

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2006

30. Ausgabe | 8. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

65 Editorial

Wagner

Beiträge

66 Schwedhelm

**Unternehmensnachfolge ohne
Unternehmererben**

71 Knepper

**Steuerliche Behandlung
von VIP-Logen und Marketing-
maßnahmen**

73 Jülicher

**Anrechnung ausländischer
Erbschaft- und Schenkungsteuer
nach § 21 ErbStG**

77 Wessing/Erb

**Durchsuchung im
Steuerstrafverfahren – Prävention
und Ernstfall**

Europarecht

84 Korts/Korts

**EuGH: Vorsteuerabzug
bei unwissentlicher Verwicklung in
ein Umsatzsteuer-Karussell**

87 Beul

**SEVIC – Erfahrungen mit der
transnationalen Verschmelzung und
praktische Auswirkungen**

92 Veranstaltungen

93 TaxLawLinks

94 LiteraTour

97 Steuermelder

100 Termine

I.

„Es geht eine Seuche um in diesem Land. Es ist nicht die Vogelgrippe, sondern die Manie, Steuern zu senken.“, so ein schweizerischer, aber linker Parlamentarier in der Sitzung des Nationalrates in Bern am 7. 3. 2006.

II.

So nebenher ein Wort in eigener Sache: Dies ist die 30. Ausgabe im 8. Jahrgang, angewachsen von 24 Seiten pro Quartal auf 40 Seiten zweimonatlich. Ein bißchen stolz sind wir schon auf unser steueranwaltsmagazin.

III.

Das Frühjahrsgutachten der Forschungsinstitute wurde von der Regierung bestellt, bezahlt, aber weitgehend ignoriert. Insbesondere Vorschläge zur bevorstehenden Unternehmenssteuerreform 2008 scheinen nicht erwünscht zu sein. Das läßt mal wieder vage Hoffnungen, aber konkrete Befürchtungen zu.

IV.

Was eine „Heiratsstrafe“ ist, wissen sicher manche, die verheiratet sind oder waren. Im schweizerischen Steuerrecht ist die Heiratsstrafe ein feststehender Begriff, politisch in der Sache umstritten. Gemeint ist (lediglich) die steuerliche Ungleichbehandlung von Ehepaaren, bei denen auch die Frau berufstätig ist, gegenüber gleichgestellten nicht verheirateten Paaren. Und so kommt es, wie die NZZ vermeldet, zu einer „Steuerreform mit Familiengefühlen“. Wie schön.

Apropos schön: Ein schönes Frühjahr wünscht

Ihr Jürgen Wagner

Red. steueranwaltsmagazin

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

Redaktion

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

Jürgen Wagner, Rechtsanwalt, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW); wagner@wagner-joos.de

Die nächste Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2006.

Mitschreibende dieser Ausgabe: *Rolf Schwedhelm*, Rechtsanwalt in Köln; *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn; *Petra und Sebastian Korts*, Rechtsanwälte in Köln; *René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied/Mailand; *Marc Jülicher*, Rechtsanwalt in Bonn; *Jürgen Wessing* und *Hilmar Erb*, Rechtsanwälte in Düsseldorf; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

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

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/StB; **Dr. Marc Jülicher**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Kiedrich b. Wiesbaden

Steuerstrafrecht

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

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/72 61 52-0

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, www.boorberg.de
Satz: Robert Turzer, 72072 Tübingen

Druck: Kessler Verlagsdruckerei, 86399 Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten

ISSN 1615-5610

Unternehmensnachfolge ohne Unternehmererben

Dr. Rolf Schwedhelm, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
Rechtsanwälte Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München

Gliederung

I. Mitarbeiter als Unternehmensnachfolger (Management Buy-out)

1. Share Deal contra Asset Deal
2. Sonstige Probleme des MBO
3. Mitarbeiterbeteiligung

II. Verkauf an Dritte

III. Verkauf an Mitgesellschafter

IV. Stiftungsösungen

1. Zweck
2. Unternehmensträgerstiftung
3. Familienstiftung
4. Gemeinnützige Stiftung

I. Mitarbeiter als Unternehmensnachfolger (Management Buy-out)

1. Share Deal contra Asset Deal

Bei Familienunternehmen, denen ein Nachfolger aus dem Familienkreis fehlt, stellt sich die Frage, ob nicht Mitarbeiter bereit sind, das Unternehmen zu erwerben. Der Verkauf an das mit dem Unternehmen vertraute Management fällt leichter als ein Verkauf an Dritte.

Angestellte Manager (Vorstände, Geschäftsführer, Prokuristen) sind nicht die klassischen Unternehmenskäufer. Ihnen fehlt idR das notwendige Vermögen, um einen Unternehmenskauf zu finanzieren.

In Betracht kommt eine (Mit-)Finanzierung durch den Verkäufer (sei es der Anteilseigner beim Share Deal oder der Unternehmer/die Gesellschaft beim Asset Deal) durch ganze oder teilweise Stundung des Käufers. Verzinsung und Kaufpreis können an das zukünftige Unternehmensergebnis geknüpft werden (partiarische Restkaufpreisverzinsung, variabler Kaufpreis).

Hinweis: Einer Finanzierung durch den Verkäufer ist mit äußerster Vorsicht zu begegnen. Der Verkäufer trägt ein

hohes Risiko. Zahlung des Kaufpreises und ggf. Verzinsung hängen von der Zukunftsentwicklung des Unternehmens ab, ohne daß der Verkäufer hierauf noch Einfluß hat. Manipulationen durch den Käufer sind nicht auszuschließen. Umgekehrt läuft der Käufer Gefahr, daß der Verkäufer die Ergebnisermittlung unbegründet anzweifelt. Die Finanzierung durch den Verkäufer ist daher in hohem Maße streitanfällig.

Das typischerweise fremdfinanzierte MBO setzt ein Unternehmen voraus, das durch Erträge und Cash-flow die Finanzierungsbelastung decken kann. Der „Idealtypus“ des MBO-Unternehmens wird wie folgt charakterisiert:¹

- geringer Investitionsbedarf,
- stabile Ertragslage,
- gesicherte Marktposition,
- hoher Cash-flow,
- niedriger Verschuldungsgrad,
- gute Liquiditätslage.

Ein MBO wird typischerweise mit Hilfe der LBO-Technik realisiert (MLBO). Ziel dieser Technik ist es, die Lasten aus der hohen Fremdfinanzierung im erworbenen Unternehmen zu konzentrieren.²

Die einfachste Art, das Vermögen des Unternehmens als Sicherheit zu nutzen, ist der Erwerb der einzelnen Wirtschaftsgüter (Asset Deal). In der Hand des Erwerbers können die Wirtschaftsgüter durch teilweise Veräußerung (bei betriebsnotwendigen Gegenständen im „Sale-and-lease-back“ Verfahren), Sicherungsübereignung oder Verpfändung zur Finanzierung eingesetzt werden. Zudem führt der Ankauf der Wirtschaftsgüter automatisch zur Aufdeckung stiller

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

1 Gondesens, WM 1989, 201; Peltzer, DB 1987, 973; Hitschler, BB 1990, 1877.

2 Picot, in: Picot, Unternehmenskauf und Restrukturierung, 3. Aufl., 2004, 213 ff.; Rödder/Hötzel/Mueller-Thuns, Unternehmenskauf, Unternehmensverkauf, 2003, 387 ff.; Holzapfel/Pöllath, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 12. Aufl., 2005, 278 ff.

Reserven. Damit erhöht sich regelmäßig das Abschreibungsvolumen, was zur Verbesserung des Cash-flow beiträgt. Gleiches gilt für den Erwerb von Mitunternehmeranteilen.

Werden Gesellschaftsanteile gekauft (Share Deal), ist die Situation problematischer:

Der Käufer kann nur die Anteile als Sicherheit verpfänden. Dabei sind die Zustimmungserfordernisse des Gesellschaftsvertrags zu beachten. Zudem sind Banken nur selten bereit, Gesellschaftsanteile als Sicherheit zu akzeptieren, da die Verwertung der Anteile problematisch ist.

Die Gesellschaft kann das Darlehen des Käufers durch Bürgschaft oder dingliche Sicherheit sichern. Die Stellung einer Sicherheit darf zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen nicht unentgeltlich erfolgen. Vom Gesellschafter ist eine angemessene Avalgebühr zu zahlen. Die Höhe ist im voraus klar festzulegen.³

Finanziert die Gesellschaft den Kauf direkt durch Darlehensgewährung an den Gesellschafter, ist der GmbH eine angemessene Verzinsung zu zahlen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß es sich regelmäßig um ein ungesichertes Darlehen handelt. Finanziert die GmbH ihre Darlehenshingabe selbst durch einen Bankkredit, der durch das Vermögen der GmbH abgesichert ist, muß der Darlehenszins für den Gesellschafter deutlich über dem Bankzins liegen.

Es besteht keine Möglichkeit, steuerneutral stille Reserven aufzudecken. Die in der Vergangenheit genutzten Modelle (Roll-over; Umwandlungsmodell) funktionieren nicht mehr.⁴

Der Erwerber kann die Finanzierungsaufwendungen nur begrenzt oder gar nicht steuerlich geltend machen (§ 3 c EStG). Modelle, die die Abzugsfähigkeit herstellen, stehen in der Gefahr, von der Finanzverwaltung als Gestaltungsmissbrauch qualifiziert zu werden. Beispiel: Erwerb der Ziel-GmbH durch die Neu-GmbH, die zur Zahlung des Kaufpreises ein Darlehen aufgenommen hat. Das Darlehen unterliegt den Beschränkungen des § 3 c EStG. Wird die Ziel-GmbH auf die Neu-GmbH verschmolzen, stehen die Zinsen mE nicht mehr im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden.

Auf seiten des Unternehmensinhabers ist die Situation umgekehrt: Der Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft unterliegt bei natürlichen Personen grundsätzlich (Ausnahme: § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG) dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG), bei Kapitalgesellschaften lediglich einer 5 prozentigen Besteuerung (§ 8 b KStG, Ausnahme: § 8 b Abs. 4 KStG). Der Verkauf von assets aus der Kapitalgesellschaft führt hingegen zu einer Steuerbelastung von über 50%.

Beispiel: GmbH	Gewinn	100
	GewSt	20
	verbleibt	80
	KSt	20
	verbleibt	60

Gesellschafter	Dividende	60
	ESt	
	(½ × 42%)	12,6
	verbleibt	47,4

Werden Mitunternehmeranteile verkauft, unterliegen diese grundsätzlich der ESt, allerdings zum vollen Steuersatz (max. 42%). Ausnahmen gelten, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet hat, bis zu einem Gewinn von € 5 Mio. (Spitzensteuersatz 23,52% = 56% von 42%, § 34 Abs. 3 EStG).

Hinweis: Wird zur Vorbereitung eines Unternehmensverkaufs eine GmbH in eine Personengesellschaft umgewandelt, ist auf die Sperrfrist des § 18 Abs. 4 UmwStG zu achten.

2. Sonstige Probleme des MBO

Neben diesen für jeden Unternehmenskauf typischen Problemen gibt es weitere Sonderprobleme des MBO.

Das erwerbende Management ist durch Dienstverträge und/oder Organschaftsverhältnisse mit den Unternehmen verbunden, die Treuepflichten gegenüber dem Unternehmen und seinen Inhabern (Gesellschaftern) begründen. Der Entschluß, das Unternehmen zu erwerben, führt notwendig zu einem Loyalitätskonflikt. Bereits in der Vorbereitungsphase wird der Arbeitseinsatz für das Unternehmen leiden. Sind Finanzierungsgespräche mit Dritten erforderlich, besteht die Gefahr, die Verschwiegenheitspflicht zu verletzen.

Zu den Besonderheiten des MBO gehört, daß der Erwerber aufgrund seiner Tätigkeit das Unternehmen genau kennt, uU sogar besser kennt als der Unternehmensinhaber (Insiderwissen). Dieser Tatbestand führt zur Frage, ob nicht den Erwerber – in Umkehrung der allgemeinen Rechtslage – Offenbarungs- und Aufklärungspflichten treffen können, deren Verletzung Schadensersatzansprüche aus positiver Vertragsverletzung oder culpa in contrahendo auslösen.⁵

3 Schwedhelm, in: Streck, KStG, 6. Aufl., 2003, § 8 Rz. 150 „Bürgschaft“.

4 Schwedhelm, GmbH-StB 2002, 77.

5 Holzapfel/Pöllath, 316.

Noch komplexer wird diese Fragestellung, wenn zur Übernahme eines Unternehmens eine GmbH zwischengeschaltet wird (Roll-over-Modell), an der uU auch Dritte beteiligt sind (Mixed Leveraged Buy-out). Hier bestehen Treuepflichten nicht nur zu dem Unternehmen, das übernommen werden soll, sondern auch zu der zwischengeschalteten Neu-GmbH und ihren Gesellschaftern.

Zum System des MBO gehört es, das erworbene Vermögen zur Sicherung des finanzierten Kaufpreises einzusetzen. Dies gilt auch im Fall des Erwerbs einer GmbH. In der gesellschaftsrechtlichen Literatur wird inzwischen eingehend diskutiert, inwieweit die §§ 30, 31 bzw. 43, 43 a GmbHG dem Schranken setzen.⁶

3. Mitarbeiterbeteiligung

Im Hinblick auf eine zukünftige Übernahme des Unternehmens durch das Management kann es angezeigt sein, Mitarbeiter frühzeitig zu beteiligen. Hierbei ist auf Folgendes zu achten:

Mit der Übertragung der GmbH-Anteile an Mitarbeiter ist die Einräumung der Gesellschafterstellung mit den aus ihr fließenden Mitgliedschaftsrechten verbunden. Zwar könne das mit dem Geschäftsanteil verbundene Stimmrecht eingeschränkt oder ganz ausgeschlossen werden,⁷ womit eine aktive Einflußnahme auf die Unternehmensführung ausgeschlossen ist. Zwingend und nicht abdingbar sind aber folgende Rechte:

- umfassende Auskunfts- und Ansichtsrechte nach § 51 a GmbH,
- Recht zur Einberufung der Gesellschafterversammlung auf Verlangen einer Minderheit mit einem Stammkapital von 10 % nach § 50 Abs. 1 GmbHG,
- Teilnahme an der Gesellschafterversammlung.

Hinweis: Häufig ist den Alt-Gesellschaftern nicht klar, daß der Mitarbeiter durch die Einräumung seiner Gesellschafterstellung ein umfassendes Recht zur Einsichtnahme in alle Bücher der Gesellschaft hat. Insofern ist ein deutlicher Hinweis des Beraters erforderlich.

Die strengen Anforderungen der Kapitalaufbringung (§§ 55, 56 a, 7, 19 GmbHG) gelten auch im Rahmen der Mitarbeiterbeteiligung. Die Verrechnung des Anspruchs auf Einbringung der Einlage mit Gehaltsansprüchen der Mitarbeiter ist nur im Rahmen der Sacheinlage mit entsprechendem Wertnachweis möglich.

Um die Anbindung der Mitarbeiter an das von der Gesellschaft betriebene Unternehmen zu erreichen, wird die Arbeitnehmerstellung idR zwingend mit der Gesellschafterstellung verknüpft. Im Gesellschaftsvertrag kann die Einziehung der Geschäftsanteile nach § 34 GmbHG vorgesehen

werden, wenn der Mitarbeiter die Arbeitnehmerstellung verliert.⁸ Bei der Vertragsgestaltung ist darauf zu achten, daß die Einziehung des Geschäftsanteils nur gegen Abfindung des betroffenen Gesellschafters nach den allgemeinen Regeln möglich ist. Ausnahmen hiervon gibt es im Rahmen der Mitarbeiterbeteiligung nicht.

Auf der Ebene des die Anteile ausgebenden Unternehmens stellt sich die Frage, inwieweit die Übertragung der Anteile an die Mitarbeiter Personalaufwand darstellt. Dies ist weitgehend unproblematisch, sofern die Gesellschaft eigene Anteile an die Mitarbeiter überträgt, da es hier zu einem Vermögensabfluß auf der Ebene der Gesellschaft kommt, der als Personalaufwand gebucht werden kann. Problematisch sind die Fallkonstellationen, daß die an die Mitarbeiter übertragenen Anteile aus einer Kapitalerhöhung resultieren oder von den Alt-Gesellschaftern direkt an die Arbeitnehmer übertragen werden.

Die bislang hM geht davon aus, daß kein abzugsfähiger Aufwand auf der Ebene der Gesellschaft entsteht, wenn die für die Mitarbeiter bereitgestellten Anteile im Wege der Kapitalerhöhung neu entstehen. Der mit der Kapitalerhöhung einhergehende Verwässerungseffekt stellt letztlich den Aufwand dar, der nicht von der Gesellschaft, sondern von den Alt-Gesellschaftern außerhalb des Unternehmens und ohne die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung auf der Ebene des Unternehmens getragen wird.⁹

Werden die Anteile durch die Alt-Gesellschafter bereitgestellt, ist auf der Ebene der Alt-Gesellschafter von einer Veräußerung iSv. § 17 EStG auszugehen, sofern es sich um wesentliche Beteiligungen (1 %) handelt. Offen ist allerdings die steuerliche Behandlung des Vermögensabflusses bei den Alt-Gesellschaftern selbst. Diese Vermögensminderung stellt entweder nachträgliche Anschaffungskosten auf die bei den Alt-Gesellschaftern bleibenden Geschäftsanteile dar. Steuerlich auswirken würde sich die Übertragung der Anteile an die Arbeitnehmer damit erst im Zeitpunkt der Veräußerung der übrigen Anteile durch die Alt-Gesellschafter. Alternativ kommt eine Behandlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht.

Aus Sicht der Mitarbeiter ist von einem steuerpflichtigen Sachbezug nach § 8 Abs. 2 EStG auszugehen. In Höhe der Differenz zwischen dem eigentlichen Verkehrswert, also dem durch einen fremden Dritten zu zahlenden Wert, und dem tatsächlichen durch den Mitarbeiter aufzubringenden Wert (ggf. Null) ist ein Arbeitslohn gegeben, der der Lohnsteuer unterliegt.

6 Rödder/Hötzel/Mueller-Thuns, aaO, 391.

7 Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 16. Aufl., 2004, § 3 Rz. 49.

8 Lutter/Hommelhoff, aaO, § 34 Rz. 18, mwN.

9 Vgl. Herzig, DB 1999, 1, 6 ff., mwN.

Für den Fall der unmittelbaren Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen an die Mitarbeiter ist im Regelfall auch der Zeitpunkt der Besteuerung unstrittig. Der Zeitpunkt der Besteuerung richtet sich nach dem Zufluß des Vermögenswerts beim Arbeitnehmer iSv. § 11 Abs. 1 EStG. Dieser wird im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an den Mitarbeiter als gegeben angesehen. Das gilt selbst dann, wenn die Übertragung mit einer Sperrfrist für die Weiterveräußerung durch den Mitarbeiter versehen ist. Das zeitweilige Veräußerungsverbot hindert den Zufluß nicht.¹⁰

Wird dem Mitarbeiter ein Optionsrecht zum begünstigten Erwerb von Anteilen eingeräumt, erfolgt der Zufluß erst mit Ausübung der Option.¹¹

II. Verkauf an Dritte

Hinsichtlich der steuerlichen Implikationen gelten die Ausführungen zu 1.

Bei einem Verkauf an Dritte besteht in der Praxis das Hauptproblem darin, den „Dritten“ zu finden. Voraussetzung für einen für den nachfolgerlosen Unternehmer zufriedenstellenden Verkauf ist der rechtzeitige Beginn der Suche nach dem Dritten. Ist das Unternehmen ertragsreich, wird die Suche mit Blick auf die guten Erträge hinausgeschoben. Lassen die Erträge nach – zumeist verursacht durch den nachlassenden Elan des gealterten Unternehmens –, wird es schwer, einen ausreichenden Kaufpreis zu erzielen.

Oftmals kann der Dritte nur aus dem Kreis der Konkurrenten kommen. Hier ist es schwierig, die richtige Ansprache zu finden. Die Einholung professioneller Hilfe – und hiermit meine ich nicht unbedingt den Steuerberater oder Hausanwalt – ist geboten.

Für kleinere Unternehmen ist die Hilfe durch professionelle Unternehmensberater oft zu teuer. Hilfe bieten hier ggf. Verbände (IHK) oder die Hausbank.

Ist der „Dritte“ gefunden, sollte sich der Unternehmer um eine professionelle Beratung hinsichtlich des Verkaufs bemühen. Der Steuerberater und der Hausanwalt sind, wenn sie nicht über entsprechende Erfahrung verfügen, suboptimal. Dies gilt insbesondere, wenn der Erwerber größer und seinerseits professionell beraten ist.

III. Verkauf an Mitgesellschafter

Für den Verkauf an Mitgesellschafter gelten steuerlich die Ausführungen unter 1. entsprechend.

In der Praxis ist ein fairer Verkauf an Mitgesellschafter

die Ausnahme. Hintergrund sind idR die gesellschaftsvertraglichen Regelungen und faktischen Machtverhältnisse. Typischerweise sind KG- oder GmbH-Anteile vinkuliert. Ohne Zustimmung des Mitgesellschafter kann der Gesellschafter, der verkaufen und sich zur Ruhe setzen will, nicht an einen Dritten verkaufen. Damit bestimmt der Mitgesellschafter den Kaufpreis.

Dies gilt erst recht, wenn der Gesellschaftsvertrag im Fall der Kündigung eine Abfindung unter Verkehrswert vorsieht. Hier wird der Mitgesellschafter regelmäßig nicht mehr zahlen wollen als die Abfindung.

Gesellschaftsverträge, die einen Verkauf an Dritte mit Verkaufsrecht des Mitgesellschafter enthalten, sind in der Praxis ebenfalls streitanfällig. Ein ernsthafter Kaufinteressent läßt sich kaum finden.

Dem verkaufswilligen Gesellschafter bleibt oft keine andere Wahl, als seine Tätigkeit einzustellen und den „lästigen“ Gesellschafter zu spielen.

IV. Stiftungslösungen

1. Zweck

In der Unternehmensnachfolge kann die Stiftung als Organisationsform im wesentlichen drei Zwecken dienen:¹²

- Sie gibt dem Unternehmer die Möglichkeit, eine Zersplitterung zu vermeiden.
- Die Stiftung kann als Dotationsquelle für nicht unternehmensbezogene Zwecke eingesetzt werden.
- Schließlich kann die Stiftung – insbesondere in Form der Stiftung & Co. KG – als Führungsinstrument der Perpetuierung des Unternehmerwillens im Unternehmen dienen.

Gegenüber erbrechtlichen Lösungen hat die Stiftung den Vorteil, daß sie Ewigkeitscharakter¹³ hat und den erbrechtlichen Anordnungen des Unternehmers durch Ausschlagung der Erbschaft nicht ausgewichen werden kann.¹⁴

Der Nachteil der Stiftung besteht in der mangelnden Flexibilität und der staatlichen Aufsicht.

10 BFH VI R 47/88 vom 7. 4. 1989, BStBl. 1989 II, 608; *Drensek*, in: Schmidt, EStG, 24. Aufl., 2005, § 19 Rz. 50 „Aktien“; *Neyer*, DStR 1999, 1636, 1640, mwN.

11 ►► BFH I R 100/98 und 1 R 119/98 vom 24. 1. 2001, DStR 2001, 931ff.; ►► VI R 105/99 vom 20. 6. 2001, DStR 2001, 1341.

12 *Hennerkes/Schiffer/Fuchs*, BB 1995, 210; *Hennerkes/Binz/Sorg*, DB 1986, 2220; *Rawert*, ZEV 1999, 294; *Netzer/Stadie*, NJW 2000, 3457; *Schwarz*, BB 2001, 2381.

13 *Hennerkes/Schiffer/Fuchs*, BB 1995, 210; dazu aber kritisch *Rawert*, ZEV 1999, 294, 297.

14 *Hennerkes/Binz/Sorg*, DB 1986, 2272; *Rawert*, ZEV 1999, 294.

15 Zum Begriff K. *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, 175.

2. Unternehmensträgerstiftung¹⁵

Die Errichtung der Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer (§ 3 Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG).

Wird auf die Stiftung ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, sind die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG). Ansonsten kommt es bei der Übertragung von Betriebsvermögen zur Gewinnrealisierung.

Stiftungen des privaten Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

Rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts sind gewerbesteuerpflichtig, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (keine Land- und Forstwirtschaft) unterhalten (§ 2 Abs. 3 GewStG). Bei der nicht rechtsfähigen Stiftung ist hingegen die Gewerblichkeit maßgebend (Abschn. 15 GewStR). Unterschied: Für die Gewerblichkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) ist auch Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich, für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) nicht.¹⁶

Bezieher von Stiftungsleistungen sind auch dann einkommensteuerpflichtig, wenn die Stiftung selbst steuerpflichtig ist und die Leistungen aus versteuertem Einkommen erbracht werden.¹⁷ Die Vorbelastung der Einkünfte der Stiftung mit 25 % KSt wird ergänzt durch eine Nachbelastung beim Empfänger nach dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 d) und i) EStG).

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind Einnahmen aus „Leistungen“ steuerpflichtig. Nach § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 a) EStG sind „Bezüge“ von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3-5 KStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig. Der Begriff „Leistungen“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) wird gesetzlich nicht definiert. „Bezüge“ (§ 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 a) müssen wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sein, also solche, die sich auf Grund eines von vornherein gefaßten einheitlichen Entschlusses oder Rechtsgrunds mit einer gewissen Regelmäßigkeit – nicht unbedingt in gleicher Höhe – wiederholen.¹⁸

Praxisunterschiede bei der Anwendung der beiden Vorschriften ergeben sich im wesentlichen daraus, daß Einnahmen aus „Leistungen“ iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG – anders

als Einkünfte iSd. § 22 EStG – dem Kapitalertragsteuerabzug iHv. 20 % unterliegen (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 a EStG), für den die Stiftung nach § 44 Abs. 5 EStG haftet. In Betracht kommt als Abgrenzungskriterium, ob der Empfänger auf die Leistungen einen Rechtsanspruch gegenüber der Stiftung hat (dann § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG) oder nicht (dann – bei wiederkehrenden Bezügen – § 22 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).¹⁹

3. Familienstiftung

Auch die Errichtung einer Familienstiftung unterliegt der Schenkungsteuer. Die Schenkungsteuerklasse richtet sich nach dem entferntesten Berechtigten (§ 15 Abs. 2 ErbStG). Familienstiftungen unterliegen zudem alle 30 Jahre der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Im Übrigen gelten die Ausführungen zu IV. 2.

4. Gemeinnützige Stiftung

Zuwendungen an den ideellen Bereich einer gemeinnützigen Stiftung sind von der Erbschaftsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG). Beim Stifter kommt ein Sonderausgabenabzug in Betracht (§ 10 b EStG).

Stiftungen sind von den Ertragsteuern befreit, wenn sie nach Satzung, Stiftungsgeschäft oder sonstiger Verfassung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken dienen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Befreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG).

Wiederkehrende Bezüge von gemeinnützigen Stiftungen außerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke (z. B. Unterhaltsleistungen zu Gunsten des Stifters oder seiner nächsten Angehörigen, § 58 Nr. 5 AO) sind beim Empfänger als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG steuerpflichtig. Das Halbeinkünfteverfahren findet keine Anwendung.

¹⁶ Siehe auch *Orth*, DStR 2001, 325, 326.

¹⁷ Vgl. *Orth*, aaO, 325, 337.

¹⁸ Vgl. BFH IX R 98/82 vom 25. 8. 1987, BStBl. 1988 II, 344, mwN; *Orth*, aaO, 333.

¹⁹ Vgl. *Orth*, aaO, 325, 333.

Steuerliche Behandlung von VIP-Logen und Marketingmaßnahmen

Rechtsanwalt Mario Knepper, Meyer-Köring v. Danwitz Privat – Bonn

Anlässlich der anstehenden Fußball-Weltmeisterschaft 2006, aber auch unterjähriger Bundesliga-Spiele machen sich marketingorientierte Unternehmen verstärkt Gedanken, wie sie derartige sportliche Events für sich und ihre Kunden nutzen können. War die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für VIP-Logen und ähnliche Einladungen in der Vergangenheit relativ unproblematisch, so geht die Finanzverwaltung mit derartigen Ereignissen inzwischen nur bedingt sportlich um. Das Bundesfinanzministerium hat Grundsätze herausgearbeitet (BMF v. 22. 8. 2005, IV B 2 - S 2144 - 41/05 BStBl. 2005 I S. 845), deren Kenntnis als Grundlage für die Entscheidung für oder gegen eine solche Marketing-Maßnahme wichtig ist. Diese sollen nachfolgend skizziert werden:

Die Einladung zu einer VIP-Loge umfaßt nach Auffassung der Finanzverwaltung ein ganzes Bündel von Einzelleistungen. Das **Gesamtpaket** beinhaltet folgende einzelne Leistungsbereiche:

- Eintritt
- Werbeaspekt
- Raumnutzung
- Bewirtung
- unentgeltliche Zuwendung an den Kunden.

Die steuerliche Behandlung dieser Leistungskomponenten unterscheidet sich grundsätzlich danach, ob die Einladung gegenüber dem Dritten im Rahmen eines echten Leistungsaustausches erfolgt oder aber unentgeltlich ist:

1. Einladung mit Leistungsaustausch

a) Stellt sich das Event als Werbeleistung des Unternehmens dar, so stehen sämtliche Leistungsteile in einem betrieblichen Zusammenhang und ermöglichen einen vollen Betriebsausgabenabzug. Für den enthaltenen Bewirtungsanteil gilt dabei allerdings die in § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG enthaltene Abzugsbeschränkung, d. h. Abziehbarkeit lediglich i. H. v. 70 % der angemessenen Aufwendungen. Da eine Logenveranstaltung jedoch regelmäßig über die Produkt- und Eigendarstellung des einladenden Unternehmens hinausgeht und einen „allgemeinen“ Unterhaltungseffekt beinhaltet, liegen die Voraussetzungen einer reinrassigen Werbeveranstaltung regelmäßig nicht vor.

b) Unproblematisch sind freilich Veranstaltungen, welche die Umgebung des Stadions nutzen, tatsächlich aber nicht auf die sportliche Veranstaltung „nach außen“,

sondern auf eine rein betriebliche Veranstaltung „nach innen“ gerichtet sind. Beispiel ist hier z. B. die Raummiete für die Durchführung einer betriebsinternen Konferenz oder Besprechung. Dies verlangt letztlich aber eine klare räumliche und zeitliche Abtrennung der Veranstaltung von dem Sportevent und führt damit den gewünschten Effekt einer „VIP-Einladung“ restlos ad absurdum.

c) Von einer unentgeltlichen Leistung wäre auch dann nicht auszugehen, wenn der Geschäftskontakt einen Leistungsanspruch auf die Logenkarte hat. Auch dies ist aber bei derartigen Einladungen grds. nicht der Fall, erst recht nicht bei Anbahnung einer Geschäftsbeziehung. Ob sog. „Kundenclubs“ hier einen Ausweg verheißen, ist stark zu bezweifeln. Zwar ist es hierüber möglich, bestehenden Kunden z. B. einen „Mitgliedsbeitrag“ abzurufen. Doch kann auch dies dem einzelnen Kunden keinen Anspruch gerade auf die Teilnahme an einem ganz bestimmten Spiel oder Event vermitteln. Ohnehin sollen die Kunden über einen Kundenclub Exklusivität erfahren. Dies beinhaltet aber immer eine gewisse Unentgeltlichkeit. Eine entgeltliche Leistungsbeziehung ist hier in der Regel nicht darstellbar.

2. Einladung ohne Leistungsaustausch

Regelmäßig liegt also eine unentgeltliche Zuwendung an den Geschäftskontakt vor. Die einzelnen Leistungskomponenten des Gesamtpakets sind dabei wie folgt zu unterteilen:

a) Eintritt als unentgeltliche Zuwendung:

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Eintritts- oder Sitzkarte als solche ist gerade dann unzureichend, wenn es unter Marketing-Gesichtspunkten erst interessant wird, z. B. bei Eintrittskarten zu einem Top-Event zum Zwecke der Akquisition oder Geschäftsförderung. Hierbei handelt es sich regelmäßig um unentgeltliche Leistungen an den Geschäftskontakt, d. h. um ein „Geschenk“, das nur dann abzugsfähig ist, wenn es je Geschäftsfreund im gesamten Kalenderjahr einen Gesamtbetrag von 35 € nicht übersteigt. Überschreiten allerdings die Anschaffungskosten den Betrag von 35 € – und sei es auch nur um einen einzigen Cent –, so entfällt der gesamte Abzug (sog. Fallbeilgrenze). Wer sich also dazu durchringen kann, seinem Geschäftskontakt einen Besuch im Zoo zu gönnen, hat hier gute Karten – bei der Finanzverwaltung. Er wird sich dann aber wohl über zukünftige Geschenke an seinen (früheren) Geschäftskontakt nicht mehr den Kopf zerbrechen müssen.

b) Werbeaspekt

Allerdings hält das BMF den tatsächlich enthaltenen Werbeaufwand, z. B. für die Anbringung eines Logos oder Werbebanner, für abzugsfähig. Nur nützt dies dem Gastgeber z. B. im Rahmen der Fußball-WM 2006 nichts. Denn nach den FIFA-Bestimmungen sind Werbungen von Unternehmern, die nicht offizieller FIFA-Sponsor sind, untersagt. Keine andere Situation findet man bei Bundesliga-Spielen.

c) Bewirtungsaufwendungen

Trostpflaster bleibt allerdings die in dem VIP-Gesamtpaket enthaltene Bewirtungskomponente. Diese ist gesetzlich gesondert in § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG geregelt und kann aus dem Gesamtpaket heraus separat behandelt werden. Abziehbar sind dabei 70 % der angemessenen Bewirtungsaufwendungen.

Hieraus ergibt sich die Kombinationsmöglichkeit, Eintrittskarten einmal jährlich bis zu einem (unzureichenden) Betrag von 35 € zuzuwenden, die Bewirtungskosten getrennt zu erfassen und dann beides separat geltend zu machen. Dies läßt sich u. E. aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums schließen, das ausdrücklich von der Teilbarkeit der Leistungskomponenten in die einzelnen Bereiche „Werbung, Bewirtung und Geschenk“ ausgeht (vgl. BMF a.a.O., Tz. 14).

Nur am Rande sei erwähnt, daß der Unternehmer unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des FG München (Urteil vom 2. 12. 2002, 14 V 3486/02) und des BFH (Urteil vom 10. 2. 2005, V R 76/03, BStBl 2005 II S. 509) die gesamte Vorsteuer aus den Bewirtungskosten geltend machen kann. Denn die Rechtsprechung hat festgestellt, daß der Versuch des Gesetzgebers, über § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG 1999 die beschränkte Abzugsfähigkeit des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG in das Umsatzsteuerrecht zu übernehmen, wegen Verstoßes gegen die Richtlinie 77/388/EWG europarechtswidrig ist. Das BMF hat hier inzwischen die Kapitulation eingereicht (BMF v. 23. 6. 2005, IV A 5 – S 7303 a – 18/05, BStBl 2005 I S. 816), bis der Europarat seine Ankündigung umsetzt, die Abzugsbeschränkungen für Ausgaben ohne „streng geschäftlichen Charakter“ für alle Mitgliedstaaten zu harmonisieren.

d) Pauschalregelung

Fehlt es an ausreichenden Nachweisen der einzelnen Leistungskomponenten, so nimmt die Finanzverwaltung folgende Pauschalaufteilung des Gesamtpaketes vor:

Anteil Werbung, sofern

vorhanden:	40 %, voll abzugsfähig;
<i>Anteil Bewirtung:</i>	30 %, davon 70 % abziehbar;
<i>Anteil Geschenk:</i>	30 %, nur bis Fallbeilgrenze abziehbar.

Auch hier ist nicht zu übersehen, daß gerade die Aufwendungen für Eintritt und Logensitzplatz die Hauptbelastung darstellen und einen Betrag von 35 € regelmäßig überschreiten werden. Der einladende Unternehmer sollte von obiger Pauschalregelung absehen und besonderen Wert auf einen konkreten Nachweis der einzelnen Komponenten legen, wenn der Werbeaufwand besonders hoch ist. Dies wird im Rahmen der Fußball-WM 2006 aus den genannten Gründen keine Rolle spielen.

Der Vorteil der Pauschalregelung liegt hingegen in einem ganz anderen Bereich: Der Gastgeber muß den eingeladenen Geschäftskontakt dann nicht benennen, wenn er eine Abgeltungssteuer auf 60 % des auf den Geschäftskontakt entfallenden Anteils an dem Gesamtpaket abführt. Diese steuerliche Bemessungsgrundlage von 60 % korrespondiert zu den Pauschalanteilen, die auf einen Vorteil des Kunden ausgerichtet sind, nämlich dem 30%-igen Bewirtungsanteil und dem 30%-igen Geschenkteil. Nur mit dieser in großen Teilen doppelten Steuerbelastung kann der Gastgeber seinem Geschäftskontakt also eine eigene Besteuerung der empfangenen Leistung als geldwerten Vorteil ersparen.

3. VIP-Maßnahmen gegenüber Arbeitnehmern

Großzügiger ist die Finanzverwaltung bei VIP-Maßnahmen gegenüber den eigenen Arbeitnehmern. Aufwendungen für „Geschenke“ an Arbeitnehmer sind nämlich von dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht erfaßt. Sie ermöglichen einen vollen Betriebsausgabenabzug. Denn der Arbeitnehmer ist ein betriebliches „Internum“. Auf der anderen Seite stellt diese Zuwendung dann Arbeitslohn dar, soweit die Freigrenze für Sachbezüge gem. § 8 Abs. 2 EStG überschritten ist. Der Gesetzgeber ist hierbei jedoch weitaus freigebiger: Die Freigrenze für Zuwendungen an Arbeitnehmer beträgt immerhin 44 € je Monat. Verfügt das Unternehmen nur über eine begrenzte Arbeitnehmerzahl und stellt der Arbeitgeber die Teilnahme an der Logenveranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebes oder einer Abteilung frei, so kann die Zuwendung sogar lohnsteuerfrei sein, wenn die Aufwendungen die Freigrenze von 110 € brutto je Arbeitnehmer nicht überschreiten. Für den Zusammenhalt eines Betriebes mag dies sinnvoll sein; der Marketing-Effekt freilich bleibt aus.

4. Fazit

Es steht fest, daß die steuerliche Abzugsfähigkeit gerade in solchen Bereichen am größten ist, deren Wirkungsgrad am geringsten ist. Die Verwaltungspraxis erfaßt den Bereich effektiver Marketing-Maßnahmen wenig realitätsnah. Wer sich vor Augen führt, daß unentgeltliche Zuwendungen

etwa von Eintrittskarten bei dem Geschäftsfreund voll als betriebliche Einnahmen zu versteuern sind, kann sich des Eindrucks nicht erwehren, daß die Versagung der Abzugsfähigkeit bei dem Gastgeber einerseits und die Besteuerung des geldwerten Vorteils bei dem Kunden eine sachliche Verwerfung beinhaltet. Nur die Pauschalregelung des BMF mit einer Abgeltungssteuer des 60%-Anteils bietet die Möglichkeit, die Steuer des Geschäftskontaktes gewissermaßen zu übernehmen und ihm ein ungetrübtes Vergnügen zu bereiten.

Trostpflaster bleibt die Affinität von Gesetzgebung und Verwaltung zu den Bewirtungsaufwendungen, die immer-

hin zu 70% abziehbar sind. Sicherlich ist damit der gängigste Bereich von Geschäftsanbahnungen abgedeckt. Die interessantesten Maßnahmen bleiben aber steuerlich belastend. In Anbetracht der gewissen Privilegien, welche Zuwendungen an Arbeitnehmern zukommen, mag manch einer geneigt sein, die eigenen Arbeitnehmer zu dem Sport-Event zu schicken und diese dem Kunden danach den Spielablauf bei einem guten Abendessen erzählen zu lassen.

Die realistische Alternative freilich lautet: Wer seinen Kunden etwas Gutes tun möchte, der muß es eben auch steuerlich tun und sich im Zweifel auf die Pauschalregelung des BMF einlassen.

Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 21 ErbStG

Dr. Marc Jülicher, RA/FAStR, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

1. Allgemeine materielle Voraussetzungen für eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer dem Grunde nach

1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht, kein DBA

Um eine Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer zu ermöglichen, muß in Deutschland unbeschränkte Steuerpflicht bestehen, auch in Form der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht (§ 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Bei beschränkter Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), auch nicht in Form der nach einem Wegzug des Erblassers/Schenkers in ein Niedrigsteuergelände befristeten erweiterten beschränkten Steuerpflicht (§ 4 AStG), wird keine Anrechnung ausländischer Erbschaft- oder Schenkungsteuer gewährt. Hier kann infolge Einschlusses des Vermögens ausländischer Zwischengesellschaften (§ 5 AStG) eine Doppelbesteuerung auftreten, wenn eine solche Zwischengesellschaft im Ausland aus dortiger Sicht als Inlandsvermögen besteuert wird und eine Anrechnung deutscher Steuer ausgeschlossen ist.

Mit dem ausländischen Staat darf kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen sein. Die Regelung erweckt den Eindruck, als sei bei Abschluß eines solchen Abkommens die Anrechnung regelmäßig ausgeschlossen. Das gilt jedoch nur dann, wenn das Abkommen die Anwendung der Freistellungsmethode vorsieht. Ist die Anrechnungsmethode vorgesehen, die in den Abkommen meistens nicht in ihren näheren Einzelheiten geregelt ist, ist entsprechend dem Grundsatz der auffangweise vorwiegenden Anwendbarkeit des innerstaatlichen Rechts z. B. in Deutschland § 21 ErbStG

mit allen seinen Besonderheiten anzuwenden, solange die Regelungen im einzelnen nicht abkommenswidrig sind.

1.2. Entsprechensklausel (Wertzuwachssteuern, Registergebühren)

Ein großes Problem bei der Anrechnung ausländischer Erbschaft- oder Schenkungsteuer ist die sog. Entsprechensklausel. Die ausländische Steuer muß der deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer entsprechen. Das hat sich in der Vergangenheit problematisch bei sog. Wertzuwachssteuern erwiesen, die in einigen Staaten neben oder anstatt einer Erbschaft- oder Schenkungsteuer erhoben werden. Den Wertzuwachssteuern unterliegt häufig nicht nur der Wertzuwachs beim Veräußerer zwischen Anschaffung und entgeltlicher Veräußerung, sondern auch der Wertzuwachs, der sich bei fingierter Veräußerung beim Erbfall oder einer Schenkung unter Lebenden ergibt. Unterschiedlich ist die weitere Einbettung der Wertzuwachssteuern in das ausländische Steuerrecht. Es gibt Formen einer sog. isoliert erhobenen Wertzuwachssteuer (z. B. „Plus Valia“ für Grundbesitz in Spanien), aber auch in das ausländische Einkommensteuerrecht eingebettete Wertzuwachssteuern (so die kanadische oder südafrikanische capital-gains-tax). Die Steuern wurden z.T. nach Abschaffung einer vormals erhobenen Nachlaß-, Erbschaft- oder Schenkungsteuer eingeführt (so in Kanada), werden z. T. aber auch neben einer solchen Steuer erhoben (so in Südafrika).

Der BFH hat die kanadische capital-gains-tax im Erbfall nicht zur Anrechnung zugelassen, weil der fiktive Veräuße-

rungsgewinn als Einkommen bei der Einkommensteuer in Kanada erfaßt werde und es sich deshalb nicht um eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer handele.¹ Im Schenkungsfalle hat später das FG Rheinland-Pfalz² die Anrechenbarkeit verneint, weil die in der Person des Veräußerers entstehende Steuerbelastung im Ausland vom Erwerber ohnehin nur als Gegenleistung entsprechend den Grundsätzen der gemischten Schenkung übernommen werden könne. Ein Ausweichen auf eine Anrechnung ausländischer Wertzuwachssteuern bei der Einkommensteuer wird regelmäßig am drohenden Anrechnungsüberhang scheitern, wenn der Veräußerungsgewinn auf Grund einer fiktiven Wertrealisierung bei der Substanz im Ausland im Inland nur laufenden Einkünften gegenübersteht. Um der drohenden Anrechnungslücke bei Wertzuwachssteuern zu entgegen, wird es sich vielfach empfehlen, eine ausländische Wertzuwachssteuer durch Zwischenschaltung eines intransparenten inländischen Rechtsträgers zu vermeiden. Insbesondere wenn ausländischer Grundbesitz (z. B. über eine deutsche Kapitalgesellschaft) gehalten wird, um die ausländische beschränkte Steuerpflicht zu umgehen, ist zu beachten, daß viele ausländische Staaten genau dies durch Transparenzfiktionen zu vermeiden versuchen (so z. B. Frankreich, Finnland, Kanada, Niederlande). Dabei wird die aus Sicht des ausländischen Staates bloße Vermögensverwaltungsgesellschaft ignoriert und z. B. der Übergang dortigen Grundbesitzes besteuert.

Ähnlich wie Wertzuwachssteuern sind anstelle vormals erhobener ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuern eingeführte Registergebühren zu sehen (so in Italien und Portugal). Ihre Höhe von im Einzelfall über 10 v.H. läßt darauf schließen, daß es sich nicht nur um am Verwaltungsaufwand orientierte Gebühren, sondern um eine Art Ersatz-erbschaftsteuer handelt. Diese Gebühren sollten deshalb auch anrechenbar sein (so *Wachter*, ErbStB, 2004, 88, 90; *Jülicher*, IStR 2004, 519, 520; dagegen betreffend die italienische Registergebühr Bay.FinMin. v. 8. 1. 2004, IStR 2004, 174).

Überdies wäre es Aufgabe der OECD, bei der Formulierung eines neuen OECD-MA-ErbSt Anrechnungsmöglichkeiten auch für Wertzuwachssteuern und ggf. Registergebühren vorzusehen. Vergleichbare Regelungen sind zwischen Kanada, den USA und Frankreich bereits für das Verhältnis zwischen Nachlaß-, Erbschaft- oder Schenkungsteuer und der kanadischen capital-gains-tax bilateral vorgesehen.

2. Vermögensidentität, wirtschaftliche Belastung

Die Steuer muß im In- und Ausland den gleichen Vermögensübergang und das gleiche Vermögen betreffen. Eine Anrechnung ist also nicht möglich für solche Vermögensgegenstände, die in Deutschland vollständig steuerbefreit sind.

Dagegen sind teilweise Steuerbefreiungen, z. B. für Hausrat nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, oder Bewertungsunterschiede unschädlich. Anrechenbar ist nur die auf den Erwerber entfallende Steuer. Dabei genügt es, wenn er sie wirtschaftlich getragen hat und sie z. B. seinen Erwerb anteilig kürzt.³ Das erlangt insbesondere Bedeutung in den Fällen, in denen in Amerika ein Executor oder Trustee die Steuer für den ungeteilten Nachlaß entrichtet, während in Deutschland der einzelne Erwerber seine Erbschaftsteuer zu entrichten hat.

3. Anrechnungslücke

Die Vorschrift des § 21 ErbStG führt in vielen Fällen zu keiner oder nur einer teilweisen Anrechnung ausländischer Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

Maßgeblich dafür ist zum einen die Beschränkung des Auslandsvermögensbegriffs in § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG. Hier wird der Inlandsvermögensbegriff des § 121 BewG, wie er bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG verwandt wird, gleichsam gespiegelt. „Auslandsvermögen“, das von der ausländischen Steuer betroffen sein muß, ist danach bei einem inländischen Erblasser oder Schenker nur das Vermögen, das bei Belegenheit im Inland Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG wäre (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG, sogenannter „enger“ Auslandsvermögensbegriff). Das bedeutet, daß in diesen Fällen zwar eine ausländische Steuer auf im Ausland belegen Grundbesitz anzurechnen ist, nicht aber z. B. eine ausländische Steuer auf Kontenguthaben. Insbesondere im Bereich des beweglichen Auslandsvermögens klafft also eine „Anrechnungslücke“, wenn im ausländischen Staat die beschränkte Steuerpflicht (wie z. B. üblich in Großbritannien, Frankreich oder Spanien) auch Konten oder bewegliche körperliche Gegenstände (z. B. Kunstgegenstände) umfaßt.

Dies gilt insbesondere nach einem Wegzug des Erblassers oder Schenkers während der 5-jährigen Zeitspanne der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht für fortgezogene deutsche Staatsangehörige nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG. Im Verhältnis zu Staaten der EU ist die fehlende uneingeschränkte Anrechnungsmöglichkeit der nach dem Zuzug im Ausland regelmäßig wegen Gebietsan-

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

- 1 BFH v. 26. 4. 1995, BStBl. II 1995, 540; *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, ErbStG, Stand 2006, § 21 Rz. 6; krit. dazu *Wilde*, Das kanadische „Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“ 1996, Rz. 524 ff.; *Jülicher*, ZEV 1996, 285; *ders.* in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Stand 2006, § 21 Tz. 19 ff.; vgl. auch *Jochum*, in: *Wilms*, ErbStG, Stand 2006, § 21 Rz. 49.
- 2 Vom 16. 9. 1999, EFG 2000, 86 rkr., mit Anm. *Daragan*, ZErB 2000, 38 und *Jülicher*, PISTB 2000, 54.
- 3 BFH v. 6. 3. 1990, BStBl. II 1990, 786; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Stand 2006, § 21 Rz. 9.

sässigkeit des Erblassers oder Schenkers erhobenen Steuer voraussichtlich europarechtswidrig.⁴

Bei Herleitung der unbeschränkten Steuerpflicht allein vom Erwerbwohnsitz (also nur, wenn der Erblasser oder Schenker kein Inländer i. S. d. § 2 ErbStG ist⁵) gilt dagegen der „weite“ Auslandsvermögensbegriff des § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG. Danach sind sämtliche Vermögensgegenstände Auslandsvermögen, mit Ausnahme des in Deutschland belegenen Inlandsvermögens nach § 121 BewG. Es wird also auch eine Anrechnung ausländischer Wohnsitzstaatsteuern für z. B. deutsches Kontenvermögen gewährt. Hintergrund der in ihren Einzelheiten nicht unbedingt nachvollziehbaren Differenzierung ist der Gedanke, daß bei der zumeist vorrangigen Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an den Erblasser- bzw. Schenkerwohnsitz der Vermögensanfall eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbers zumeist im Ausland, nämlich im Erblasser-/Schenkerwohnsitzstaat, umfassend besteuert wird.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, daß Deutschland überhaupt Wohnsitzstaatsteuern ausländischer Staaten zur Anrechnung zuläßt, ohne daß auf deren Gebiet Auslandsvermögen belegen ist.⁶ Dies hat den Hintergrund, daß die ausländische Erblasser-/Schenkerbesteuerung auch eine reine Wohnsitzstaatsbesteuerung ohne in diesem Staat belegenes Vermögen sein kann. Viele ausländische Staaten, die die unbeschränkte Steuerpflicht nur vom Erblasser-/Schenkerwohnsitzstaat ableiten, verlangen in ihren Anrechnungsbestimmungen dagegen, daß die ausländische Steuer auf im entsprechenden Staat belegenes Vermögen erhoben wird. Im Verhältnis zu einem ausländischen Staat, der insoweit eine geringere Anrechnungsmöglichkeit gewährt, ist es deshalb vorteilhaft, zunächst die Besteuerung im Ausland zügig abzuwickeln und anschließend die mögliche Anrechnung in Deutschland zu beantragen. Im umgekehrten Fall, der vorherigen Besteuerung in Deutschland ohne Anrechnung der zu diesem Zeitpunkt noch nicht definitiv gewordenen ausländischen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, droht eine höhere Steuerbelastung mangels Anrechnungsmöglichkeit der deutschen Steuer im Ausland.

4. Anrechnungsüberhang

In nahezu allen Staaten – soweit ersichtlich – besteht eine Höchstbetragsbegrenzung bei der Anrechnung. Sie soll verhindern, daß dem inländischen Steuerpflichtigen bei höherem ausländischem Steuerniveau die Differenz zum inländischen Steuerniveau gleichsam vom Wohnsitzstaat erstattet wird. Danach ist zum einen bei reinem Erwerb von Auslandsvermögen eine Erstattung im Ausland gezahlter Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nicht möglich. Aber auch beim Mischerwerb von Inlands- und Auslandsvermögen wird eine Verhältnisrechnung angewandt, und zwar nach § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nach der Formel

Höchstbetrag =

$$\frac{\text{Deutsche Erbschaftsteuer} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{Steuerpflichtiges Gesamtvermögen}}$$

Diese sogenannte Höchstbetragsbegrenzung⁷ führt dazu, daß bei niedrigerem ausländischem Steuerniveau gleichsam das höhere inländische Steuerniveau wirksam wird, daß aber bei höherem ausländischem Erbschaftsteuerniveau die Belastung des Steuerpflichtigen entsprechend dem dortigen höheren Niveau ausfällt, d.h. die ausländische Erbschaftsteuer teilweise nicht angerechnet werden kann, sondern eine definitive Mehrbelastung gegenüber einem reinen inländischen Erbfall darstellt. In manchen Staaten ist die Höchstbetragsbeschränkung einheitlich auf die Wertrelation zwischen Auslands- und Inlandsvermögen bezogen (Over-all-Limitation, z. B. Japan).⁸ In Deutschland ist diese Begrenzung je Staat mit Auslandsvermögen getrennt zu berechnen (sogenannte „Per-Country-Limitation“), so daß ein niedrigeres Erbschaftsteuerniveau eines ausländischen Staates nicht mit einem höheren Erbschaftsteuerniveau eines anderen ausländischen Staates verrechnet werden kann.⁹

Ist im Ausland die Steuerbelastung höher als in Deutschland und wird das ausländische Steuerniveau definitiv wirksam, empfiehlt es sich deshalb, über eine die ausländische Besteuerung abschottende Zwischenschaltung intransparenter Rechtsträger nachzudenken oder Investitionen fremdfinanziert zu tätigen. Dabei ist darauf zu achten, daß ein Schuldenabzug im Ausland unterschiedlichen Beschränkungen unterliegen kann. Z. T. ist der Schuldenabzug lediglich proportional im Verhältnis Inlandsvermögen und gesamter Vermögensanfall zugelassen (so in der Schweiz). Z. T. kann – wie in Deutschland (vgl. § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG) – ein wirtschaftlicher Zusammenhang notwendig sein. Z. T. kann auch ein weiterer Schuldenabzug möglich sein. Regelmäßig werden aber keine reinen Sicherungsbelastungen abzugsfähig sein. Darüber hinausgehend sind insbesondere in romanischen Staaten (z. B. in Spanien) strengere Anforderungen an den Schuldennachweis vorgesehen, die zumeist nur durch öffentliche Urkunden erfüllt werden können.

4 ►► Vgl. FG München v. 15. 6. 2005, EFG 2005, 1551 – Rev. II R 45/05; dazu auch Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 75; generell zu Europarechtsfragen in § 2 Tz. 141 m. w. N. in Tz. 150.

5 Vgl. zum Vorrang der Erblasser- bzw. Schenkeranknüpfung Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2 Tz. 7.

6 Vgl. dazu näher Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 64 ff.

7 Zu Einzelheiten im Hinblick auf Bewertung und Vermögen und persönliche Freibeträge vgl. Meincke, ErbStG, 14. Aufl. 2004, § 21 Anm. 21; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 58 ff.

8 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 107.

9 Kritisch Meincke, § 21 Anm. 24; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 62, weil die Per-Country-Limitation ausschließlich fiskalischen Interessen, nicht aber einer Abgrenzung des inländischen Steueranspruchs bezüglich inländischen Vermögens gegenüber dem Ausland dient.

5. Zeitliche und verfahrensrechtliche Voraussetzungen

Die deutsche Steuer darf nicht vor der ausländischen Steuer und nicht später als fünf Jahre nach der Entstehung der ausländischen Steuer entstanden sein (§ 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Probleme können sich dann ergeben, wenn im Ausland die Steuer nicht mit dem Erbfall, sondern z. B. erst mit Annahme der Erbschaft entsteht.¹⁰ Im Einzelfall mag es sich empfehlen, in Deutschland Vermögen nicht durch Erbanfall übergehen zu lassen, sondern durch Schenkung auf den Todesfall, aufschiebend bedingt auf das Entstehen der ausländischen Erbschaftsteuerschuld. Die Fünfjahresfrist zwischen Entstehung der ausländischen und der deutschen Erbschaftsteuer hat in der Vergangenheit insbesondere bei Trusts Bedeutung erlangt. Im Ausland wird der Erwerb zumeist des Trusts bei Vermögensübergang auf den Trust besteuert, nicht dagegen die zeitlich nachfolgende Auskehrung des Vermögens an den Begünstigten. In Deutschland wurde ursprünglich dagegen nur die Auskehrung des Vermögens besteuert; seit 5. 3. 1999 wird aber auch der Vermögensübergang auf den Trust wie auch eine Auskehrung von Vermögen oder Erträgen an Zwischenberechtigte besteuert.¹¹ Um einen Anrechnungsausschluss wegen Auseinanderfallens der Besteuerungszeitpunkte um mehr als fünf Jahre (vgl. dazu § 21 Abs. 1 Satz 4 ErbStG) zu vermeiden, ist z. B. im DBA-USA/Deutschland¹² die Möglichkeit vorgesehen, die deutsche Besteuerung auf den Zeitpunkt der Dotierung des Trusts vorzuziehen, um die Anrechnungsmöglichkeit zu erhalten. Diese Regelung sollte auch nach Einführung der geänderten Besteuerung von Trusts ab 5. 3. 1999 weiter Bestand haben.¹³ Außerhalb dieser Regelung, also im Verhältnis zu anderen, den Trust kennenden Staaten des anglo-amerikanischen Rechtskreises sind äußerstenfalls Billigkeitsmaßnahmen denkbar.¹⁴

Der deutsche Steuerfall darf noch nicht abgeschlossen sein, weil nach der Rechtsprechung¹⁵ die nachträgliche Festsetzung ausländischer Erbschaftsteuer kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellen soll, das zur Wiederaufnahme des deutschen Steuerfalls berechtigt. Ist noch mit der Festsetzung ausländischer Erbschaftsteuer zu rechnen, ist das Verfahren offenzuhalten, ggf. unter Hinweis auf den Auslandsbezug eine vorläufige Steuerfestsetzung zu beantragen. Kritisch sind insbesondere Fälle, in denen im Ausland auf eine Festsetzungsverjährung „gewartet“ wird und der Steuerfall zunächst den ausländischen Behörden nicht angezeigt wird. Z. B. in Spanien ist – ähnlich § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO – inzwischen eine Anlaufhemmung vorgesehen, die den Anlauf der Festsetzungsfrist u. a. bei außerhalb Spaniens stattfindenden Erbfällen bis zur ersten Kenntnisnahme spanischer Behörden z. B. von einem Todesfall durch Urkundenvorlage hemmt.¹⁶

Der Steuerpflichtige hat wegen des Auslandsbezugs erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO). Er muß gegenüber dem Finanzamt die Höhe des Auslandsvermögens und die Festsetzung der Zahlung der ausländischen Steuer nachweisen (§ 21 Abs. 3 Satz 1 ErbStG). Der ausländische Steuerbescheid wird zumeist der geeignete Nachweis sein; die Finanzbehörde kann bei ausländischen Urkunden auf einer Übersetzung bestehen. Ist eine ausländische Steuer lediglich in Raten zu zahlen, so etwa in Großbritannien für britischen Grundbesitz wegen fehlender sofortiger Verwertungsmöglichkeit, könnte die deutsche Finanzverwaltung auch die Anrechnung der ausländischen Steuern grundsätzlich lediglich in Raten zulassen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung dürfte es sich aber empfehlen, den Gesamtbetrag sofort zur Anrechnung zuzulassen, andernfalls ggf. bis zu zehn Jahre lang jährlich Teilbeträge wieder an den Steuerpflichtigen zurückerstattet werden müßten.

Die Umrechnung der ausländischen Steuer erfolgt nach dem BFH¹⁷ nach dem amtlichen Devisenbriefkurs des Tages der Entstehung der deutschen Erbschaftsteuer (§ 9 ErbStG). Der Steuerpflichtige hat, so er die Steuer von Deutschland aus entrichtet, somit im Einzelfall das Risiko des Anstiegs der ausländischen Währung im Zeitraum zwischen dem Stichtag und dem Zahltag (z. B. US-Dollar!) zu tragen; umgekehrt hat er die Chance eines fallenden Wechselkurses der ausländischen Währung.

6. Fazit

Die einseitige Anrechnung nach § 21 ErbStG kann ohnehin nicht eine bilaterale Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen ersetzen, weil sie zumeist nur auf den Zielkonflikt zwischen Zusammentreffen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und einer beschränkten Steuer-

10 Vgl. dazu näher *Meincke*, § 21 Anm. 26; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 51.

11 Vgl. näher *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2 Tz. 127.

12 Vom 3. 12. 1980, BStBl. I 1982, 864; 1986, 478; Ergänzungsprotokoll v. 14. 12. 1998, BStBl. I 2001, 110; dazu *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 2 Tz. 242 ff.

13 Vgl. dazu *Jülicher*, IStR 2001, 178; *ders.*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 52; a.A. *Füger/von Oertzen*, IStR 1999, 11, 15; *Habammer*, DStR 2002, 425, 432; *Arlt*, in: Grotherr, Hdb. der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. 2004, 1551, 1575.

14 Vgl. dazu *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 52; ablehnend *Schindhelm/Stein*, StuW 1999, 31, 50.

15 FG Düsseldorf v. 21. 8. 1998, ZEV 1998, 490, rkr., m. abl. Anm. *Jülicher*, ZEV 1999, 80; Gebel, RIW, 2000, 502, 509.

16 Vgl. dazu *Hellwege*, ErbStB 2004, 157, 158; und *Löber/Huzel*, in: Süß/Haas, Erbrecht in Europa, 2004, Spanien, S. 1024.

17 Vom 19. 3. 1991, BStBl. II 1991, 521; vom 26. 4. 1995, BStBl. II 1995, 540; krit. *Hübner*, in: Viskorf u. a., ErbStG/BewG, 2. Aufl. 2004, § 21 ErbStG Rz. 23; *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 21 Tz. 50.

pflicht im Ausland zugeschnitten ist, aber auch darüber hinaus eine Doppelbesteuerung nicht umfassend vermeidet (vgl. Entsprechensklausel bzw. Anrechnungslücken). In vielen Fällen wird eine vorausplanende Gestaltung notwendig sein,

um eine Doppelbesteuerung, ggf. aber auch ein definitiv werdendes ausländisches höheres Steuerniveau von vornherein zu vermeiden.

Durchsuchung im Steuerstrafverfahren – Prävention und Ernstfall

Dr. Jürgen Wessing, RA/FAstrafR und Dr. Hilmar Erb, Rechtsanwalt, WESSING II VERJANS, Düsseldorf

A. Sonderfall „Durchsuchung im Steuerstrafverfahren“

Steuerstrafverfahren beginnen zu einem großen Prozentsatz mit dem Paukenschlag der Durchsuchung. Dabei sind Fehler, wie wir nicht erst seit *Peters*¹ wissen, die zu Beginn eines Strafverfahrens gemacht werden, besonders schwerwiegend und oft genug nicht wieder zu korrigieren.

Die Durchsuchung im Steuerstrafverfahren weist einige Besonderheiten auf: Die zugrundeliegenden Tatvorwürfe sind zum überwiegenden Teil mit Papier belegbar. Steuerstrafverfahren sind Dokumentenverfahren, was mit ein Grund dafür ist, daß die Steuerfahndung oder Staatsanwaltschaften die Durchsuchung gerne als Verfahrensauftakt wählen. Eine weitere Besonderheit dieser Verfahren ist es, daß die relevanten Unterlagen in den meisten Fällen nicht nur an einem Ort existieren, sondern mehrere Personen – Mitbeschuldigte, Steuerberater, Geschäftspartner – zumeist im Besitz von Mehrfertigungen und Kopien steuerrelevanter Unterlagen sind, so daß das Nichtauffinden eines Dokuments beim Beschuldigten noch lange nicht heißt, daß es nicht auf anderem Wege Eingang in das Verfahren finden wird.

Ziel des Beitrages ist, auch dem mehr materiell steuerlich ausgerichteten Berater² die Besonderheiten der steuerstrafrechtlichen Durchsuchung zumindest anzusprechen und in den Kernpunkten darzustellen.

I. Allgemeines zu Durchsuchung und Beschlagnahme

Die Strafprozeßordnung unterscheidet formal zwischen der Beschlagnahme von Gegenständen (§§ 94 ff. StPO) und der Durchsuchung von Räumlichkeiten und Personen (§§ 102 ff. StPO). In der Praxis des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens werden die Maßnahmen und die ihnen zugrundeliegenden Anordnungsbeschlüsse regelmäßig kombiniert,

so daß eine Durchsuchung kaum je ohne eine Beschlagnahme stattfinden wird.³

Beide, Durchsuchung wie Beschlagnahme, ziehen für den Betroffenen eine erhebliche Beeinträchtigung verfassungsgemäß geschützter Grundrechte nach sich. Während die Durchsuchung in die Unverletzlichkeit der Wohnung im Sinne von Art. 13 Abs. 1 GG eingreift,⁴ wirkt sich die Beschlagnahme negativ auf den Bestand des Eigentums im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG aus.⁵ Beide Maßnahmen beschränken den Betroffenen in seiner allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG).

Wegen der Grundrechtsrelevanz von Durchsuchung und Beschlagnahme haben die Ermittlungsbehörden sowohl bei der Entscheidung über das Ob und Wie der Maßnahmen als auch bei ihrer Durchführung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit besonderes Augenmerk zu schenken.⁶ Es ist darauf zu achten, daß die Maßnahme erforderlich und zweckmäßig ist und – vor allem – daß die Maßnahme selbst das mildeste Mittel darstellt, um den Ermittlungszweck zu erreichen, sowie die Durchführung selbst so gestaltet wird, daß sie den Betroffenen geringstmöglich belastet. Das gilt zumal dann, wenn mit der Durchsuchung und Beschlagnahme sensible und besonders geschützte Vertrauensverhältnisse, wie beispielsweise das Verhältnis zwischen steuerlichem Berater und Mandant, tangiert werden.

Nach der Konzeption des Gesetzes ist zwischen der Durchsuchung bei einem Tatverdächtigen (§ 102 StPO) und der Durchsuchung bei Dritten (§ 103 StPO) zu differenzieren.

1 *Peters*, Fehlerquellen im Strafprozeß (1970).

2 Nach § 392 Abs. 1 AO können auch Steuerberater als Verteidiger auftreten, soweit die Finanzbehörde das Verfahren selbständig im Sinne von § 386 Abs. 2 AO führt.

3 *Meyer-Goßner*, 48. Auflage, § 105 StPO, Rn 7.

4 BVerfG, NJW 1991, 690, 691.

5 BVerfG, NJW 1988, 890.

6 BVerfGE 20, 162, 186; 42, 212, 220; 59, 95, 97.

Unterschiede bestehen vor allem im Hinblick auf die Voraussetzungen einer rechtmäßigen Maßnahme.

Wegen des Eingriffs in Grundrechte des Betroffenen ist die Durchsuchung bei einem unbeteiligten Dritten nach § 103 Abs. 1 StPO nur zulässig, wenn „Tatsachen vorliegen, aus denen zu schließen ist, daß die gesuchte Person, Spur oder Sache sich in den zu durchsuchenden Räumen befindet“. Demgegenüber ist der erforderliche Wahrscheinlichkeitsgrad, daß der Durchsuchungszweck erreicht wird, im Rahmen der Durchsuchung bei einem Tatverdächtigen weitaus geringer. Es genügt nach § 102 StPO die Vermutung, „daß die Durchsuchung zur Auffindung von Beweismitteln führen werde.“

B. Prävention

I. Warnzeichen

Es steht außer Frage, daß es die erste Bestrebung des Verteidigers sein muß, dem Mandanten die Durchsuchung zu ersparen. Die mit der Maßnahme verbundenen Unannehmlichkeiten, eine negative Presseberichterstattung, finanzielle Auswirkungen von Kreditwürdigkeit bis Börsenkurs, die Gefahr von Zufallsfunden im Rahmen der Durchsuchung, bei denen die berüchtigte Leiche im Keller ans Tageslicht kommt, sind nur einige Momente, die deutlich machen, daß ein vorbeugendes Tätigwerden allemal günstiger sein wird als auf einen glimpflichen Ausgang des Ernstfalls zu hoffen. Aufgabe des Beraters ist es, Warnzeichen zu identifizieren und die richtigen Schritte in die Wege zu leiten. Es erfordert Erfahrung und Kenntnisse über die Arbeitsweise der ermittelnden Behörde, um die Anzeichen zu erkennen, die auf eine bevorstehende Durchsuchungsmaßnahme hindeuten. Typischerweise sind dies:

- **Betriebsprüfung:** Betriebsprüfer, die auf strafrechtlich relevante Vorgänge stoßen, haben alle Prüfungsmaßnahmen zu unterlassen, die auf Freiwilligkeiten des potentiellen Beschuldigten beruhen (§ 10 BpO). In der Praxis wird dieser Grundsatz oft genug mißachtet. Sollte jedoch aus erkennbar fadenscheinigen Gründen eine Betriebsprüfung, die bislang mit Hochdruck vorangetrieben wurde, unterbrochen werden, ist dies bereits ein Warnzeichen. In vielen Fällen dient eine solche Unterbrechung dazu, einerseits Konflikte mit dem Bekanntgabengebot (§ 397 AO) zu vermeiden, andererseits die Truppen zu formieren, um die Durchsuchung durchzuführen. Gehen der Unterbrechung kritische Fragen in einem Bereich voraus, den der Steuerpflichtige selbst als problematisch erkannt hat, stehen die Chancen für ein Wiedersehen mit Betriebsprüfer als Begleiter der Steuerfahndung hoch.
- **Kontrollmitteilungen:** Das klassische Mittel zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle ist bekanntlich die Kon-

trollmitteilung.⁷ Fiel etwa eine Luftrechnung im Rahmen einer Betriebsprüfung bei dem Rechnungsempfänger auf, so kann davon ausgegangen werden, daß bei der nächsten Betriebsprüfung eben jener Rechnungsvorgang bei dem Rechnungsaussteller mit den Eingangszahlungen verglichen wird. Treten derartige Ungereimtheiten gehäuft auf, besteht die Gefahr, daß der Abgleich – in Form einer Durchsuchung – durch den Beamten der Straf- und Bußgeldsachenstelle vorgenommen wird.

- **Anfragen des Finanzamtes:** Der Brief des Finanzamtes mit der Bitte um Erläuterung eines finanztechnischen Vorgangs, wie beispielsweise der Überweisung größerer Geldbeträge auf ein Auslandskonto, sollte ebenso alarmieren – besonders dann, wenn Endpunkt des Vorgangs ein bislang noch nicht erklärtes Konto oder Depot in einem Steuerparadies ist. Im Zusammenhang mit den bekannten Bankenfällen versuchte die Finanzverwaltung durch derartige Anfragen, Selbstanzeigen zu provozieren, weil sie der Masse von Ermittlungsansätzen nicht mehr Herr wurde.
- **Strukturfälle:** Manchmal werden ganze Branchen von steuerrechtlichen Vorwürfen heimgesucht. Derzeit trifft es die Versicherungsunternehmen mit der sogenannten 5+7-Problematik.⁸ Um die Steuerfreiheit der Versicherungsprämie nach zwölf Jahren zu erreichen, wurden die fälligen Fünf-Jahres-Zahlungen oft aus Schwarzgeld gespeist, was einigen Versicherungen bekannt gewesen sein soll. Als dies auch den Ermittlungsbehörden bewußt wurde, gab es Zusammenkünfte von Steuerfahndungen, die ihre Erkenntnisse untereinander austauschten und dafür sorgten, daß nicht nur ein, sondern einige Versicherungsunternehmen durchsucht wurden. Nicht nur die betroffenen Versicherer, sondern auch deren Kunden haben nun Anlaß, über eine möglicherweise bevorstehende Durchsuchung nachzudenken.
- **Durchsuchung in verbundenen Unternehmen:** Steuerdelikte im Bereich des Wirtschaftslebens haben zumeist Berührungspunkte mit zwei oder mehreren natürlichen oder juristischen Personen. Die Durchsuchung eines Geschäftspartners wegen eines kritischen Vorganges ist oft der Vorläufer zur Durchsuchung im eigenen Haus oder Betrieb. Bestes Beispiel sind die bekannten Bankenfälle: Nachdem dort immense Datenmengen beschlagnahmt worden waren und ganze Bankabteilungen ihre Unterlagen nur noch in den Räumen der Steuerfahndung einsehen konnten, war absehbar, daß die Bankkunden demnächst Besuch erhalten würden. Erstaunlich in diesen Fällen war, daß viele Steuerpflichtige das als sicher prognostizierte Risiko einer Durchsuchung durch die Finanzbehörde nicht wahrhaben wollten – trotz eingehender und kundiger Beratung.

⁷ Klein, 8. Auflage, § 194 AO, Rn 28.

⁸ Vgl. zu dieser Problematik Wulf, PStR 2005, 158.

- *Kritische Presseberichterstattungen:* Werden die steuerlichen Verhältnisse eines Unternehmens oder ingenieure steuerliche Konstruktionen durch die Berichterstattung der Medien publik, werden diese nicht nur von der interessierten Öffentlichkeit wahrgenommen. Oftmals dient dies auch als Quelle für einen Anfangsverdacht und zieht in der Folge eine Durchsuchung nach sich. Zumindest dann, wenn die Berichterstattung Roß, Reiter und Geschirr, das heißt die Art und Weise des Vorgehens, detailliert schildert, steht Ungemach an.
- *Anzeigen ehemaliger Mitarbeiter:* Sie machen unter den Verfahrensanlässen – ebenso wie enttäuschte Ehefrauen oder Geliebte – nach Auskunft von Steuerfahndern immer noch einen deutlich meßbaren Prozentsatz aus. Insbesondere wenn ihre Anzeige nicht anonym erfolgt und von Detailkenntnissen getragen ist, messen die Strafverfolger derartigen Äußerungen einige Bedeutung bei. Drohungen aus diesem Personenkreis, man werde sich schon zu rächen wissen, müssen also ernstgenommen werden – sie stehen oft genug im Vorfeld einer Durchsuchung.

Die in der Folge solcher Erkenntnisse zu entwickelnden Aktivitäten sind komplex und schwierig, nicht zuletzt für den Berater: Der Rat zur Selbstanzeige nach § 371 AO ist in den Fällen, in denen tatsächlich steuerliche Verstöße vorliegen, nie falsch, belastet aber oft genug das Verhältnis zwischen Berater und Mandant. Die Belastung eskaliert zum Bruch, wenn sich in der Folge der Selbstanzeige herausstellt, daß die Besorgnis im konkreten Falle unbegründet war. Trotzdem wird der sorgfältige und kundige Berater mit seiner Einschätzung, ob tatsächlich eine Durchsuchung droht, selten falsch liegen, wenn er die Anzeichen richtig zu deuten weiß.

Bisweilen ist aber eine Selbstanzeige nicht möglich, weil eine Steuerstraftat gar nicht vorliegt, eine Durchsuchung aufgrund von falschen Darstellungen Dritter dennoch droht. Dann besteht immer noch die Möglichkeit, offensiv an die Finanzbehörden heranzutreten und zu schildern, weshalb man glaubt, Ziel einer falschen Beschuldigung zu sein und die Behörde davor bewahren will, vor ein fremdes Vehikel gespannt zu werden.

Auch in anderen Fällen kann die Hinterlegung einer Schutzschrift, die sich mit dem vermuteten oder bereits bekannten Tatvorwurf auseinandersetzt, dazu dienen, die Gefahr einer Durchsuchung zu minimieren. Erkennt die Behörde, daß die Maßnahme möglicherweise den Falschen treffen würde, besteht die Chance, daß von grundrechtsrelevanten Maßnahmen abgesehen wird. Auch der in der Einreichung einer solchen Schrift liegende Hinweis darauf, daß die Absicht der Behörde, in Kürze durchsuchen zu wollen, bekannt ist, kann zum Erfolg führen. Sieht sich die Behörde des Überraschungsmoments einer unerwarteten

Durchsuchung beraubt, schwindet bei manchem Beamten der akute Verfolgungseifer.

II. Präventionsmaßnahmen

1. Kooperationsbereitschaft signalisieren

In den Fällen, in denen bereits ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet ist, kann es sinnvoll sein, in die Offensive zu treten und der Behörde die Bereitschaft zur Mithilfe zu signalisieren, was die Herausgabe von Dokumenten anbelangt, auf die der Mandant Zugriff hat. Wird deutlich, daß das Kooperationsangebot ernst gemeint ist, läßt sich die Behörde oftmals dazu bewegen, von einer Durchsuchungsmaßnahme abzusehen.

Eine andere Strategie empfiehlt sich, wenn nicht sicher ist, ob gegen den Mandanten bereits ermittelt wird. Wird hier die Deckung fallengelassen und eilfertig die „Hilfe zur Überführung des Mandanten“ angeboten, ohne gleichzeitig die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige herbeizuführen, verschenkt man ohne Not Verteidigungschancen.

Ein weiteres: Während es unter normalen Umständen der erste Schritt einer effektiven Verteidigung ist, sich genaue Kenntnis vom Gegenstand des Verfahrens, den Tatvorwürfen und vom Stand der Ermittlungen zu verschaffen, besteht im Steuerstrafrecht die Gefahr, schlafende Hunde zu wecken und das Risiko eines Anfangsverdachts und einer Durchsuchung erst zu schaffen. Die Annoncierung von Kooperationsbereitschaft ohne bestehenden Anfangsverdacht macht wenig Sinn, wenn keine Selbstanzeige geboten ist.

2. Vorbereitung des Steuerpflichtigen auf den Durchsuchungsfall

Zeichnet sich ab, daß eine Durchsuchung ins Haus steht, ist der Mandant auf den Ernstfall vorzubereiten. Der Verteidiger hat die Aufgabe, seinen Mandanten über den zu erwartenden Ablauf der Durchsuchung, über seine Pflichten, vor allem aber über seine Rechte aufzuklären. Neben der Vermittlung rechtlicher Kategorien ist der Mandant und sein Umfeld strategisch und psychologisch vorzubereiten und zu unterstützen: Die Durchsuchung wird immer eine Extremsituation für den Mandanten sein. Anders als der Verteidiger wird er im Umgang mit Ermittlungsbehörden nicht versiert sein – von den drohenden persönlichen und strafrechtlichen Konsequenzen ganz zu schweigen. Der Verteidiger muß es dem Mandanten daher so einfach wie möglich machen. Es ist gemeinsam mit dem Mandanten ein möglichst simples und im Ernstfall beherrschbares Prozedere zu etablieren, um einen glimpflichen Ausgang der Ermittlungsmaßnahme zu ermöglichen. Hilfreich ist dabei, dem Mandanten ein Merkblatt zu überreichen, auf dem die wichtigsten Informationen vermerkt sind und das sowohl

in der Vorstandsetage und der Rechtsabteilung wie auch an strategisch wichtigen Stellen im Unternehmen (Vorstandssekretariat, Pförtner, Empfang) hinterlegt wird.

Auf dem Informationsblatt sollten die Telefon-, Mobilfunk- und Faxnummer des für die Untersuchung im Vorfeld angesprochenen Beraters vermerkt sein. Es folgen verschiedene Handlungsanweisungen für den Fall, daß die Steuerfahndung vor der Tür steht. Dazu gehören in erster Linie:

- *Sofortige Kontaktaufnahme mit dem Verteidiger:* Das Recht, seinen Verteidiger anzurufen, kann nicht beschnitten werden.⁹ Mitunter versuchen die Ermittlungsbehörden, die Kontaktaufnahme zu verhindern. Dem Mandanten ist klarzumachen, daß er auf seinem Recht beharren muß. Wird dem Mandanten das Telefonat mit seinem Rechtsbeistand verweigert, sollte er mit dem nächsten erreichbaren Diktiergerät in Gegenwart des Beamten eine ausführliche Notiz über Ort, Zeit und Beteiligte des Vorfalls aufzeichnen – er wird sie in den seltensten Fällen zu Ende führen müssen. Auch hierauf ist der Mandant hinzuweisen.
- *Schweigen:* Niemand ist verpflichtet, gegen sich selbst auszusagen.¹⁰ Der Mandant sollte sich in keinem Fall zu den erhobenen Vorwürfen äußern. Das gilt auch für die Mitarbeiter des Unternehmens. Sie sind nicht verpflichtet, gegenüber den Ermittlungspersonen auszusagen. Eine Aussagepflicht besteht allein gegenüber dem Gericht, der Staatsanwaltschaft und den Beamten der Straf- und Bußgeldsachenstelle, nicht gegenüber den Beamten der Steuerfahndung oder der Polizei.
- *Keine Vernichtung von Dokumenten:* Der Anreiz ist groß, die Spuren der Steuerhinterziehung durch den Schredder zu jagen. Weder der Mandant noch seine Mitarbeiter dürfen diesem Drang erliegen. Die Chance, erwischt zu werden, ist immens und der Nutzen einer solchen Aktion steht in keinem Verhältnis zu den drohenden Konsequenzen – Untersuchungshaft wegen Verdunklungsgefahr beim Mandanten (§ 112 Abs. 2 Nr. 3 StPO), Strafbarkeit wegen versuchter Strafvereitelung bei den Mitarbeitern (§§ 258, 22, 23 StGB). Zu bedenken ist weiter, daß die belastenden Unterlagen in vielen Fällen ohnehin mehrfach existieren.

Vorbeugen kann der Betroffene auch, indem er einen Ordner mit der Bezeichnung „Verteidigerunterlagen“ anlegt. Hier ist sowohl die Korrespondenz mit dem Verteidiger abzulegen als auch Unterlagen, die im Zuge des Ermittlungsverfahrens zu Verteidigungszwecken erstellt werden. Auch Kopien relevanter Unterlagen, die zur Vorbereitung der Verteidigung gefertigt wurden, können hier abgeheftet werden. Dieser Ordner ist im Falle der Durchsuchung beschlagnahmefrei (§ 97 StPO). Sein Inhalt darf von den Ermittlern nicht zur Kenntnis genommen werden. Allein die flüchtige Durchsicht nach originärem Beweismaterial, das in dem Ordner versteckt sein könnte, ist unter Umständen nach

§ 110 Abs. 1 StPO zulässig. Es ist daher strikt darauf zu achten, daß der Ordner keine Originalunterlagen aus dem übrigen Dokumentenbestand des Mandanten enthält. In diesem Falle würde der gesamte Ordner gleichsam „infiiziert“ und der Beschlagnahme unterliegen. Die Beschlagnahme großer Aktenbestände verhindert nicht nur eine effektive Verteidigung, sondern lähmt auch die weitere geschäftliche Tätigkeit. Es empfiehlt sich daher, von wichtigen Unterlagen frühzeitig Kopien herzustellen – sei es in elektronischer oder Papierform. Diese Kopien können auch einem Berater überlassen werden. Dagegen würde es den Durchsuchungsschutz, den der Berater nach § 97 StPO genießt, aufheben, wenn Originale in dessen Bereich verbracht würden.

3. Technische Vorbereitung der Durchsuchung: Die Einsatzmappe

Als nützlich für den Berater hat sich die Einrichtung und Pflege einer Einsatzmappe für den Durchsuchungsfall erwiesen. In ihr befindet sich – mit einem Griff bereit – alles, was der Verteidiger während der Ermittlungsmaßnahme benötigt. Das sind etwa:

- Vollmachtsformulare
- Visitenkarten
- Anwaltsausweis
- (Selbstgefertigte) Vordrucke eines Durchsuchungsprotokolls
- Zentrale Urteile und Kommentarstellen zu Durchsuchung und Beschlagnahme
- Merkblätter für den Fall der Durchsuchung
- Wichtige Telefonnummern
- Merkblatt für Angehörige für den Fall der Verhaftung des Mandanten
- Stift und Papier

C. Verhalten im Ernstfall

In vielen Fällen läßt sich die Durchsuchung nicht verhindern, sei es, weil die Ermittlungen kein nach außen erkennbares Warnzeichen hinterlassen haben, sei es, weil ein Mandatsverhältnis noch nicht bestand. Das Ziel lautet jetzt: Schadensbegrenzung. Der Berater muß seinem Mandanten zur Seite stehen und ihn durch die eingetretene Ausnahme-situation führen.

⁹ Rengier, NStZ 1981, 372, 375.

¹⁰ Der Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“ genießt Verfassungsrang und ist unmittelbarer Ausfluß der Menschenwürde; vgl. BVerfGE 56, 37 ff.

I. Kenntnis vom Durchsuchungsfall

Angenommen, der Verteidiger wurde – absprachegemäß und unverzüglich – von dem Besuch der Ermittlungsbehörden in Kenntnis gesetzt und hat nunmehr einen einigermaßen aufgelösten Mandanten am Telefon, ist es die vordringlichste Aufgabe, die Krisensituation schnellstmöglich in den Griff zu bekommen.

Dazu gehört, daß der Mandant zunächst einmal beruhigt und ihm nochmals eingeschärft wird, keine Aussage zur Sache zu treffen. Die Bemerkung „So viel war das aber nicht“ ist das Schlimmste, was der Mandant in dieser Situation gegenüber dem Durchsuchungskommando fallen lassen kann. Auch wenn ihm das unhöflich vorkommen mag, sollte er sich von den Ermittlungsbeamten bis zu ihrem Eintreffen vor Ort isolieren. Vielen Mandanten fällt dies schwerer, als man meinen möchte. Der Drang, sich zu rechtfertigen, ist leider oft stärker als der Rat des Verteidigers.

Der Mandant sollte sich – sofern noch nicht geschehen – den Durchsuchungsbeschuß von den Beamten aushändigen lassen und seinem Verteidiger per Telefax übersenden. Es ist ratsam, daß sich der Verteidiger sodann mit dem Einsatzleiter der Maßnahme verbinden läßt und darauf hinwirkt, daß mit dem Beginn der Durchsuchung noch bis zur ihrem Eintreffen vor Ort zugewartet wird. Hierauf besteht zwar kein Anspruch. In vielen Fällen sind die Beamten aber durchaus zu Konzessionen bereit, um die Atmosphäre nicht von Anfang an zu vergiften und um die gesuchten Unterlagen möglichst mit Hilfe des Mandanten und ohne aufwendige Durchsuchung zu erlangen.

II. Durchsuchungsbeschuß

Sobald der Verteidiger den Durchsuchungsbeschuß in Händen hält, ermittelt er den Umfang der Tatvorwürfe, der gesuchten Beweismittel und die benannten Durchsuchungsobjekte. Der Beschuß vermittelt den Fahrplan der Durchsuchung und schränkt gleichzeitig den Umfang der Maßnahme und die spätere Verwertbarkeit rechtswidrig erlangter Beweismittel ein. Weiter ist – zumindest cursorisch – die formelle Rechtmäßigkeit des Beschlusses zu prüfen. Hierbei sind einige Kontrollfragen hilfreich:

- Wurde der Grundsatz des Richtervorbehaltes (§ 105 Abs. 1 StPO) gewahrt? Liegt ein schriftlicher richterlicher Beschuß vor?
- Falls nicht: Liegen die Voraussetzungen der „Gefahr im Verzug“ vor?¹¹
- Beschreibt der Beschuß eine bestimmte Steuerstraftat in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht?¹²
- Nennt der Beschuß die betroffenen Steuerarten und Veranlagungszeiträume?¹³

- Benennt der Beschuß hinreichend genau die zu durchsuchenden Räumlichkeiten?¹⁴
- Werden die zu suchenden Gegenstände nach Art und Inhalt konkretisiert?¹⁵
- Enthält der Beschuß die Feststellung, daß die zu beschlagnahmenden Sachen als Beweismittel benötigt werden?¹⁶
- Wann wurde der Beschuß erlassen? Ist er „überaltet“?¹⁷

III. Verhalten vor Ort

Der Verteidiger muß versuchen, die Situation so schnell wie möglich in den Griff zu bekommen und die Durchsuchung im Interesse seines Mandanten zu leiten. Er muß daher schnellstmöglich vor Ort erscheinen und versuchen, das Geschehen zu bestimmen. Es wäre ein Kunstfehler, eine Durchsuchung ohne Präsenz eines strafrechtlichen Beraters „laufen zu lassen“.

1. Zu Beginn der Durchsuchung

Zu Beginn empfiehlt sich ein Gespräch mit dem Einsatzleiter der Maßnahme. Es ist abzuklären, welche Unterlagen gesucht werden und wie er sich den Ablauf der Maßnahme vorstellt.

Der Verteidiger sollte Kooperationsbereitschaft auf der Basis der bestehenden Rechtslage signalisieren und in Aussicht stellen, die gesuchten Unterlagen herauszusuchen und den Beamten eine intensive Suche zu ersparen. Es ist zu bedenken, daß das Einsatzkommando regelmäßig die Befugnis hat, das gesamte Unternehmen zu durchsuchen. Das beschwört die Gefahr von Zufallsfunden herauf und stört den Arbeitsablauf im Unternehmen. Beides sollte verhindert werden. Den Ermittlern sollte nach Möglichkeit ein Einsatzraum zur Verfügung gestellt werden, in dem die zu beschlagnahmenden Unterlagen gesammelt werden und der als zentrale Anlaufstelle dient.

2. Im Verlauf der Durchsuchung

a) Verhinderung von „Zufallsfunden“

Während die Beamten nach Unterlagen suchen, ist darauf zu achten, daß sogenannte bewußte Zufallsfunde vermieden

11 BVerfGE 103, 142 ff.

12 BVerfG, NStZ 2002, 212; StV 2002, 406, 407.

13 Burkhard, wistra 2000, 118 ff.

14 BVerfGE 42, 212, 221; BVerfG, NStZ 1992, 91.

15 BVerfG, NJW 2003, 2669.

16 BVerfGE 20, 162, 227.

17 BVerfG, NJW 1997, 2165.

werden. Zufallsfund im Sinne von § 108 Abs. 1 StPO ist alles, was vom Durchsuchungsbeschluß nicht erfaßt wird, aber angelegentlich der Durchsuchung entdeckt wird und Beleg für andere, auch nichtsteuerliche Straftaten sein kann. Die Beamten dürfen jedoch keinesfalls gezielt nach solchen Zufallsfunden suchen. Der Verteidiger sollte es offen ansprechen, wenn er den Eindruck hat, es werde zu intensiv nach den Rändern gespäht und er sollte seine diesbezüglichen Beobachtungen dokumentieren.

b) Verhinderung von „informativischen Befragungen“ und Zeugenvernehmungen

Regelmäßig und gezielt wird seitens der Ermittler versucht, die Ausnahmesituation der Durchsuchung zu nutzen und die verunsicherten Mitarbeiter des Unternehmens zu Vorgängen im Unternehmen zu befragen. Es besteht oft der irri- gere Glaube, daß spontane Äußerungen von Beschuldigten oder Zeugen wahrheitsnäher seien als solche, die später ruhigen Herzens und womöglich gut beraten zur Akte gelangen. Übersehen wird dabei, daß Überraschung und Angst oft genug zu der genehmen, nicht der richtigen Aussage führen. Es ist deshalb darauf zu achten, daß die Beamten weder Zeugenvernehmungen durchführen, während ihre Kollegen durchsuchen, noch „informativische Befragungen“ stattfinden. Vernehmungversuche sind in einem Vermerk festzuhalten. Der Hinweis, daß niemand verpflichtet ist, gegenüber der Steuerfahndung oder der Polizei auszusagen, ist ebenso richtig wie hilfreich. Im Konfliktfall oder wenn eine Ladung durch die Staatsanwalt oder die Straf- und Bußgeldsachenstelle auf der Stelle herbeigeführt wird, sollte umgehend ein anwaltlicher Zeugenbeistand hinzuge- rufen werden.¹⁸

c) Verhinderung der Beschlagnahme beschlagnahme- freier Gegenstände

Beschlagnahmefrei sind beispielsweise Unterlagen und Korrespondenz, die der Betroffene zum Zwecke seiner Verteidigung angefertigt und geführt hat. Die Beschlagnahme dieser Dokumente muß verhindert werden. Besteht Uneinigkeit über die Beschlagnahmefreiheit, ist der Gegenstand zu versiegeln und zur Entscheidung dem Ermittlungsrichter vor- zulegen.

d) Kopien von wichtigen Unterlagen/Spiegelung von Festplatten

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet es, daß die Arbeitsabläufe im Unternehmen so wenig wie möglich durch die Ermittlungsmaßnahme beeinträchtigt werden. Regelmäßig müssen die Ermittlungsbeamten dem Betroffen- en der Durchsuchung daher gestatten, von wesentlichen Dokumenten, die für die Aufrechterhaltung des Geschäfts- betriebes erforderlich sind, Kopien zu fertigen.

Ähnlich verhält es sich mit der Beschlagnahme von Computerdateien. Die Einsatzkommandos führen häufig

die erforderliche Ausrüstung mit sich, Computer des Unter-nehmens nach relevanten Unterlagen zu durchsuchen und die Festplatten der Rechner gegebenenfalls auf externe Da- tenspeicher zu sichern, damit der Computer für den Ar-beitsalltag im Unternehmen belassen werden kann. Auch hierauf ist hinzuwirken.

Beschlagnahmen im Bereich von Berufsgeheimnisträ- gern im Sinne von § 53 StPO unterliegen darüber hinaus besonderen Begrenzungen, die sich aus dem Schutz der für die Ausübung des Berufes notwendigen Vertraulichkeit er- geben. Sie sind im Rahmen der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme zu beachten.¹⁹

3. Gegen Ende der Durchsuchung

a) Beschlagnahmeverzeichnis

Bevor die in dem Einsatzraum zusammengetragenen Unter- lagen in den Behördengewahrsam verbracht werden, sind die zu asservierenden Gegenstände in ein Beschlagnahme- verzeichnis aufzunehmen. Auf eine möglichst genaue Be- zeichnung der Gegenstände ist dringend zu achten. Das hilft später, wenn aus dem Wust der Asservate einzelne Ge- genstände herausverlangt werden, etwa weil sich in einem der beschlagnahmten Ordner ein wichtiges Dokument be- findet. Die Bezeichnung „diverse Dokumente“ oder „Brief- umschläge“ hilft dabei nicht weiter.

Der Betroffene hat einen Anspruch darauf, vor dem Ab- transport der Asservate ein detailliertes und vollständiges Verzeichnis zu erhalten (§ 107 StPO). Gleichzeitig sollte versucht werden, die durch die Ermittlungsmaßnahme ein- getretenen betriebswirtschaftlichen Schäden bereits jetzt zu identifizieren und zu belegen. Stellt sich im Idealfall heraus, daß die Vorwürfe grundlos erhoben und die Durchsuchung zu Unrecht erfolgte, kann der Betroffene mit einer – zumin- dest partiellen – Entschädigung aus der Staatskasse rechnen (§ 2 StrEG).

b) Widerspruch gegen Beschlagnahme

Grundsätzlich empfiehlt es sich, vor Ort der Beschlagnah- me zu widersprechen. Die Beamten stört dies bisweilen er- heblich, da die förmliche Beschlagnahme erheblich mehr Aufwand bedeutet als die einfache Sicherstellung der Ge- genstände. Gleichwohl sollte das Einverständnis mit der Beschlagnahme im Moment der Durchsuchung prinzipiell nicht erklärt werden. Die Entscheidung kann jederzeit wie- der geändert werden. Wird bei einem steuerlichen Berater

¹⁸ Vgl. *Wagner*, NSTZ 2004, 101 f.

¹⁹ Für die Rechtsanwalts- und Steuerberatungspraxis: BVerfGE 105, 365 ff.; für die Arztpraxis: LG Mühlhausen, StV 2003, 433 f.; für Kreditinstitute: BVerfG, wistra 1995, 533 ff.; vgl. *Löwe-Krahl*, PStR 2002, 74 f.

durchsucht, muß der Beschlagnahme in jedem Fall widersprochen werden. Es wäre ein Fall des Geheimnisverrats (§ 203 StGB), würden die Unterlagen des Mandanten freiwillig und ohne Einverständnis des Mandanten herausgegeben.

4. Nach Ende der Durchsuchung

Nachdem die Beamten das Unternehmen verlassen haben, sollte der Verteidiger ein Gespräch mit dem Mandanten und den Mitarbeitern führen. Soweit dies mit Blick auf das Mandatsgeheimnis angezeigt erscheint, sollten dabei die Zusammenhänge, die zu der Durchsuchung geführt haben, dargestellt und erläutert werden, was das Unternehmen soeben über sich ergehen lassen mußte. Der Verteidiger sollte klarmachen, daß kurz- und mittelfristig damit gerechnet werden muß, daß Mitarbeiter als Zeugen gehört werden. Schweben Zeugen in der Gefahr, sich mit einer Aussage selbst zu belasten, ist die Frage zu klären, ob das Unternehmen den Mitarbeiter bei der Auswahl und Finanzierung eines Verteidigers unterstützt oder einen anwaltlichen Zeugenbeistand für die Zukunft stellt. Derartige Informationen und Unterstützungsangebote reduzieren die massiv verunsichernde Wirkung einer Durchsuchung erheblich.

Weiter ist zu erfassen, welche Unterlagen beschlagnahmt wurden und, soweit dies möglich ist, welche Schlüsse die Ermittlungsbehörden daraus ziehen können. Mit Blick auf die Durchsuchungsanordnung ist beschleunigt zu prüfen, ob noch die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige gemäß § 371 AO für solche Steuerarten und Veranlagungszeiträume bestehen, die nicht Gegenstand des bereits eingeleiteten Strafverfahrens sind. Daneben sind die Chancen zu bewerten, die eine Beschwerde gegen die Maßnahme – ganz oder in Teilen – bietet. Hat die Maßnahme die richterlich vorgegebenen Grenzen gesprengt, sollte Beschwerde eingelegt werden, schon um aufzuzeigen, daß Mandant wie Verteidiger bereit und willens sind, alle prozessualen Rechte zu nutzen.

5. Umgang mit der Presse

In vielen Fällen zieht die Durchsuchung eine – dem Unternehmen schädliche – Medienberichterstattung nach sich. Der Verteidiger sollte auch bei diesem Teil der Nachsorge aktiv werden und mit dem Unternehmen eine Strategie zum Umgang mit der Presse entwickeln. Sofern eine Stellungnahme unumgänglich erscheint, besteht die hohe Kunst darin, mit vielen Worten möglichst wenig zu sagen. Erfahrungsgemäß verschwindet das Thema relativ bald aus dem öffentlichen Interesse – wenn es nicht durch immer neue Erklärungsversuche angefacht wird. Dabei ist die schriftliche Presseerklärung dem Dialog vor Mikrofon oder gar Kamera immer vorzuziehen. Wer erlebt hat, wie einfach der Sinn einer eindeutigen Erklärung durch „geschickte“ Schnitte in sein Gegenteil verkehrt werden kann, wird sich gerne auf das beherrschbare Medium „Papier“ zurückziehen.

D. Finis

Die Verteidigung vor und während Durchsuchungsmaßnahmen kann die Weichen für das gesamte Ermittlungsverfahren stellen. Fehler, die in diesem Stadium gemacht werden, wirken sich über den weiteren Verlauf des Verfahrens fort. Andererseits besteht die Chance, den Boden für einen möglichst glimpflichen Ausgang durch reflektiertes und besonnenes Verteidigerhandeln zu bereiten.

Eine Kurzbeschreibung, wie die vorliegende, kann niemanden zum Durchsuchungsspezialisten im Steuerstrafrecht machen. Dazu brauchen selbst spezialisierte Anwälte meist viele Jahre. Die Verfasser hoffen aber, das Bewußtsein für die größten Stolpersteine und wichtigsten Strukturen einer drohenden oder akuten Durchsuchungsmaßnahme geschärft zu haben.

EuGH: Vorsteuerabzug bei unwissentlicher Verwicklung in ein Umsatzsteuer-Karussell

RA Petra Korts FASr, MBA

RA Sebastian Korts FASr, MBA, M.I.Tax, beide Köln

I. Einleitung

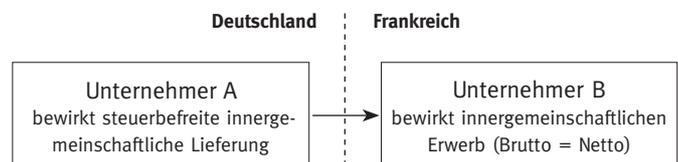
Mit Urteil vom 12. 1. 2006¹ hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, daß Gesellschaften, die ohne ihr Wissen in ein Umsatzsteuerkarussell verwickelt waren, dennoch einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer haben. Im folgenden werden die für das Verständnis des Urteils notwendigen rechtlichen Grundlagen sowie die Beurteilung durch den EuGH erläutert.

II. Grundlagen

1. Mehrwertsteuer-System in der Europäischen Gemeinschaft

Im Rahmen der Beseitigung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft und damit der Steuerbefreiung von Aus- und Einfuhren ab dem 1. 1. 1993 trat eine Übergangsregelung in Kraft, nach der für Umsätze zwischen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip gilt:² Intragemeinschaftliche Umsätze unterliegen (weiterhin) der Umsatzsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats zu dem dort geltenden Steuersatz. Im intragemeinschaftlichen Handel wurde die Ausfuhrsteuerbefreiung durch eine Mehrwertsteuer-Befreiung für Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat (steuerbefreite intragemeinschaftliche Lieferung) ersetzt und an die Stelle des Steuertatbestands der Einfuhr trat der intragemeinschaftliche Erwerb in dem Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände ankommen. Der Unternehmer, der einen intragemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht, muß diesen zwar versteuern, kann aber gleichzeitig einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen, so daß er letztlich nicht belastet wird.

Graphische Darstellung einer intragemeinschaftlichen Lieferung:



Dieses Verfahren ist anfällig für betrügerische Zwecke und wird insbesondere für eine besondere Form des intragemeinschaftlichen Betrugs, den so genannten Karussellbetrug, ausgenutzt. Konsequenz dieser in den letzten Jahren zunehmenden Form der Steuerhinterziehung sind erhebliche Steuermindereinnahmen für die Mitgliedstaaten. Laut dem Monatsbericht des BMF Januar 2006 schätzt das ifo-Institut den Steuerausfall für das Jahr 2005 auf 11 % des Umsatzsteueraufkommens, was einem Volumen von 17 Mrd. € entspräche. Ursache für diese Einnahmefälle sei neben insolvenzbedingten Ausfällen insbesondere der Umsatzsteuerbetrug.

2. Das Umsatzsteuerkarussell

Umsatzsteuerkarusselle basieren auf dem Aufbau grenzüberschreitender Lieferketten, um in den Genuß von Vorsteuerabzug zu gelangen, ohne daß die am Beginn der Kette im Inland entstehende Umsatzsteuer angemeldet und entrichtet wird. Die Lieferketten sind dabei meist so angelegt, daß die Lieferungen in einem Mitgliedstaat beginnen und dort auch wieder enden, um die Ware dann wieder dieselbe oder andere Lieferketten durchlaufen zu lassen. Die Begehungsformen eines Umsatzsteuerkarussells sind sehr unter-

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

1 EuGH v. 12. 1. 2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03.

2 Eingehend *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht (2005), S. 111 f.

schiedlich und einem ständigen Wandel unterzogen. Die Beteiligten profitieren von der hinterzogenen Umsatzsteuer, die durch Gewinnaufschläge bei den einzelnen beteiligten Unternehmen der Kette abgeschöpft wird. Zur Tarnung werden oftmals seriöse Firmen bzw. Großunternehmen mit fast ausschließlich realen Handelsgeschäften eingebunden.

Die Funktionsweise eines Umsatzsteuerkarussells soll an einem Beispiel erläutert werden³:

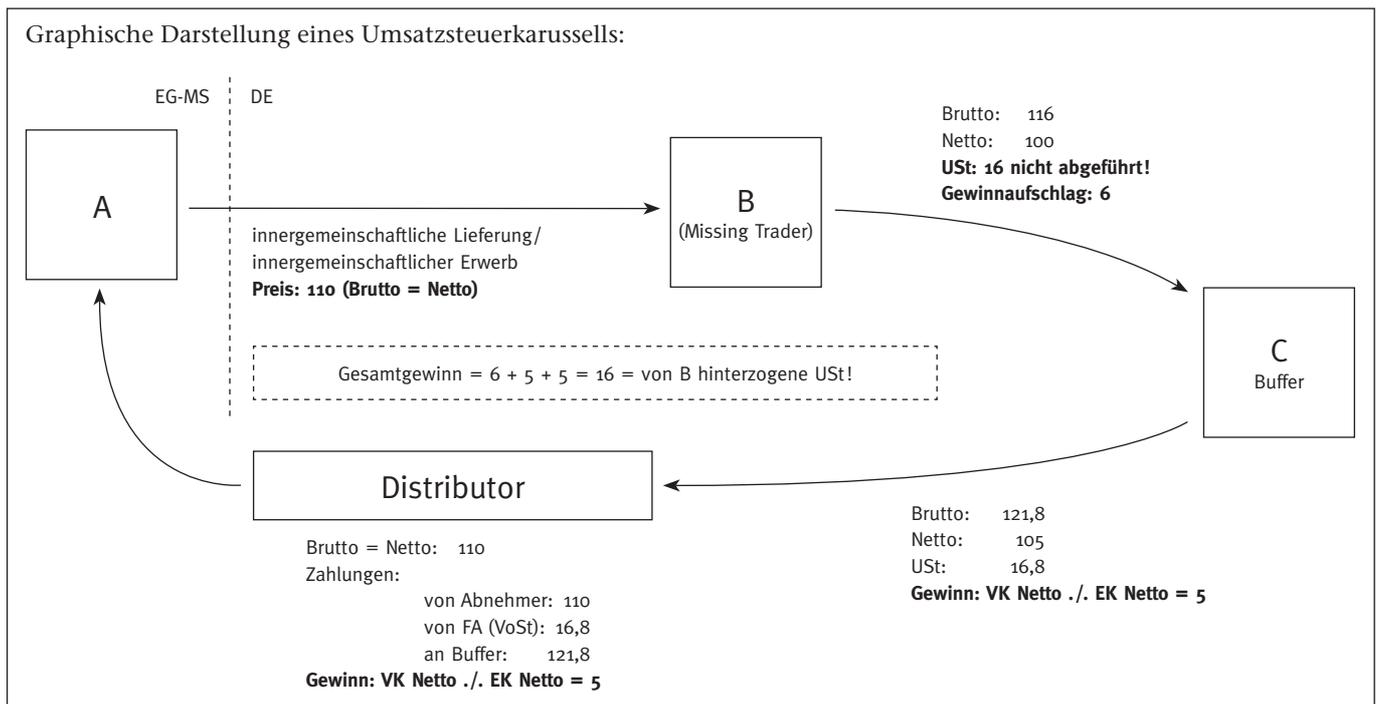
A mit Sitz in einem Mitgliedstaat verkauft Gegenstände an B mit Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat (USt-freie innergemeinschaftliche Lieferung für A). B muß zunächst (im Verhältnis A – B) einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland mit 16% versteuern, kann diese Erwerbsteuer im Inland aber gleichzeitig als Vorsteuer abziehen, so daß der innergemeinschaftliche Erwerb im Ergebnis für B umsatzsteuerneutral bleibt (Brutto = Netto)

B, der bei einer Weiterveräußerung an C seiner Verpflichtung aus diesem Geschäft die vereinnahmte USt (im Verhältnis B an C) abzuführen nicht nachkommt (B = sog. Missing Trader = Scheinfirma), verkauft diese Gegenstände

mit Preisnachlaß an C (sog. Buffer = Pufferfirma) mit Sitz in diesem zweiten Mitgliedstaat weiter. Dieser Verkauf kann daher aus der Sicht des B mit Gewinn getätigt werden, denn er rechnet: Einnahmen 116 abzüglich Ausgaben 110 = Gewinn 6.

C, der Buffer, hat einen realen Gewinnaufschlag von 5 auf seinen Einkaufspreis i.H.v. 100 und verhält sich umsatzsteuerlich ordnungsgemäß, indem er USt in Höhe von 16% fakturiert und somit brutto für 121,8 verkauft (Einkauf 100 + 5 Gewinnaufschlag zzgl 16,8 USt). C, die Buffer Company (low margin – high turnover company), kommt ihren umsatzsteuerlichen Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nach.

Distributor D legt einen weiteren Gewinnaufschlag von 5 zugrunde und verkauft die Ware brutto für netto in das Ausland zurück an A. D rechnet Einnahmen 110 von A, weitere 16,8 als Vorsteuererstattung vom Finanzamt und hat Gesamtausgaben als Zahlung an C von 121,80. Sein Gewinn beträgt 5.



III. Das EuGH-Verfahren

Gegenstand des EuGH-Verfahrens war die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die die Gesellschaften Optigen, Fulcrum und Bond House, jeweils mit Sitz im Vereinigten Königreich, bezogen hatten. Die Tätigkeit der Gesellschaften bestand hauptsächlich darin, Mikroprozessoren von Gesellschaften im Vereinigten Königreich zu kaufen und an Kunden in anderen Mitgliedstaaten zu verkaufen. Ohne ihr Wissen waren die Gesellschaften

mit ihren Ein- und Ausgangsleistungen jeweils in Umsatzsteuerkarusselle involviert, wobei sie weder direkten geschäftlichen Verkehr mit den sog. Missing Tradern unterhielten noch von den betrügerischen Absichten der „Karussellbetreiber“ Kenntnis hatten oder haben konnten.

3 Vgl. auch die Darstellung der Funktionsweise eines Umsatzsteuerkarussells in der hier besprochenen EuGH-Entscheidung, EuGH v. 12. 1. 2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rz. 13.

Die englische Steuerverwaltung versagte den Gesellschaften den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen mit der Begründung, die Einkäufe stellten als Teil der betrügerischen Lieferketten keine Lieferungen im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes dar, so daß die angeblich bei diesen Käufen gezahlten Mehrwertsteuerbeträge keine Vorsteuern im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gewesen seien. Entsprechend seien die Verkäufe keine Lieferungen im Rahmen einer Geschäftstätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gewesen, mit der Folge, daß sie nicht zum Abzug der Vorsteuerbeträge aus den Eingangsleistungen berechtigten. Die Käufe und Verkäufe wären objektiv betrachtet ohne wirtschaftliche Substanz gewesen und hätten nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit geführt.

Nach erfolgloser Klage gegen die Entscheidung der Steuerverwaltung legten Optigen, Fulcrum und Bond House Rechtsmittel beim High Court of Justice (England & Wales) ein, der sich zur Vorlage an den EuGH veranlaßt sah. Insbesondere wollte der High Court of Justice wissen, ob Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, aber zu einer betrügerischen Lieferkette gehören, ohne daß der Wirtschaftsteilnehmer, der die zuerst genannten Umsätze tätigt, dies weiß oder wissen kann, Lieferungen von Gegenständen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁴ sind und ob unter diesen Umständen das Recht dieses Wirtschaftsteilnehmers auf Vorsteuerabzug eingeschränkt werden kann.

Der EuGH kam zu dem Ergebnis, daß die betroffenen Gesellschaften berechtigt seien, die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen geltend zu machen.⁵ Die von Optigen, Fulcrum und Bond House getätigten Umsätze seien als Lieferungen von Gegenständen und als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁶ anzusehen, da sie die objektiven Kriterien der Richtlinie, auf denen diese Begriffe beruhen, erfüllen. Auf die Absicht eines an derselben Lieferkette beteiligten Händlers – den die Gesellschaften weder kannten noch kennen konnten – bzw. auf den betrügerischen Zweck eines Umsatzes derselben Lieferkette komme es dabei nicht an. Der Vorsteuerabzug würde auch nicht dadurch berührt, daß in der Lieferkette ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist: „Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung“.⁷

IV. Ergebnis

Das Urteil des EuGH bringt Rechtssicherheit auch für deutsche Unternehmen, die grenzüberschreitend Waren ein-

und/oder verkaufen, weil in Deutschland die Frage nach der Beurteilung einzelner Umsätze im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells nicht abschließend geklärt war. Der BFH⁸ hatte in einem Urteil vom 29. 11. 2004 die Frage der Betrachtung des einzelnen Umsatzes oder der gesamten Lieferkette hinsichtlich des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter Hinweis auf das hier besprochene EuGH-Urteil offen gelassen. Mit der nun vorliegenden Entscheidung des EuGH im Sinne einer Einzelbetrachtung jedes Umsatzes besteht Rechtssicherheit für unwissentlich in ein Umsatzsteuerkarussell verwickelte Unternehmen. Die bei anderer Beurteilung durch den EuGH sich ergebende Konsequenz der Versagung des Vorsteuerabzugs wäre angesichts der Internationalisierung der Wirtschaft und des Handels ein nicht kalkulierbares Risiko für grenzüberschreitend tätige Unternehmen.

Selbstverständlich entbindet das Urteil nicht von der nach § 25 d UStG angeordneten Haftung eines Unternehmers für die von seinem Vorlieferanten nicht abgeführte Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer bei Leistungsbeziehung von den betrügerischen Absichten seines Vorlieferanten „Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen“. Nachdem feststeht, daß die Frage des Vorsteuerabzugs im Sinne einer Einzelbetrachtung jedes Umsatzes zu geschehen hat, reduziert sich die Problematik damit auf die Frage der Kenntnis des Leistungsbeziehers von der betrügerischen Absicht seines Vorlieferanten bzw. der betrügerischen Absicht im Rahmen vorangegangener Umsätze. Für den Steueranwalt ergibt sich nun der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in den typischen Fällen des Haftungsbescheides für die Umsatzsteuer dahingehend, daß er mit der Finanzverwaltung den Streit um die Tatsache der Kenntnis führen kann und muß. Die Darlegungs- und Feststellungslast bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen eines Haftungsbescheides liegt grundsätzlich bei dem für den Erlaß des Haftungsbescheides zuständigen Finanzamt.⁹ Damit ergibt sich für den Steueranwalt ein doppelter Kampf hinsichtlich der obigen Frage. Einmal führt er den Kampf der „Kenntnis oder sogar der Kenntnis hätte haben müssen des ordentlichen Kaufmanns“ als steuerlich relevantes Tatbestandsmerkmal im Haftungsbescheid, gleichzeitig führt er den Kampf im Strafrecht unter dem Merkmal des Vorsatzes.

4 RL 77/388/EWG v. 17. 5. 1977.

5 Der EuGH folgte damit im wesentlichen den Ausführungen des Generalanwalts in den Schlußanträgen v. 16. 2. 2005.

6 RL 77/388/EWG v. 17. 5. 1977.

7 EuGH v. 12. 1. 2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rz. 54.

8 ►► BFH v. 29. 11. 2004 – V B 78/04, DStR 2005, 519.

9 BMF, 29. 3. 2004, IV B 2 – S 7429 – 1/04, BStBl I 2004, 450; Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer.

SEVIC – Erfahrungen mit der transnationalen Verschmelzung und praktische Auswirkungen

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/Revisore Contabile/FAfStR/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand¹

1. Vorbereitung der Fusion

Die SEVIC-Entscheidung² erging auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Landgerichts Koblenz³ im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens gegen die Ablehnung des Amtsgerichtes Neuwied, die Verschmelzung der SEVIC Systems AG mit einer luxemburgischen Tochtergesellschaft einzutragen.

Die Entscheidung eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten bei der Durchführung transnationaler Fusionen. Dies war bereits vorhersehbar, als Anfang des Jahres 2002 die Überlegungen zur konkreten Gestaltung weitgehend abgeschlossen waren und die europarechtlichen Grundlagen letztlich nur den allgemeinen Grundgedanken entnommen werden konnten.⁴ Die Entscheidungen *Überseering*⁵ und *Inspire Art*,⁶ die die Gestaltung im nachhinein zu bestätigen schienen,⁷ waren zum Zeitpunkt des Verschmelzungsvertrags (August 2002) noch nicht ergangen. Daher wurden bei der Konzeption der Fusion zwischen der SEVIC und der luxemburgischen Tochtergesellschaft selbstverständlich auch alternative Möglichkeiten erörtert.

Schließlich hat man sich für die Verschmelzung durch Aufnahme entschieden, obwohl diese grenzüberschreitend nach damals h. M.⁸ nicht möglich erschien. Der Vorteil der Lösung bestand ganz eindeutig in der Rechtsfolge der Universal sukzession. Allerdings wurden flankierende Vereinbarungen getroffen, die dasselbe Ergebnis auch sicherstellten, wenn die Eintragung durch das deutsche Registergericht endgültig verweigert worden wäre. Gerade dieser Umstand war in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH auch thematisiert und erörtert worden. Es folgte die Frage seitens des Gerichts, ob man nicht Vorsorge getroffen habe, soweit die Registereintragung endgültig von deutscher Seite verweigert wurde. Die Antwort lautete, daß selbstverständlich diesbezügliche Vereinbarungen vorliegen, die auch zu einem weitgehend identischen Ergebnis kommen, allerdings mit einem weitaus größeren Aufwand und geringerer Sicherheit. Dabei konnte der dezente Hinweis nicht unterdrückt werden, daß man selbstverständlich eine solche aufwendigere Gestaltung flankierend vornehmen mußte, um sich keinem Regreß auszusetzen.

In der Folge des Verfahrens war auch die Tatsache des höheren Aufwands ein Argument vor dem Gerichtshof, dem dieser auch folgte, insbesondere um die Beschränkungswirkung zu begründen.⁹

Die Vorbereitung der Verschmelzung erfolgte letztlich nach der modifizierten Vereinigungstheorie des internationalen Gesellschaftsrechts.¹⁰

Hierzu erfolgte eine rechtsvergleichende Analyse beider Rechtssysteme. Hilfreich in diesem Zusammenhang war eine synoptische Darstellung der jeweils geltenden Normen. So konnte sichergestellt werden, daß identische Normen auch identisch im Verschmelzungsvertrag (Verschmelzungsplan) geregelt wurden.

Am Ende verbleiben lediglich die Normen, die jeweils nur in einem Rechtsgebiet Anwendung finden und insoweit nicht gleichzeitig geregelt werden können, sondern eigenständiger Behandlung bedürfen.

2. Europarechtliche Dogmatik

Es ist mit dem EuGH nunmehr auch im Gesellschaftsrecht konsequent von der ständigen Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten auszugehen, die dieselben als Beschränkungsverbote¹¹ begreifen. Beschränkung ist danach jede Maßnahme, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Freiheit behindern oder weniger attraktiv machen können.¹²

- 1 Der Autor hat die Verschmelzung beratend begleitet und war Verfahrensbevollmächtigter im Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof.
- 2 EuGH-Urteil vom 13. 12. 2005, Rs. C-411/03 (SEVIC), IStR 2006, 32 mit Anm. *Beul*.
- 3 Vorlagebeschluß vom 16. September 2003, IStR 2003, 736 mit Anm. *Beul*.
- 4 Vgl. zum damaligen Streitstand: *Lutter* UmwG, 2. Aufl., § 1 Rn 10; *Lennerz*, Die internationale Verschmelzung und Spaltung unter Beteiligung deutscher Gesellschaften, Köln 2001, 66 ff.
- 5 EuGH-Urteil vom 5. 11. 2002 – Rs. C-208/00 (*Überseering*), Slg. 2002, I-09919.
- 6 EuGH-Urteil vom 30. 9. 2003 – Rs. C-167/01 (*Inspire Art*), Slg. 2003, I-10155.
- 7 Hierzu *Dorr/Stukenborg* DB 2003, 647; 649; *Lutter/Drygala*, in: *Lutter, UmwG* 3. Aufl., § 1 Rn 14; *Paefgen GmbH* 2004, 463; *Triebel/v.Hase*, BB 2003, 2409, 2416.
- 8 Vgl. *Kindler*, in: *MünchKomm*, 4. Aufl. 2006, IntGesR Rn 853 m.w.N.
- 9 Rn 21.
- 10 *Kindler*, in: *MünchKomm* a.a.O., IntGesR Rn 848 ff. m.w.N.
- 11 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 zum Meinungsstreit, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungs- oder Diskriminierungsverbote zu sehen sind.
- 12 EuGH-Urteil vom 30. 11. 1995, Rs.C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995 I-4165, Rn 37.

Derartige Beschränkungen können nur dann gerechtfertigt sein, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und diese verhältnismäßig angewandt werden (Geeignetheit, die Verwirklichung des damit verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das hinausgehend, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist).

Dies vorausgesetzt, mußte ein generelles Verbot der grenzüberschreitenden Verschmelzung konsequenterweise gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Der Sachverhalt im vorliegenden Fall zeichnete sich auch dadurch aus, daß die Tochtergesellschaft, die durch die deutsche Aktiengesellschaft aufgenommen werden sollte, bereits im Handelsregister unter Hinweis auf die Verschmelzung gelöscht worden war. Damit war sie rechtlich inexistent geworden. Die Nichtanerkennung dieser Auflösung und der gleichzeitigen Ersetzung durch eine unselbständige Zweigniederlassung der Muttergesellschaft seitens des deutschen Registergerichts erleichterten dem Gerichtshof letztlich die Argumentation und erklären auch die stringente und kurze Urteilsbegründung. Viele der Anmerkungen zum Urteil übersehen gerade diesen Punkt des Urteils, der fallbezogen in richterlicher Selbstbeschränkung nur diesen folgerichtig entschied.

Wenn nunmehr moniert wird, die Entscheidung liefere keine praktischen Anhaltspunkte für die Durchführung einer Verschmelzung,¹³ liefe dies der Rechtsprechung des EuGH zuwider. Es ist nicht Aufgabe der Auslegung europarechtlicher Normen, die Problematik der nationalen Rechtsanwendung zu lösen, dies bleibt vielmehr dem Rechtssystem des jeweiligen Mitgliedsstaates überlassen. Der EuGH kann nur die Vereinbarkeit nationaler Regelungen mit dem Gemeinschaftsrecht feststellen, die Art der konkreten Umsetzung im inländischen Recht jedoch nicht regeln. Insoweit ergibt sich nur die Pflicht, die Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht unter Anwendung aller methodischer Mittel des inländischen Rechts zu vermeiden, um dem Gemeinschaftsrecht Geltung zu verleihen, mithin den Grundsatz des *effet utile* durchzusetzen.¹⁴ Die Art und Weise, wie dies geschieht, spielt gemeinschaftsrechtlich keine Rolle.

3. Urteilskritik

Die Urteilschelte Oechslers¹⁵ verkennt vollständig die europarechtliche Dogmatik, die sich aus dem Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ergibt.

Der EuGH hat lediglich die Voraussetzungen subsumiert, dabei das Vorliegen einer Beschränkung bejaht und zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die generell eine grenzüberschreitende Verschmelzung verbieten könnten, verneint. Es handelt sich keinesfalls um ein Kundtun

politischer Machtausübung und eine fehlende Auseinandersetzung mit wissenschaftlichen Äußerungen. Vielmehr wird die Rechtsprechung konsequent weiter angewandt. Welche zwingenden Gründe des Allgemeininteresses im konkreten Fall eine Rolle hätten spielen sollen, kann auch Oechsler nicht nennen, es sind auch keine ersichtlich.¹⁶

Zugegeben fehlt eine ausdrückliche Abkehr von der Daily-Mail-Entscheidung.¹⁷ Aber die Entscheidung stellte auf den damals (1988) „derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts“ ab, der sich seit spätestens 1995 gewandelt hat, seitdem das Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot der Rechtsprechung des Gerichtshofs zugrunde liegt.¹⁸ Zwar hätte die Frage zur Regelung des Art. 293 Spiegelstrich 3 EG erörtert werden können. Allerdings wird Artikel 293 EG (ex-220) als Vorschrift verstanden,¹⁹ die ein entsprechendes Tätigwerden vorschreibt.

Wenn nunmehr der Gemeinschaftsgesetzgeber in fast zwanzig Jahren seit der Daily-Mail-Entscheidung hierzu keine Regelungen gefunden hat, entgegen diesem verpflichtenden Auftrag tätig zu werden, kann dies im Rahmen der Niederlassungsfreiheit nicht den Personen oder – bei Anwendung des Art. 48 EG – den Gesellschaften entgegengehalten werden, die sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen.

Auch ist der Rechtsgedanke nicht neu, daß trotz vorgesehener, aber nicht erfolgter Harmonisierungsregelungen den Grundfreiheiten Geltung verschafft werden muß, wenn nötig dadurch, daß die Mitgliedsstaaten geeignete Maßnahmen einleiten, um dies zu gewährleisten,²⁰ was insbesondere aus Art. 10 (ex-Art.5) gefolgert wurde. Daher lag die Entscheidung des Gerichtshofes, die es den Mitgliedsstaaten auferlegt, geeignete Maßnahmen für grenzüberschreitende Verschmelzungen auch dann nach innerstaatlichem Recht zu suchen, wenn gemeinschaftsrechtliche Harmonisierungsregelungen fehlen, durchaus auf der Hand. Wenn hiergegen der Einwand erfolgt, derartige Sachverhalte müßten grund-

13 Oechsler, NZG 2006, 161.

14 Vgl. hierzu ausführlich EuGH-Urteil vom 5. 10. 2004 verb. Rs. C-397/01 bis C-403/01 (Pfeiffer), Slg. 2004. I-8835.

15 NJW 2006, 812.

16 Hierzu pointiert Meilicke/Rabback, GmbHR 2006, 125 : „...ein Verbot des Erwerbs von Auslandsvermögen durch Hineinverschmelzungen aus Gründen des Allgemeininteresses rechtfertigen zu wollen, ist u. E. absurd.“

17 EuGH-Urteil vom 27. 9. 1988 Rs. 81/87 Slg. 1988 (Daily Mail und General Trust), 5483 (Rn 21, 23).

18 S. o. Fn. 11, 12.

19 Schweitzer, in: Grabitz/Hilf, Stand März 2005, Art. 293, Rn 15.

20 EuGH, Urteil vom 28. 4. 1977, Rs. 71/76 (Thieffry/Conseil de l'ordre des Avocats), Slg. 1977, 765; Urteil vom 15. 10. 1987 Rs. 222/86 (Heylens), Slg. 1987, 4097; in den konkreten Fällen fehlten Harmonisierungsregelungen gemäß Art. 47 EG (ex-57). Die vorerwähnte ständige Rechtsprechung existiert seit nunmehr fast 30 Jahren.

sätzlich international oder supranational geregelt werden und dies dauere geraume Zeit,²¹ ist dem entgegenzuhalten, daß mehrere Jahrzehnte Zeit verstrichen sind, in denen dem Harmonisierungsauftrag des Art. 293 EG nicht entsprochen wurde. Außerdem liegen rechtswissenschaftlich fundierte Lösungsansätze seit Jahrzehnten vor,²² und auch praktische Beispiele.²³

4. Anwendbare Sachnormen, Kollisionsrecht

Nach allgemeinen international privatrechtlichen Grundsätzen richten sich die Voraussetzungen der transnationalen Verschmelzung für jeden beteiligten Rechtsträger nach seinem Personal- (Gesellschafts-)statut.²⁴

Da nunmehr die Regelung des § 1 UmwG in der Interpretation, dies hindere eine transnationale Verschmelzung, durch den Anwendungsvorbehalt des Gemeinschaftsrechts nicht mehr aufrechterhalten werden kann, sind die allgemeinen Kollisionsnormen des internationalen Gesellschaftsrechts – in Form der modifizierten Vereinigungstheorie²⁵ – wieder anwendbar. Der Versuch einer neuen international-privatrechtlichen Begründung²⁶ – insbesondere mit der unzutreffenden Ansicht, § 1 UmwG stelle eine Kollisionsnorm dar²⁷ – erscheint daher entbehrlich.

Der Anwendungsbereich der modifizierten Vereinigungstheorie gilt jedoch nicht uneingeschränkt, weil jeweils die Rechtfertigung einer Beschränkung aus Gründen des Allgemeininteresses und deren Verhältnismäßigkeit zu prüfen sind. Daher ist *Bungert*²⁸ zuzustimmen, wenn er bei der Vereinigungstheorie letztlich nicht die generelle Definition aufrechterhalten möchte, daß das strengere Recht sich durchsetze, sondern bei dem sachlichen Konflikt von Sachnormen vor Anwendung einer jeden Sachnorm zu fragen sei, ob diese Norm Anteilseigner, Gläubiger oder Arbeitnehmer des betroffenen nationalen Rechtsträgers schützt. Dies folgt unmittelbar aus der Dogmatik, die der SEVIC-Entscheidung zu Grunde liegt. Die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, die bei der Verschmelzung zu beachten wären, können sich nur auf das jeweilige nationale Recht und den betroffenen Rechtsträger beziehen, nicht jedoch auf die ausländische Gesellschaft, die wiederum ihrem Gesellschaftsstatut unterliegt. Damit sind die schutzwürdigen Interessen der ausländischen Gesellschaft unter Zugrundelegung ihres Gesellschaftsstatuts durch das dort anwendbare nationale Recht abschließend geregelt. Soweit man die modifizierte Vereinigungstheorie prüft und damit im Saldo die Rechtsordnungen beider Rechtsträger zu beachten hat, ist bei einem Konflikt der Sachnormen beider nationaler Verschmelzungsrechte systematisch vor Anwendung jeder Sachnorm zu fragen, ob diese Norm die Anteilseigner, Gläubiger oder Arbeitnehmer des betroffenen nationalen Rechtsträgers schützt.²⁹ Damit findet – wie *Bungert*

zutreffend ausführt – nur ein Teil des jeweiligen nationalen Verschmelzungsrechts Anwendung.

Die nunmehr diskutierte dogmatische Frage, welche Methode nach der SEVIC-Entscheidung bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen Anwendung findet, erscheint aber im wesentlichen von theoretischer Natur.

Sowohl die Anwendung der modifizierten Vereinigungstheorie als auch die unmittelbare Zugrundelegung der Richtlinien 2005/56/EG dürften zu identischen Ergebnissen führen. So regelt Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie, daß der Gläubiger-, Anteilseigner- und Arbeitnehmerschutz (mit Ausnahme der in Art. 16 geregelten Mitbestimmungsfragen) sich nach dem nationalen, für die verschmelzende Gesellschaft geltenden Recht richtet.³⁰

Auch fußt gerade die Richtlinie 2005/56/EG auf der modifizierten Vereinigungstheorie,³¹ indem sie in Art. 4 Abs. 1 b vorschreibt, daß jede der Gesellschaften, die Vorschriften und Formalitäten des für sie geltenden innerstaatlichen Rechts einhalten bzw. erledigen muß. Dies gilt nach Art. 4 Abs. 1 jedoch nur: „*Sofern diese Richtlinie nicht etwas anderes bestimmt...*“.

Außerdem bestehen innerhalb der EG weitgehende praktische Übereinstimmungen, da die Regelungen über Verschmelzungen seit Jahren durch die 3. Gesellschaftsrechtliche Richtlinie³² einer Harmonisierung unterliegen, wodurch die einzelnen nationalen Rechte aneinander weitgehend angenähert sind.

Keinesfalls ist es notwendig, die Umsetzung der Richtlinie 2005/56/EG abzuwarten, da der Gerichtshof ausdrücklich darauf hingewiesen hat, daß das Recht zur Verschmelzung sich unmittelbar aus der Niederlassungsfreiheit der

21 *Nagel*, NZG 2006, 97, 100.

22 S. u. 4.

23 Vgl. z.B. *Dorr/Stukenborg*, DB 2003, 647; *Ritzen/Böttcher*, GmbHR 1993, 572.

24 Vgl. *Kindler*, in: MünchKomm a.a.O., IntGesR Rn 867 ff. m. w. N.

25 Vgl. *Kindler*, in: MünchKomm a.a.O., IntGesR Rn 848 ff. m. w. N., *Großfeld*, in: Staudinger, Internationales Gesellschaftsrecht, 13. Bearbeitung 1998, Rn 688; dabei sind die Sachnormen, die sich nach dem jeweiligen Gesellschaftsstatut der beteiligten Rechtsträger richten, einander anzugleichen, um zu einem für die jeweilige Rechtsordnung akzeptablen Ergebnis zu kommen.

26 So aber *Kuntz*, IStR 2006, 224, zumindest hätte es einer Einordnung in dem Meinungsstand bedurft, den *Kuntz* später (S. 230 f.; 3.5) zutreffend wiedergibt.

27 *Kuntz*, IStR 2006, 224, 226 (3.1).

28 BB 2006, 53, 55.

29 Vgl. *Bungert*, BB 2006, 53, 55.

30 Vgl. auch *Forsthoff*, DStR 2006, 613, 614.

31 So auch *Kindler*, in: MünchKomm, a.a.O., IntGesR Rn 856.

32 Rl. 78/855/EWG.

Art. 43 i. V. m. Art. 48 EG ergibt und es daher einer Regelung durch eine Richtlinie nicht bedarf.³³

Bis zur Umsetzung erscheint daher die Auffassung zutreffend, die Regelungen des deutschen Umwandlungsgesetzes analog anzuwenden, soweit der beteiligte deutsche Rechtsträger betroffen ist. Die zugrunde liegende Regelungslücke ergibt sich aus der unzutreffenden Auffassung des Gesetzgebers, der bei der Formulierung des Umwandlungsgesetzes annahm, man könne grenzüberschreitende Umwandlungen verbieten.³⁴

Dies bedeutet jedoch nicht einen Export des deutschen Umwandlungsrechts auf die beteiligte ausländische Gesellschaft. Es kann nicht Aufgabe des nationalen Rechts des aufnehmenden Rechtsträgers sein, dem nationalen Recht des untergehenden Rechtsträgers zusätzliche Schutzelemente aufzuoktroieren. Dies gebietet schon das völkerrechtliche Territorialitätsprinzip, da ansonsten ein Eingriff in fremdes Hoheitsrecht als Verstoß gegen das Verbot der Setzung von Hoheitsakten auf fremdem Staatsgebiet³⁵ vorläge. Daher verbleibt es bei dem oben Ausgeführten, daß zuerst durch Rechtsvergleichung die Unterschiede herausgearbeitet werden müssen, im zweiten Schritt zu entscheiden ist, welche Normen zwingende Gründe des Allgemeininteresses schützen. Hierzu empfiehlt es sich, die den Rechtsordnungen gemeinsamen Regelungen synoptisch im Verschmelzungsplan (Verschmelzungsvertrag) abzuhandeln und anschließend jeweils die nur einer Rechtsordnung angehörenden Normen.

Nur in einem Mitgliedstaat anzuwendende Normen sind unter Verweis auf diese Regelungen letztlich auch nur für das Handelsregister des betreffenden Mitgliedsstaates zu prüfen. Das Handelsregister eines Mitgliedsstaates kann hier kein eigenes Prüfungsrecht geltend machen und muß letztlich die Entscheidung des Handelsregisters im anderen Mitgliedsstaat übernehmen.

5. Sprachfassung, Beurkundung

Es wird die Frage aufgeworfen,³⁶ welche Vertragssprache die maßgebliche Fassung darstellen soll. Diesen Konflikt entschärft man, wenn jeweils eine offizielle Amtssprache der beteiligten Rechtsträger gleichberechtigt nebeneinander verwendet wird. Zwar bedarf es dazu besserer Vorbereitung, allerdings werden Übersetzungen hinfällig. Keinesfalls empfiehlt es sich, Englisch als vermeintliche lingua franca zu verwenden, soweit es sich dabei nicht um eine der betroffenen Amtssprachen handelt. Denn die Dokumente sind in der Sprache des Registers vorzulegen. Eine zusätzliche Sprache einzuführen erleichtert nicht, sondern erschwert die Abstimmung und erhöht damit unnötig Risiken. Außerdem hat das jeweilige Register nur den Teil des

Vertrages zu prüfen, der die eigenen Sachnormen beinhaltet. Hierbei entschärft die synoptische Gegenüberstellung auch die Sprachenproblematik, da gleichlautende Normen dem jeweiligen Register bekannt sind und damit in beiden Sprachen unter Verweis auf diese Normen abgehandelt werden können. Des generellen Vorrangs einer Sprachfassung bedarf es nicht, vielmehr sollte jeweils die Sprachfassung des beteiligten Staates Vorrang haben, auf dessen Sachnormen sich der jeweilige Vertragsabschnitt bezieht.

Die notarielle Beurkundung sollte – zumindest wenn sie nach beiden beteiligten Rechtsordnungen zwingend vorgesehen ist – vorsichtshalber in beiden Staaten vorgenommen werden.

6. Herausverschmelzung, Spaltung

Nach der gemeinschaftsrechtlichen Dogmatik³⁷ gelten die Grundsätze der Entscheidung auch für die Herausverschmelzung. Die Schlußanträge des Generalanwalts beziehen sich ausdrücklich darauf, wenn vom Verbot, den „Wegzug“ zu behindern, gesprochen wird.³⁸ Der EuGH mußte hierzu nicht ausdrücklich Stellung beziehen, stützt seine Begründung jedoch ebenfalls auf dasselbe Verständnis beim Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.³⁹ Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für Spaltungen⁴⁰ und für Sitzverlegungen ins Ausland.⁴¹

Ob eine Herausverschmelzung vor Umsetzung der Fusionsrichtlinie sinnvoll erscheint, muß einer Prüfung im Einzelfall überlassen bleiben.⁴²

33 Rn 26.

34 Vgl. *Beul*, IStR 2003, 737, 738.

35 Vgl. *Seidl-Hohenveldern*, Völkerrecht, 6. Aufl. 1987, Rn 1504 ff.

36 *Bungert*, BB 2006, 53, 55.

37 S. o. 2 mit Fn. 11, 12 (Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote).

38 Tz. 45, die italienische Originalfassung spricht bildhaft von Beschränkungen am „Eingang“ („all' entrata“) und am „Ausgang“ („all' uscita“) des nationalen Hoheitsgebiets.

39 Im Ergebnis ebenso *Bungert* BB 2006, 53, 56; *Siems*, EuZW 2006, 135, 138; a.A. *Schmidt/Maul*, BB 2006, 14, 14; *Kappes*, HZG 2006, 101.

40 So auch *Kuntz*, DStR 2006, 224 ff., allerdings ist ein Formwechsel in eine ausländische Rechtsform entgegen *Kuntz* a.a.O. schon denklogisch ausgeschlossen, da nach inländischem Gesellschaftsstatut ein solcher Formwechsel nicht möglich ist; ansonsten handelt es sich um eine Sitzverlegung.

41 Dies gilt entgegen der Daily-Mail-Entscheidung, s. o. 2 und 3; entgegen *Kuntz*, DStR 2006, 224, 226 ist ein Formwechsel denklogisch ausgeschlossen, da er sich nur nach dem deutschen Gesellschaftsstatut richtet; zutreffend ist, dass als reiner Inlandssachverhalt auch die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts auszuschließen ist. Allerdings ist auch die Sitzverlegung unter Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit ohne Liquidation ein Formwechsel in die ausländische Rechtsform, dann aber mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz.

42 Ob in jedem Fall abzuwarten ist, wie *Bungert* (BB 2006, 53, 56) meint, erscheint nicht zwingend, da es Konstellationen geben kann, die nur eine unmittelbare Anwendung des Primärrechts notwendig erscheinen lassen.

7. Primärrecht und Fusionsrichtlinie

Die Ausführungen der SEVIC-Entscheidung werfen auch die Frage des Verhältnisses zwischen Fusionsrichtlinie und dem Vorrang des Primärrechts auf. Denn die Harmonisierungsvorschriften der Richtlinie beschreibt der EuGH⁴³ als „zur Erleichterung grenzüberschreitender Verschmelzungen auch gewiß hilfreich“, stellt aber auch klar, daß sie „doch keine Vorbedingung für die Durchführung der in den Art. 43 EG und 48 EG verankerten Niederlassungsfreiheit“ seien. Hieraus ist zu folgern, daß die Grundfreiheiten auch gegenüber der Gemeinschaft als Beschränkungsverbote gelten müssen.⁴⁴ Dieser ausdrückliche Verweis auf die vorrangige Geltung des Primärrechts hat Auswirkungen auch auf die verabschiedete Richtlinie. Diese wiederum unterliegt selbst einer Prüfung, ob durch die Richtlinie zugelassene Einschränkungen den Anforderungen des Primärrechts gerecht werden. Denn auch dann, wenn die Richtlinie Einschränkungen generell zuläßt, können diese nicht weiter gehen als solche, die im Rahmen der Art. 43, 48 EG zulässig wären, da nur dieser Prüfungsmaßstab im Einzelfall Geltung erlangen kann.

Daher dürfte eine allein auf die Niederlassungsfreiheit gestützte Verschmelzung auch nach Umsetzung der Richtlinie rechtlich möglich sein.

Ob dies empfehlenswert sein wird, ist im Einzelfall zu prüfen. Allerdings wird die Anwendung der umgesetzten Richtlinie in den meisten Fällen eher zu empfehlen sein.

Solange die Richtlinie noch nicht umgesetzt ist, erscheint es sicherer, zukünftige Gestaltungen am Text der Richtlinie auszurichten.⁴⁵

8. Zusammenfassung

Eine transnationale Verschmelzung sollte zukünftig in folgenden Schritten durchgeführt werden:

- rechtsvergleichende Analyse der anwendbaren Normen aus den Rechtssystemen der beteiligten Rechtsträger (gleichlautende Regelungen und solche nur eines Rechtssystems).
- Überprüfung der Regelungen nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts.
- Soweit möglich Ausrichtung an der Fusionsrichtlinie.
- Entwurf des Verschmelzungsvertrags (Verschmelzungsplans) in jeweils einer Amtssprache der beteiligten Rechtsträger und notarielle Beurkundung in dem jeweiligen Mitgliedsstaat, der eine Beurkundung vorschreibt, wobei der Vorrang jeweils der Sprachfassung einzuräumen ist, auf die sich die angewendeten Normen beziehen.

43 Rn 26.

44 Vgl. hierzu *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571, 575f. m.w.N. zum Streitstand.

45 So auch *Forsthoff*, DStR 2006, 613, 618.

Meldungen ◀◀

Liechtenstein

Diskussionen über Flat Tax

Die Diskussion über die *flat tax* und eine mögliche Steuerrechts-Revision beschäftigte kürzlich auch den liechtensteinischen Landtag. Erbprinz *Alois* bezeichnete das *Flat-tax*-System als „attraktives, gerechtes Steuersystem“. Er schloß ein Interview mit der Feststellung, „daß unser Steuersystem zu reformieren ist, gilt nicht als neu. Eine radikale Reform wäre auch sinnvoller als an der Reparatur der Reparatur zu arbeiten. Ein einheitlicher Steuersatz würde das Steuersystem wesentlich vereinfachen und Steuerbeamte könnten sich dann viel mehr den Kontrollaufgaben der Einnahmenseite zuwenden.“ Auf eine ent-

sprechende Kleine Anfrage im Landtag antwortete Regierungschef *Hasler*: „Die Revision des Steuerrechts steht auf der Agenda der Regierung. Erste Expertisen für eine Gesamtreform zur Einführung einer Einkommensteuer liegen vor. (...) Die Vor- und Nachteile der Einführung einer Flat Tax werden in diesem Zusammenhang ebenfalls geprüft. (...)“. Ein genauer Zeitplan könne noch nicht angegeben werden, so Regierungschef *Hasler*.

(Protokoll der Landtagssitzung vom 23.–25. 11. 2005, S. 1684 und 2085).

Steueranwalt International, 27. – 29. 4. 2006, Palma de Mallorca

Wieder einmal – und angesichts des langen Winters heiß ersehnt – fand die nun zweigeteilte Veranstaltung *Steueranwalt International* auf Mallorca statt. Ein paar Wochen später als im Vorjahr, allerdings im gleichen Hotel, dem Resort Punta Negra in Costa d'en Blanes, unweit von Palma de Mallorca.

Das Konzept entwickelt sich immer weiter: Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht begann zunächst mit bilateralen Steuerveranstaltungen und führte das Begonnene im vergangenen Jahr mit einer Einführungsveranstaltung zum internationalen Steuerrecht fort. Nunmehr, nach zwei Jahren der Einführung, kam der Teil „Aktuelle Zweifelsfragen des internationalen Steuerrechts der Anwaltspraxis“ hinzu. Die Tagungsleitung oblag, wie auch schon in der Vergangenheit, den Kollegen *Friedhelm Jacob*, *Hengeler Mueller*, Frankfurt, und *Dr. Rolf Schwedhelm*, Streck Mack Schwedhelm, Köln.

Erster Teil: Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts

Die „Grundlagen und Systematik des internationalen Steuerrechts“ bildeten den ersten Teil der Veranstaltung. Im fliegenden Wechsel und in einem persönlich wie thematisch eingespielten Team präsentierten *Prof. Dr. Bert Kaminski*, Universität Greifswald, *Prof. Dr. Günther Strunk*, Hamburg und Rechtsanwalt *Sebastian Korts*, Köln, die „Grundlagen der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht“ Inbound, Outbound, die „Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“, „Rechtsfragen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen“, „Funktions-, Unternehmens- und Wohnsitzverlagerung ins Ausland“ einen umfassenden Überblick aller relevanten Themen des Internationalen Steuerrechts. Lebhaft, didaktisch klar und gut strukturiert, gelang es den Referenten, die Tagungsteilnehmer, die hin und wieder doch hervorblitzende Sonne Mallorcas vergessen zu lassen und trotz des reizvollen Tagungsorts dem Vortragsraum den Vorzug zu geben. Achtung gebührt Referenten wie Teilnehmern.

Zweiter Teil: Aktuelle Zweifelsfragen des internationalen Steuerrechts der Anwaltspraxis

Im zweiten Teil – Freitagnachmittag bis Samstagabend – referierten neben den Genannten die Tagungsleiter, zwei weitere ausgesprochene Praktiker: *Friedhelm Jacob* zum Thema „Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht“ und *Dr. Rolf Schwedhelm* zum Thema „Domizilgesellschaften im Außensteuerrecht und Grenzen der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO“.

Die Wegzugsberatung und -besteuerung war nochmals – nun noch eingehender – Thema von *Prof. Strunk*, während *Prof. Kaminski* sich mit den DBA und der Bedeutung des AStG für deren Anwendung befasste. Brennend interessant war dann auch der Block zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH, des BFH und der Finanzgerichte zum internationalen Steuerrecht. Ergänzt wurde dieser Teil durch eine Zusammenfassung der aktuellen Verwaltungsanweisungen und Erlasse von *Sebastian Korts*.

Ausblick

Die Veranstaltung im Jahr 2007 wird voraussichtlich am selben Ort und in der ersten Mai-Woche stattfinden. Im zweiten Teil sollen dann deutlich Themenblöcke gebildet werden, die eine noch weitergehende Vertiefung einzelner Problemkreise ermöglichen.

Red.

Fischer/Neubeck/Stibi/Thoms-Meyer, HGB-Jahresabschluß-Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung 2005/06, mit CD-ROM, 2. Auflage, Stollfuß Verlag, Berlin 2006

Auf der CD-ROM findet sich zum einen der Komplettext des Handbuchs, zum anderen ein Checklisten-generator. Beide Teile lassen sich problemlos installieren. Auch wenn immer noch und immer wieder zu kritisieren ist, daß sich der Handbuchttext des auf dem jeweiligen Computer installierten Internetbrowsers bedient, also kein eigenständiges Programm verwendet, so fällt doch positiv auf, daß die Software jetzt auch auf denjenigen Rechnern läuft, die statt dem Microsoft Internet Explorer eine Alternative wie Mozilla etc. verwenden. Im Text sind konsequent die Gesetzeszitate verlinkt, so daß man mit einem Klick hierauf die entsprechende Vorschrift angezeigt erhält. Im Materialverzeichnis finden sich ausgewählte Fundstellen aus dem BStBl. In den Überschriften wird gerne auf jede Trennung zwischen

den Wörtern verzichtet. So finden sich Wortblöcke wie: *„abziehbareBewirtungsaufwendungenBFH-Urteil“*. Na gut, wir verstehen ja, was gemeint ist. Zum Glück schreibt man ja hin und wieder ein Wort am Anfang groß.

Die Checklisten zur Beurteilung der Plausibilität von Jahresabschlüssen werden mit Word automatisch generiert, nachdem man Angaben zur Gesellschaftsform des Mandanten eingegeben hat. Die Makros funktionieren gut und die Funktion ist nützlich. So muß man sich nicht die relevanten Seiten mit den Checklisten im Buch mühsam herauskopieren, sondern kann sie bequem ausdrucken. Die CD ist insgesamt für den Praxisgebrauch tauglich und solide programmiert.

RB

Steuerberater Handbuch 2006, CD-ROM-Beilage, Deutsches Steuerberaterinstitut e.V., Stollfuß Verlag, Berlin 2006

Die CD enthält den Text des gesamten Buchs. Gesetzeshinweise sind hier allerdings nicht verlinkt, jedoch sehr viele wichtige Schreiben und Urteile aus dem BStBl. Wie schon von Stollfuß gewohnt, verzichtet man auch hier gerne auf Trennungen zwischen den Wörtern. Wieder ein Beispiel:

„SteuervergünstigungsabbaugesetzSteuervergünstigungsabbaugesetzGesetz“

Die Formatierung der Fußnoten ist auch kreativ. Gerne werden in einer Zeile verschiedene Schriftarten und -größen verwendet. Lockert das langweilige Schriftbild auf, oder?

Ansonsten kann man der Software eine gute Qualität bezeugen. Ausdrucken funktioniert, auch eingebettete PDF-Dokumente werden fehlerlos angezeigt. Die Software funktioniert lobenswerterweise auch, ohne daß die CD eingelegt ist. Dem mobilen Büro werden keine unnötigen Hürden auferlegt – man kann alle Daten auf seinem Notebook mitnehmen. So macht die CD als Ergänzung zum Buch Spaß und Sinn.

RB

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.

Thönnies,
Investitionsentscheidung „Finanzgerichtsverfahren“
Erich Schmidt Verlag, 2005, 333 Seiten, zugl. Diss.
Duisburg-Essen, 2005

Michael Streck hatte uns vor einiger Zeit über die kommerziellen Aspekte eines Finanzgerichtsverfahrens berichtet: Über die Verzinsung mit immerhin 6% p. a., über die relativ günstigen Gerichtsgebühren und ähnliches (*Anwaltstrategien vor den Finanzgerichten unter Berücksichtigung der FGO-Reform in: Der Steueranwalt 2001, S. 117ff.*). Ein ähnliches Thema greift der Autor auf, indem er versucht, Betriebswirtschaft, Psychologie und Verfahrensrecht irgendwie in Einklang zu bringen.

Durchschnittliche Mathematik-Kenntnisse machen die Lektüre dieser Dissertation angesichts von Entscheidungsbäumen und Ergebniswerten leichter. Manche Dinge versteht man aber auch so. Beispielsweise die Auflistung der durchschnittlichen Verfahrensdauer vor den erstinstanzlichen Finanzgerichten (zwischen 14 und 32 Monaten), die „black box“ im richterlichen Entscheidungsprozeß und die Feststellung, der richterliche Entscheidungsprozeß sei „im höchsten Maße subjektiv“. Und das Anliegen dieser Arbeit, daß eben die Einbeziehung des Besteuerungsverfahrens in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre notwendig sei und diese eben den Entscheidungsträger bei der Investitionsentscheidung Finanzgerichtsverfahren unterstützen solle und könne.

So interessant die Materie auch ist, so suspekt ist das Ergebnis: Die Entscheidung wird in einem erheblichen Maße von den verwendeten subjektiven Wahrscheinlichkeiten über die Erfolgsaussichten der Rechtsbehelfe beeinflusst. Bei Änderungen dieser Erfolgswahrscheinlichkeiten könnten sich die Ergebnisse grundlegend ändern, so der Autor. Weiter: Im Entscheidungszeitpunkt sei es überhaupt nicht möglich, eine tatsächlich optimale Entscheidung zu

treffen. Tja: Eine Prognose ist immer schwierig, vor allem wenn sie die Zukunft betrifft.

Schmitt/Hörtnagel/Stratz,
Kommentar UmwG/UmwStG, 4. Aufl.
C. H. Beck, München, 2006, 1 828 Seiten

Ein Kommentar zum UmwG muß auch die SE-VO enthalten, auch wenn der bisherige Umfang literarischer Bemühungen um die SE umgekehrt proportional zu ihrer praktischen Bedeutung ist. Etwa ein Drittel ist schließlich dem UmwStG gewidmet, der Rest dem eigentlichen UmwG. Das „unruhige Fahrwasser“, in dem die Autoren sowohl UmwG als auch UmwStG sehen, ist sicherlich richtig diagnostiziert, trifft allerdings für viele Rechtsgebiete zu.

Vermutlich werden Verschmelzungen, Spaltungen, Vermögensübernahmen und Formwechsel weiter in ihrer praktischen Bedeutung bestehen bleiben und im Zuge industrieller Umstrukturierungen zunehmende Bedeutung erlangen. Hierzu braucht man vernünftige gesetzliche Regelungen und vernünftige Erläuterungen. Eine solche stellt dieser Kommentar dar.

Baumbach/Hueck,
Kommentar GmbH-Gesetz, 18. Auflage
C. H. Beck, München, 2006, 2 384 Seiten

Ein Kommentar in seiner 18. Auflage gibt den Autoren völlig zu Recht die Gelassenheit, die limited company nicht gleich als Ersatz für eine veraltete Rechtsform auszurufen. Ist sie nämlich nicht. Die diesbezügliche Empfehlung an den Gesetzgeber lautet lediglich, sich mit der Reform des GmbH-Rechts Zeit zu lassen. Das kann man nur unterstreichen.

Die Kommentierung ist detailliert und in ihren systematischen Zusammenhängen ausreichend deutlich. Durchaus umstrittene Rechtsfiguren wie der „existenzvernichtende Eingriff“ werden in dogmatischer und praktischer Bedeutung nachvollziehbar erläutert. Der Schlußanhang „Die GmbH im Unternehmensverbund (GmbH-Konzernrecht)“ ist ebenso wie das ausführliche Entscheidungsregister äußerst hilfreich. Gut gelungen ist die eher kommentar-untypische Umstellung auf Lesbarkeit: Rechtsprechung und Literatur werden in Fußnoten dargestellt. Auch wenn GFührer und

Gfiter auf mehreren tausend Seiten dieses Kommentars immer noch durch Rspr und Lit geistern.

Klein,

Verluste und Besteuerungsgleichheit, Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 10

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2005, 248 Seiten

Der Ansatz ist so richtig wie interessant: Gerade in Zeiten wirtschaftlicher Krisen widmet sich die steuerrechtliche Literatur immer noch den Gewinnen, kaum aber den – wohl häufiger vorkommenden – Verlusten. Es mag dabei zutreffend sein, wenn der Autor behauptet „der auf Erzielung von Steuereinnahmen fixierte Steuergesetzgeber verspürt offenbar ein generelles Unbehagen gegenüber Verlusten.“ Sie bedeuten ja auch generell die Minderung des Steueraufkommens. Zentraler Aspekt der Arbeit ist jedoch die gemeinnützige Körperschaft, für die Verluste in mehrfacher Hinsicht misslich sind. Ihr Vermögen und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden gemindert, gleichzeitig steigt das Risiko, den Status als steuerbegünstigte Körperschaft zu verlieren. Der strenge Tätigkeitskatalog und das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO stehen einer Verlustverrechnung mit steuerbegünstigten Mitteln entgegen. In Zeiten der dann ohnehin geschwächten wirtschaftlichen Leistungskraft drohen zusätzlich ggf. existenzbedrohende Gefahren für die betroffene Körperschaft und persönliche Haftungsgefahren für deren Organvertreter. Abschließend stellt der Autor nicht nur fest, daß Steuervereinfachung der Steuergerechtigkeit dient, sondern daß der Verlustausgleich bei gemeinnützigen Körperschaften großzügiger als bisher ermöglicht werden sollte. Dem bleibt kaum etwas hinzuzufügen.

Kneip/Jänisch,

Tax Due Diligence

C. H. Beck, München, 2005, 1 056 Seiten, mit CD-ROM

Die CD-ROM wurde bereits im vorletzten Heft besprochen ([steueranwaltsmagazin](#) 2006, 22). Auf über 1 000 Seiten wird tatsächlich ein systematischer Überblick über komplexe und praxisrelevante Steuerthemen beim Unternehmenskauf geboten. Das Thema „Steuerrisiken und Steuergestaltungen beim Unternehmenskauf“ geht also weit über die Klassiker „asset versus share deal“ hinaus. Natürlich befaßt sich ein wesentlicher Teil des Buches mit den Risiken, aber auch mit Gestaltungsaspekten. Hierzu sind zahlreiche Checklisten angehängt worden, die insbesondere den Praktikern vor Ort helfen – vor allem, um heil wieder aus dem dataroom herauszukommen.

Grashoff,

Steuerrecht 2006

C. H. Beck, München, 2006, 220 Seiten

Wir hatten ihn bereits angekündigt: Den ultimativen, kurzprägnanten, dennoch tiefgehenden und verständlichen Kurzüberblick über das gesamte deutsche Steuerrecht, aktuell und umfassend. Die Begeisterung hat nichts mit dem hübschen roten Einband zu tun, sondern mit dem Ausbleiben unserer Befürchtung, die wir in [steueranwaltsmagazin](#) 2005, 50 geäußert haben: Steuerrechtsbücher werden von Jahr zu Jahr umfangreicher, legen gewissermaßen Jahresringe an. Nix – ganze 8 Seiten geschrumpft. Weiter so. Im Ernst.

Lionnet/Lionnet,

Handbuch der internationalen und nationalen Schiedsgerichtsbarkeit

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 3. Aufl., 2005, 895 Seiten, mit CD-ROM

Auch die hier beiliegende CD-ROM wurde bereits Gegenstand unserer Besprechung ([steueranwaltsmagazin](#) 2006, 55). Ebenso könnte man das Buch damit abtun, daß es mindestens zur Hälfte Anhänge enthält, freilich über den gesamten Text verteilt. Dafür ist das Thema aber dennoch zu ernst: Bei allen systemimmanenten Fehlern, die die Schiedsgerichtsbarkeit aufweist, scheint die Befassung mit den einem Schiedsgericht vorgelegten Sachverhalten immer ernsthaft und seriös zu sein. Kaum ein Schiedsrichter scheint auf die Idee zu kommen, sich als „Durchlauferhitzer zum OLG“ zu sehen oder sich als Dorfrichter berufen zu fühlen. Und das, obwohl neben der größtenteils erst- und letztinstanzlichen Entscheidung die Verfahrensgrundsätze und -richtlinien vom Schiedsrichter vorgegeben werden.

Insofern hilft dieses Werk in mehrfacher Hinsicht: Zum einen gibt es einen weiten Überblick über die Schiedsgerichtsbarkeit und deren internationale Organisation. Auch besondere Verfahren und Schiedsgerichtsinstitutionen werden ausführlich beschrieben. Kostenaspekte werden international verglichen, von der Schiedsgerichtsvereinbarung bis zum Schiedsspruch die jeweiligen Verfahrensschritte beleuchtet. Jede Vertragsgestaltung sollte daher bei Rechtswahl und Schiedsgerichtsklausel sorgfältiger abwägen, ob nicht doch eine Schiedsgerichtsabrede und ggf. die Vereinbarung ausländischen Rechts optimal wäre. Die Autoren geben hierfür jedenfalls genügend Hinweise, auch aus ihrer eigenen Praxis.

Autzen,

Die ausländische Holding-Personengesellschaft

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2006, zugl. Diss. Hamburg, 404 Seiten

Gerade hat *Friedhelm Jacob* die „Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht“ auf unserer Veranstaltung „Steueranwalt International“ vor wenigen Tagen auf Mallorca behandelt. Der Autor befaßt sich in seiner Dissertation mit einer kaum thematisierten Variante einer ausländischen Holding. Das Lob des Mitherausgebers ist fast grenzenlos: „Eine systematisch geschlossene, originelle und praktisch verwertbare Abhandlung“. Und das ist sie – trotz Dissertationscharakter – auch: Neben der steuerlichen Behandlung im nationalen Recht wird die Behandlung nach Abkommensrecht dargestellt, danach der Einfluß des EG-Rechts auf die Besteuerung von Holding-Personengesellschaften. So weit, so gut. Nur die neunstellige Untergliederung (4.5.1.2.2.2.8.3. ...) wäre nicht einmal für eine Dissertation nötig gewesen.

Brandt (Hrsg.),

Für ein gerechteres Steuerrecht, Referate des Deutschen Finanzgerichtstages 2005,

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 2005, 216 Seiten

In steueranwaltsmagazin 2005, 12–15 hatten wir den bisher ausführlichsten Tagungsbericht verfaßt. Die Tagungsreferate sind nun als Buch erschienen. Ebenso wie die Referate des Steueranwaltstages nun im Stuttgarter Richard Boorberg Verlag erschienen sind, werden hier wegweisende Beiträge wie bspw. der Landesbischöfin Dr. Margot Käßmann („Gerechtigkeitsanspruch und Solidarpflicht des Einzelnen in der Gesellschaft“) verewigt. Wichtig sind die Thesen, die am Ende des Bandes zusammengefaßt werden, um aktuelle und globale Entwicklungen mit dem Gerechtigkeitsgedanken zusammenzuführen. Vor allem wenn angesichts der täglichen Steuerhormeldungen Frust aufkommt.

Römermann,

Private Limited Company in Deutschland

Stollfuß Verlag, Berlin, 2006, 312 Seiten

Offenbar besteht immer noch Bedarf an Literatur zur private limited company, auch wenn viele sagen, diese wäre bereits ab der Gründung in der „Krise“ im Sinne insolvenzrechtlicher Vorschriften. Die vielen auf der Umschlagseite abgedruckten Untertitel lassen auch praktische Bedeutung erahnen. Angesichts einer geschätzten Gesamtzahl in Deutschland tätiger Ltd's von ca. 30 000 – witzigerweise nur wenige davon mit registrierten Zweigniederlassungen – versucht der Autor den Spagat zwischen brauchbarer Hilfestellung und theoretischer Aussichtslosigkeit. Auf über 300 Seiten wird die Komplexität der Materie deutlich. Ohne Englischkenntnisse ist man sowieso verloren, ob mit oder ohne Ltd. Es lebe der *ghost of the contract*.

In der nächsten Ausgabe u. a. *Brandmüller*, Der GmbH-Geschäftsführer im Gesellschafts-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht; *Carlé* u. a., Personengesellschaften; *Federmann/Kleineidam*, Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung; *Fischer* u. a., HGB-Jahresabschluss, Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung 2005/2006; *Fleischer*, Handbuch des Vorstandsrechts.

Redaktion

BFH: Versicherungszinsen auch bei Fortsetzung des Versicherungsvertrags steuerfrei

Dr. Friedrich Harenberg

Abstract: Versicherungszinsen aus alten Kapital-Lebensversicherungen sind unter bestimmten Voraussetzungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG a. F. steuerfrei. Dies gilt nach dem BFH-Urteil v. 12. 10. 2005 (VIII R 87/03) nicht nur, wenn die Zinsen bei Eintritt des Versicherungsfalls oder Rückkauf des Versicherungsvertrags ausgezahlt werden. Die Zinserträge bleiben auch dann steuerfrei, wenn der Versicherungsvertrag nach Auszahlung der Zinsen weiterläuft.

Anlaß: BFH-Urteil vom 12. 10. 2005 Az. VIII R 87/03

I. Sachverhalt

Der Kläger hatte 1982 eine langlaufende Kapital-Lebensversicherung auf den Erlebens- oder Todesfall abgeschlossen. Der Versicherungsvertrag lief bis zum Jahr 2002. Im September 1998 zahlte die Versicherungsgesellschaft rechnungsmäßige und außerrechnungsmäßige Zinsen in Höhe von 16 102 DM an den Kläger aus, die das FA nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F. als Einnahmen aus Kapitalvermögen erfaßt. Das FG Düsseldorf gab seiner Klage statt. Der VIII. Senat des BFH wies die Revision des FA zurück und bestätigte die Rechtsauffassung des FG, die Steuerbefreiungsvorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG a. F. sei auf diesen nicht ausdrücklich geregelten Fall entsprechend anzuwenden.

II. Entscheidung des BFH

Der BFH hat die bisher noch nicht entschiedene, in der Literatur umstrittene Rechtsfrage, ob Versicherungszinsen, die nach Ablauf von 12 Jahren, aber bei Fortsetzung des Versicherungsvertrags ausgezahlt werden, der Besteuerung unterliegen, zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Mit dem Urteil vom 12. 10. 2005 – VIII R 87/03 wurde eine Gesetzeslücke in § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG geschlossen. Das Gericht stellt darauf ab, daß der Versorgungsgedanke einer Kapitallebensversicherung fortbesteht, wenn zwar die Versicherungszinsen ausgezahlt werden, der Vertrag aber weitergeführt wird.

Die Entscheidung ist zur Rechtslage bis 31. 12. 2004 ergangen. Für alle vor dem 1. 1. 2005 abgeschlossenen Kapital-Lebensversicherungen galt die Regelung, daß die Zinserträge aus den von der Versicherungsgesellschaft angelegten Sparanteilen aus den Versicherungsbeiträgen grundsätzlich steuerpflichtig, bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen aber steuerfrei blieben. Die Versicherung mußte mindestens 12 Jahre bestehen und die Versicherungsbeiträge mußten als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG als Sonderausgaben abziehbar sein. Die Steuerfreiheit trat ein, wenn die Zinsen

- mit den Versicherungsbeiträgen verrechnet wurden oder
- nach Ablauf von 12 Jahren im Versicherungsfall ausgezahlt wurden oder
- nach Ablauf von 12 Jahren bei Rückkauf der Versicherung ausgezahlt wurden.

Im Streitfall war keine dieser Voraussetzungen erfüllt. Zwar wurden die Zinsen nach Ablauf von 12 Jahren im 16. Jahr ausgezahlt, aber weder hatte der Steuerpflichtige den Versicherungsvertrag zurückgekauft noch war der Versicherungsfall (Tod oder Erlebensfall) eingetreten. Das Gesetz sah für den Fall, daß die Zinsen zwar nach Ablauf von 12 Jahren ausgezahlt werden, der Versicherungsvertrag aber fortbestand, keine Regelung vor. Diese Gesetzeslücke hat der BFH mit einem „Erst-recht-Schluß“ geschlossen.

Sinn der Steuerbefreiung von rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen war es, Versicherungsverträge zu fördern und zu begünstigen, die der Risiko- und Altersvorsorge dienen. Dieses Ziel sah der Gesetzgeber u. a. dann erreicht, wenn der Vertrag eine Laufzeit von mindestens 12 Jahren hatte und die Zinserträge erst nach Ablauf dieser Zeit ausgezahlt wurden. Auszahlungen oder Verträge, die diese zeitliche Komponente nicht erfüllen, dienen nicht der Vorsorge. Zinsen waren in diesem Fall nicht steuerfrei.

Der VII. Senat des BFH sah diesen Vorsorgegedanken auch dann als gegeben an, wenn die Zinsen nach Ablauf der gesetzlichen Zeitspanne ausgezahlt, der Versicherungs-

vertrag zwar nicht beendet wurde, sondern nach Auszahlung weiterlief. Wenn schon bei Rückkauf des Versicherungsvertrags nach 12 Jahren die ausgezahlten Zinserträge steuerbefreit sind, so müsse die Steuerbefreiung erst recht gelten, wenn der Vertrag weitergeführt werde. Dies entspreche noch intensiver dem Vorsorgegedanken als die Beendigung der Versicherung.

III. Beratungshinweis

Das Urteil ist für alle Versicherungsverträge von Bedeutung, die vor dem 1. 1. 2005 abgeschlossen wurden. Für Ver-

sicherungsverträge, die nach dem 31. 12. 2004 abgeschlossen sind, ist die Besprechungsentscheidung nicht mehr relevant. Als Kapitalertrag wird in der neuen Formulierung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG nunmehr der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der auf diese Leistung entrichteten Beiträge besteuert. Dem Vorsorgegedanken trägt der Gesetzgeber heute dadurch Rechnung, daß er bei Auszahlung der Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres die Hälfte des Unterschiedsbetrags steuerfrei stellt. Hier ist allerdings wieder Voraussetzung, daß 12 Jahre seit Abschluß des Vertrags vergangen sind.

Steuerpflicht von Versicherungsleistungen: BMF gibt versicherungsrechtliche Hinweise zur Anwendung des neuen § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG

Dr. Friedrich Harenberg

Abstract: Leistungen aus Versicherungsverträgen, die nach dem 31. 12. 2004 abgeschlossen wurden, sind in bestimmtem Umfang nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerpflichtig. In einem Schreiben vom 22. 12. 2005 gibt das BMF dazu Auslegungs- und Anwendungshinweise. Neben einer Darstellung der von dieser Regelung betroffenen Versicherungen enthalten diese Verwaltungsanweisungen versicherungsrechtliche Begriffsbestimmungen über den Versicherten, den Versicherungsnehmer, Bezugsberechtigten und Überschußbeteiligung.

Anlaß: BMF-Schreiben vom 22. 12. 2005, erlassen von: BMF Az. IV C1 – S 2252 – 343/05,

Sonst. Fundstelle: BMF homepage

Versicherungsrechtliche Begriffsbestimmungen zum neuen § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG

Seit der Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG durch das Alters-einkünfte-Reformgesetz gehören die rechnermäßigen und außerrechnermäßigen Versicherungszinsen nicht mehr zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Kapitalertrag im Sinne dieser Vorschrift ist nunmehr der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf diese Leistung entrichteten Beiträge.

Das BMF gibt dazu im Schreiben vom 22. 12. 2004 (DStR 2006, 88) Auslegungshinweise und versicherungsrechtliche Begriffsbestimmungen bekannt.

Versicherungsnehmer (VN) ist der Vertragspartner des Versicherungsunternehmens. Ihn treffen die Rechte und Pflichten aus dem Versicherungsvertrag (§ 1 VVG). Dem VN stehen u. a. folgende Rechte zu:

- das Recht, die Versicherungsleistung zu fordern,
- das Recht, den Versicherungsvertrag zu ändern oder den Vertrag zu kündigen,
- das Recht, einen Bezugsberechtigten für die Versicherungsleistung zu benennen,
- das Recht, die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag abzutreten oder zu verpfänden.

Der VN hat u. a. die (Haupt)Verpflichtung, den vereinbarten Versicherungsbeitrag zu leisten.

Versicherte Person ist die Person, auf deren Leben oder Gesundheit die Versicherung abgeschlossen wird (§ 159 VVG).

Bezugsberechtigter ist derjenige, der nach den Bestimmungen des VN bei Fälligkeit die Versicherungsleistung ausgezahlt erhalten soll (§§ 166, 167 VVG). Die Bestimmung eines Bezugsberechtigten bedarf in der Regel nicht der Zustimmung des Versicherungsunternehmens. Dem VN steht es frei, für den Erlebens- oder Todesfall zwei unterschiedliche Bezugsberechtigte zu benennen. Selbst für den Fall

eines Rückkaufs der Versicherung kann ein gesonderter Bezugsberechtigter benannt werden.

Die Bestimmung eines Bezugsberechtigten ist grundsätzlich frei widerrufbar. Die Überschußbeteiligung kann in folgenden Formen vorgenommen werden:

- jährliche Barauszahlung
- Beitragsverrechnung – führt zur Minderung der laufenden (Brutto-)Beitragsleistungen (= Nettobeiträge),
- Bonusleistungen, die zu Einmalbeiträgen einer zusätzlichen beitragsfreien Versicherung genutzt werden,
- verzinsliche Ansammlung zum Zwecke der Kapitalanlage,

- Schlußüberschußbeteiligung, auch Schlußgewinne oder Schlußdividende, d. h. keine jährliche Zuteilung auf einzelne Versicherungsverträge, sondern Sonderzahlung im Fall einer Versicherungsleistung.

Die Auswirkungen der Überschußbeteiligung auf das steuerliche Ergebnis einer Versicherungsleistung wird in einem Folgebeitrag erörtert.

Liechtenstein

Marktmissbrauchsrichtlinie

Zur Umsetzung der Marktmissbrauchsrichtlinie und der oben angeführten Durchführungsrechtsakte hat die Regierung im Frühjahr 2006 einen Vernehmlassungsbericht zur Schaffung eines *Gesetzes gegen den Marktmissbrauch* im Handel mit Finanzinstrumenten verabschiedet und interessierte Kreise um Stellungnahme bis zum 3. 3. 2006 gebeten. Um marktmissbräuchliche Aktivitäten auf dem Finanzplatz Liechtenstein zu bekämpfen, erweitert der Gesetzesentwurf den bisherigen *Insiderstrafatbestand* und führt den neuen Tatbestand der *Marktmanipulation* ein. In beiden Fällen sind drastische Strafen vorgesehen. Der Entwurf zum Marktmissbrauchsgesetz

weckte *heftige Kritik* der Verbände und der Wirtschaft. Der Entwurf zum Marktmissbrauchsgesetz geht den liechtensteinischen Verbänden erheblich zu weit. Hauptkritikpunkte der Treuhändervereinigung (THV), des Bankenverbands (LBV), der Rechtsanwaltskammer sowie der Industrie- und Handelskammer (LIHK) sind dieselben: Die beabsichtigte Abschaffung der Beschwerdemöglichkeit im Zusammenhang mit der Amtshilfe wird als verfassungswidrig und inakzeptabel taxiert. Bei der FMA wird außerdem eine Machtfülle geortet, die aus rechtsstaatlicher Sicht fragwürdig sei.

Juli 2006

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht Aktuell	StB J. Hellmer, Dr. H. Volb	1. 7. 2006, Hamburg	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxis der IFRS-Bilanzpolitik	Prof. Dr. J. Tanski	3./4. 7. 2006, Lindau/Bodensee	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
Lehrgang „Steuern und Betrieb“ Teil 6 Abgabenordnung, Steuer- strafrecht	RA/FAStR Prof. Dr. F. Hardtke	3.–8. 7. 2006, Detmold	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Persönliche Haftung GmbH-Geschäftsführer	RA B. Fiedler, RA R. E. Köllner	4. 7. 2006, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Haftung der GmbH-Geschäfts- führer und Vereinsvorstände Steuerhaftung – Strafrecht – Insolvenz	RA/FAStR Dr. J. Alvermann, RA/FAStR Dr. M. Wulf	4. 7. 2006, München	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Umsatzsteuer mit System	RA/StB Dr. U. Grünwald, StB A. Pogodda	4./5. 7. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
M&A aktuell	Dr. D. Beyer, J. Gemmecke, Dr. M. Jaletzke, Dr. Roger Kiem LL.M., Dr. E.-T. Kraft, Dr. S. John, Prof. Dr. G. Wegen LL.M.	4./5. 7. 2006, Frankfurt	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 09 46
Umsatzsteuer mit System So lösen Sie systematisch Ihre Umsatzsteuerfälle	RA/StB Dr. U. Grünwald, StB A. Pogodda	4./5. 7. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Frankreich Aktuelle Reformen als Anreiz für ausländische Investoren	RA Dr. R. Dammann, F. Hellio, E. Lefèvre, A. Rufin	5. 7. 2006, Stuttgart	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Internationale Betriebsstätten Aktuelles Know-how zur Steuerminimierung!	Prof. Dr. B. Kaminski, StB R. Scheidmann, C. Schon	5./6. 7. 2006, Hamburg	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuer-Check 2006 Gesetzesänderungen – Entwicklungen – Gestaltungs- hinweise	StB Dipl.-Fw. H. G. Christoffel	6. 7. 2006, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0221/61 68 12-11 Fax: 0221/61 68 12-77 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationale Arbeitnehmer- besteuerung	H. Wilhelm, H. Pötschan	6. 7. 2006, Frankfurt	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht	Notar Dr. S. Spiegelberger, Prof. Dr. G. Langenfeld, RA Dr. A. Heidinger, StB Dr. J. Hellmer, H.-H. Evers, RA Dr. A. Schluck-Amend, RA Prof. Dr. H.-C. Salger, LL.M. Notarin Dr. S. Frank, Notar Dr. H. Heckschen, RA Dr. J. Reichardt, RA/StB Prof. Dr. B. Demuth, RA/WP Dr. R. Fromm, RA Dipl.-Kfm. Dr. R. Loges, LL.M. RA Dr. R. Morshäuser, RA Dr. H.-J. Ziegenhain, LL.M. RA Dr. W. Bartels, RA Dr. T. Rott, LL.M.	6./7. 7. 2006, Berlin	Dr. Grannemann & v. Fürstenberg Tel.: 0761/207 33-0 Fax: 0761/306 25 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Beratung und Gestaltung der Personen- und Kapital- gesellschaft	Notar Dr. S. Spiegelberger, RA Dr. A. Heidinger, H.-H. Evers, RA Dr. A. Schluck-Amend, RA Prof. Dr. H.-C. Salger, LL.M. Notarin Dr. S. Frank, RA/WP Dr. R. Fromm, RA/StB Prof. Dr. B. Demuth, RA Dipl.-Kfm. Dr. R. Loges, LL.M. RA Dr. R. Morshäuser, RA Dr. H.-J. Ziegenhain, LL.M. RA Dr. W. Bartels, RA Dr. T. Rott, LL.M.	6./7. 7. 2006, Berlin	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Basiskurs Konzernsteuerrecht	RA/StB R. Kummel, LL.M. RA/StB Dr. C. Birkholz	10./11. 7. 2006, Heidelberg	Forum – Institut für Management Tel.: 06221/50 05 01 Fax: 06221/50 09 46
Umwandlungssteuerrecht 2006 Das neue SEStEG	Dipl.-Fw. A. Benecke, Prof. Dr. M. Schaden, Dr. H. Winkler	11. 7. 2006, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Besteuerung von Investment- fonds	RA/StB H. Mertes, B. Schmitt, StB Dipl.-Vw. I. Gritzbach, RA/StB A. Hagen	11. 7. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuern optimieren bei Umstrukturierung	Dr. S. Grote, RA/StB Dr. U. Schildknecht	12. 7. 2006, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Steuerrecht aktuell Polen · Tschechien · Ungarn	J. Jungmann	13. 7. 2006, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999
Steueroptimale Unternehmensfinanzierung	StB Dipl.-Oec. R. Häussermann, Dipl.-Vw. K. D. Hahne, StB Dipl.-Kfm. Dr. S. Köhler, Dipl.-Fw. T. Rupp	13. 7. 2006, Frankfurt	Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 06196/99 62 70-30 Fax: 06196/99 62 70-45
Praktikerseminar: Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts	RA/FAStR/WP Dr. J. Schmitt, RA R. Hörtnagl	14. 7. 2006, Stuttgart	C. H. Beck Seminare Tel.: 089/381 89-749 Fax: 089/381 89-47
Lehrgang „Steuern und Betrieb“	Vors. RiFG T. Müller, MinR Dr. K.-J. Schmitz	17.–22. 7. 2006, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07
Das neue Energiesteuergesetz	RegDir M. Bongartz, A. Budde, U. Riemenschneider, G. Roeder	20. 7. 2006, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86-300 Fax: 0211/96 86-502
Familienunternehmen optimal gestalten Rechtlich und steuerlich strukturieren	OregR H. Böcker, RA/StB M. Heiß, StB C. Seifried, H. G. Walther	20./21. 7. 2006, München	Management Circle AG Tel.: 06196/47 22-0 Fax: 06196/47 22-999 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Personengesellschaften, Gesellschafts- und Steuerrecht	Prof. Dr. N. Herzig, Notar Dr. S. Spiegelberger, Notar Dr. E. Wälzholz	21./22. 7. 2006, Timmendorfer Strand	Deutsches Anwaltsinstitut Tel.: 0234/970 64-0 Fax: 0234/70 35 07

August 2006

Unternehmensbesteuerung kompakt	StB/Vereidigter Buchprüfer T. Schröder	9.–11. 8. 2006, Timmendorfer Strand	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Bilanzierung nach IFRS/IAS	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Lüdenbach	16./17. 8. 2006, Werder/Potsdam	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Konzernrechnungslegung nach IFRS/IAS	WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. N. Lüdenbach	18. 8. 2006, Werder/Potsdam	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Finanzgerichtsprozesse erfolgreich führen	VorsRiFG Krömker, RiFG Seibel	18. 8. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Financial Reporting nach IFRS	RA/StB/WP D. Lubitz	23./24. 8. 2006, Werder/Potsdam	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291
1×1 des GmbH-Rechts	RA/FAStR Dr. K. Bauer	25. 8. 2006, Berlin	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Besteuerungsbrennpunkte bei den Freiberufler-Einkünften – Von der Gründung bis zur Beendigung	StB/Dipl.-Fw. Christoffel	25. 8. 2006, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des StB-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/99 32-0 Fax: 02203/99 32-22
Steuerrecht – Intensivkurs für Einsteiger	RA/FAStR Dr. B. Binnewies, RA/StB A. Jahn, RA/FAStR Dr. H.-W. Kamps, RA/FAStR A. Mack	28. 8.–2. 9. 2006, Potsdam	DeutscheAnwalt Akademie Tel.: 030/72 61 53-0 Fax: 030/72 61 53-111
Umsatzsteuer aktuell I Export und Import von Waren	Dipl.-Fw. R. Weimann	30. 8. 2006, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer Aktuell II Export und Import von Dienstleistungen	Dipl.-Fw. R. Weimann	31. 8. 2006, Berlin	Haufe Akademie Tel.: 0761/47 08-811 Fax: 0761/47 08-291 Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Perspektiven für die Entwicklung des Steuerrechts...

Die Parlamentarische Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen, *Dr. Barbara Hendricks*, hielt am 23. 1. 2006 beim 3. Deutschen Finanzgerichtstag vor ca. 300 Gästen aus Finanzgerichtsbarkeit, Beraterschaft und Finanzverwaltung eine Grundsatzrede. Freilich auch eine Rede über das Grundsätzliche, über Grundsätze. Der Titel so staatstragend wie nichtssagend. Wenn einem gar nichts mehr einfällt, nennt man etwas „Perspektiven für ...“. Oder wenn man etwas zu verkünden hat, staatstragend eben.

Also – was hat sie gesagt? Unter der kommenden deutschen Ratspräsidentschaft im 1. Halbjahr 2007 wolle man einheitliche steuerliche Bemessungsmethoden... – ja was? Erfinden? Verbessern? Erarbeiten? Abstimmen? Selbst der Stammtisch weiß das schon: Steuersätze sind das eine, die Bemessungsgrundlage etwas anderes.

Nun gut: Bei der zeitlichen Anwendung der Urteilsgrundsätze der EuGH-Entscheidungen wäre dem Finanzministerium ein europaweiter Nichtanwendungserlaß am liebsten. Das hat Frau *Dr. Hendricks* nicht gesagt. Aber vielleicht gedacht? Sie hat aber gesagt, daß die Hinzu-rechnung elementar wichtig sei zur Bekämpfung der Steuerflucht (hat *Franz Wassermeyer* an dieser Stelle gelacht?). Sie hat auch gesagt, daß sie es blöd und un-gerecht, also richtig fies findet, wenn vorschnell Vertrags-verletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet würden. Na sinngemäß jedenfalls. Und sie hat gesagt, daß die Rechtsanwendung europaweit sichergestellt werden müsse. Das sei der Effet-utile-Grundsatz. Richtig, setzen, zweibisdrei.

Mit Blick auf die europäischen Neu-Nachbarn sagte sie, sie sei gegen einen zügellosen Steuerwettbewerb. Ja, das tut Hochsteuerländern sicher weh. An frohen Ver-kündungen (wir erinnern uns, der Titel lautete „Perspek-tiven für...“) versprach sie eine Unternehmenssteuer-reform für 2008: Rechtsformneutral, der Steuersatz solle ein internationales Signal sein. Wofür? Für hemmungs-losen Wettbewerb? Und: Es solle keine Nettoentlastung für Unternehmen geben. Oder doch? Da war das Auge des Betrachters bereits geschlossen, das Ohr des Zuhörers bereits zugulult. Vor lauter Perspektiven. Und schon sprach *Prof. Norbert Herzig* weiter, etwa über einen Vor-entwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der steuer-lichen Gewinnermittlung. Was so nach perspektivischer Gesetzgebungswerkstatt klingt, war leider eine Arbeit aus dem Jahr 1986, ein Entwurf so mausetot, wie er anders nicht sein kann.

Was hat Frau *Dr. Hendricks* also wirklich gesagt? Etwas über die Perspektiven des europäisch beeinflussten Steuer-rechts, etwas über die nationale Gesetzgebungsarbeit. Oder etwas über die minimalistisch geprägte Gesetzge-bung einer großen Koalition. Perspektiven wurden früher einmal mit positiven Ausblicken gleichgesetzt. Das war es sicher nicht. Nüchterne Bestandsaufnahme? Auch nicht ganz. Die Anzahl der Worte füllt die zur Verfügung stehende Zeit? Auch wenn jede Rede so etwas an sich hat (Wie lange soll ich reden? Über was?). Das schon eher. Warten wir auf den Tagungsband. Oder – und das steht auf jeder staatstragenden Rede – „Es gilt das gesprochene Wort.“

Redaktion