Behörden erheblich zu erschüttern oder
  - zur Richtigstellung öffentlich verbreiteter unwahrer Tatsachen, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern.
- Das schutzwürdige Interesse des Beamten am Ausschluß der Datenübermittlung überwiegt erkennbar nicht.

Ein **zwingendes öffentliches Interesse** in diesem Sinne ist immer dann zu bejahen, wenn im Falle des Unterbleibens der Mitteilung an den Dienstherren die Gefahr bestünde, daß schwere Nachteile für das allgemeine Wohl eintreten.<sup>17</sup> Neben den explizit in § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO aufgezählten Fällen kommen auch andere Sachverhalte in Betracht, die nach Art, Bedeutung und Schwere den benannten Fällen vergleichbar sind. Die Bestimmung des zwingenden öffentlichen Interesses verlangt von der Finanzbehörde folglich eine unter Gesamtwürdigung der Einzelfallumstände vorgenommene antizipierte disziplinarrechtliche Prüfung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung der Datenweitergabe. Ein zwingendes öffentliches Interesse an einer Datenübermittlung kann danach regelmäßig nur dann vorliegen, wenn die Finanzbehörde zur Überzeugung gelangt, daß eine disziplinarische Maßnahme von einigem Gewicht (Zurückstufung oder Entfernung aus dem Beamtenverhältnis) zu verhängen sein kann.<sup>18</sup> Dabei kommt eine Entfernung aus dem Dienst als das weitreichendste Mittel nur dann in Betracht, wenn der Beamte das Vertrauen seines Dienst-

12 Ausdrücklich BFH, Beschluß vom 15.01.2008, VII B 149/07, NVwZ 2008, 1159; BMF vom 12.03.2010, a.a.O. (Fn 10).

13 BVerfG, a.a.O. (Fn 10); OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.04.2005, 3 A 12188/04 und 12224/04, ZBR 2005, 430 f.

14 BFH, a.a.O. (Fn 9).

15 BFH, Beschluß vom 15.01.2008, VII B 149/07, NVwZ 2008, 1159 ff. BMF vom 12.03.2010, IV A 3 S 0130/08/10006, zur Veröffentlichung im BStBl. I vorgesehen, DB 2010, 646 f.

16 2 BvR 336/07, NJW 2008, 3489 ff.

17 OVG Münster, Beschluß vom 04.05.2000, 15 D 4145/99, BeckRS 2008, 40041 m.w.N.; BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582 m.w.N.

18 BVerfG, a.a.O. (Fn 16).

herren endgültig verloren hat und er damit für den öffentlichen Dienst objektiv untragbar geworden ist.<sup>19</sup> Anderenfalls ist auf mildere Maßnahmen (z. B. Degradierung um ein oder zwei Gehaltsstufen) zurückzugreifen. Bei einer Steuerhinterziehung sind damit Art, Umfang und Dauer der Steuerhinterziehung zu berücksichtigen.

Die Steuerhinterziehung stellt bei abstrakter Betrachtung ein im Hinblick auf den Schaden, der dem Staat entstanden ist, schweres Wirtschaftsdelikt dar, vergleichbar zu § 30 Abs. 4 Nr. 5 b) AO.<sup>20</sup> Eine über mehrere Jahre fortgesetzte Steuerhinterziehung und die dabei entfaltete kriminelle Energie sowie vor allem die Höhe des SteuerSchaden sprechen dabei für eine Mitteilung. Demgegenüber erscheint die frühere pauschalisierende Betrachtung der Finanzverwaltung überholt, wonach bei einer strafbefreienden Selbstanzeige eine verkürzte Steuer ab 5.000 DM pro Veranlagungsjahr stets ein zwingendes öffentliches Interesse begründen sollte.<sup>21</sup> Diese pauschalen Grenzen sind auch nicht mehr in dem aktuellen BMF-Schreiben<sup>22</sup> enthalten, das vielmehr in Anlehnung an den Beschluß des BVerfG ebenfalls auf den Einzelfall abstellt.

Die Vornahme einer Selbstanzeige wirkt sich bei der Abwägung dagegen grundsätzlich zugunsten des Beamten aus, da diese den Willen zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit verdeutlicht. Dies kann im Rahmen der gebotenen Einzelfallabwägung für ein Fortbestehen eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Beamten und dem Staat sprechen, so daß zumindest eine Entfernung aus dem Dienst nicht geboten sein kann. Zu prüfen ist aber auch hier, wie weit die Selbstanzeige auf einer freiwilligen Rückkehr in die Legalität beruht oder sich die Umstände derart verdichtet hatten (z. B. Bestehen einer Außenprüfung, wiederholte Nachfragen des Finanzamtes), daß die Selbstanzeige eher aus einer Drucksituation als letzter Ausweg erfolgte.<sup>23</sup> Die Milderungswirkung der Selbstanzeige kann dabei von einer besonders schwerwiegenden Tatbegehung oder einem sehr hohen Schadenausmaß überlagert werden und in den Hintergrund treten. Die Selbstanzeige führt damit nicht in allen Fällen zu einer Milderung in disziplinarischer Hinsicht, die die Verhängung der schwersten Maßnahme (Entfernung aus dem Dienst) verhindert, sondern stellt lediglich einen einzelnen Umstand bei der Gesamtabwägung des Einzelfalles dar.<sup>24</sup>

Im Rahmen der Einzelfallprüfung ist auch die konkrete Stellung des Beamten in der Verwaltung zu berücksichtigen. Besonders schwer wiegen in diesem Zusammenhang Steuerhinterziehungen durch Beamte der Finanzverwaltung. Zwar betrifft eine private Einkommensteuerhinterziehung durch den Finanzbeamten nur seinen privaten und damit außerdienstlichen Bereich. Er setzt sich durch die Steuerhinterziehung jedoch unmittelbar in Widerspruch zur Aufgabe seiner Beschäftigungsbehörde, den Steueranspruch

des Staates durchzusetzen. Das öffentliche Interesse an der Reinhaltung und der Aufrechterhaltung der Vertrauenswürdigkeit der Finanzverwaltung und damit deren Funktionsfähigkeit nehmen einen besonders hohen Stellenwert ein.<sup>25</sup> Jedoch nimmt auch das BMF nicht mehr per se ein zwingendes öffentliches Interesse an, wenn die Selbstanzeige durch einen Finanzbeamten erfolgt.<sup>26</sup> Vielmehr ist auch hier künftig die vom BVerfG geforderte Einzelfallabwägung vorzunehmen.<sup>27</sup> Dabei wirkt sich die Stellung in der Finanzverwaltung nicht nur nachteilig für Finanzbeamte des gehobenen und höheren Dienstes aus, die unmittelbar mit der Durchsetzung von Steueransprüchen des Staates betraut sind<sup>28</sup>, sondern grundsätzlich für alle bei der Finanzbehörde beschäftigten Beamten.<sup>29</sup> Durch die besondere Nähe des Dienstvergehens der Steuerhinterziehung zu den Kernbereichspflichten ist bei Finanzbeamten oftmals die Entfernung aus dem Dienst gerechtfertigt.<sup>30</sup>

Außerhalb der Finanzverwaltung gilt bei außerdienstlichen Steuerhinterziehungen der Beamten ohne unmittelbaren Bezug zum Amt: Richter dürfen nur dann zurückgestuft oder aus dem Dienst entfernt werden, wenn es sich um schwerwiegende Dienstvergehen handelt, die die Gefahr einer erheblichen Erschütterung des Vertrauens der Allgemeinheit in die Integrität der Justiz und Richterschaft begründen.<sup>31</sup> Dies kann nach den Gesamtumstän-

19 Z.B. OVG NRW, Urteil vom 30.05.2006, 21d A 3905/05.0, ZBR 2006, 420 ff.

20 BVerfG, a.a.O. (Fn 16); BVerwGE 103, 184, 185.

21 BdF vom 10.05.2000, IV A 4 S 0130-19/00, BStBl 2000 I, 494.; kritisch bereits *Dörn*, wistra 2002, 170, 172; ausdrücklich offengelassen vom BVerfG, a.a.O (Fn 16).

22 BMF vom 12.03.2010, a.a.O. (Fn 15); anders noch die Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 19.12.2007, S 0130 A 113 St23, AO-Kartei § 30 AO Allgemeines (ab 2.500 EUR Steuerschaden).

23 Ausführlich dazu OVG NRW, Urteil vom 03.05.2006, 21d A 3905/05.0, ZBR 2006, 420 ff.: Allgemeine Berichte in den Medien über Maßnahmen der Steuerfahndung im Bankenbereich führen nicht dazu, daß eine Entdeckung der Tat konkret zu befürchten ist und damit die Milderungswirkung der Selbstanzeige eingeschränkt wäre.

24 Z.B. OVG NRW, Urteil vom 30.05.2006, 21d A 3905/05.0, ZBR 2006, 420 ff.

25 Z.B. BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582; OVG NRW, Urteil vom 30.05.2006, 21d A 3905/05.0, ZBR 2006, 420 ff. Entfernung eines Sachgebietsleiters aus dem Dienst bei Steuerhinterziehung von mehr als 400.000 DM in einem Zeitraum von zehn Jahren.

26 So noch BMF vom 10.05.2000, BStBl 2000 I, 494.

27 BMF vom 12.03.2010, a.a.O. (Fn 15), Rdnr. 2.3, 2.5.

28 Für einen Sachgebietsleiter z.B. OVG NRW, Urteil vom 30.05.2006 (Fn 25).

29 Für einen bei der Finanzverwaltung angestellten ADV-Trainer, LAG Köln, Urteil vom 16.10.2001, 1 (2) Sa 501/01.

30 OVG NRW, Urteil vom 30.05.2006, 21d A 3905/05.0, ZBR 2006, 420 ff.; OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.04.2005, 3 A 12188/04 und 12224/04, ZBR 2005, 430 f: keine Regeldisziplinarmaßnahme für steuerrechtliche Verfehlungen eines Finanzbeamten.

31 BGH, Urteil vom 10.08.2001, RiStR 1/00, NJW 2002, 834.

den der Steuerhinterziehung (Dauer und Höhe) auch bei einer Selbstanzeige zu bejahen sein.<sup>32</sup> Auch die Degradierung eines beamteten Lehrers wurde bei einer entsprechend schwerwiegenden Steuerhinterziehung trotz Selbstanzeige für zulässig erachtet.<sup>33</sup>

Soweit über § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO aufgrund eines zwingenden öffentlichen Interesses die Mitteilung der Daten an den Dienstherrn erlaubt ist, steht nach der Rechtsprechung auch § 393 Abs. 2 AO einer Verwertung der Informationen durch den Dienstherrn im Disziplinarverfahren nicht entgegen.<sup>34</sup> Die vorstehenden Ausführungen gelten daher bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit der konkret verhängten Disziplinarmaßnahme entsprechend.

Gleiches gilt für Beamte im Ruhestand, wenn es sich um Taten handelt, die vor Eintritt des Ruhestandes begangen wurden. Während des Ruhestandes begangene Taten dürfen demgegenüber nur unter den engen Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 Nr. 2b BDG i.V.m. § 77 Abs. 2 BBG bzw. entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften gemeldet und geahndet werden.<sup>35</sup>

#### d. Außerhalb eines Steuerstrafverfahrens

Unterbleibt die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, beispielsweise weil der Nachzahlungsbetrag unmittelbar nach der Selbstanzeige beglichen wird, findet § 49 BeamtStG keine unmittelbare Anwendung. Es fragt sich, ob in diesen Fällen eine Unterrichtungspflicht des Dienstherrn unmittelbar aus § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO abgeleitet werden kann. Ein Verwertungsverbot im Disziplinarverfahren scheidet nach § 393 Abs. 2 S. 2 AO aus, sofern sich die Regelung als verfassungskonform erweist. Demgegenüber sieht ein überwiegender Teil des Schrifttums § 393 Abs. 2 S. 2 AO für verfassungswidrig an.<sup>36</sup> Zwischenzeitlich ist die Frage der Verfassungswidrigkeit von § 393 Abs. 2 S. 2 AO (kein Verwertungsverbot bei zwingendem öffentlichem Interesse) aufgrund einer Vorlage des LG Göttingen<sup>37</sup> beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 13/07 anhängig.

## 2. Angestellte des öffentlichen Dienstes

Die für Beamte aufgezeigten Grundsätze sind auch auf Angestellte im öffentlichen Dienst zu übertragen. Nach der Rechtsprechung des BAG ist eine Steuerhinterziehung auch bei Selbstanzeige grundsätzlich geeignet, eine außerordentliche Kündigung eines Angestellten der Finanzverwaltung ohne vorherige Abmahnung zu rechtfertigen, da sich der Finanzangestellte mit einem solchen Verhalten in Widerspruch zu den Aufgaben seiner Beschäftigungsbehörde setzt, den Steueranspruch des Staates durchzusetzen.<sup>38</sup> Dies gilt nicht nur für den mit der Steuererhebung und -festsetzung unmittelbar betrauten Finanzangestellten.<sup>39</sup> Allerdings wird gemäß MiStra Nr. 16 nicht bereits die Einleitung eines Verfahrens bekanntgegeben.

## 3. Angehörige freier Berufe

Bei bestimmten Angehörigen freier Berufe besteht ebenfalls das Risiko einer berufsgerichtlichen Ahndung, die durch eine wirksame Selbstanzeige nicht ausgeschlossen werden kann.

### a. Steuerberater

An erster Stelle zu nennen ist die Berufsgruppe der Steuerberater. Diese können gemäß § 57 Abs. 2 S. 2 StBerG schuldhaft auch dann gegen die Pflicht zur gewissenhaften Berufsausübung verstoßen, wenn die Steuerhinterziehung, wegen der Selbstanzeige erstattet wurde, außerhalb des Berufes liegt und den privaten Bereich des Steuerberaters betrifft. Von einem Steuerberater, der als Organ der Steuerrechtspflege angesehen wird und bei seiner Berufsausübung dem Gebot der Gewissenhaftigkeit unterworfen ist, kann und muß erwartet werden, daß er nicht nur in den Mandantenbelangen, sondern erst recht in seinen eigenen steuerrechtlichen Angelegenheiten vorbildlich korrekt ist. Die von ihm begangene vorsätzliche Steuerhinterziehung ist daher in besonderem Maße geeignet, das Vertrauen in den Berufsstand und dessen Achtung zu erschüttern.<sup>40</sup> Der Umfang der berufsrechtlichen Maßnahmen durch die zuständige Steuerberaterkammer bemißt sich dabei nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles (§§ 89, 92 StBerG) und kann von einer Warnung, einem Verweis, einer Geldbuße bis hin zu einem zeitlich befristeten Berufsverbot oder dem Ausschluß aus dem Berufsstand als strengster Maßnahme<sup>41</sup> reichen. § 109 Abs. 2 StBerG beschränkt berufsgerichtliche Maßnahmen gegen den Steuerberater nur bei einem Freispruch, nicht aber bei wirksamer Selbstanzeige, die die Tatverwirklichung grundsätzlich unberührt läßt.

### b. Rechtsanwälte

Auch bei Rechtsanwälten verhindert die Selbstanzeige nicht die berufsrechtliche Ahndung durch die Rechtsanwaltskammer, da § 113 Abs. 2 BRAO bei außerberuflichen

32 Zu einem solchen Fall BGH, Urteil vom 10.08.2001, a.a.O. (Fn 31).

33 Dazu z.B. BVerfG, Beschluß vom 06.05.2008, NJW 2008, 3489.

34 Vgl. BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582.

35 Siehe auch *Dörn*, wistra 2002, 170, 174.

36 *Dörn*, wistra 2002, 170, 173 m.w.N. in Fn 25.

37 Urteil vom 11.12.2007, Az. 8 Kls 1/07.

38 BAG, Urteil vom 21.06.2001, 2 AZR 325/00, NJW 2002, 2582.

39 LAG Köln, Urteil vom 16.10.2001, 1 (2) Sa 501/01 für einen im Innendienst der Finanzverwaltung angestellten ADV-Trainer.

40 LG Frankfurt a.M., Urteil vom 21.12.2001; einen innerberuflichen Pflichtverstoß bejahend, wenn sich die Tat auf die Einnahmen aus der Steuerberaterpraxis bezieht: BGH, Urteil vom 27.08.1979, BGHSt 29, 97, 98.

41 Zur seltenen Ausnahme des Ausschlusses aus dem Berufsstand BGH, Urteil vom 15.12.1997, StB (R) 6/97, HFR 1998, 1025.

Pflichtverstößen lediglich eine rechtswidrige Tat gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 5 StGB verlangt. Die Einstellung des Strafverfahrens steht einem anwaltsgerichtlichen Verfahren nicht entgegen, vgl. § 118 Abs. 2 BRAO. Steht die Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, ist § 113 Abs. 1 BRAO einschlägig, da es sich insoweit um eine berufsbezogene Tat handelt.<sup>42</sup> Ausreichend ist dann ein schuldhafter Pflichtenverstoß des Rechtsanwaltes.

Fraglich ist aber, inwieweit das tatsächliche Risiko einer berufsrechtlichen Ahndung durch die zuständigen Kammerorgane besteht. Dies hängt entscheidend von dem Umfang der Mitteilungen durch die Finanzbehörden an die zuständigen Berufskammern ab. Anknüpfungspunkt ist in der Praxis häufig die Anordnung über Mitteilungen in Strafsachen (MiStra). Nach Nr. 23 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 MiStra sind die Strafverfolgungsbehörden befugt, die Rechtsanwaltskammern über die Erhebung der öffentlichen Klage und über ergangene Urteile zu informieren. Für die Mitteilung an die Steuerberaterkammern gilt Nr. 24 Abs. 1 MiStra und damit die Beschränkung auf die katalogartig aufgeführten Tatsachen. Bei der MiStra handelt es sich jedoch nicht um Ermächtigungsgrundlagen mit Gesetzeskraft, die ohne weiteres eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO erlauben, sondern um bloße Verwaltungsvorschriften.<sup>43</sup> Eine Mitteilung an die zuständigen Aufsichtsorgane ist damit nicht von § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO gedeckt. § 10 StBerG erlaubt aber ausdrücklich entsprechende Mitteilungen an die zuständigen Steuerberaterkammern auch im Falle des § 30 AO und gewährt damit eine ausreichende gesetzliche Ermächtigungsgrundlage im Sinne von § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO. Bei Rechtsanwälten sieht § 120a BRAO eine gegenseitige Unterrichtungspflicht von Kammer und Staatsanwaltschaft vor, wenn anwaltsgerichtliche Maßnahmen nach § 114 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 BRAO in Betracht kommen (Geldbuße, Berufsverbot, Ausschließung aus der Anwaltschaft). Eine Durchbrechung von § 30 AO wird dabei nicht ausdrücklich geregelt.

Eine Mitteilungspflicht kann sich zudem aus § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO ergeben und damit beim Vorliegen eines zwingenden öffentlichen Interesses zu bejahen sein. Aufgrund der besonderen Berufsnähe des Rechtsanwalts, aber auch seiner Stellung als Organ der Rechtspflege ist eine Orientierung an den oben aufgezeigten Maßstäben für eine Gesamtabwägung bei Beamten geboten. Die Datenübermittlung an die zuständige Kammer erscheint daher nicht ausgeschlossen, sondern ist im Einzelfall sorgfältig zu prüfen.<sup>44</sup> In diesem Zusammenhang ist auch auf § 411 AO zu verweisen, wonach die Finanzbehörden vor Erlass eines Bußgeldbescheides im Zusammenhang mit der Berufsausübung gegen einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten oder Wirtschaftsprüfer den zuständigen Berufskammern Gelegenheit zur Stellungnahme geben müssen.

### c. Wirtschaftsprüfer

§ 84a WPO sieht bei Wirtschaftsprüfern Mitteilungsverpflichtungen zwischen der Staatsanwaltschaft und der nach § 61a WPO zuständigen Wirtschaftsprüferkammer vor bei dem Verdacht einer schuldhaften, eine berufsgerichtliche Maßnahme (§ 68 WPO) rechtfertigenden Pflichtverletzung. Weitaus weitreichender ist aber die in § 36a Abs. 3 Nr. 2 WPO statuierte Mitteilungsverpflichtung von Gerichten und (Finanz-)Behörden an die zuständige Wirtschaftsprüferkammer, wenn die zu übermittelnden Daten aus Sicht der übermittelnden Stelle für die Bestellung bzw. deren Rücknahme erforderlich sind oder den bloßen Verdacht einer Berufspflichtverletzung begründen. Diese Mitteilung ist nur dann zulässig, wenn durch die Übermittlung keine schutzwürdigen Interessen des betroffenen Wirtschaftsprüfers beeinträchtigt werden oder das öffentliche Interesse sein Geheimhaltungsinteresse überwiegt. Auch dürfen besondere gesetzliche Verwendungsverbote nicht entgegenstehen, wobei die WPO in gleichem Atemzug das in § 30 AO normierte Steuergeheimnis von dieser Regelung explizit ausnimmt. Demzufolge beinhaltet § 36a Abs. 3 WPO die nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO erforderliche gesetzliche Ermächtigung für die Datenweitergabe entsprechend der Handhabung bei den Steuerberatern und Rechtsanwälten. Da Wirtschaftsprüfer aufgrund des Ausbildungs- bzw. Prüfungsganges regelmäßig zugleich Steuerberater und damit auch Mitglied der Steuerberaterkammern sind, erlaubt § 36a Abs. 4 WPO ausdrücklich die Datenübermittlung auch an andere Kammern. Auf diese Weise wird sichergestellt, daß alle zuständigen Berufsaufsichtsorgane Kenntnis von den Pflichtverletzungen, also auch von den Tatsachen im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung trotz Selbstanzeige erhalten.

### d. Ärzte

Demgegenüber weisen Steuerstraftaten, die durch Ärzte begangen werden, einen weniger engen Bezug zur beruflichen Betätigung auf und können daher nur unter strengeren Voraussetzungen berufsrechtlich sanktioniert sind. Der Widerruf der ärztlichen Approbation verlangt im Interesse des ungetrübten Vertrauensverhältnisses in die Ärzteschaft eine Unwürdigkeit bzw. Unzuverlässigkeit zur ärztlichen Berufsausübung. Ausgeprägte kriminelle Neigungen eines Arztes oder die Verwirklichung schwerwiegender Straftatbestände stehen auch dann einem solchen Vertrauensverhältnis entgegen, wenn das Fehlverhalten in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit steht. Jedoch wird das Vertrauensverhältnis zum Arzt grundsätzlich nicht von einem besonderen Gesetzesgehorsam geprägt. Eine Steuerhinterziehung weist – anders als ein Abrechnungsbetrug gegenüber

<sup>42</sup> Ebenso *Erb*, PStR 2008, 17 ff.

<sup>43</sup> Dazu auch *Blesinger*, wistra 1991, 294, 298.

<sup>44</sup> Anders wohl *Erb*, PStR 2008, 17 ff., der ein zwingendes öffentliches Interesse regelmäßig verneinen will.

den Krankenkassen – nicht per se einen unmittelbaren Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Arztes auf und wendet sich nicht gegen das System der Gesundheitsvorsorge.<sup>45</sup> Dies kann im Rahmen einer Gesamtabwägung auch dann gelten, wenn die Steuerhinterziehung Einnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit betrifft.<sup>46</sup> Nur ein schwerwiegendes beharrliches steuerliches Fehlverhalten kann die Annahme rechtfertigen, der Arzt setze sich im eigenen finanziellen Interesse in einem solchen Maße auch über strafbewehrte, im Interesse der Allgemeinheit bestehende Bestimmungen hinweg, daß er allein aus diesem Grund als Arzt untragbar ist. Dies hat das OVG Lüneburg in einem aktuellen Beschluß<sup>47</sup> für den Fall bejaht und den Widerruf der ärztlichen Approbation bestätigt, in dem ein Arzt über zehn Jahre hinweg einen Steuerschaden von mehr als 300.000 EUR durch Verschweigen erheblicher Praxiseinnahmen verursacht hatte. Eine Selbstanzeige steht dieser berufsrechtlichen Sanktion nicht entgegen, da § 3 Abs.1 S. 1 Nr. 2 BÄO lediglich ein allgemeines Fehlverhalten voraussetzt, nicht aber die Begehung einer Straftat.

#### 4. Bankenvorstände, -geschäftsführer

Eine Sonderstellung nehmen zudem Bankenvorstände bzw. -geschäftsführer ein. Das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen kann nach den §§ 36 Abs. 1, 33 Abs. 1 Nr. 2 KWG die Abberufung des Geschäftsführers verlangen und ihm eine Tätigkeit bei anderen Instituten untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, aus denen sich seine Unzuverlässigkeit ergibt. Eine strafbefreiende Selbstanzeige steht auch hier einer berufsrechtlichen Sanktionierung nicht entgegen. § 8 Abs. 2 KWG enthält eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung für die Datenübermittlung im Falle der Selbstanzeige und erlaubt Mitteilungen über das Verfahren und den zugrundeliegenden Sachverhalt. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i.V.m. § 8 Abs. 2 KWG erlaubt damit eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses in diesen Fällen.

### IV. Sonstige Folgen

Über die aufgezeigten besonderen Berufsgruppen hinaus kann eine Steuerhinterziehung weitere außerstrafrechtliche Konsequenzen haben, auf die es die Mandanten hinzuweisen gilt:

#### 1. Erlaubnisversagung bzw. -widerruf wegen Unzuverlässigkeit

Bei Gewerbetreibenden kann eine Steuerhinterziehung trotz Selbstanzeige zu einer Gewerbeversagung nach § 35 GewO führen. § 35 GewO verlangt für die ganz oder teilweise Untersagung der Gewerbeausübung, daß Tatsachen vorliegen, die die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden in bezug auf dieses Gewerbe auch für die Zukunft belegen

und die Untersagung des Gewerbes zum Schutz der Allgemeinheit oder der Beschäftigten erforderlich machen. Die Hinterziehung von betrieblichen Steuern (z.B. Lohn- und Umsatzsteuer) in erheblichem Umfang kann eine solche Unzuverlässigkeit begründen<sup>48</sup>, nicht aber jede Einkommensteuerhinterziehung ohne betrieblichen Bezug.

Auch die Genehmigung nach § 34c GewO für Makler, Anlageberater, Bauträger und Baubetreuer kann nach § 34c Abs. 2 GewO versagt werden, wenn der Steuerpflichtige nicht die erforderliche Zuverlässigkeit besitzt. Die erforderliche Zuverlässigkeit ist in der Regel zu versagen, wenn er in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung wegen eines Verbrechens oder Diebstahl, Betrug, Urkundenfälschung, Geldwäsche u. ä. rechtskräftig verurteilt worden ist. Zwar verhindert eine wirksame Selbstanzeige die rechtskräftige Verurteilung wegen Steuerhinterziehung, nicht jedoch wegen zugleich verwirklichter Urkundenfälschung, Betrug u. ä. (dazu oben 1.). Eine entsprechende Verurteilung kann daher einer Genehmigung nach § 34c Abs. 2 GewO entgegenstehen.

Die Gaststättenerlaubnis setzt nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 GaststättenG ebenfalls eine Zuverlässigkeit des Gastwirts voraus. Der Widerruf der Waffenbesitzkarte ist nach § 45 Abs. 2 WaffG zulässig, wenn eine Erlaubnis hätte versagt werden können. Die Erlaubnis verlangt nach §§ 4 Abs.1 Nr. 2, 5 WaffG ebenfalls die Zuverlässigkeit, die bei rechtskräftiger Verurteilung wegen eines Verbrechens oder vorsätzlicher Straftaten innerhalb bestimmter Fristen zu verneinen ist. Eine strafbefreiende Selbstanzeige kann eine Verurteilung wegen anderer vorsätzlicher Straftaten als der Steuerhinterziehung nicht verhindern. Werden daher die weiteren Anforderungen des § 5 WaffG erfüllt, kann die Waffenbesitzkarte (§ 10 WaffG) widerrufen werden. Entsprechende Auswirkungen ergeben sich für den Jagdschein (§§ 17 Abs. 4, 15 BJagdG).

#### 2. Versagung der Freistellungsbescheinigung (§ 48b EStG)

Nach § 48b EStG hat der Steuerpflichtige bei Erfüllung der Voraussetzungen einen Anspruch auf Befreiung von der sog. Bauabzugssteuer mithilfe einer sog. Freistellungsbescheinigung. Diese bescheinigt seine steuerliche Zuverlässigkeit. Ein Widerruf der Freistellungsbescheinigung bzw.

45 OVG NRW, Urteil vom 25.05.1993, 5 A 2679/91, MedR 1994, 72; s.a. OVG Lüneburg, Beschluß vom 04.12.2009, 8 LA 197/09, NdsVBl 2010, 106 ff.

46 OVG NRW, Urteil vom 25.05.1993, 5 A 2679/91, MedR 1994, 72.

47 Beschluß vom 04.12.2009, 8 LA 197/09, NdsVBl 2010, 106 ff.

48 Z.B. BVerwG, Urteil vom 12.02.1960, DVBl 1961, 133.

ihre Versagung kommt – neben den ausdrücklich angeführten Gründen – nach Absatz 2 in Betracht, wenn der nach § 48b EStG zu sichernde Steueranspruch gefährdet ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung fallen hierunter u.a. Falschangaben in Steuererklärungen, wie dies bei einer Steuerhinterziehung der Fall ist. Entsprechend dem Zweck der Bauabzugssteuer dürfte auch hier eine Differenzierung nach Art der hinterzogenen Steuern zu berücksichtigen sein<sup>49</sup> und ein Widerruf bei betrieblicher Steuerhinterziehung unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles primär in Betracht kommen. Da Freistellungsbescheinigungen in der Praxis häufig unter Widerrufsvorbehalt erteilt werden, dürfte ein Widerruf häufig unter erleichterten Voraussetzungen in Betracht kommen.<sup>50</sup> Vergleichbares dürfte in allen anderen Fällen gelten, in denen der Steuerpflichtige einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung bedarf.

### 3. Versagung der Restschuldbefreiung (§ 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO)

Natürliche Personen können im Insolvenzfall von den Möglichkeiten der Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) Gebrauch machen und damit von ihren Verbindlichkeiten gegenüber den Insolvenzgläubigern befreit werden. Die Restschuldbefreiung kann jedoch nach § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO versagt werden, wenn der Insolvenzschuldner in den letzten drei Jahren vor dem Antrag auf Restschuldbefreiung vorsätzlich oder grob fahrlässig unzutreffende Angaben über seine wirtschaftlichen Verhältnisse gemacht hat, um Leistungen an öffentliche Kassen zu vermeiden. Hat der Insolvenzschuldner also innerhalb dieser Frist eine Steuerhinterziehung begangen und damit Steuerzahlungen an das Finanzamt als öffentliche Kasse vermieden, und wird dies bis zu dem Termin, in dem über die Restschuldbefreiung zu entscheiden ist, bekannt, kann auf Antrag des Gläubigers die Restschuldbefreiung versagt werden. Auch hier verhindert eine Selbstanzeige nicht, daß die Voraussetzungen des § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO erfüllt werden. Eine entsprechende Anwendung auf die Rechtsfolgen, die mit der Versagung der Restschuldbefreiung verbunden sind (§ 201 InsO), ist nicht gerechtfertigt. Die Selbstanzeige läßt den Tatbestand des § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO nicht entfallen. Der Versagungsgrund nach § 290 Abs. 1 Nr. 2 InsO knüpft allein an die zu einem bestimmten Zweck gemachten unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben an, nicht jedoch an ihren Erfolg.<sup>51</sup> Deshalb ist auch eine Wiedergutmachung durch freiwillige und ordnungsgemäße Nachholung der Verpflichtung während des Insolvenzverfahrens (wie z.B. durch eine Selbstanzeige) nicht zulässig.

### 4. Rückzahlung von erschlichenen Leistungen

Hat der Steuerhinterzieher Vorteile in Anspruch genommen, die an bestimmte Einkunftsgrenzen gekoppelt sind,

können diese Vorteile durch die Aufdeckung der Steuerhinterziehung und die darauf folgende korrigierte Steuerfestsetzung wegfallen. Gemeint sind z.B. der Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind Kapitaleinkünfte nachmeldet, aufgrund derer es die Einkunftsgrenzen übersteigt. Das ausbezahlte Kindergeld ist zurückzuzahlen ebenso wie durch zu niedrige Einkunftsangaben erschlichene BAföG-Leistungen. Dies gilt auch für die Rückforderung von zu Unrecht in Anspruch genommenem Arbeitslosengeld. Die Offenbarung der durch das Steuergeheimnis geschützten Verhältnisse an die zuständige Behörde ist nach § 31a Abs. 1 Nr. 1b, bb AO zulässig, wenn die Tatsachen für die Durchführung eines solchen Verwaltungsverfahrens grundsätzlich geeignet sind.<sup>52</sup> Über § 31a AO ist darüber hinaus eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses zum Zwecke der Bekämpfung der Schwarzarbeit zulässig, was praktisch erhebliche Bedeutung hat, da z.B. Lohnsteuerhinterziehung und Beitragsvorenthaltung häufig zusammentreffen.

### 5. Bewährungswiderruf

Nach überwiegender Meinung in der Literatur ermöglicht eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht gemäß §§ 56 f. StBG den Bewährungswiderruf in bezug auf bereits abgeurteilte, noch unter Bewährung stehende Taten.<sup>53</sup> Denn anderenfalls würde der von § 371 AO beabsichtigte Anreiz zur Rückkehr in die Legalität in das Gegenteil verkehrt.

## V. Fazit

Die Selbstanzeige ist ein wichtiges, aber potenziell gefährliches „Werkzeug“. Die Fragen des Beraters müssen über das materielle Steuerrecht weit hinausgehen. Er muß die Steuerproblematik eingebettet in ihre Entstehungsgeschichte und ihr Umfeld zur Grundlage seiner Beratung machen.

#### *Hinweis der Redaktion:*

*Zur strafbefreienden Selbstanzeige – auch im Zusammenhang mit den aktuellen LGT- und Credit Suisse-Fällen – siehe jüngst: Streck, Steueranwaltliche Beratung in Fällen des illegalen Datenhandels – Handwerkszeug und Probleme, NJW 2010, 1326 ff.*

49 Ebenso Ott, PStR 2002, 90 f.

50 Dazu auch Ott, PStR 2002, 90 f.

51 AG Duisburg, Beschluß vom 23.07.2008, 62 IN 155/06.

52 ►► BFH, Beschluß vom 04.10.2007, VII B 110/07, BStBl 2008 II, 42.

53 Dazu im einzelnen Streck/Spatscheck, NSTZ 1995, 269 ff.

## Meldungen

### Liechtenstein

#### Strafrechtliche Verantwortlichkeit juristischer Personen

Die Regierung hat in ihrer Sitzung vom 04.05.2010 den Bericht und Antrag Nr. 52/2010 betreffend die Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozeßordnung zur Einführung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen verabschiedet.

Die gesetzliche Verankerung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen dient der Umsetzung eines zentralen internationalen Standards im Bereich der Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierungsbekämpfung. Zudem sehen diverse multilaterale Übereinkommen der UNO und des Europarats, welche auch Liechtenstein teilweise bereits ratifiziert hat oder deren Unterzeichnung geplant ist, Regelungen über die Verantwortlichkeit von juristischen Personen vor, welchen man mit dieser Vorlage gerecht wird.

Vor diesem Hintergrund sieht die gegenständliche Vorlage die Einführung einer rein strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen vor. Dies entspricht der Rechtslage in den meisten europäischen Staaten, so auch in Österreich und in der Schweiz. Dabei wird kein eigenständiges Gesetz vorgeschlagen, sondern werden das Strafgesetzbuch und die Strafprozessordnung entsprechend ergänzt.

Der Anwendungsbereich der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von juristischen Personen bezieht sich auf juristische Personen, die in das Öffentlichkeitsregister eingetragen sind sowie auf nicht in das Öffentlichkeitsregister eingetragene Stiftungen und Vereine. Erfasst sind sowohl inländische als auch ausländische juristische Personen. Bei den ausländischen juristischen Personen gelten die Anknüpfungsprinzipien des internationalen Strafrechts.

Die genannten juristischen Personen können im Rahmen des gerichtlichen Strafverfahrens verurteilt werden, wenn durch die verbandsbezogene Tätigkeit von Personen, die für die juristische Person handeln, ein Verbrechen oder Vergehen (Anlaßtat) begangen worden ist. Dabei ist es erforderlich, daß eine Anlaßtat entweder als vollendetes oder doch zumindest versuchtes Vorsatzdelikt oder – soweit strafbar – als Fahrlässigkeitsdelikt begangen wurde. Als Sanktionsform ist eine Geldstrafe vorgesehen, die zur besseren Unterscheidung gegenüber dem Individualstrafrecht als „Verbandsgeldstrafe“ bezeichnet wird. Es besteht allerdings die Möglichkeit zur bedingten Nachsicht von Geldstrafen, die über juristische Personen verhängt worden sind, sowie die Erteilung von Weisungen in Form technischer, organisatorischer oder personeller Massnahmen durch das erkennende Gericht.

*Redaktion*

### Liechtenstein

#### Neue Bank bewilligt

Die FMA-Beschwerdekommision hat mit Beschluss vom 29.03.2010 der künftigen SIGMA Kreditbank AG, Vaduz, die Bewilligung zum Betrieb einer Bank mit der Geschäftstätigkeit «Ausleihung von fremden Geldern an einen unbestimmten Kreis von Kreditnehmern» im Sinne des Art. 3 Abs. 1 und 3 Bst. b des Bankengesetzes erteilt. Das gewerbsmässige Betreiben weiterer Bankgeschäfte im Sinne von Art. 3 Abs. 3 des Bankengesetzes, insbesondere auch die

Annahme von Einlagen und anderen rückzahlbaren Geldern sowie die Anlageberatung und Vermögensverwaltung, ist der SIGMA Kreditbank AG nicht gestattet. Nach Art. 27 des Bankengesetzes ist eine Aufnahme der Geschäftstätigkeit innert Jahresfrist vorgesehen. Damit sind im Fürstentum Liechtenstein 17 Bankinstitute bewilligt.

*Redaktion*

## Die ArGe Steuerrecht beim DAT 2010

Man hätte das Thema „Kommunikation“ eher in einem Mediapark erwartet als im altherrschaftlichen „Quellenhof“ in Aachen – ein würdiger, vielleicht aber nicht der passende Rahmen. Der 61. Deutsche Anwaltstag 2010 wollte sich aber mit diesem zentralen Thema befassen, wobei die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht dieses Generalthema vielleicht etwas mißbraucht hat.

Das Thema „Datenaustausch“ wurde von uns als eine Art der Kommunikation interpretiert. Jedenfalls fanden sich am 14.05.2010 von 14:00 bis 16:00 Uhr aufgrund der übergroßen Konkurrenz anderer, gleichzeitig stattfindender Veranstaltungen leider zu wenig, dafür aber außerordentlich interessierte Teilnehmer ein. Unter der Moderation von *Kirsten Bäumel*, der Vorsitzenden der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht begann *Jana Riedmüller*, Riedmüller Kommunikation, Berlin/Zürich/Vaduz das Medien-Thema „Zuwinkel“ aufzuarbeiten. „Februartage in Liechtenstein – Der „Steuerskandal“ aus Sicht der Kommunikation“ war ein hochinteressanter, spannender Vortrag, der nicht nur die medialen Reaktionen und Fehler aller Beteiligten, sondern auch die Wirkung von Presseverlautbarungen deutlich machte.

Danach referierte Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, *Jürgen Wagner*, LL.M., Konstanz/Zürich/Vaduz zum Thema „Liechtenstein aktuell; Datenklau und die Konsequenzen; Bankgeheimnis am Ende?“. Mit einer kurzen Vorstellung des Landes war es dabei nicht getan. Angesichts der Tatsache, daß Liechtenstein zwar ein kleines Land, aber ein nicht ganz kleiner Bankenplatz ist, ist nicht nur Verständnis angebracht, sondern auch etwas mehr Anstand beim Umgang mit einem europäischen und vertraglich assoziierten Partner und Nachbarn. Klar ist, daß das Bankgeheimnis sich inhaltlich verändert und weiterhin

verändern wird. Es entspringt in anderen Jurisdiktionen eben anderen Mentalitäten; Persönlichkeitsrechte werden im Sinne eines Abwehrrechts gesehen, nicht als Eingriffsrecht des Staates.

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, *Dr. Rainer Spatscheck*, Streck Mack Schwedhelm, München, und Rechtsanwalt *Dr. Heinz Frommelt*, Justizminister a.D., Sele Frommelt & Partner, Vaduz/Liechtenstein teilten sich das weite und aktuelle Thema des Datenaustauschs, wobei *Dr. Spatscheck* anhand des im September 2009 abgeschlossenen Informationsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein schwerpunktmäßig die Auskunftsmöglichkeiten aus deutscher Sicht darstellte, u.a. die Frage, ab wann und für welche Veranlagungszeiträume der Fiskus Informationen erlangen kann. *Dr. Frommelt* konzentrierte sich auf die Prüfungsmöglichkeiten des ersuchten Staates sowie auf die praktischen Auswirkungen des Datenaustauschs aus liechtensteinischer Sicht.

Beide waren sich einig, daß die Zukunft des Finanzplatzes Liechtenstein sicher nicht in der Beihilfe zur Steuerhinterziehung liegt, sondern die Vorteile des Finanzplatzes durchaus vorhanden und ausbaufähig sind. Welchen Stellenwert das abgeschlossene Informations- und Auskunftsabkommen haben wird, wird die Praxis nach dessen Umsetzung zeigen.

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, daß sich Liechtenstein derzeit daranmacht, ein völlig neues Steuersystem einzuführen. Da bestehende Systeme ein erhebliches Beharrungsvermögen aufweisen, ist dies – gerade für ein so kleines Land – eine riesige Aufgabe.

(JW)

## LiteraTour

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.

Glanegger/Güroff

### **GewStG, Gewerbesteuer**

Kommentar, 7. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 1121 Seiten

Bemühungen, ein Gesetz abzuschaffen, verlängern wohl dessen Leben. Unbeeindruckt von solch eindimensionalen Überlegungen wenden sich die Autoren in ihrem Vorwort gleich der Frage des Gottesbeweises zu, um so wenigstens eines Tages in die *hall of fame* der schönsten und beeindruckendsten Vorwörter der Steuerrechtsliteratur aufgenommen zu werden, in der bisher unerreicht *Ludwig Schmidt* thront. In der Tat sind die Ausführungen zur Komplexität des Steuerrechts, die hier kulturhistorisch und philosophisch aufbereitet werden, lesenswert. Und die Kommentierungen zur GewSt sowieso.

Assmann/Schütze

### **Handbuch des Kapitalanlage**

3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2007, 1513 Seiten

Der seit ca. 20 Jahren erscheinende Klassiker des Kapitalanlagerechts ist endlich in dritter Auflage erschienen, allerdings vor der sog. Finanzmarktkrise. Die vierte Auflage läßt hoffentlich nicht wieder zig Jahre auf sich warten und verarbeitet die Lehren, die seit September 2008 zu ziehen sind. Wenig überraschend und einem klaren Konzept folgend ist das Werk kapitalmarktorientiert, auch wenn der Schwerpunkt der Schäden in den letzten Jahren beim klassischen Kapitalanlagebetrug lag, mag es auch nur medial gefühlt gewesen sein. Das Werk wurde entsprechend den tatsächlichen Entwicklungen „umgebaut“ und nun von 17 Autoren betreut. Auch der ca. 175 Seiten lange Text zur Besteuerung von Kapitalanlagevermögen von *Sagasser* und *Schlösser* läßt keine Fragen offen.

Landsittel

### **Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen,**

3. Aufl., Haufe Verlag, Freiburg 2009, 816 Seiten mit CD-ROM

Der Titel mag semantisch etwas verkürzt sein: Gestaltungsmöglichkeiten bestehen vorwiegend vor Erbfällen, vielleicht auch danach. Der Erbfall selbst liegt eigentlich außerhalb der klassischen Gestaltung, die Schenkung hingegen schon. Lassen wir das kleinkarierte Gemaule, beschäftigen wir uns mit den angebotenen Gestaltungen, die (wie in der Beratung üblich) von den Verhältnissen des Mandanten ausgeht. Erst nach der Analyse der vom Berater vorgefundenen Situation kann es mit Gestaltungsüberlegungen losgehen. Die Beschreibung der Gestaltung letztwilliger Verfügungen ist das eine, das andere die hier angebotenen „Maßnahmen im Vorfeld oder begleitend zur Errichtung letztwilliger Verfügungen“. Auch mit der beigefügten CD-ROM läßt sich vernünftig arbeiten, enthält diese doch eine Urteils- und Gesetzesdatenbank sowie zahlreiche brauchbare Muster.

Völkers/Weinmann/Jordan

### **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht,**

3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 351 Seiten

Daß laut Presseinformation „ein deutlicher Schwerpunkt auf den steuerrechtlichen und gestalterischen Erläuterungen“ liege, ist deutlich untertrieben. Das gut 20-köpfige Beraterteam von Ernst & Young legt nunmehr in 3. Auflage ein Fachlexikon vor, ohne zu den einzelnen Stichworten – von „Abkömmlinge“ bis „Zweckzuwendungen“ – Gestaltungshinweise vermissen zu lassen. So müssen Handbücher für die Praxis aussehen.

Meincke

### **ErbStG,**

Kommentar, 15. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009, 840 Seiten

Der klassische Einhandsegler des Erbschaftsteuergesetzes ist nun in seiner 15. Auflage erschienen. *Meincke* beschreibt den Werdegang des Werkes kurz und präzise: „Das Manuskript (...) versucht, die Neuregelungen in einer ersten Bestandsaufnahme kritisch zu durchleuchten, in ihrem Sinnzusammenhang zu verstehen und für den Leser möglichst durchsichtig zur Darstellung zu bringen.“ Gerade dies gelingt dem Autor exzellent.

Stahlschmidt/Laws

**Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen,**  
Erich-Schmidt-Verlag, Berlin 2009, 562 Seiten

Früher war der Auskunftsverkehr in Steuersachen eine Nische in der steuerrechtlichen Literatur, jetzt wurde er zum Teil zum Mittelpunkt des Interesses. Seit den OECD-Erklärungen der Schweiz und des Fürstentums Liechtenstein im März 2009 und den seitdem hektisch abgeschlossenen Auskunfts- und Informationsabkommen und den jeweils geänderten DBA ist die Auskunft in Steuersachen ein beliebtes und aktuelles Thema.

Die Autoren erläutern die nationalen, bilateralen und europarechtlichen Rechtsgrundlagen sowie die Zuständigkeiten, den Amtshilfeweg und Anhörung bzw. Rechtsmittel. Die Länderberichte ergänzen diese Ausführungen, beenden sie aber nicht. Für einige Länder sind aktuelle Entwicklungsberichte angefügt, was natürlich eine Zweitaufgabe dringend notwendig macht, zumal das Werk auf dem Stand von Anfang 2009 ist. Vielleicht arbeiten die Autoren ja bereits daran.

Roth/Altmeppen

**GmbHG,**  
Kommentar, 6. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2009,  
1291 Seiten

Wir erwähnten es bereits mehrfach: Die Flut der Literatur zum MoMiG reißt nicht ab und erfasst naturgemäß die Überarbeitungen der GmbHG-Kommentare. Aus dem kleinen handlichen Kommentar ist mittlerweile ein ausgewachsenes Exemplar geworden. Kein Wunder, da einige Textpassagen eigene Kommentare sein könnten, bspw. zu § 30 mit eigener Stichwortsammlung und ausführlichen Erläuterungen.

In der nächsten Ausgabe u.a. Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3, **Gesellschaft mit beschränkter Haftung** sowie Band 5, **Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts**; Haase, **Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen**; Frommelt/Holenstein/Leitner/Spatscheck, **Steuerfahndung im Dreiländereck**; Hennrichs/Kleindiek/Watrin, **Münchner Kommentar Bilanzrecht**; Hendricks, **Bilanzbuchhalter**.

Redaktion

## Steuermelder

### Anschaffungsnaher Aufwand und typische Erhaltungsaufwendungen

**Autor:** Ria BFH Jürgen Brandt

**Betrifft:** EStG §§ 6, 9

**Schlagwörter:** Anschaffungsnaher Aufwand, Erhaltungsaufwendungen, Instandsetzung und Modernisierung

**Abstract:** Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes sind – unabhängig davon, ob sie auf jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 EStG beruhen – nicht als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG anfallen.

**Anlass:** BFH-Urteil vom 25.08.2009 IX R 20/08, BStBl II 2010 S. 125

#### I. Sachverhalt

Der Kläger erwarb im Streitjahr (2004) ein Grundstück, bebaut mit einem im Jahr 1935 errichteten, nach der Kriegszerstörung im Jahr 1955 wieder aufgebauten, voll funktionsfähigen vermieteten Zweifamilienhaus, zu einem Kaufpreis von 195.000 EUR und Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 10.263 EUR. Im Streitjahr nahm er Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten vor. Er tauschte einzelne Fenster, Fensterbänke und Rolladenkästen aus, setzte neue Zargen und Türen ein, verlegte in mehreren Zimmern Laminat, schlug Wand- und Bodenfliesen in Küchen und Bädern ab und brachte neue Fliesen an, entfernte Holzdecken und installierte Rigipsplatten, verputzte Wände und tapezierte sie neu, versah Decken mit Rauputz und strich sie neu, tauschte Badewanne, Toilettenschüssel und Waschbecken aus und erneuerte vergilbte Steckdosen.

Diese Aufwendungen (31.462,24 EUR) machte der Kläger als sofort abziehbare Werbungskosten bei seinen im

Streitjahr erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend; das FA berücksichtigte den Aufwand aber nur als anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das FG ab. Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers.

## II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Auffassung des FG bestätigt. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnaher Herstellungskosten).

Um derartige anschaffungsnaher Herstellungskosten handelt es sich im Streitfall. Denn die vom Kläger im Anschluss an den Erwerb durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten mit Kosten von (netto) 31.462,24 EUR zu Aufwendungen, die über 15 % der Anschaffungskosten (205.263 EUR) liegen.

Der geltend gemachte Aufwand fällt nicht – auch nicht zum Teil – unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG, so dass eine mögliche Minderung des Gesamtaufwandes um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen nicht zu einer Unterschreitung der 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG führen kann.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG bestimmt allerdings, dass Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören. Ungeachtet des Streits, welche Aufwendungen unter diese Vorschrift und insbesondere unter das Merkmal „jährlich üblicherweise“ im Einzelnen zu subsumieren sind (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 23.06.1988 IX B 178/87, BFH/NV 1989 S. 165 sowie BFH-

Urteil vom 26.10.1962 VI 212, 213/61 U, BStBl III 1963 S. 39) sind solche Erhaltungsaufwendungen nach Auffassung des BFH schon dann zu verneinen, wenn die Aufwendungen im Rahmen einer umfassenden Instandsetzung und Modernisierung anfallen. Denn dann sind sie insgesamt als Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandeln. Dafür spricht zum einen der Wortlaut der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 16 Satz 9 EStG („sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt als eine Baumaßnahme“) und zum anderen der Zweck der Regelung, die bis zu den Urteilen des BFH vom 12. 9. 2001 IX R 39/97 (BStBl II 2003 S. 569) und IX R 52/00 (BStBl II 2003 S. 574) bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand, entsprechend R 157 Abs. 4 EStR (i.d.F. bis 2002) gesetzlich festzuschreiben (so BT-Drucks 15/1562, S. 24 – Begründung Allgemeiner Teil – und S. 32 zu Nr. 3 – § 6 Abs. 1 Nr. 1a neu –).

## III. Praxishinweis

Dieser Rechtslage entspricht es, solche Aufwendungen, die für sich genommen zwar jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen (zu der Art der Aufwendungen vgl. das BFH-Urteil in BStBl III 1963 S. 39) oder Schönheitsreparaturen bilden, insgesamt als anschaffungsnaher Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Modernisierung des Hauses im ganzen und von Grund auf der Fall ist (so für Schönheitsreparaturen BFH-Urteil vom 30.07.1991 IX R 67/90, BStBl II 1992 S. 28, m.w.N. und für jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwand BFH-Urteil in BStBl III 1963 S. 39).

Abgesehen davon würde die vom Gesetzgeber ausdrücklich angestrebte Typisierung (vgl. BT-Drucks 1562, S. 32, a.a.O.) verfehlt, wenn im Rahmen einer einheitlichen Modernisierungsmaßnahme einzelne Arbeiten wiederum isoliert – und damit stets den konkreten statt den typischen Fall – betrachtet werden müssten.



## Vermögensabschöpfung im Straf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren

Verfall, Einziehung und vorläufige Vermögenssicherung

Leitfaden für die Praxis

von Dr. jur. Johann Podolsky, Ltd. Kriminaldirektor im Landeskriminalamt Baden-Württemberg, und Dr. jur. Tobias Brenner, Vors. Richter am Landgericht Stuttgart

**2010, 4., überarbeitete Auflage,  
250 Seiten, € 26,80**

ISBN 978-3-415-04358-9



Der Leitfaden gibt einen Überblick über die in der Praxis wesentlichen Fragen und Probleme des Verfahrens der Vermögensabschöpfung. Die Autoren behandeln detailliert die Prüfungsmerkmale der Verfallsvorschriften. Neben der Rechtsnatur und dem Zweck des Verfalls stellen sie auch die Schätzung sowie die unbillige Härte und die Mittäterschaft dar. Auch die Auswirkungen der Rechte Dritter sowie der Verfall von Nutzungen und Surrogaten sowie der erweiterte Verfall werden ausführlich erläutert.

Die Autoren beschreiben die Einziehung gemäß §§ 74 ff. StGB sowie die Sicherstellung durch Beschlagnahme und dinglichen Arrest nach §§ 111b ff. StPO. Ein eigenes Kapitel widmet sich den im Ordnungswidrigkeitenrecht geltenden Besonderheiten.

Zahlreiche **Prüfungsschemata** und Übersichten, Fallbeispiele aus der Praxis mit neuester Rechtsprechung sowie Muster für u. a. Eintragungsersuchen, Pfändungsbeschluss, Verfallsanordnung erschließen die schwierige Materie.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

E1209

## Vermietungsabsicht trotz Leerstand bei erheblichen baulichen Vermietungshindernissen

**Autor:** Ria BFH Jürgen Brandt

**Betrifft:** EStG § 21

**Schlagwörter:** Vermietungsabsicht, Leerstand, notwendige Umgestaltung

**Abstract:** 1. Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige – will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen – zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen.

2. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder – sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben – für deren Aufgabe.

**Anlass:** BFH-Urteil vom 25.06.2009 IX R 54/08, BStBl II 2010 S. 124

### I. Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Absicht zur Vermietung von seit 30 Jahren leer stehenden Wohneinheiten. Die Klägerin ist Vorbehaltsnießbraucherin eines Wohn- und Geschäftsgrundstücks mit einem 1976 errichteten dreigeschossigen Gebäude, in dessen Erdgeschoß, Keller und erstem Obergeschoß ein Ladengeschäft, Lager- und Personalräume seit Fertigstellung des Gebäudes gewerblich vermietet sind. Mehrere Wohnungen stehen dagegen seit dem Jahr 1976 leer, ebenso einige Räume in den oberen Geschossen, die im Jahr 1988 für gewerbliche Vermietungen umgebaut wurden.

Im Streitjahr 2003 erkannten FA und FG die auf die leerstehenden Räumlichkeiten entfallenden Aufwendungen wegen fehlender ernsthafter Vermietungsabsicht nicht als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung an, weil

die Klägerin ungeachtet der Maklerhinweise auf die Unvermietbarkeit der Räume aufgrund fehlenden Aufzugs keine entsprechenden baulichen Maßnahmen eingeleitet habe. Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin.

### II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die vorinstanzliche Entscheidung bestätigt, auch wenn ein Leerstand für sich genommen nicht die Annahme einer Vermietungsabsicht hindert, wenn sich der Steuerpflichtige endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat. Dieser endgültige Entschluß zu vermieten – die Einkünfteerzielungsabsicht – muß sich anhand ernsthafter und nachhaltiger Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen belegen lassen, wobei es sich dabei um Beweisanzeichen handelt, deren Feststellung und Würdigung im wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 IX R 1/07, BFHE 223, 186). Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, daß das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, unvermietbar ist, so kann zugunsten des Steuerpflichtigen nur dann von einer (fortbestehenden) Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, wenn er – anders als im Streitfall I – zielgerichtet darauf hinwirkt, ggfs. auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen.

### III. Praxishinweis

Die im Streitfall maßgeblichen objektbezogenen Vermietungshindernisse sind von allgemeinen marktbezogenen Vermietungshindernissen wie z.B. aufgrund struktureller Überangebote von Immobilienobjekten zu unterscheiden. Solche Hindernisse lagen nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindenden tatsächlichen Feststellungen nicht vor. Wären solche Hindernisse gegeben, könnten die Grundsätze der Revisionsentscheidung allenfalls unter der Voraussetzung angewendet werden, daß es sich um ein dauerhaftes strukturelles Hindernis handelt und eine (bauliche) Abhilfemöglichkeit sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht (z.B. durch Wechsel von der Wohnraum- zur Gewerberaumvermietung) in Betracht kommt.

## Werkstattinventar keine wesentliche Betriebsgrundlage

**Autor:** Ria BFH Jürgen Brandt

**Betrifft:** EStG § 16

**Schlagwörter:** Gewerbliche Verpachtung, wesentliche Betriebsgrundlage, Handwerksbetrieb, Werkstattinventar

**Abstract:** Für die Anerkennung der gewerblichen Verpachtung reicht es aus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Hierzu zählt bei einem Handwerksbetrieb nicht das jederzeit wiederbeschaffbare Werkstattinventar.

**Anlass:** BFH-Urteil vom 18.08.2009 X R 20/06, BFH/NV 2010 S. 92

### I. Sachverhalt

Der Kläger ist Eigentümer eines Geschäftsgrundstücks, auf dem sich neben seinem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus verschiedene Garagen, eine Lackierhalle, eine Halle zur Vornahme der Abgassonderuntersuchungen sowie eine – seit den 1970er Jahren von ihm betriebene – Kfz-Reparaturwerkstatt befinden. Zum 01.07.1997 verpachtete er die Werkstattgebäude für monatlich 2.000 DM auf die Dauer von zunächst 5 Jahren – mit automatischer Verlängerung um 3 Jahre bei fehlender Kündigung – sowie mit dem Recht, in geringfügigem Umfang ohne Konkurrenz zum Pächter auf dem Grundstück Kfz-Arbeiten vorzunehmen. Zugleich veräußerte er seine gesamte Betriebsausstattung für 60.000 DM an den Pächter.

Der Pächter führte den Betrieb in derselben Form und unter altem Namen fort. In Absprache mit der Industrie- und Handelskammer verpflichtete sich der Kläger, dem Pächter zum Betrieb der Werkstatt den Meistertitel zur Verfügung zu stellen und die erforderlichen Unterschriften bei den Abgassonderuntersuchungen zu leisten. Ein Entgelt erhielt der Kläger hierfür nicht. Im April 1998 erteilte die Industrie- und Handelskammer dem Pächter die Befugnis, den Betrieb für eine Übergangszeit ohne Meisterprüfung fortzuführen. Ab diesem Zeitpunkt führte der Kläger nur noch die Abgassonderuntersuchungen durch.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erklärte der Kläger zum 31. Dezember 1998 die Betriebsaufgabe. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 1997 bezifferte er seine gewerblichen Einkünfte aus seiner Kfz-Reparaturwerkstatt mit 44.806 DM. Die monatlichen Pachteinahmen und den Veräußerungserlös der gesamten

Betriebsausstattung in Höhe von 60.000 DM erfaßte er hierbei als laufenden Gewinn.

Das FA ging – nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung – aufgrund einer Außenprüfung von einer Betriebsaufgabe zum 30. Juni des Jahres 1997 aus und berücksichtigte laufende gewerbliche Einkünfte in Höhe von ./ 10.903 DM. Daneben setzte es --der Höhe nach unstrittig-- einen Betriebsaufgabegewinn von 250.284 DM sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 4.994 DM an. Nach erfolglosem Einspruchs- und Klageverfahren rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts, weil er erst 1998 seinen Betrieb aufgegeben und bis dahin in Form der Verpachtung weitergeführt habe.

### II. Entscheidung des BFH

Die Revision hatte Erfolg, weil die Veräußerung des Werkstattinventars nach Auffassung des BFH kein Hindernis für die Annahme einer Betriebsfortführung in Form der Betriebsverpachtung war. Denn das Inventar gehörte nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs. Es war nämlich nicht unerlässlich, um den Betrieb als intakte Wirtschafts- und Organisationseinheit zu erhalten. Technische Werkstattgeräte unterliegen nicht nur einem hohen technischen Verschleiß, sondern sind – wegen des schnellen Wechsels bei heutigen Fahrzeugen – auch einer hohen wirtschaftlichen Abnutzung ausgesetzt. Ähnlich dem zweifellos nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnenden Umlaufvermögen unterliegen sie ihrer Natur nach einem kontinuierlichen Austausch und sind schon wegen ihrer – zumindest teilweise – geringen Verweildauer im Unternehmen sowie wegen ihrer kurzfristigen Wiederbeschaffbarkeit nicht geeignet, den Charakter des Betriebs wesentlich zu prägen (BFH-Urteil vom 11.10.2007, X R 39/04, BStBl II 2008 S 220). Dafür spricht auch die Funktion des Werkstattinventars als (bloßes) Arbeitsmittel für die handwerkliche Tätigkeit.

### III. Praxishinweis

Der Erfolg einer freien Kfz-Reparaturwerkstatt hängt ersichtlich nicht von den eingesetzten Werkzeugen, sondern von der Lage des Betriebs sowie der persönlichen Qualifikation des Handwerksmeisters und seiner Mitarbeiter ab. Hierdurch unterscheidet sich der Handwerksbetrieb als Dienstleistungsbetrieb im weiteren Sinn von einem reinen Produktionsbetrieb, bei dem das Ergebnis entscheidend vom Maschineneinsatz abhängt.



# Aktuelles Handelsrecht 2010 (AktHR)

## Praxiswissen für Berater

hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V., bearbeitet von Professor Dr. H.-Michael Korth, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hannover, und Hans-Christoph Seewald, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Bremen

**2010, 124 Seiten, DIN A4, € 45,-**

ISBN 978-3-415-04490-6



**NEU.**

Das BilMoG ist am 29.5.2009 in Kraft getreten. Die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften, die Beibehaltungs-, Fortführungs- und Übergangswahlrechte sowie andere Erleichterungen sind im Einführungs-gesetz zum HGB (EG-HGB) geregelt. Dadurch eröffnen sich vielfältige bilanzpolitische Möglichkeiten zur Stärkung des Eigenkapitals, die im AktHR 2010 unter Einbeziehung von IDW RS HFA 28 dargestellt werden.

Neben den Übergangsvorschriften behandelt AktHR 2010 weitere Rechtsänderungen durch das BilMoG, wie die Aktivierung von Herstellungskosten, deren Pflicht- und Wahlrechtsbestandteile und den Ansatz degressiver Abschreibungen in der Handelsbilanz nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit.

AktHR 2010 erläutert außerdem die neuen Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen und die damit verbundenen Änderungen der Bescheinigungsformulierungen in Abhängigkeit vom jeweiligen Erstellungsauftrag.

Abschließend gibt AktHR 2010 einen Überblick über aktuelle BGH-Entscheidungen, z.B. zur Ordnungsgeldfestsetzung wegen verspäteter Offenlegung, zur Beweislast für stille Reserven bei bilanzieller Überschuldung und zur Haftung eines GmbH-Geschäftsführers auf Ersatz von geleistetem Insolvenzgeld.

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 8003 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

Ko0410



Steuerberaterverband Niedersachsen ·  
Sachsen-Anhalt e.V. (Hrsg.)

## Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

Erscheint viermal jährlich, DIN A4, Umfang jeweils  
ca. 200 Seiten, Jahresabonnementspreis inkl. AktStR  
online € 158,-; ab 10 Abonnements € 142,80;  
jeweils zzgl. Versandkosten

ISSN 0948-1850



**JETZT TESTEN:**  
2 Ausgaben zum  
Schnupperpreis von  
€ 20,-

Das Konzept der Intensiv-Fortbildungsreihe: konzen-  
trierte Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstal-  
tungen, an denen jährlich über 4500 Steuerberater und  
Wirtschaftsprüfer teilnehmen!

- ▶ **Informationen aus Presse und Medien**
- ▶ **AktStR INTENSIV mit Top-Themen**
- ▶ **Nachlese**
- ▶ **AktStR KOMPAKT mit Kurzhinweisen**
- ▶ **Rechtsbehelfsempfehlungen**
- ▶ **Aktuelles Steuerrecht Online**  
– [www.aktuelles-steuerrecht.info](http://www.aktuelles-steuerrecht.info) –  
**nur für Abonnenten des »Aktuellen Steuerrechts«**  
Die jeweils aktuellen Bände und alle bisher erschiene-  
nen Ausgaben seit 1999 – komfortable Recherche-  
funktionen.

»Wer also den Sachverstand des AktStR nutzt, ist an-  
deren mehr als nur eine Nasenlänge voraus.«

*Dr. Friedrich E. Harenberg in NWB*

Zu beziehen bei Ihrer Buchhandlung oder beim  
RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München  
oder Fax an: 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564  
Internet: [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)  
E-Mail: [bestellung@boorberg.de](mailto:bestellung@boorberg.de)

sz 610

# Termine

## Juli 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Praxis der Unternehmensumwandlung	RA/FAStR Dr. Rolf Schwedhelm, RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	01.07.2010, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt Tel.: 02 21/93 73 86 56 Fax.: 02 21/93 73 89 69 E-Mail: seminare@otto-schmidt.de
Steuerfocus Personenunternehmen 2010 Brennpunkte aus Rechtsprechung, Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Steuerberatung	Dipl.-Finw. Wilfried Mannek, Dipl.-Finw. Alfred P. Röhrig, RiBFH Meinhard Wittwer	02.07.2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 E-Mail: seminare@beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Typische Fehler in Verfahren vor dem Finanzgericht und bei der Nichtzulassungsbeschwerde	VRiFG Ulrich Krömker	09.07.2010, Köln	Steuerberater-Verband e.V. Köln Tel.: 0 22 03/99 30 93 Fax.: 0 22 03/99 30 99 E-Mail: gaebler@stbverband-koeln.de
Rechnungen korrekt und prüfungssicher erstellen	StB Thomas Knauer, StB Marcus Sauer	19.07.2010, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 E-Mail: info@managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Arbeitnehmerbesteuerung – DBA-Recht-Inbound-Outbound	OAR Hermann Pötschan, ORR Helene Wilhelm	21.07.2010, München	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 E-Mail: seminare@beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Grundlagen der Finanzbuchhaltung in der Praxis	StB Richard Schweiger	28.07.2010, München	fas Fachakademie Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/7 55 21 38-38 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## August 2010

Veranstaltungen	Dozent	Ort /Datum	Veranstalter
Kreative Finanzierung von Klein- und Mittelbetrieben, Finanzierung sichern, Eigenkapital stärken, Rating verbessern	StB Dr. Andreas Nagel	18.08.2010, Bremen	Steuerberaterverband im Lande Bremen e.V. Bremer Steuer-Institut e.V. Tel.: 04 21/5 95 84-0 Fax.: 04 21/5 95 84-22 E-Mail: info@stbv-bremen.de; info@bremer-steuer-institut.de
Die Abgeltungsteuer in der Steuerklärung 2009, Aktuelle Praxisfragen und Lösungen nach dem neuesten BMF-Schreiben	RR Dr. Lars Micker	27.08.2010, Frankfurt	C.H. Beck Seminare Tel.: 0 89/3 81 89-5 03 Fax.: 0 89/3 81 89-5 47 E-Mail: seminare@beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxistraining Umsatzsteuer	GF Curax –Treuhand Christian Schmidt	31.08.2010, Köln	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax.: 0 61 96/47 22-9 99 E-Mail: info@managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



## Steueranwalt 2009/2010

hrsg. von der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein, bearbeitet von Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz

2010, 253 Seiten, € 40,-; ISBN 978-3-415-04455-5

– Steueranwalt –

Die jährlich erscheinenden Bände der Reihe »Steueranwalt« stellen das Spektrum der jeweils aktuellen steuerrechtlichen Themen dar.

»Steueranwalt 2009/2010« behandelt:

- ▶ Erbschaftsteuerreformgesetz: Bewertung des Betriebs- und Grundvermögens
- ▶ Erste praktische Erfahrungen mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht
- ▶ Umsatzsteuer und umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz

- ▶ Neue Vorgaben zu Strafzumessung und Verjährung im Steuerstrafrecht
- ▶ Deal und Verständigung – das Handwerkszeug des Steuerstrafverteidigers
- ▶ Der Verlust der Verluste im Steuerrecht
- ▶ Sanierung von Unternehmen

Die Beiträge sind auf die praktischen Bedürfnisse der Fachanwälte für Steuerrecht zugeschnitten.

sz 610