

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2012

66. Ausgabe | 14. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

81 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

82 Jacob Fallstricke bei der (erweiterten)  
beschränkten Steuerpflicht (Teil 2)

88 Dornbusch Haftung des GmbH-  
Geschäftsführers für Steuerschulden –  
Ausweg Steuerberaterregreß?

91 Thonemann-Micker/Söffing Asset  
Protection und Gestaltungsmöglichkeiten  
im deutschen Recht

97 Zacher FATCA, TRACE und Co. – Wer  
bleibt Sieger im Kampf zwischen  
Steuertransparenz und Bankgeheimnis?

100 Spatscheck Korruption und  
Steuerstrafrecht

110 **Veranstaltungen**

114 **LiteraTour**

116 **Termine**

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

## I.

Im Editorial ist gemeinhin Platz für *Goethe*, *Nietzsche* und *Camus*. Weniger für Stuß aus den Google-Nachrichten („Cyber-Waffe – Kann dieser Wurm die Atom-Iraner stoppen?“). Ähnlicher Stuß („Schäuble zur Sache: Schuldenabbau“) findet sich auf der BMF-Startseite. Schuldenabbau ist nämlich nicht zu verwechseln mit der Reduzierung der Neuverschuldung.

## II.

Jetzt, da es nach der klaren Wahl in NRW etwas mehr Klarheit gibt, könnte es ja auch mit dem Abgeltungsteuer-Abkommen mit der Schweiz vorwärtsgehen. Nun verzögert aber – von den meisten unerwartet – das Schweizer Parlament. Dort hat eine Links-Rechts-Koalition der Gegner (die linke SP wie auch die nationalkonservative SVP) das Umsetzungsgesetz gekippt.

## III.

Es scheint ein lustiges Jahr in der juristischen Literatur zu werden: Im Mitteilungsblatt der Arbeitsgemeinschaft für Internationalen Rechtsverkehr (Ausgabe Mai 2012) beschäftigt sich jemand mit „Shoefiti“ und „Strickeria“. In der WM fragt sich ein Autor, ob der Arm der Justiz kürzer wird und die Schweizer reklamieren seit Jahren die „gleichlangen Spiesse“. Die ZIP (2012, 605) redet gar von „Insolvenztorpedos“.

Mal sehen, was noch alles kommt.

*Einen schönen Sommer wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

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

### Redaktion

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

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

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

Die 67. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. August 2012.

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

**Friedhelm Jacob**, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt; **Stefan Dornbusch**, Rechtsanwalt in Bonn; **Susanne Thonemann-Micker**, Rechtsanwältin in Düsseldorf; **Matthias Söffing**, Rechtsanwalt in Düsseldorf; **Thomas Zacher**, Rechtsanwalt in Köln; **Rainer Spatscheck**, Rechtsanwalt in München.

### Fachbeirat

#### Allgemeines Steuerrecht

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

#### Internationales Steuerrecht

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

#### Steuerstrafrecht

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

#### Europarecht

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

#### Impressum

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

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

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 111,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

## Fallstricke bei der (erweiterten) beschränkten Steuerpflicht (Teil 2)

Friedhelm Jacob, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt<sup>1</sup>

(Fortsetzung aus dem letzten Heft)

### 3. Veranlagungszeitraum 2011

#### 3.1 Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG

##### 3.1.1 Freigrenze von 16.500 EUR

W war im VZ 2010 erweitert beschränkt steuerpflichtig. Diesen Status behält er nun nicht etwa für die Dauer des Zeitfensters des § 2 AStG von maximal 11 Jahren. Vielmehr muß für jeden VZ neu geprüft werden, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sind. Dazu gehört auch die Freigrenze des § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG.<sup>2</sup> Obwohl es sich vorliegend mitnichten um einen Bagatellfall handelt, wird die Freigrenze nicht überschritten. Und zwar aus dem einfachen Grund, weil die „insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte“ per saldo<sup>3</sup> negativ sind – auch dann, wenn man die Kapitaleinkünfte einbezieht, die dem gesonderten linearen Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen.<sup>4</sup> § 2 AStG ist daher nicht anwendbar.

##### 3.1.2 Rechtsfolgen

Es bleibt bei der „normalen“ beschränkten ESt-Pflicht. Dadurch wird die KapESt auf die Inlandsdividende definitiv (vorbehaltlich der Rückerrechnung der schweizerischen Reststeuer nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA Schweiz). Zwar werden auch im Rahmen der beschränkten ESt-Pflicht positive und negative inländische Einkünfte miteinander saldiert. Einkünfte, die der abgeltenden KapESt unterlegen haben, nehmen an dieser Saldierung aber nicht teil.<sup>5</sup> Ein Verlustrück- und -vortrag nach § 10d EStG ist zulässig. Einkünfte, die nicht in den Katalog der inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG aufgenommen sind, sind nicht steuerpflichtig.

#### 3.2 Beschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4, § 49 EStG

Wie im VZ 2010 bezieht W in 2011 Einkünfte aus inländischer Land- und Forstwirtschaft, aus inländischem Gewerbebetrieb und aus der Vermietung und Verpachtung inländischen unbeweglichen Vermögens.

Die Auflösung und Abwicklung seiner GmbH führt zu zwei Arten von Einkünften. Der Liquidationserlös ist aufzuteilen. Soweit die Liquidationsrate nicht auf die Rückzahlung von Nennkapital oder die Auskehrung von Kapitalrücklagen aus dem steuerlichen Einlagekonto entfällt,

sondern Gewinnrücklagen ausgekehrt werden, liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.<sup>6</sup> Nur der gemeine Wert<sup>7</sup> der restlichen Liquidationsrate – also soweit Nennkapital und Kapitalrücklage zurückgezahlt werden – wird als Veräußerungspreis der Beteiligung behandelt und kann zu einem Veräußerungsgewinn iSv § 17 Abs. 2 führen, wenn die Anschaffungskosten für die Beteiligung niedriger waren. Im vorliegenden Fall waren die Anschaffungskosten mit 20 Mio. EUR höher. Da insgesamt nur ein Liquidationserlös von 15 Mio. EUR anfiel, von dem 5 Mio. EUR Gewinnrücklagen waren, entfielen auf den Veräußerungspreis iSv § 17 Abs. 2 EStG nur 10 Mio. EUR. Damit entstand ein Veräußerungsverlust von 10 Mio. EUR.

Dieser Veräußerungsverlust ist zu berücksichtigen, weil W die Anteile erst seit Ende 2008, also im Liquidationszeitpunkt noch nicht volle 5 Jahre gehalten hatte.<sup>8</sup> Er gehört zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. e EStG. Die Abzugsfähigkeit dieses Liquidationsverlustes von den inländischen Einkünften wird auch nicht durch das DBA Schweiz ausgeschlossen. Während der ersten 5 Jahre seit Wegzug hat Deutschland die Besteuerungsbefugnis für Gewinne, die W als in der Schweiz Ansässiger aus einer wesentlichen inländischen Beteiligung erzielt.<sup>9</sup> Entsprechend muß dann auch ein Veräußerungsverlust steuermindernd berücksichtigt werden.

Anders als bisher bezieht W in 2011 nicht eine laufende Dividende, sondern die einmalige Liquidationsdividende. Sie gehört ebenfalls zu den inländischen Einkünften.<sup>10</sup> Die Zinsen

1 Der Autor ist Steuerpartner im Frankfurter Büro von Hengeler Mueller. Besonderer Dank gilt Frau Steuerberaterin *Monika Reinhardt* (Sessig und Partner, München) für die kritische Begleitung des Manuskripts.

2 Siehe Tz. 2.0.1.3 Abs. 1 Satz 1 AStG-Schr.

3 Zum (vertikalen) Verlustausgleich zwischen positiven und negativen inländischen Einkünften zur Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, siehe Tz. 2.0.1.3. Abs. 2 AStG-Schr.

4 Siehe hierzu bereits oben 2.3.2.

5 So ausdrücklich noch § 50 Abs. 2 EStG i.d.F. vor Inkrafttreten des JStG 2009. Das Verlustausgleichsverbot soll sich seitdem unmittelbar aus der Abgeltungswirkung des KapESt-Abzugs ergeben und wurde daher aus dem Gesetzestext gestrichen.

6 §§ 17 Abs. 4 Satz 3; 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und Nr. 1 Satz 3 EStG.

7 § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG.

8 Siehe § 17 Abs. 2 Satz 6 Bst. b Satz 2 EStG.

9 Art. 13 Abs. 4 DBA Schweiz. W war innerhalb des Zeitfensters von 5 Jahren vor der Liquidation der GmbH in Deutschland ansässig und unterliegt mit dem Liquidationserlös nach allgemeinen innerstaatlichen Regeln des schweizerischen Steuerrechts keiner Steuer.

gehören – wie in 2010 – nicht zu den inländischen Einkünften. Bei den ausländischen Einkünften aus der Schweiz, Brasilien und den USA ergeben sich gegenüber 2010 keine Änderungen.

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ist W mit den veranlagten inländischen Einkünften auf Nettobasis, also nach Abzug von mit diesen Einkünften wirtschaftlich verbundenen Betriebsausgaben und Werbungskosten<sup>11</sup> zur ESt zu veranlagern. In die Veranlagung ist die Liquidationsdividende nicht einzubeziehen. Sie unterliegt dem abgeltenden Steuerabzug vom Kapitalertrag.<sup>12</sup> Wegen der Abgeltungsregelung ist ein vertikaler Verlustausgleich mit den anderen negativen Einkünften, die keinem KapESt-Abzug unterliegen haben, nicht statthaft.<sup>13</sup> Auch ein Antrag auf Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren<sup>14</sup> – sollte dies günstiger sein – scheidet wegen der Abgeltungswirkung aus.

Die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, für die kein abgeltender KapESt-Abzug gilt, führen in 2011 per saldo zu einem Verlust von 9.983.500 EUR. Dieser ist zu erklären und nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen. § 10d EStG gilt auch bei beschränkter ESt-Pflicht.<sup>15</sup> Der Verlust kann bis zu einem Betrag von 511.500 EUR nach 2010 zurückgetragen werden. W kann aber auf einen Verlustrücktrag auch ganz oder tlw. verzichten.<sup>16</sup>

Die Belastung mit AbgSt i. H. v. 25 % auf die Liquidationsdividende von 5 Mio EUR, mithin 1,25 Mio EUR wäre mangels Verlustausgleichsmasse nicht vermeidbar. Die KapESt wäre nach innerstaatlichem Recht definitiv. Die Zinsen auf die Inlandsanleihen blieben unberücksichtigt.

Jedoch hat W nach Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz Anspruch auf die Rückerstattung der schweizerischen Reststeuer, die nach pauschaler Anrechnung der deutschen KapESt in Höhe von maximal 15 % auf die schweizerische ESt von 23 % verbleibt.

W könnte theoretisch den nach § 10d Abs. 1 Satz 1 möglichen Verlustrücktrag nach 2010 von EUR 511.500 in vollem Umfang ausschöpfen. Die Summe der „insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte“ i. S. d. Bagatellgrenze des § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG würde trotz dem Verlust-

10 §§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst. a; 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

11 §§ 50 Abs. 1 Satz 1; § 4 Abs. 4 bis 8; § 9 EStG.

12 § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.

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

14 § 32d Abs. 2 Nr. 3, § 3 Nr. 40 Bst. d EStG.

15 Schmidt/Heinicke EStG § 10d Rn. 12.

16 § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG.

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

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

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

Ermittlung der Einkünfte für 2011:		
Besteuerung 2011 bei deutscher beschränkter ESt-Pflicht		Schweiz (mod. Aufw.-Best.)
Lebenshaltungskosten	500.000	
Kontrollrechnung		
- schwz. Einkünfte	30.000	
- ausl. Einkünfte		
Deutschland		
- LuF; Gewerbe; V+V	0	
- Liquidationsdividende	5.000.000	
- Anleihezinsen	79.000	
- Liquidationsverlust	0	
- ausl. Einkünfte Rest der Welt	0	
<b>Höhere Bemessungsgrundlage</b>	<b>5.108.000</b>	<b>1.174.840</b>
Steuersatz	23 %	
Pauschalanrechnung von 15 % dt. KapESt auf Liquidations-Dividende <sup>17</sup>	5.000.000 x 15 %	<b>- 750.000</b>
nachrichtlich: CH-Rest-ESt auf Divi.	400.000	
<b>Zu entrichtende ESt CH</b>		<b>424.840</b>
		<b>Deutschland („normale“ beschr. Stpfl.)</b>
Inländische Einkünfte		
- LuF; Gewerbe; V+V	16.500	
- Liquidationsverlust GmbH	- 10.000.000	
- Kapitaleinkünfte (nur Dividende, nicht Zinsen)	5.000.000 x 25 % <sup>19</sup>	1.250.000
Ausländische Einkünfte	0	0
Rückerstattung schwz. Rest-ESt auf Dividende <sup>18</sup>		- 400.000
<b>KapESt nach Rückerstattung</b>		<b>850.000</b>
<b>Veranlagte ESt nach Tarif</b>		<b>0</b>
<b>Verlustfeststellung inl. Einkünfte (vor Rücktrag)</b>	<b>- 9.983.500</b>	
<b>Möglicher Verlustrücktrag nach 2010</b>	<b>- 511.500</b>	

abzug die Freigrenze von EUR 16.500 weiterhin übersteigen. Damit würde durch den Verlustrücktrag der Zugang zu § 2 AStG und zum vertikalen Verlustausgleich im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG nicht verstellt.

Zu bedenken ist jedoch folgendes. In 2010 würde der Verlustrücktrag den anwendbaren Steuersatz (ermittelt über den Progressionsvorbehalt) nahezu unverändert lassen. Ein marginal niedrigerer Satz (44,72% statt 44,74%) käme zum Tragen, denn in Relation zum Welteinkommen von ca. 6,05 Mio. EUR fällt der Verlustrücktrag von ca. 0,5 Mio. EUR nicht stark ins Gewicht. Allerdings würde das zu versteuernde Einkommen in 2010 stark gemindert, nämlich von 552.504 EUR<sup>20</sup> auf 41.004 EUR. Die zu entrichtende ESt würde von 106.963 EUR auf 18.337 EUR sinken. Hier von entfielen ca. 14.935 EUR<sup>21</sup> auf die Inlandsdividende. Von den bereits einbehaltenen 25% (= 112.500 EUR) wären W also 97.565 EUR zu erstatten. Die Schweiz würde auf die eigene Steuer von 23% nicht, wie abkommensrechtlich vorgesehen, die 15% anrechnen, sondern nur die tatsächlich gezahlte Steuer von 14.935 EUR.<sup>22</sup> Das führt zu einer schweizerischen Reststeuer iHv 88.565 EUR. Die Rückanrechnung auf die deutsche Steuer ginge ins Leere, denn Deutschland rechnet diese schweizerische Steuer nur mit der abkommensrechtlichen Maßgabe an, daß Deutschland 67.500 EUR verbleiben. Denn abkommensrechtlich stehen Deutschland von dem Dividendenbetrag von 450.000 EUR 15%, also 67.500 EUR zu. In Summe würde W mit einer ESt auf diese Dividende von (14.935 EUR + 88.565 EUR =) 103.500 EUR belastet. Dies entspricht 23% der Dividende und damit der höheren Steuerbelastung der Schweiz. Für die Zinsen würde Entsprechendes gelten. Mit anderen Worten würde der steuersenkende Effekt des Verlustrücktrags durch eine höhere Belastung in der Schweiz weitgehend kompensiert<sup>23</sup>, soweit Einkünfte betroffen sind, die in die schweizerische Kontrollrechnung Eingang finden.

Zur optimalen Nutzung des Verlustes aus 2011 sollte W daher gegen den Verlustrücktrag nach 2010 optieren. Für die Jahre ab 2012 sollte er Sorge tragen, daß ein Verlustabzug in den Vortragsjahren mit Einkünften möglich ist, die im Rahmen der modifizierten Aufwandsbesteuerung in der Schweiz nicht erfaßt werden – also nicht Eingang in die Kontrollrechnung finden.

### 3.3 Verfahrensfragen

#### 3.3.1 Veranlagung im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht

##### 3.3.1.1 Allgemeines

Bezieht ein Steuerausländer inländische Einkünfte, muß er möglicherweise mit diesen Einkünften veranlagt werden. Er ist verpflichtet, bestimmte inländische Einkünfte zu erklären. Hierzu dient der Vordruck ESt 1 C („ESt-Erklärung für

beschränkt Steuerpflichtige“). Dieser Vordruck ist nur für Zwecke der „normalen“ beschränkten Steuerpflicht zu verwenden.

#### 3.3.1.2 Günstigerprüfung bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalerträgen?

Der Vordruck ESt 1 C (s.S.85) enthält einen Abschnitt „Inländische Einkünfte im Kalenderjahr 2011“ (ab Zeile 19) und einen Unterabschnitt „Kapitalvermögen“. Dieser Unterabschnitt enthält

- die Zeile 27: „i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG (ohne Einnahmen in Zeile 29)“
- die Zeile 28: Antrag auf Günstigerprüfung Ja/Nein
- die Zeile 29: „i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die der tariflichen ESt unterliegen“.

In Zeile 27 gehören folglich nur die Einnahmen, für die der *gesonderte Tarif* nach § 32d Abs. 1 EStG anwendbar ist, denn die nach dem allgemeinen ESt-Tarif zu versteuernden Einkünfte sollen in Zeile 29 erfaßt werden. Für die Einnahmen in Zeile 27 soll es lt. Zeile 28 die Möglichkeit der Günstigerprüfung geben.

Es geht um die Frage, welche Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Zeile 27 gehören und möglicherweise unter die Günstigerprüfung fallen, wenn sie von einem beschränkt Steuerpflichtigen bezogen werden. Dazu muß es sich dem Grunde nach um inländische Einkünfte handeln. Das bestimmt sich nach § 49 EStG. Wenn KapESt-Abzug angeordnet ist (das bestimmt sich nach § 43 EStG), dann ist dieser bei beschränkter Steuerpflicht abgeltend (§ 50 Abs. 2 EStG). In diesem Fall des abgeltenden KapESt-Abzugs sind die Einkünfte lt. den amtlichen Erläuterungen zum Vordruck ESt 1 C **nicht** in Zeile 27 einzutragen (s.S.85 unten) :

20 Die Kapitalerträge wären im Rahmen der Günstigerprüfung den tarifbesteuerten Einkünften hinzuzurechnen: 16.500 + 450.000 + 78.000 + 8.004. Die Summe der Einkünfte von 552.504 minus Verlustrücktrag von 511.500 = 41.004 unterläge dem Progressionssteuersatz von 44,72%.

21  $450.0000 : 552.504 \times 18.337$ . Für einen anderen als einen proportionalen Aufteilungsmaßstab gibt das EStG keinen Anhaltspunkt. Er könnte sich allenfalls aus einer Regelung über eine „Verrechnungsreihenfolge“ ergeben, wonach etwa der Verlustrücktrag vorrangig mit tarifbesteuerten Einkünften zu verrechnen wäre.

22 Siehe Art. 8 Abs. 2 der VO des Schweizerischen Bundesrates v. 22.08.1967 (Stand 01.01.2009) Nr. 672.201 über die pauschale Steueranrechnung, AS 1967 1129, geä. durch VO v. 07.12.1981, AS 1981 1996: „Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung entspricht, vorbehaltlich des Artikels 12, der Summe der Steuern, die in den Vertragsstaaten von den im Laufe eines Jahres (Fälligkeitsjahres) fällig gewordenen Erträgen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erhoben worden sind, höchstens aber der Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuern (Maximalbetrag).“ Ebenso Wingert/Kolb in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Schweiz, Lfg. 20.11.1997 („F/W/K“), Art. 24 Rn. 356. Undeutlich Hamminger in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, EL 92 Jan. 2005, Art. 4 Schweiz Rn. 138: „Die in Deutschland erhobene Steuer ist in der Schweiz nicht zu berücksichtigen.“

23 Per saldo würde der Verlustrücktrag die Inlandsdividende nur um 2% des Bruttobetrages entlasten.

Sie nehmen nicht am Veranlagungsverfahren teil. Denn durch den abgeltenden KapEST-Abzug steht der Tarif für diese Einkünfte fest. Er ist stets 25%. Persönliche Verhältnisse (wie niedriges oder hohes Gesamteinkommen) des Steuerpflichtigen bleiben wegen § 50 Abs. 2 EStG unberücksichtigt (Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht), mithin scheidet auch eine Günstigerprüfung aus. Bei dieser wäre zu prüfen, ob der Stpfl. einer niedrigeren Progression unterliegt, entweder weil seine Kapitaleinkünfte insgesamt niedrig sind oder ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen, nicht abgeltend besteuerten Einkünften möglich ist. Diese Maßstäbe sind jedoch mit der Abgeltungsfiktion nicht vereinbar.

Für die Zeile 27 kommen also nur beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Betracht, die *keinem* KapEST-Abzug unterliegen und die dem gesonderten Tarif unterliegen. Nur in diesem Fall sind wegen der fehlenden Abgeltungsfiktion persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, soweit sie zu einer Steuerschuld von weniger als 25% führen.

Bei Kapitaleinkünften eines beschränkt Steuerpflichtigen ist ein vom EStG vorgesehener KapEST-Abzug auch dann abgeltend, wenn die Einkünfte bei einem Steuerinländer nach dem *allgemeinen Tarif* zu besteuern wären. Das sind die Fälle des § 32d Abs. 2 EStG iVm § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG. Nach der besonderen Regelung des § 50 Abs. 2 EStG tritt auch in diesen Fällen für den Steuerausländer Abgel-

ständiger Arbeit nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe a EStG einen Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer stellen. Bei dieser Veranlagung werden familien- und personenbezogene Steuererstattungen nicht gewährt. Allerdings ist die Einkommensteuer nach dem Jahresgrundtarif ermittelt. Hat die Personengruppe außerdem noch andere inländische Einkünfte, die keinem Steuerabzug unterliegen, sind diese in die Veranlagung einzubeziehen; dies gilt auch im Fall eines Verlustes aus einer anderen Einkunftsart. Es ist deshalb nur eine Erklärung zur beschränkten Einkommensteuerpflicht abzugeben.

In die Bemessung des Steueransatzes (Progressionsvorbehalt) werden in Arbeitnehmerfällen einbezogen

- Einkünfte, die dem inländischen Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen,
- Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 bis 6 EStG unterliegen, – Lohn- und Einkommenserstattungen,
- die Summe der Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

Fragen Sie Ihrer Steuererklärung bitte entsprechende Nachweise bei Beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG (z. B. Künstler, Sportler, Aufsichtsratsmitglieder), die Staatsangehörige eines EU- / EWR-Staates sind und dort leben, können für diese Einkünfte nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG einen Antrag auf Veranlagung stellen. Hat diese Personengruppe noch weitere inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, nichtberuflicher Arbeit, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte, sind diese in die Veranlagung mit einzubringen.

**Antrag auf Arbeitnehmer-Sparzulage**  
Zum Antrag auf Arbeitnehmer-Sparzulage gehören der vierseitige Hauptvordruck und die vom Anlageinstitut / Unternehmen überanderte Anlage VL (Beschreibung vermögenswirksamer Leistungen). Hat Ihr Arbeitgeber vermögenswirksame Leistungen für Sie angelegt, ist der Antrag auf Arbeitnehmer-Sparzulage grundsätzlich zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen. Tragen Sie bitte den Namen und die Anschrift Ihres Arbeitgebers in Zeile 3 ein. Ein Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage besteht regelmäßig nur, wenn Sie zu versteuerndem Einkommen über 17.000 € verfügen. Für Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers und Vermögenseinkünften von anderen Unternehmen gilt ein zu versteuerndes Einkommen von 20.000 €.

**Zuständiges Finanzamt**  
Geben Sie die Erklärungen oder Anträge bei dem Finanzamt ab, in dessen Bezirk sich Ihr Vermögen oder der werblichste Teil des Vermögens befindet. Haben Sie kein Vermögen im Geltungsbereich der Bundesrepublik Deutschland, ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk Ihre Tätigkeit vorwiegend ausgeübt oder versichert wurde. Für Arbeitgeber und Beschränkt Steuerpflichtige ist ausschließlich mit Renteneinkünften veranlagt werden, ist das Finanzamt Neubrandenburg zuständig. Beachten Sie bitte, dass eine wirksame Abgabe per Telefax oder per E-Mail nicht möglich ist.

**Abgabefrist**  
Die allgemeine Frist für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2011 und der Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags 2011 läuft bis zum 31.5.2012. Bei Land- und Forstwirten endet die Abgabefrist spätestens fünf Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2011/2012. Diese Fristen können bei Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten durch die Finanzämter verlängert werden. Diese Fristen müssen Sie nicht einhalten, wenn Sie die Einkommensteuererklärung erst nach dem 31.5.2012 abgeben. So werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zeile 27 bis 29), wie sie im Einzelnen in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG bezeichnet sind. Hierzu gehören insbesondere Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften sowie Einnahmen aus stiller Beteiligung oder aus partiarischen Darlehen von einem inländischen Schuldner. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (z. B. Sparzinsen) gehören nur dann zu den inländischen Einkünften, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz o. Ä. gesichert ist oder wenn es sich um ein sog. Tafelgeschäft handelt. Soweit von den Einnahmen Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten; diese Einnahmen sind in Zeile 27 nicht anzugeben. In Zeile 29 geben Sie bitte die Kapitalerträge an, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen (§ 32d Abs. 2 EStG);

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zeile 27 bis 29), wie sie im Einzelnen in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG bezeichnet sind. Hierzu gehören insbesondere Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften sowie Einnahmen aus stiller Beteiligung oder aus partiarischen Darlehen von einem inländischen Schuldner. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (z. B. Sparzinsen) gehören nur dann zu den inländischen Einkünften, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz o. Ä. gesichert ist oder wenn es sich um ein sog. Tafelgeschäft handelt. Soweit von den Einnahmen Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten; diese Einnahmen sind in Zeile 27 nicht anzugeben. In Zeile 29 geben Sie bitte die Kapitalerträge an, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen (§ 32d Abs. 2 EStG);

günstige negative Einkünfte 2011 kann der Höhe nach beschränkt werden. Falls Sie den Verlustvortrag der Höhe nach begrenzen möchten, geben Sie bitte in Zeile 60 an, mit welchem Betrag Sie die negativen Einkünfte zurückerhalten wollen. Sollen die negativen Einkünfte nur in geringfügigen Jahren berücksichtigt werden, tragen Sie bitte „0“ ein.

Zeilen 19 bis 25, 33 und 39  
Haben Sie in der Bundesrepublik Deutschland (Inland) weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, unterliegen Ihre inländischen Einkünfte grundsätzlich der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Hierzu gehören insbesondere

1. Einkünfte aus einem inländischen Land- und Forstwirtschaft (Zeile 19 und 21);
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Zeile 20 und 21); z. B. für den im Inland als Betriebsinhaber unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist; Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Zeile 20 und 21), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird;
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Zeile 20 und 21), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte unterhalten wird;
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Zeile 25, 26, 33 und 39); z. B. wenn Sie im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Eine Ertragsart in den Zeilen 25 bis 29 ist jedoch nur erforderlich, wenn von steuerpflichtigen Arbeitnehmern kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde. Bei Einkünften mit Lohnsteuerabzug gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten. Ist ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines EU- / EWR-Staates und in einem dieser Staaten ansässig ist, einen Antrag auf Veranlagung, sind die Zeilen 30 bis 39 sowie die Anlage N auszufüllen;
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 32d Abs. 2 EStG), wie sie im Einzelnen in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG bezeichnet sind. Hierzu gehören insbesondere Ausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften sowie Einnahmen aus stiller Beteiligung oder aus partiarischen Darlehen von einem inländischen Schuldner. Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (z. B. Sparzinsen) gehören nur dann zu den inländischen Einkünften, wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz o. Ä. gesichert ist oder wenn es sich um ein sog. Tafelgeschäft handelt. Soweit von den Einnahmen Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, gilt die Einkommensteuer grundsätzlich als abgegolten; diese Einnahmen sind in Zeile 27 nicht anzugeben. In Zeile 29 geben Sie bitte die Kapitalerträge an, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen (§ 32d Abs. 2 EStG);
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Zeile 22), wenn z. B. unbewegliches Vermögen im Inland belegen ist oder Rechte in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind;
7. sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 7 und Nr. 10 EStG (Zeile 23), die von den inländischen Rentenversicherungsträgern, den inländischen landwirtschaftlichen Alterskassen, den inländischen berufständlichen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden, sowie Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds und Direktversicherungen, soweit diese auf steuerfreien Beiträgen / Leistungen / Zuwendungen beruhen;
8. sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 9 und 10 EStG (Zeile 24), soweit sie nicht dem Steuerabzug unterliegen. Hierzu gehören insbesondere Leistungen (z. B. gelegentliche Vermittlungen, Vermietung beweglicher Gegenstände, Abgeordneteneinsätze und bestimmte private Verlustrückgeschäfte).

Die aufgeführten Einkünfte unterliegen jedoch nur der deutschen Einkommensteuer, soweit sie nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind.

**Anzurechnendes Steuern**

Zeile 31 und 32

Tragen Sie hier die Steuerabzugsbeträge ein, die mit den Einkünften in Zusammenhang stehen und tragen Sie bitte die Steuerbescheinigungen bei.

**Grunddaten und Abgabefristen**

Grunddaten und Abgabefristen

2011

1	Einkommensteuererklärung	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage	Eingangsnummer
2	Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für beschränkt Steuerpflichtige		
3	Steuernummer		
4	Identifikationsnummer (IDNr.) (jeweils schon erheben)		
5	An das Finanzamt		
6	Allgemeine Angaben		
7	Steuerpflichtige Person (stipf. Person)		Geburtsdatum
8	Name		
9	Vorname		
10	Straße und Hausnummer (darüberige Knospe)		
11	Postleitzahl, Wohnort		
12	Wohnortstaat		
13	Staatsangehörigkeit		
14	Geburtsort		
15	Ausgewählter Beruf		
16	Bankverbindung (entweder Kontonummer / Bankleitzahl oder IBAN / BIC) – Bitte stets angeben –		
17	Kontonummer		
18	IBAN		
19	BIC		
20	Gebührentabelle (Zweigsatz) und Ort		
21	Name eines von den Zeilen 6 und 7 abweichenden Kontoinhabers		
22	Name (Bei Abhängigkeit bitte amtlichen Abdrucksvordruck beifügen)		
23	Inländische Einkünfte im Kalenderjahr 2011		
24	Land- und Forstwirtschaft	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage L
25	Gewerbebetrieb / Selbständige Arbeit	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage G
26	Ausländische Einkünfte, die im Gewinn eines inländischen Betriebs enthalten sind	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage S
27	Vermietung und Verpachtung	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage(n) AUS Anzahl
28	Sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 7 und Nr. 10 EStG	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage(n) V Anzahl
29	Sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 9 und 10 EStG	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage R
30	Sonstige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 9 und 10 EStG	<input checked="" type="checkbox"/>	IT, Anlage SO (Zeile 7 bis 51)
31	Nichtselbständige Arbeit (Einkünfte, die im Inland nicht dem Steuerabzug unterliegen)		
32	Beschäftigung in	von - bis	Arbeitslohn EUR
33	110		
34	111		
35	Kapitalvermögen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG (ohne Einnahmen in Zeile 29)		
36	Ich beantrage die Günstigerprüfung für die in Zeile 27 erklärten Kapitalerträge.		
37	i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen		
38	115		1 = Ja

2011ESTIC151 – Aug. 2011 – 2011ESTIC151

tung ein, denn § 50 Abs. 2 EStG nimmt die Fälle der §§ 43 Abs. 5 Satz 2, 32d Abs. 2 EStG nicht aus.

Daraus folgt, daß für die Zeile 29 nur beschränkt steuerpflichtige *tarifbesteuerte Einkünfte* aus Kapitalvermögen in Betracht kommen können, die *keinem* abgeltenden KapEST-Abzug unterliegen. Die Erläuterungen zum Vordruck bringen dies nicht zum Ausdruck. Es fragt sich allerdings, ob solche Einkünfte überhaupt denkbar sind.

Die folgende Tabelle versucht – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – eine Systematisierung.

Beschr. stpfl. Inlandseink. aus KapV (§ 49(1) Nr. 5 EStG)	KapESt-Abzug?	tarifbesteuert? (§32d(2))	Zeile 27?	Zeile 29?
Gewinnausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft und auf EK-Genußrechte (§ 20(1) Nr. 1, 1a)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 1)	Grds. nein; Ja, wenn vGA bei leistender Körperschaft abzugsfähig (§ 32d(2) Nr. 4) Ja, wenn „unternehmerische“ Beteiligung vorliegt, aber antragsgebunden (§ 32d(2) Nr. 3). Es gilt Teileinkünfteverfahren.	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Liquidationsraten, soweit auf Gewinn entfallend (§ 20(1) Nr. 2)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 1)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Erträge auf Dividendenscheine einer ausl. Kapitalgesellschaft bei Tafelgeschäften (§ 20(1) Nr. 1a)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 1a)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Einnahmen aus stiller Gesellschaft/partiarischem Darlehen (§ 20(1) Nr. 4)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 3)	Grds. nein; Ja, wenn Nahestehende und Aufwand beim Schuldner abzugsfähig (§ 32d(2) Nr. 1(a))	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Erträge aus bestimmten Lebens-/Rentenversicherungen (§ 20(1) Nr. 6)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 4)	Grds. nein; Ja im Falle des § 20(1) Nr. 6 Satz 2 (Auszahlung nach dem 60. LJ und 12 Jahren Mindest-Laufzeit) (§ 32d(2) Nr. 2);	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Gewinn“ausschüttungen“ bestimmter Körperschaften (VVG; BgA; nrf. Verein etc.) (§ 20(1) Nr. 9)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 9a)	Grds. nein; Ja, wenn vGA bei leistender Körperschaft abzugsfähig (§ 32d(2) Nr. 4)	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Ausgeschüttete/ausschüttungsgleiche Erträge eines inl. InvVerm., soweit aus inl. Dividenden etc. und inl. Erträgen/Gewinnen aus unbeweglichem Vermögen gespeist (§ 20(1) Nr. 1 EStG; § 7(3) InvStG)	Ja (§ 7(3) InvStG)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Andere ausgeschüttete Erträge eines InvVerm., wenn sie über ein Tafelgeschäft bezogen werden	Ja (§ 7(1) und (4) InvStG)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Zinsen aus Hypotheken, Grundschulden und sonstigen Kapitalforderungen, wenn das Kapitalvermögen durch inl. Grundbesitz gesichert ist (§ 20(1) Nr. 5 und 7)	Nein	Grds. nein	JA! weil keine abg. KapESt und Zinsen unter § 32d(1) fallen	Nein, weil Zinsen grds. nicht tarifbesteuert sind
	Nein	Ja, bei Darlehen zwischen Nahestehenden und wenn Aufwand beim Schuldner abzugsfähig (§ 32d(2) Nr. 1(a))	Nein, weil in Zeile 29 gehörig	JA! weil keine abg. KapESt und Zinsen unter § 32d(2) fallen
Zinsen auf FK-Genußrechte (§ 20(1) Nr. 7)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 2)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Zinsen aus Teilschuldverschreibungen, wenn der Erlös aus Tafelgeschäften mit Zinsscheinen stammt (§ 43(1)1 Nr. 7a)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 7a)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	
Gewinne aus der Veräußerung/Einlösung/Rückzahlung durch Nicht-Institute von Aktien, Dividenden- und Zinsscheinen sowie Teilschuldverschreibungen per Tafelgeschäft (§ 43(1)1 Nr. 9 und 10)	Ja (§ 43(1)1 Nr. 9 und 10)	Nein	Nein, weil immer abgeltender KapESt-Abzug	

**Fazit:**

1. In die Zeile 27 gehören nur Einkünfte, die *nicht* dem abgeltenden KapEst-Abzug unterliegen *und* sich für den gesonderten Steuertarif qualifizieren. Das ist nach der Tabelle nur der Fall, wenn ein Steuerausländer Zinsen auf ein unverbrieftes Darlehen bezieht, bei dem das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz gesichert ist. Diese Zinsen unterliegen keinem KapEst-Abzug und qualifizieren sich für den gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG. Zinsen werden grundsätzlich mit einem Satz von 25 % besteuert.

Wenn es sich um die einzigen Einkünfte des Steuerpflichtigen handelt, kann eine Günstigerprüfung nur Erfolg haben, wenn die Zinsen unter 40.509 EUR liegen. Bei Zinseinkünften in dieser Höhe beträgt die Bemessungsgrundlage 47.712 EUR und die tarifliche ESt genau 25 %:

Zinseinnahmen	40.509
- Sparer-Pauschbetrag	- 801
= z.v.Einkommen	39.708
+ GrundFB (§ 50(1) S. 2 EStG)	8.004
= BemessungsGrdl	47.712
Tarifl. Steuer GrdTab	11.928
in % von BemGrdl	25 %

Bei höheren Zinseinnahmen führt die Günstigerprüfung nur zum Ziel, wenn ausgleichsfähige Verluste aus anderen inländischen Einkünften vorhanden sind.

2. In die Zeile 29 gehören nur Einkünfte, die *nicht* dem abgeltenden KapEst-Abzug unterliegen *und nicht* dem gesonderten Steuertarif unterliegen. Nach der Systematik der §§ 49, 43, 32d EStG kommen solche Einkünfte nur in Gestalt der unter 1. beschriebenen Zinsen vor, und zwar auch nur bei Darlehen zwischen Nahestehenden, wenn der Zinsaufwand beim Schuldner abzugsfähig ist.

3. Die Zinsen nach 1. und 2. sind in eine Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen einzubeziehen. Die Zinsen zu 1. unterliegen maximal dem Steuersatz von 25%. Die Günstigerprüfung kann zu einer niedrigeren Belastung führen. Die Zinsen zu 2. sind je nach den persönlichen Verhältnissen des beschränkt Steuerpflichtigen mit einem ESt-Satz innerhalb des progressiven Grundtarifs zu besteuern.

**3.3.2 Verfahren zur Rückanrechnung der schweizerischen Reststeuer**

**3.3.2.1 Ausgangslage**

Zum Anrechnungsverfahren in der Schweiz und zur Rückanrechnung in Deutschland nach Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA Schweiz kommt es, wenn ein Wegzügler im Wegzugsjahr

und während der folgenden 5 Jahre als in der Schweiz ansässige Person Einkünfte aus Deutschland bezieht. Art. 4 Abs. 4 erlaubt es Deutschland, diese Einkünfte ohne Rücksicht auf die Schranken des Abkommens zu besteuern. Diese Besteuerungsbefugnis schöpft Deutschland entweder im Rahmen der beschränkten oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht aus. Es ist also keineswegs so, daß Art. 4 Abs. 4 nur dann zum Tragen kommt, wenn auf den Wegzügler § 2 AStG anwendbar ist.

**3.3.2.2 Volle Besteuerung im Quellenstaat Deutschland**

Bei der Inlandsdividende wirkt sich Art. 4 Abs. 4 wie folgt aus. Deutschland kann die Dividende in voller Höhe besteuern. Das geschieht durch Abzug der KapEst von 25% des Bruttobetrags der Dividende. Damit hat es im Anwendungsbereich des § 49 EStG sein Bewenden. Im Rahmen des § 2 AStG ist zusätzlich denkbar, daß der Wegzügler beantragt, auf die Dividende das Teileinkünfteverfahren anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG; § 3 Nr. 40 Bst. d EStG), oder daß die Steuerschuld durch Saldierung mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten geringer ausfällt. Auf den niedrigeren Steuersatz von 15 % (Art. 10 Abs. 2 Bst. c DBA Schweiz) hat der Wegzügler während des genannten Zeitfensters keinen Anspruch.

**3.3.2.3 Besteuerung in der Schweiz nach allgemeinen Grundsätzen**

Die Schweiz besteuert die Dividende nach allgemeinen Grundsätzen. Das bedeutet für einen Wegzügler, der die modifizierte Aufwandsbesteuerung für sich reklamiert, daß die Dividende in die Kontrollrechnung eingeht. Wenn die Kontrollrechnung zu einem höheren steuerpflichtigen Betrag als die Lebenshaltungskosten führt, wird die Dividende – ggf. nach Abzug von Werbungskosten, im Übrigen aber in vollem Umfang – mit dem allgemein anwendbaren Steuersatz von hier 23 % besteuert.

**3.3.2.4 Anrechnung der deutschen Quellensteuer in der Schweiz nach DBA**

Die Schweiz rechnet jedoch die tatsächlich gezahlte deutsche Quellensteuer auf die schweizerische Steuer an. Der Anrechnungsbetrag ist in zweifacher Hinsicht gedeckelt. Erstens wird die deutsche Steuer nur bis zur Höhe des abgesenkten Quellensteuersatzes für Streubesitzdividenden von 15 % (Art. 10 Abs. 2 Bst. c DBA Schweiz) berücksichtigt. Zweitens ist die Anrechnung auf den Betrag an schweizerischer Steuer begrenzt, der auf die Dividende entfällt.

**3.3.2.5 Rückanrechnung der schweizerischen Reststeuer in Deutschland**

Nach der Anrechnung verbleibt in der Schweiz eine Reststeuer. Im vorliegenden Fall sind das in der Regel 8% der Dividende. Denn die Schweiz besteuert nach nationalem Recht mit 23% und rechnet deutsche Steuer von 15% an. Diese Reststeuer wird auf die deutsche Steuer von 25%

„rückangerechnet“. Auch diese Rückanrechnung ist nach Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz gedeckelt. Durch die Rückanrechnung darf die deutsche Steuer nicht unter 15 % der Brutto-dividende absinken. Im vorliegenden Fall verbleiben dem deutschen Fiskus in der Regel 17 % der Dividende. Denn Deutschland hat 25 % KapESt einbehalten und rechnet eine schweizerische Reststeuer von 8 % an. Insgesamt bleibt die Dividende mit 25 % (8 % Schweiz; 17 % Deutschland) belastet. Dies entspricht einer Totalbelastung von 25 % und ist systemgerecht, denn im Anrechnungsverfahren kommt es zu einer Belastung mit dem jeweils höheren Satz der beteiligten Staaten.

### 3.3.2.6 Verfahren der Rückanrechnung

Das DBA Schweiz regelt nicht das Verfahren zur Rückanrechnung. In Betracht kommt zum einen, die Rückanrechnung in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen. In beiden Veranlagungszeiträumen 2010 und 2011 wird W in Deutschland veranlagt, in 2010 als erweitert beschränkt Steuerpflichtiger, in 2011 als beschränkt Steuerpflichtiger zur Ermittlung der inländischen Einkünfte und der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Alternativ käme in Betracht, daß W außerhalb des Veranlagungsverfahrens be-

antrag, daß ihm die ESt erstattet wird, die sich zu seinen Gunsten auf Grund der Rückanrechnung ergibt. Dies liefe auf die Erstattung von deutscher KapESt auf Grund eines DBA hinaus. Die Erstattung könnte nach dem in § 50d Abs. 1 EStG geregelten Verfahren durch das BZSt abzuwickeln sein.<sup>24</sup>

Das BMF-Einführungsschreiben zum DBA Schweiz 1971<sup>25</sup> sagt in Tz. 2.2.7., daß die „Anrechnung der schweizerischen Steuern bei Abwanderern (...) im Veranlagungsverfahren [erfolgt], wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der allgemeinen oder erweiterten beschränkten Steuerpflicht veranlagt wird.“ Wenn der Abwanderer nicht veranlagt wird, weil die Steuer durch den Steuerabzug als abgegolten gilt, dann sei das Erstattungsverfahren durchzuführen, für welches das BZSt (vormals: Bundesamt für Finanzen) zuständig sei.<sup>26</sup>

24 Zur Zuständigkeit des BZSt siehe § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG.

25 BMF-Schr. v. 26.03.1975, BStBl. I S. 479.

26 Übrigens sieht der nicht mehr aktuelle Vordruck ASt 1 A der bayerischen Finanzverwaltung (siehe <http://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Steuererklaerung/Einkommensteuer/ASt-1-A-07.pdf>) in Zeile J 124 Einträge für Zwecke der Rückanrechnung vor („Nach Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz anrechenbare Steuern“). In den Vordrucken zur „normalen“ beschränkten ESt-Pflicht findet sich kein solches Eingabefeld.

## Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Steuerschulden – Ausweg Steuerberaterregreß?

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für gewerblichen Rechtsschutz\*

### 1. Einleitung

Der Geschäftsführer der GmbH ist das Handlungsorgan der Gesellschaft. Als solches ist er u. a. verantwortlich für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Die Dienste eines Steuerberaters wird er bei der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft jedenfalls in eigener Person nicht in Anspruch nehmen. Er wird sich vielmehr regelmäßig auf die Dienste des Steuerberaters der Gesellschaft verlassen und diesen als Ansprechpartner auswählen, um die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft zu regeln. Werden die steuerrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft nicht ordnungsgemäß erfüllt, so kann dies zu nicht unerheblichen Haftungsgefahren für den Geschäftsführer führen. Kommt es zu einer solchen Steuerhaftung des Geschäftsführers, so stellt sich die Frage, ob er hierfür den Steuerberater der Gesellschaft in Regreß nehmen kann. In jüngster Zeit sind hierzu einige obergerichtliche Entscheidungen – u. a. ein Urteil des BGH – ergangen, so daß es sich anbietet, die Frage zu beleuchten, ob der für Steuerschulden der Gesellschaft haftende Geschäftsführer Rückgriff beim Steuerberater der Gesellschaft nehmen kann.

### 2. Haftung des Geschäftsführers

Nach § 34 Abs. 1 AO hat der Geschäftsführer der GmbH deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Er hat insbesondere dafür Sorge zu tragen, daß die Steuern aus den von der Gesellschaft verwalteten Mitteln entrichtet werden. Aus der Verletzung dieser Pflichten kann sich nach § 69 AO eine persönliche Haftung für nicht oder nicht rechtzeitig abgeführte Steuerlasten ergeben. Da der Geschäftsführer von dem originären Steuerschuldner, der Gesellschaft, zu unterscheiden ist, muß das Finanzamt Haftungsansprüche in Form eines Haftungsbescheides nach § 191 AO geltend machen.

Die Haftung des Geschäftsführers setzt – da sie der Natur nach eben keine originäre Steuerpflicht ist – ein qualifiziertes Verschulden des Haftungsschuldners voraus. Der Geschäftsführer haftet nach § 69 AO für die vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der ihm auferlegten Pflichten. Die Haftung setzt allerdings nur ein, wenn und so-

\* Meyer-Köring Rechtsanwälte & Steuerberater, Bonn, Berlin.

weit die Steueransprüche gegen die GmbH nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt wurden und dies kausal auf die vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der Pflichten des Geschäftsführers zurückzuführen ist.

Knackpunkt der Haftung ist die Auslegung des Verschuldensmaßstabs durch die Rechtsprechung. Die Bezugnahme auf ein mindestens grob fahrlässiges Fehlverhalten erscheint – jedenfalls aus der Perspektive des Zivilrechts – zunächst nicht übermäßig belastend. Die Rechtsprechung neigt allerdings nicht zu einer restriktiven Auslegung und Anwendung des Fahrlässigkeitsbegriffs.<sup>1</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH muß jemand, der das Amt des Geschäftsführers einer GmbH annimmt oder fortführt, in eigener Person in der Lage sein, die steuerrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen; anderenfalls muß er sich die entsprechenden Kenntnisse aneignen oder bei Zweifelsfragen fachkundige Hilfe einholen.<sup>2</sup> Ist dies nicht gewährleistet, so trifft den Geschäftsführer ein Übernahmeverschulden.

Vor dem Hintergrund dieser extensiven Auslegung des Fahrlässigkeitsbegriffs sind die Exkulpationsmöglichkeiten des Geschäftsführers begrenzt.<sup>3</sup> Insbesondere das Argument, die steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft in die Hände eines fachlich versierten steuerlichen Beraters gelegt zu haben, entlastet den Geschäftsführer häufig nicht. Den Geschäftsführer trifft jedenfalls die Pflicht, den Steuerberater sorgfältig auszuwählen, für eine geeignete Organisation des Einsatzes des Steuerberaters zu sorgen und diesen zu überwachen. Auf den zuverlässigen Steuerberater kann er sich grundsätzlich verlassen, darf diesem allerdings nicht blind vertrauen.<sup>4</sup>

### 3. Regreßmöglichkeiten, Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter

Trifft den Geschäftsführer die Haftung für Steuerlasten der GmbH nach §§ 34, 69 AO und war ein Steuerberater für die steuerlichen Belange der GmbH eingeschaltet, so stellt sich die Frage, ob der gegenüber dem Fiskus persönlich haftende Geschäftsführer Rückgriffsansprüche gegen den – fehlerhaft handelnden – Steuerberater geltend machen kann. Dies ist grundsätzlich problematisch, da der Steuerberatungsvertrag (§§ 611, 675 BGB) zwischen dem Steuerberater und der GmbH abgeschlossen ist. Da der Geschäftsführer quasi „vertragslos“ ist, läßt sich in Betracht ziehen, ob der Steuerberatungsvertrag als Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter – nämlich zugunsten des Geschäftsführers – anzusehen ist.

Die Einbeziehung Dritter in den Schutzbereich eines Vertrages darf nicht dazu führen, daß die Haftung des Schuldners unkalkulierbar ausgedehnt wird. Der Schuldner muß sein Haftungsrisiko einschätzen und dieses ggf. versichern können. Vor diesem Hintergrund prüft die Rechtsprechung das Vorliegen eines Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter im Wesentlichen an vier Kriterien:<sup>5</sup>

- **Leistungsnähe**  
Erforderlich ist zunächst eine gegenständliche oder zumindest unmittelbare Leistungsberührung. Der Dritte muß bestimmungsgemäß mit der Leistung in Berührung kommen und den Gefahren von Schutzpflichtverletzungen ebenso ausgesetzt sein wie der Vertragspartner selbst.
- **Einbeziehungsinteresse/Gläubignähe**  
Ein Einbeziehungsinteresse wird zum einen angenommen, wenn zwischen dem Vertragspartner und dem Dritten eine Rechtsbeziehung mit personenrechtlichem Einschlag besteht, wie etwa in familienrechtlichen, arbeitsrechtlichen oder mietvertraglichen Rechtsverhältnissen. Zum anderen kann sich ein Einbeziehungsinteresse aus einer ergänzenden Vertragsauslegung ergeben, wenn der Vertragspartner an der Einbeziehung des Dritten in den Schutzbereich des Vertrages ein besonderes Interesse hat.
- **Erkennbarkeit**  
Für den Schuldner muß erkennbar sein, daß die vertragliche Leistung einen Drittbezug aufweist und daß sein Vertragspartner ein Interesse an der Einbeziehung des Dritten hat.
- **Schutzbedürftigkeit**  
Der Geschäftsführer muß schutzbedürftig sein. Für seine Einbeziehung in den Vertrag muß ein Bedürfnis bestehen, weil er anderenfalls nicht ausreichend geschützt wäre.

Ausgehend von diesen Voraussetzungen hat die Rechtsprechung bislang eine Schutzwirkung des Steuerberatungsvertrages zugunsten des Geschäftsführers der GmbH zumeist abgelehnt. So hat das OLG Celle<sup>6</sup> in einer Entscheidung aus dem Jahr 2007 die Auffassung vertreten, daß der Steuerberatungsvertrag mit einer GmbH jedenfalls in der Regel kein Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten des GmbH-Geschäftsführers sei. Das OLG Celle verneinte ein Einbeziehungsinteresse der Gesellschaft und ein Schutzbedürfnis des Geschäftsführers.

In jüngerer Zeit haben sich mehrere Instanzgerichte mit der Frage eines Drittschutzes des Steuerberatungsvertrages befaßt. Dies mag damit zusammenhängen, daß in Insolvenzverfahren zunehmend Geschäftsführer wegen

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

- 1 So *Klein*, Abgabenordnung, 11. Auflage, 2012, § 69 Rz 37.
- 2 BFH, Beschluß vom 14.09.1999 – VII B 33/99 (NV), BeckRS 1999, 25003981; *Klein*, a. a. O., § 69 Rz 37, 47.
- 3 Anschaulich, wenn auch mittlerweile nicht mehr aktuell, die Übersicht der OFD Hannover vom 22.01.1998, S 0370 – 28 – StO 321/S 0370 – 37 – StH 551.
- 4 ►► BFH, Urteil vom 26.11.2008 – V B 210/07, BFH/NV 2009, 362.
- 5 Vgl. Palandt, BGB, 71. Auflage, 2012, § 328 Rz 13 ff.
- 6 OLG Celle, Urteil vom 30.05.2007 – 3 U 260/06, NJOZ 2008, 527; zustimmend *Zugehör*, NZI 2008, 652; ablehnend *Wagner/Zabel*, NZI 2008, 660.

Insolvenzverschleppungstatbeständen in die Haftung genommen werden. Die Entscheidungen betrafen denn auch jeweils einen nach § 64 GmbHG haftenden Geschäftsführer. Die Begründungen der Instanzgerichte variierten allerdings: Das OLG Schleswig<sup>7</sup> ging 2011 ebenfalls davon aus, daß der Steuerberatungsvertrag keinen Drittschutz für den GmbH-Geschäftsführer vermittelt. Es bejahte zwar die Leistungsnähe und die Erkennbarkeit für den Steuerberater, lehnte allerdings ein Schutzbedürfnis des Geschäftsführers ab. Das Landgericht Aachen<sup>8</sup> ging in einer Entscheidung aus dem Jahre 2011 bereits nicht von einer Leistungsnähe aus; das Landgericht Wuppertal<sup>9</sup> bejahte im gleichen Jahr alle vier Kriterien und billigte dem nach § 64 GmbHG a.F. haftenden Geschäftsführer einen Schadensersatzanspruch gegenüber dem Steuerberater zu. Über eine Haftungskonstellation im Zusammenhang mit § 64 GmbHG hatte zudem das OLG Köln<sup>10</sup> in einem aktuellen Urteil aus 2012 zu befinden. Es bejahte die Leistungsnähe, das Einbeziehungsinteresse der GmbH und die Erkennbarkeit für den Steuerberater, lehnte allerdings eine Schutzbedürftigkeit des Geschäftsführers ab. Das Interesse des Geschäftsführers, vor einer Inanspruchnahme nach § 64 Abs. 2 GmbHG a.F. bewahrt zu werden, sei nicht schutzwürdig. Der Geschäftsführer habe in eigener Verantwortung die Überschuldungssituation der Gesellschaft zu prüfen und zu beurteilen. Leiste er nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit Zahlungen entgegen § 64 Abs. 2 GmbHG a.F., beruhe dies auf seiner eigenständigen wirtschaftlichen Entscheidung. Die Übernahme eines Haftungsrisikos durch den eingeschalteten Steuerberater sei für diesen nicht zumutbar.

Im Gegensatz zu diesen Entscheidungen hatte sich das OLG Köln<sup>11</sup> in einem Urteil aus dem Jahr 2010 mit einer Haftungskonstellation im Zusammenhang mit § 69 AO zu befassen. Das Finanzamt hatte den Geschäftsführer einer GmbH wegen Umsatzsteuerschulden der Gesellschaft in die Haftung genommen. Der GmbH-Geschäftsführer nahm daraufhin den Steuerberater der GmbH in Anspruch, dem er vorwarf, den Anforderungen der Betriebsprüfung nicht hinreichend nachgekommen zu sein und fehlerhafte Buchungen und Bilanzierungsarbeiten vorgenommen zu haben. Das OLG Köln lehnte eine Haftung allerdings ab. Es verneinte die Leistungsnähe, das Einbeziehungsinteresse der Gesellschaft und die Erkennbarkeit für den Steuerberater. Die Revision des Geschäftsführers führte zur Aufhebung und Zurückverweisung. Der BGH<sup>12</sup> entschied, daß der Geschäftsführer als Dritter grundsätzlich in den Schutzbereich eines Umsatzsteuermandats einbezogen sein könne, welches die GmbH erteilt habe. Der Steuerberater der GmbH könne deshalb verpflichtet sein, deren Geschäftsführern den Schaden aus einer Steuerhaftung zu ersetzen.

Der BGH orientiert sich in seiner Entscheidung eng an der steuerrechtlichen Haftungssituation des Geschäftsführers. Er bejaht zunächst das Kriterium der **Leistungsnähe** und leitet dies aus § 34 Abs. 1 AO ab. Der Geschäftsführer habe die von ihren Beratern vorbereiteten Steuererklärungen

der GmbH zu unterzeichnen und zu verantworten. Ihn treffe persönlich die Mitwirkungspflicht der GmbH gemäß § 90 AO, für deren Erfüllung er typischerweise auf die Unterstützung der von der GmbH beauftragten steuerlichen Berater angewiesen sei. Die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen und die unzureichende Mitwirkung für die steuerpflichtige GmbH würden ein **spezifisches steuerliches Haftungsrisiko** begründen, dem der Geschäftsführer nach den §§ 69, 191, 219 AO ausgesetzt sei und welches bei entsprechender Einschaltung der Berater der GmbH auf deren Tätigkeit zurückgehen könne. Das Risiko der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers sei eine typische Begleiterscheinung pflichtwidrig verursachter Steuerfestsetzungen gegen eine zahlungsschwache GmbH. Der Geschäftsführer der GmbH komme mit der ihr gegenüber erbrachten Leistung der Steuerberater bestimmungsgemäß in Berührung, wenn er durch Fehler in der Buchführung, durch ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge oder durch die Fehlbeurteilung umsatzsteuerpflichtiger Tatbestände als umsatzsteuerfrei in das Haftungsrisiko der §§ 69, 191, 219 AO verstrickt werde.

Der BGH geht außerdem von einem **Interesse der GmbH an der Einbeziehung** ihres Geschäftsführers in den Schutzbereich des Steuerberatungsvertrages aus. Auch dies begründet er mit dem spezifischen steuerrechtlichen Haftungsrisiko für den Geschäftsführer. Die Vermeidung dieses Risikos liege im Schutzbereich der Beraterpflichten. GmbH und Geschäftsführer würden als Gesamtschuldner haften. Die GmbH habe ein Interesse daran, ihren Geschäftsführer im Falle seiner haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nicht stets selbst schadlos halten zu müssen. Sie sei in der Regel daran interessiert, Belastungen des Verhältnisses zu ihrem Geschäftsführer zu vermeiden. Die Haftung des Geschäftsführers sei nicht nur ein Rechtsreflex der Schlechtleistung der steuerlichen Berater gegenüber der GmbH, wenn zwischen der Pflichtverletzung des Beraters und dem Haftungsvorwurf gegen den Geschäftsführer ein **spezifischer Risikozusammenhang** bestehe.

Auch die Erkennbarkeit für den Steuerberater bejaht der BGH. Der geschützte Personenkreis sei durch § 34 Abs. 1 AO eindeutig bezeichnet. Die Geschäftsführer seien den steuerlichen Beratern bekannt. Mit ihnen könnten die Steuerberater im Bedarfsfall über eine Beschränkung der Dritthaftung verhandeln. Trotz der ungeklärten Rechtslage hätten die Steuerberater mit der Einbeziehung des Geschäftsführers

- 7 OLG Schleswig, Urteil vom 02.09.2011 – 17 U 14/11, NZG 2012, 307.
- 8 LG Aachen, Urteil vom 10.08.2011 – 8 O 551/10, BeckRS 2011, 23926.
- 9 LG Wuppertal, Urteil vom 06.07.2011 – 3 O 359/10, NZI 2011, 877.
- 10 OLG Köln, Urteil vom 23.02.2012 – 8 U 45/11, DStR 2012, 923, BeckRS 2012, 06526.
- 11 OLG Köln, Urteil vom 21.10.2010 – 8 U 12/10, DStR 2011, 737, BeckRS 2011, 01533.
- 12 BGH, Urteil vom 13.10.2011 – IX ZR 193/10, NZG 2011, 1384.

ners in den Schutzbereich des Steuerberatungsvertrages rechnen müssen. Schließlich geht der BGH auch davon aus, daß der Geschäftsführer **schutzbedürftig** sei. Dieser habe zwar die Möglichkeit eines Gesamtschuldnerückgriffs gegen die GmbH. Dieser Anspruch sei allerdings u. a. wegen der regelmäßig vorhandenen Zahlungsschwäche der GmbH unsicher, so daß eine Schutzlücke entstehe.

#### 4. Fazit

Nachdem die Frage, ob der Steuerberatungsvertrag mit der GmbH auch Schutzwirkung zugunsten des Geschäftsführers entfalte, lange Zeit nicht höchstrichterlich geklärt war, gibt es nun endlich ein Judikat des BGH, an dem sich Geschäftsführer und Steuerberater orientieren können. Im Falle der

Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers nach §§ 34, 69, 191, 219 AO ist grundsätzlich ein Rückgriffsanspruch gegen den Steuerberater der GmbH möglich. Im Einzelfall wird der Frage des Mitverschuldens eine besondere Bedeutung zukommen, insbesondere dann, wenn der Geschäftsführer sich den Vorwurf der Verletzung von Überwachungspflichten gefallen lassen muß. Aus der Perspektive des GmbH-Geschäftsführers ist die Entscheidung des BGH günstig. Auch wenn der BGH die Voraussetzungen für einen Rückgriffsanspruch recht eng gefaßt hat und auf den spezifischen Risikozusammenhang im Einzelfall abstellt, ist zu erwarten, daß sich die Instanzgerichte an dieser Entscheidung orientieren werden. Für den steuerlichen Berater der GmbH wird es angezeigt sein, sich Gedanken über die Ausgestaltung des Beratungsvertrages zu machen und ggf. die Dritthaftung gegenüber dem Geschäftsführer zu begrenzen.

## Asset Protection und Gestaltungsmöglichkeiten im deutschen Recht

Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, und Dr. Matthias Söffing, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, beide Düsseldorf<sup>1</sup>

### I. Einleitung

In Zeiten der Immobilien- und Wirtschaftskrise mehrten sich immer häufiger Stimmen, die vor allem die persönliche Haftung von Vorständen, Geschäftsführern oder Unternehmern fordern. Für diese Personen stellt sich die Frage, wie sie ihre Vermögenswerte vor dem Haftungszugriff Dritter abschotten und somit ihre wirtschaftliche Existenz und die ihrer Familie schützen können. Maßnahmen zur Sicherung des privaten Vermögens werden unter dem Schlagwort „Asset Protection“ zusammengefaßt. Die Vorgehensweise dabei ist stets die Übertragung des Vermögens der haftungsgefährdeten Person auf eine dritte Person, wobei die Einflußnahme auf das Vermögen dem Betroffenen regelmäßig (weitestmöglich) erhalten bleiben soll. Asset Protection ist in legaler Weise nur präventiv, also zu einem Zeitpunkt, in dem eine Haftung noch nicht eingetreten ist, denkbar. Ist ein Haftungsrisiko bereits entstanden, etwa durch Erhebung einer Zahlungsklage, oder ist die Haftung bereits eingetreten, beispielsweise durch ein vollstreckbares Gerichtsurteil, scheiden Überlegungen zu Asset Protection aus, da ansonsten die Gefahr einer Gläubigeranfechtung<sup>2</sup> besteht oder gar strafrechtliche Konsequenzen<sup>3</sup> die Folge sind. Der vorliegende Beitrag soll die Gestaltungsmöglichkeiten im deutschen Recht aufzeigen.

### II. Zwei Vorgehensweisen: Fremdeigentum und vollstreckungsfestes Eigentum

Im Rahmen von Asset Protection kann zwischen zwei Vorgehensweisen unterschieden werden:<sup>4</sup> Zum einen kann das Vermögen auf dritte Personen verlagert werden, in der Regel auf Familienmitglieder, eine Familienstiftung oder -gesellschaft. Grundgedanke dieses Konzeptes ist eine Trennung von Substanz und Ertrag. Trotz der Trennung des Vermögens von dem derzeitigen Inhaber fließen ihm die Erträge aber weiter zu. Er bleibt wirtschaftlich Berechtigter. Durch bestimmte Gestaltungsmaßnahmen läßt sich jedoch eine Vollstreckung in die Erträge vermeiden. Als alternatives Gestaltungskonzept kommt die „Vollstreckungsfestigkeit“ der

<sup>1</sup> Susanne Thonemann-Micker ist Partnerin und Geschäftsführerin der S&P Söffing Rechtsanwalts-gesellschaft mbH mit Standorten in Düsseldorf, München und Zürich und Dr. Matthias Söffing ist Gründungsgesellschafter sowie Partner und Geschäftsführer der S&P SÖFFING Rechtsanwalts-gesellschaft mbH und Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität in Düsseldorf.

<sup>2</sup> Siehe unten III.

<sup>3</sup> Siehe unten IV.

<sup>4</sup> Vgl. v. Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 4; Werner, ZErB 2010, 104, 105.

Vermögenswerte in Betracht. Nach dieser Vorgehensweise verbleibt das Eigentum bei dem derzeitigen Inhaber, wird aber vollstreckungsfest gemacht. Ein entsprechender Vollstreckungsschutz wird insbesondere durch ausländische Strukturen (v. a. die liechtensteinische Lebensversicherung) erreicht. Inwieweit eine solche Ausgestaltung heute noch möglich ist, wird unter IV. 7. erörtert.

### III. Anfechtungsrecht nach AnFG und InsO

Verfügte der Schuldner über Vermögensgegenstände in der Art, daß sie der Zwangsvollstreckung entzogen wurden, können diese durch Anfechtung der Verfügung zur Haftungsmasse zurückgeholt werden.<sup>5</sup> Das geltende Recht unterscheidet die Einzelgläubigeranfechtung außerhalb des Insolvenzverfahrens (AnfG) und die mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnende Insolvenzanfechtung gemäß den §§ 129 ff InsO, die der Befriedigung der Gläubiger Gesamtheit dient.<sup>6</sup> Die gemeinsamen Voraussetzung der Anfechtungstatbestände nach AnfG und §§ 129 ff InsO ist das Vorliegen einer Rechtshandlung des Schuldners, die zu einer Gläubigerbenachteiligung führt. Unter Rechtshandlungen des Schuldners fallen dabei alle Handlungen, aber auch Unterlassungen, die rechtliche Wirkung entfalten, unabhängig davon, ob diese gewollt oder nicht gewollt ist.<sup>7</sup> Die Rechtshandlung muss in kausaler Weise zu einer objektiven Benachteiligung der Gläubiger geführt haben.<sup>8</sup> Rechtsfolge einer erfolgreichen Anfechtung nach dem AnfG ist, daß der erwerbende Dritte das an ihn vom Schuldner Weggegebene wieder dem Zwangszugriff zur Verfügung stellen muß, so daß die Zugriffslage für den Gläubiger wiederhergestellt wird.<sup>9</sup> Dagegen führt die Insolvenzanfechtung dazu, daß die Vermögensverschiebung wieder rückgängig gemacht wird, indem aufgegebene Vermögenswerte zur Insolvenzmasse zurückgeholt werden und die Masse von in mißbilliger Weise eingegangenen Verbindlichkeiten befreit wird.<sup>10</sup> Die Anfechtungstatbestände der Einzelanfechtung und der Insolvenzanfechtung sind identisch und können daher im Nachfolgenden gemeinsam behandelt werden.

#### 1. Vorsatzanfechtung, § 3 Abs. 1 AnfG, § 133 Abs. 1 InsO

Die Vorsatzanfechtung richtet sich gegen gläubigerbenachteiligende Rechtshandlungen, die der Schuldner in den letzten zehn Jahren vor der Anfechtung bzw. vor dem Insolvenzeröffnungsantrag vorgenommen hat. Erforderlich dabei ist ein Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners zum Zeitpunkt der Vornahme der später angefochtenen Rechtshandlung.<sup>11</sup> Die Tatsache, daß bei Vornahme der Rechtshandlung (noch) keine Gläubiger vorhanden sind, schließt einen Gläubigerbenachteiligungsvorsatz nicht zwangsweise aus, vielmehr genügt eine mittelbare, erst künftig eintretende Gläubigerbenachteiligung.<sup>12</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des BGH wird ein Gläubigerbe-

nachteiligungsvorsatz vermutet, wenn der Schuldner zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Rechtshandlung zahlungsunfähig war und seine Zahlungsunfähigkeit kannte.<sup>13</sup> Ausreichend ist nach dieser Rechtsprechung bereits, wenn der Schuldner seine lediglich drohende Zahlungsunfähigkeit kannte.<sup>14</sup> Schließlich muß der andere Teil, d. h. derjenige, der den Vermögenswert erlangt hat, im Zeitpunkt der Vornahme der Rechtshandlung den Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners gekannt haben. Diesbezüglich liegt die Beweislast beim Gläubiger, für den es gerade bei länger vergangenen Sachverhalten schwierig ist, den Vorsatz zu beweisen.

#### 2. Entgeltlichkeitsanfechtung, § 3 Abs. 2 AnfG, § 133 Abs. 2 InsO

Die sog. Entgeltlichkeitsanfechtung nach § 3 Abs. 2 AnfG bzw. § 133 Abs. 2 InsO setzt einen entgeltlichen Vertrag mit einer nahestehenden Person<sup>15</sup> voraus, durch den die Gläubiger unmittelbar benachteiligt werden. Aufgrund der normierten Beweislastumkehr muß bei der Entgeltlichkeitsanfechtung der Anfechtungsgegner, also die nahestehende Person, beweisen, daß entweder kein Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners vorlag oder er von einem entsprechenden Vorsatz des Schuldners jedenfalls keine Kenntnis hatte bzw. daß der Vertrag länger als zwei Jahre vor der Anfechtung bzw. dem Insolvenzeröffnungsantrag abgeschlossen wurde.<sup>16</sup>

5 Huber, AnfG Kommentar, 10. Aufl. 2006, Einf. Rn. 9.

6 Rogge in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 3. Aufl. 2009, Vorb. zu § 129 ff. Rn. 4 f.

7 Hirte in Uhlenbruck, InsO Kommentar, 13. Aufl. 2010, § 129 Rn. 62 ff., § 133 Rn. 7; Huber, AnfG Kommentar, 10. Aufl. 2006, § 1 Rn. 5; unschädliche Rechtshandlungen sind demnach: Ablehnung eines Vertragsangebots, Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses, Erbverzicht, Nichtgeltendmachung von Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüchen; schädliche dagegen: Verfügungen über Erbrecht, Vermächtnis-, Pflichtteils- oder Pflichtteilsergänzungsansprüche.

8 Hirte in Uhlenbruck, InsO Kommentar, 13. Aufl. 2010, § 133 Rn. 11. Somit ist eine Gläubigerbenachteiligung ausgeschlossen bei vollwertiger Gegenleistung oder Weggabe unpfändbarer Gegenstände, vgl. Rogge in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 3. Aufl. 2009, § 129 ff., Rn. 73.

9 Huber, AnfG Kommentar, 10. Aufl. 2006, Einf. Rn. 9, § 11 Rn. 1.

10 Rogge in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 3. Aufl. 2009, Vorb. zu § 129 ff., Rn. 1, § 143 Rn. 1 ff.

11 Huber, AnfG Kommentar, 10. Aufl. 2006, § 3 Rn. 22; Rogge in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 3. Aufl. 2009, § 133 Rn. 19.

12 BGH WM 1955, 407, 412; zuletzt BGH, Urteil v. 13.08.2009, IX ZR 159/06, DNotZ 2010, 286.

13 BGH, Urteil v. 27.05.2003, IX ZR 169/02, ZInsO 2008, 814 m. w. N.

14 BGH, ZInsO 2008, 814.

16 Siehe hierzu § 138 InsO. Nahe stehende Personen sind u. a. Ehegatten, Lebenspartner, Abkömmlinge gerader Linie, Personen in häuslicher Gemeinschaft, Personen, die sich auf Grund einer dienstvertraglichen Verbindung zum Schuldner über dessen wirtschaftliche Verhältnisse unterrichten können, sowie bei juristischen Personen, wenn eine zuvor genannte Person Mitglied des Vertretungs- oder Aufsichtsorgans o. ä. ist.

### 3. Anfechtung wegen unentgeltlicher Leistung, § 4 Abs. 1 AnfG, § 134 Abs. 1 InsO

Schließlich besteht noch bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften des Schuldners eine besondere Anfechtungsmöglichkeit. Eine unentgeltliche Leistung des Schuldners, die nicht länger als vier Jahre vor der Anfechtung bzw. Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen wurde, ist gemäß § 4 Abs. 1 AnfG bzw. § 134 Abs. 1 InsO anfechtbar. Dem liegt der allgemeine Rechtsgrundsatz zugrunde, daß unentgeltlicher Erwerb weniger schutzbedürftig ist als ein sonstiger Rechtserwerb.<sup>17</sup>

## IV. Insolvenzstrafrecht, §§ 283 ff StGB

Zum sogenannten Insolvenzstrafrecht im engeren Sinne zählen insbesondere die §§ 283 bis 283d StGB (Bankrott, Gläubiger- und Schuldnerbegünstigung) sowie § 15a Abs. 4 und Abs. 5 InsO (Insolvenzverschleppung). Insolvenzstrafataten im weiteren Sinne sind alle allgemeinen Straftatbestände, welche im Zusammenhang mit einem insolvenzrechtlichen Sachverhalt zum Nachteil von Gläubigern, Staat oder Dritten begangen werden.<sup>18</sup>

## V. Gestaltungsmöglichkeiten

### 1. Generelle Gestaltungsmöglichkeiten

Um den Zugriff der Gläubiger auf das Privatvermögen zu vermeiden, kann zunächst auf die konventionellen Möglichkeiten zur Haftungsbegrenzung zurückgegriffen werden. Üblich ist beispielsweise die Überlassung des Grundstückseigentums der haftungsgefährdeten Person an einen Dritten, in der Regel den Ehegatten bzw. ein oder mehrere Kinder mit der Vereinbarung eines Wohnungsrechts (§ 1093 BGB) zugunsten des Übertragenden. Das Wohnungsrecht ist, im Gegensatz zu einem Nießbrauch, nicht pfändbar.<sup>19</sup>

Auch im Hinblick auf einen späteren Erbfall kann Asset Protection eine Rolle spielen, wenn der Erblasser befürchten muß, daß Gläubiger des Erben möglicherweise auf den Nachlaß zugreifen könnten. Für den Erbfall könnte daher die Anordnung einer Vor- und Nacherbschaft, oftmals auch in Verbindung mit der Anordnung einer Testamentsvollstreckung, empfehlenswert sein. Die Vorerbmasse ist in der Hand des Vorerben lediglich ein Sondervermögen,<sup>20</sup> so daß der Nacherbe besonders geschützt wird.<sup>21</sup> Eine andere Gestaltungsmöglichkeit ist auch eine letztwillige Verfügung in Form eines Rentenvermächtnisses, wodurch dem Schuldner als Vermächtnisnehmer fortlaufende Leistungen gewährt werden. Diese unterfallen der Regelung des § 850b Abs. 1 Nr. 3 ZPO, soweit sie „aufgrund der Fürsorge oder Freigiebigkeit“ des Erblassers erfolgen, und sind in Höhe des jeweiligen Pfändungsfreibetrags nach § 850c ZPO un-

pfändbar.<sup>22</sup> Wurden keine Vorsorgemaßnahmen getroffen, bleibt die Möglichkeit der Ausschlagung der Erbschaft oder des Vermächtnisses, insbesondere gegen Abfindung in Form der Einräumung eines (unpfändbaren) Wohnrechts. Besteht die Gefahr der Inanspruchnahme eines Pflichtteilsberechtigten, so sollte dieser auf die Geltendmachung von Pflichtteilsrechten verzichten.

Zwischen Ehegatten fängt die Asset Protection bereits mit dem Abschluß eines Ehevertrags an. Durch einen solchen kann sich der eine Ehegatte in gewissem Umfang vor Ansprüchen des anderen Ehegatten schützen.

### 2 „Güterstandsschaukel“ – der Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel

Als Instrument der Asset Protection-Planung kommt der lebzeitige Güterstandswechsel bei fortdauernder Ehe in Betracht. Haben die Ehegatten hinsichtlich ihres Güterstandes keine ausdrückliche Regelung getroffen, so gilt der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB) als gesetzlicher Güterstand. Nach §§ 1372, 1408 Abs. 1 BGB haben die Ehegatten die Möglichkeit, jederzeit ihren Güterstand zu wechseln. Ein Zugewinnausgleich erfolgt somit nicht nur nach dem Ende der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten oder die Ehescheidung, sondern auch dann, wenn die Ehegatten den Wechsel in den Güterstand der Gütertrennung (§§ 1408 Abs. 1, 1414 BGB) einvernehmlich entscheiden. Die Motive für den freiwilligen Güterstandswechsel sind vielschichtig: Vorteile ergeben sich zunächst in erbschaft- und schenkungsteuerlicher Hinsicht. Ziel ist die Nutzung der Steuerfreiheit der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 2 ErbStG.<sup>23</sup> Für einen Güterstandswechsel können zudem erbrechtliche Motive sprechen. Die güterrechtliche Vorgehensweise führt zu einer Reduzierung der Pflichtteilsansprüche der Ehegatten bzw. der Kinder der Höhe nach.<sup>24</sup> Schließlich kann die „Güterstandsschaukel“ auch aus insolvenzrechtlichen Gründen sinnvoll sein. Dabei wird im Rahmen des Güterstandswechsels das Vermögen des haftungsgefährdeten Ehegatten auf den anderen Ehegatten übertragen und so der Zugriff durch Gläubiger auf das Privatvermögen verhindert. Streitig war bislang aber, ob eine solche güterrechtliche Gestaltungs-

17 Vgl. im bürgerlichen Recht §§ 528, 816 Abs. 1 Satz 2, 822, 988, 2287, 2329 BGB.

18 Borchardt in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 3. Aufl. 2009, Vorb. zum Insolvenzstrafrecht, Rn. 4.

19 BGH RNotZ 2007, 28, 29; Klühs, RNotZ 2010, 516, 517.

20 Edenhofer in Palandt, 71. Aufl. 2012, § 2100 Rn. 2.

21 Edenhofer in Palandt, 71. Aufl. 2012, Einf. v. § 2100 Rn. 3 f.

22 Kössinger in Nieder/Kössinger, Handbuch der Testamentsgestaltung, 4. Aufl. 2011, § 8 Rn. 155.

23 Schenkel, steueranwaltsmagazin 2011, 82; Hosser, ZEV 2011, 174 f.

24 Schenkel, steueranwaltsmagazin 2011, 82, 83.

maßnahme im Rahmen eines Insolvenzverfahrens anfechtbar ist. Mit Urteil vom 01.07.2010 hat der BGH diese Frage nunmehr dahingehend entschieden, daß ein güterrechtlicher Vertrag, den der Schuldner mit einer nahestehenden Person nicht länger als zwei Jahre vor dem Insolvenzeröffnungsantrag geschlossen hat, als entgeltlicher Vertrag nach § 133 Abs. 2 InsO anfechtbar ist.<sup>25</sup> Insoweit wird ein Gläubigerbenachteiligungsvorsatz des Schuldners und die Kenntnis des anderen Teils von dem entsprechenden Vorsatz widerleglich vermutet. Durch das Urteil des BGH scheidet die Güterstandsschaukel als Instrument der Asset Protection nicht vollständig aus. Allerdings hat sich das Risiko einer Anfechtung für innerhalb von zwei Jahren vor dem Insolvenzeröffnungsantrag geschlossene Verträge wesentlich erhöht. Auf dieses Anfechtungsrisiko sollte der Berater im Rahmen der Gestaltungsberatung hinweisen. Zudem empfiehlt es sich, die tragenden Motive für einen Güterstandswechsel – wenn möglich im güterrechtlichen Vertrag selbst – sowie die Vermögensverhältnisse des Schuldners zum Zeitpunkt der güterrechtlichen Vereinbarung zu dokumentieren. Auf diese Art kann die Widerlegung der Vermutung eines Gläubigerbenachteiligungsvorsatzes nach § 133 Abs. 2 InsO zumindest erleichtert werden.

### 3. Verlagerung des Vermögens auf eine Familiengesellschaft

Vermögensschutz kann auch durch Übertragung des Vermögens auf eine Familiengesellschaft (Familienpool), i. d. R. eine GbR oder eine KG, erreicht werden. Die Familienangehörigen der haftungsgefährdeten Person, i. d. R. der Ehegatte und/oder die Kinder, fungieren dabei als Gesellschafter, der Unternehmer selbst hingegen hält nur einen verhältnismäßig kleinen Teil an der Gesellschaft. Der Vorteil dieses Instruments der Asset Protection-Planung liegt darin, daß durch Ausgestaltung im Gesellschaftsvertrag eine disproportionale Zuteilung der Stimmrechte möglich ist, die dem Unternehmer weitgehende Kontrolle der Gesellschaft ermöglicht.<sup>26</sup> Erfolgt die Vermögensübertragung auf die Familiengesellschaft unentgeltlich, wie es der Regelfall sein wird, ist diese schenkungsteuerpflichtig, wobei die Steuerklasse zwischen Schenker und jeweils begünstigtem Gesellschafter zur Anwendung gelangt. Umstritten ist die Frage, ob bei Verarmung des Schenkers § 528 Abs. 1 BGB anwendbar ist mit der Folge, daß für die Dauer von bis zu zehn Jahren seit der Schenkung eine Rückforderung möglich wäre.<sup>27</sup> Soweit die Anfechtungsfristen nach AnfG bzw. InsO noch nicht abgelaufen sind, kommt außerdem eine Anfechtung der Vermögensübertragung in Betracht.<sup>28</sup> Insoweit empfiehlt sich die Verlagerung von Vermögenswerten auf eine Familiengesellschaft vor allem bei geringer, lediglich abstrakter Haftungsgefahr oder im Rahmen der Nachfolgeplanung. Dabei sollte besonderes Augenmerk auf eine sorgfältige Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags gelegt werden.

### 4. Schutz des Familienwohnheims

Verhältnismäßig einfach gestaltet sich der Schutz des Familienwohnheims. Die sich im Eigentum oder zumindest im Miteigentum des potenziell haftungsbedrohten Ehegatten befindende Immobilie wird auf dessen Ehepartner schenkweise übertragen.<sup>29</sup> Eine Schenkungsteuer fällt wegen der Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG grundsätzlich nicht an, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird und sie in Deutschland, der EU oder dem EWR liegt. Weitere Steuerbefreiungen finden sich in § 13 Abs. 1 Nr. 4b und c ErbStG. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist die Übertragung des Familienwohnheims auf den Ehegatten bzw. Lebenspartner im Erbfall steuerfrei. Jedoch sind hier die tatbestandlichen Erfordernisse etwas enger gefaßt. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG ist eine Steuerbefreiung nur möglich, wenn der Erwerber das Familienwohnheim die nächsten zehn Jahre bewohnt. Wird das Familienheim im Erbfall auf Kinder oder Kinder verstorbener Kinder übertragen, so kommt für eine Steuerbefreiung zusätzlich eine Flächenbegrenzung auf 200 qm Wohnfläche hinzu (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Zu beachten ist, daß Verstöße gegen die zehnjährige Weiternutzung zu einem rückwirkenden und vollständigen Wegfall der Steuerbefreiung führen. Anfechtungsrechtlich ist an die Schenkungsanfechtung nach § 4 AnfG bzw. § 134 InsO und gegebenenfalls an eine Vorsatzanfechtung nach § 3 Abs. 1 AnfG bzw. § 133 Abs. 1 InsO zu denken. Im Rahmen einer lebzeitigen Übertragung des Familienwohnheims empfiehlt es sich, daß sich der übertragende Ehegatte ein Widerrufsrecht für den Fall der Scheidung vorbehält.

Eine Optimierungsmöglichkeit des Familienwohnheimmodells stellt die sog. „Familienwohnheimschaukel“ dar. Nachdem der haftungsgefährdete Ehegatte das Familienwohnheim schenkungsteuerfrei auf den anderen Ehegatten übertragen hat, könnte dieses nach einigen Jahren, wenn sich die Verhältnisse bei den Ehegatten geändert haben, wiederum an den Ehegatten zurückveräußert werden. Gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfolgt diese Ver-

25 BGH, Urteil v. 01.07.2010, IX ZR 58/09, NZI 2010, 738; ausführlich hierzu *Schenkel*, steueranwaltsmagazin 2011, 82 ff.; *Hosser*, ZEV 2011, 174, 175.

26 Vgl. *Werner*, ZErB 2010, 104, 106.

27 Zum Streitstand v. *Oertzen/Hosser*, ZEV 2010, 168, 171 m.w.N.

28 Der Regelfall wird die Schenkungsanfechtung (§ 4 AnfG, § 134 InsO) mit einer Anfechtungsfrist von vier Jahren sein. Bei entgeltlicher Übertragung kommt eine Anfechtung nach § 3 Abs. 2 AnfG bzw. § 133 Abs. 2 InsO (zweijährige Anfechtungsfrist) in Betracht, es sei denn, eine Widerlegung der Gläubigerbenachteiligungsabsicht gelingt. Eine Vorsatzanfechtung (§ 3 Abs. 1 AnfG, § 133 Abs. 1 InsO) mit einer Anfechtungsfrist von zehn Jahren dürfte aufgrund der Beweislast des Gläubigers nur ausnahmsweise greifen.

29 Im Falle, daß der Haftungsgefährdete noch kein Familienwohnheim erworben hat, empfiehlt es sich, das Eigentum an einem erworbenen Familienwohnheim von vornherein auf den nicht haftungsgefährdeten Ehegatten zu übertragen. Vgl. v. *Oertzen*, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 19 f.

äußerung einkommensteuerfrei, solange die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Auf diese Weise erhält der nicht haftungsgefährdete Ehegatte weitere Liquidität. Ob im Anschluß daran wiederum eine Schenkung an den Ehegatten vorgenommen werden kann, ist vor dem Hintergrund der Gesamtplanrechtsprechung des BFH höchst fraglich und kommt allenfalls bei ganz besonderen Konstellationen des Einzelfalls in Betracht.

## 5. Inländische privatnützige Familienstiftungen

Eine inländische Familienstiftung kann für Zwecke der Asset Protection in der Weise eingesetzt werden, daß Vermögenswerte einer haftungsgefährdeten Person auf einen verselbständigten Rechtsträger übertragen werden. Das so entstandene Stiftungsvermögen umfaßt nicht nur das übertragene Vermögen des Stifters, sondern wegen der Legalzession nach § 82 S.2 BGB mit Anerkennung der Stiftung auch Mitgliedschafts-, Forderungs-, gewerbliche Schutzrechte und andere abtretbare Rechte. Die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung ist dabei schenkungsteuerpflichtig nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 ErbStG, unterliegt jedoch dem Steuerklassenprivileg gemäß § 15 Abs. 2 ErbStG. Daneben fällt in Zeitabständen von je 30 Jahren die sog. Erbersatzsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG an. Hierbei gilt der doppelte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, ferner ist die Steuer nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde. Da es sich bei der privatnützigen Familienstiftung eben nicht um eine gemeinnützige Stiftung handelt, ist die Stiftung selbst Körperschaftsteuerpflichtig. Der Stiftungszweck, der zumindest überwiegend dem Interesse einer oder mehrerer Familien gewidmet sein muß, kann auch in beschränktem Umfang Begünstigungen für den Stifter selbst enthalten.<sup>30</sup> Allerdings darf es dabei nicht zu einer (unzulässigen) „Stiftung für den Stifter“ kommen, d. h. einer Stiftung, die vornehmlich der Versorgung des Stifters dient, da der Stiftungszweck einen uneigennützigen Charakter haben muß.<sup>31</sup> Zur Problematik der Rückforderung nach § 528 BGB und zur anfechtungs- bzw. insolvenzrechtlichen Rechtslage gelten die Ausführungen zu V. 3. entsprechend.<sup>32</sup> Aus Beratersicht ist die inländische Familienstiftung insbesondere bei Übertragung erbschaftsteuerlich begünstigten Vermögens (§§ 13a, 13b ErbStG) zu empfehlen. Bei sorgfältiger Ausgestaltung eignet sich die Familienstiftung (gegebenenfalls als Stiftung von Todes wegen, § 83 BGB) darüber hinaus zum Schutz des Stiftungsvermögens vor dem Zugriff von Gläubigern der Nachfolgeneration.<sup>33</sup>

## 6. Ausländische Stiftungen und ausländische Trusts

Als Alternative zur inländischen Stiftung kann zu Zwecken der Vermögenssicherung auch eine ausländische Stiftung bzw. ein ausländischer Trust errichtet werden. Wie bei der inländischen Stiftung überträgt die haftungsgefährdete Person ihr Vermögen auf eine intransparente Stiftung<sup>34</sup>, so daß beim Stifter selbst keine Eigentumsrechte mehr verbleiben. Die Vermögensübertragung auf die Stiftung unterliegt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG der Schenkungsteuer. Ein Steuerklassenprivileg wie bei der inländischen Stiftung besteht hier jedoch nicht, vielmehr unterfällt die Übertragung der ungünstigen Steuerklasse III. Im Gegensatz zur inländischen Stiftung wird hier aber keine Erbersatzsteuer fällig. Zu beachten ist, daß die ausländische Stiftung der Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland unterliegen kann, wenn die Geschäftsleitung tatsächlich im Inland ausgeübt wird. Hinzu kommt, daß der Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugs- oder anfallsberechtigt sind, der Hinzurechnungsbesteuerung des § 15 AStG unterfallen. Schließlich unterliegt die Übertragung der Vermögenswerte auf ausländische Stiftungen einem etwaigen Zugewinnausgleichsanspruch und Pflichtteils(ergänzungs)anspruch. Zu beachten ist ferner, daß eine Ausgestaltung, die ausschließlich dazu dient, Pflichtteilsberechtigten zu benachteiligen oder Steuern zu hinterziehen, gegen den *ordre public* (Art. 6 EGBGB) verstoßen kann mit der Folge, daß die Anerkennung der ausländischen Stiftung versagt werden kann.<sup>35</sup> Hinsichtlich der Anfechtung der Übertragung von Vermögenswerten auf ausländische Stiftungen bestehen Parallelen zu den Anfechtungsrechten bei der Übertragung auf inländische Stiftungen. Allerdings können die kollisionsrechtlichen Besonderheiten nach § 19 AnfG und § 339 InsO bzw. die entsprechenden Vorschriften in der Europäischen Insolvenzordnung (EuInsVO) zum Tra-

30 Reuter in MüKo zum BGB, 5. Aufl. 2010, § 81 Rn. 95; Bisle, DStR 2012, 525.

31 Bisle, DStR 2012, 525; zum Streitstand: v. Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 28 f.; v. Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168, 170.

32 I.Ü. v. Oertzen, Asset Protection im deutschen Recht, 2007, S. 31 ff.; v. Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168, 172 f.

33 V. Oertzen/Hosser, ZEV 2010, 168, 173.

34 Zu den Steuerfolgen bei Errichtung einer transparenten/intransparenten Stiftung: Hosp/Langer, BB 2011, 1948, 1953.

35 Zur Benachteiligung Pflichtteilsberechtigter am Beispiel der liechtensteinischen Stiftung: Liechtensteinischer StGH, Entsch. v. 16.09.2002, ZErB 2010, 22 ff.; Werner, ZErB 2010, 104, 109; Lennert/Blum, ZEV 2009, 171, 175 f.; zum Verstoß gegen den *ordre public* wegen Steuerhinterziehung: OLG Düsseldorf, Urteil v. 30.04.2010, I-22 U 126/06, IStR 2011, 475; ausführlich hierzu Söffing, *steueranwaltsmagazin* 2010, 177 ff.; ders. Liechtenstein-Journal 2010, 76 ff.; Lennert/Blum, IStR 2011, 492, 494 f.

36 Werner, ZErB 2010, 104, 110.

gen kommen.<sup>36</sup> Zum Zweck der Asset Protection bietet sich grundsätzlich nur die intransparente Stiftung an. Der Stifter sollte aber die steuerrechtlichen Deklarationspflichten in Deutschland beachten, um einen Durchgriff durch die Stiftung zu vermeiden.

## 7. Liechtensteinische Lebensversicherung

Lebensversicherungen nach ausländischem, insbesondere nach liechtensteinischem Recht wurden als Instrumente der Asset Protection-Planung noch bis vor kurzem gerne empfohlen. Geschuldet ist dies der Regelung des Art. 78 liechtenstein. VersicherungsvertragsG, der bestimmt, daß weder der Versicherungsanspruch des Versicherungsnehmers noch der Versicherungsanspruch der Begünstigten der Pfändung (Exekution) durch Gläubiger unterliegt. Art. 79 des liechtenstein. VersicherungsvertragsG geht sogar noch weiter und eröffnet den widerruflich begünstigten Ehegatten oder Kindern ein Eintrittsrecht in den Versicherungsvertrag für den Fall der Privatinsolvenz des Versicherungsnehmers. Voraussetzung, um in den Genuß dieser Regelungen zu gelangen, ist eine wirksame Rechtswahl zugunsten des liechtenstein. VersicherungsvertragsG für den Versicherungsvertrag. Bereits vor der Rechtsänderung Ende 2009 war die Zulässigkeit der Rechtswahl nur unter den engen Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 4 EGVVG a.F. möglich.<sup>37</sup> Mit Wirkung zum 17.12.2009<sup>38</sup> wurde das 2. Kapitel des EGVVG und somit auch die Rechtswahlvorschrift des Art. 9 abgeschafft und durch die Regelung des Art. 7 Abs. 3 Rom-I-Verordnung abgelöst. Lebensversicherungsverträge, deren Vertragsschluß nach dem 16.12.2009 liegt, unterliegen ausländischem Versicherungsvertragsrecht nur dann, wenn sich der Versicherungsnehmer in dem ausländischen Staat gewöhnlich aufhält, ihm angehört oder eine juristische Person mit Sitz in dem ausländischen Staat Versicherungsnehmerin ist. Auch wenn die Rechtswahl durch die Neuregelung erschwert wurde, scheiden liechtensteinische Lebensversicherungen nicht von vornherein als Mittel des Vermögensschutzes aus. Zwar unterliegen die Versicherungsverträge dem deutschen Versicherungsvertragsrecht, allerdings findet Art. 7 Abs. 3 Rom-I-Verordnung keine Anwendung in Liechtenstein, so daß aufgrund des Auseinanderfallens der deutschen und liechtensteinischen Rechtslage Vollstreckungsversuche aussichtslos bleiben.<sup>39</sup> Sollte ausnahmsweise liechtensteinisches Recht zur Anwendung kommen, so gilt liechtensteinisches Vollstreckungsrecht mit der Folge, daß die Vollstreckung grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Steuerlich betrachtet, kann die liechtensteinische Lebensversicherung dann noch attraktiv sein, wenn sie so ausgestaltet wird, daß sie als Lebensversicherung nach deutschem Steuerrecht anerkannt wird und keine Einkünftezurechnung auf den Steuerpflichtigen erfolgt. Auch wenn sie nach deutschem Einkommensteuerrecht nicht anerkannt wird, beispielsweise weil der Versicherungsnehmer noch vollumfassende Einflußmöglichkeit auf die Kapitalanlage hat, kann sie wegen des zumindest derzeit noch vorhandenen Vollstreckungsschutzes in Liechtenstein günstig sein. Für den Fall, daß bei Anwendung liechtensteinischen Rechts die Versicherung automatisch bei einem Haftungsfall auf die Begünstigten übergeht, ist in diesem Moment eine Schenkung des ursprünglichen Versicherungsnehmers auf den Begünstigten vollzogen.

Durch die weitgehende Abschaffung der Rechtswahl wird die liechtensteinische Lebensversicherung für Deutsche bzw. für Personen, die nicht in Liechtenstein ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, weniger attraktiv und ist deshalb nicht mehr uneingeschränkt empfehlenswert.

## VI. Zusammenfassung

Dem Wunsch haftungsgefährdeter Personen auf Asset Protection kann auf vielfältige Weise Folge geleistet werden. In der Regel wird dabei das Modell der Verlagerung von Vermögenswerten auf Dritte empfehlenswert sein („Fremdeigentum“). Welches Mittel im Einzelfall geeignet ist, beurteilt sich nach der individuellen Lage desjenigen, der sein Vermögen vor dem möglichen Zugriff von Gläubigern schützen will. Ein Patentrezept gibt es insoweit nicht. Anhaltspunkte für die Asset Protection-Planung sind etwa die Höhe des vermeintlichen Haftungsrisikos, die Art und Höhe des vorhandenen Vermögens und das Vorhandensein von Ehepartner und/oder Kindern.

<sup>37</sup> Versicherung mußte eine sog. Korrespondenzversicherung sein, vgl. *Worgulla/Thonemann*, ErbStB 2008, 171, 173.

<sup>38</sup> BGBl I 2009, 1574.

<sup>39</sup> *Lehmann/Schulz*, ZEV 2010, 361, 364.

## FATCA, TRACE und Co. – Wer bleibt Sieger im Kampf zwischen Steuertransparenz und Bankgeheimnis?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht\*

### I. Der Trend zur Steuertransparenz

Der Trend zur Steuertransparenz scheint international nicht mehr aufzuhalten zu sein. Die Veränderungen der letzten Jahre hin zu (freiwilliger oder erzwungener) größerer Steuerehrlichkeit auf dem Parkett der internationalen Finanzanlagen ist tatsächlich nicht erst durch die Finanzkrise hervorgerufen worden. Während manche der alten Akteure im Bereich des Wealth-Management und der „Offshore“-Finanzdienstleistungsbranche hofften, nach der zunächst 2010 im Wesentlichen als überstanden erhofften Krise würde das Strohfeuer der Forderungen nach größerer Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten bald wieder lediglich als kleines Irrlicht weiter glimmen, handelt es sich tatsächlich um eine stetig anhaltende Entwicklung. Die Finanzkrise hat diesen Trend lediglich verstärkt. Insbesondere brachte sie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), den Regierungen wichtiger „On-shore“-Volkswirtschaften und anderen Beteiligten eine noch nie dagewesene Möglichkeit, einschneidende Veränderungen mit breiter Unterstützung gegen eine in die Defensive gedrängte Finanzwirtschaft durchzusetzen. Abhängig von der „Überzeugungskraft“ der eigenen wirtschaftlichen Bedeutung für die betroffenen Länder mit entsprechenden Finanzplätzen, aber auch gestützt durch die Übernahme gegenwärtiger OECD-Standards zum Informationsaustausch haben bedeutende Staaten wie die USA, das Vereinigte Königreich, Frankreich und Deutschland es zunehmend leichter, ihre Besteuerungsinteressen auch im Ausland durchzusetzen. Hinzu kommen „faktische Erfolge“ der Finanzbehörden betreffend nicht deklarierte Konten und Kapitalerträge, welche durch – legale oder illegale – Informationen seitens einzelner Banken, dortiger (früherer) Mitarbeiter, oder über andere Wege Selbstanzeigen im Gefolge medienwirksam dargestellter Ermittlungserfolge begünstigt werden. Auch dies stärkt – wie nicht zuletzt die Entwicklung in Deutschland im Hinblick auf die sog. Liechtenstein-Affäre und den Ankauf von Daten-CD's zeigen – die Stellung der nationalen Finanzbehörden.

Mögen auch diese verschiedenen Wege helfen, denjenigen Einhalt zu gebieten, die sich – gemessen an der jeweiligen nationalen Steuergesetzgebung – unrechtmäßige Steuervorteile sichern wollen, so ergeben sich doch hieraus jedenfalls global durchaus auch nachteilige Effekte. Die Abwehrhaltung der Finanzplätze mit traditionell hohen Standards des Bankgeheimnisses, der sog. Off-shore-Jurisdiktionen und vieler Beteiligter der Vermögensverwaltungsbranche veranlaßt viele Regierungen, eigentlich ineffiziente

und teure Wege zu beschreiten, um berechtigten Bedenken im Hinblick auf mögliche Steuerhinterziehung ihrer Bürger und Unternehmen nachzugehen. Tatsächlich haben wir in Steuerangelegenheiten bisher nur erste Schritte hin bis zu einer globalen Transparenz gesehen.

Wie eingangs schon angemerkt, sind durchaus einige Stimmen der Wealth-Management-Branche noch davon überzeugt, daß nach einer mittelfristigen Erholung der Wirtschaft das meiste wieder so sein wird, wie es früher einmal war. Andere Stimmen sehen den Ruf nach globaler (Steuer-)Transparenz letztlich doch eher als ein Thema an, welches die USA, Kanada und einige Länder in Westeuropa wie das Vereinigte Königreich, Deutschland oder Frankreich angeht. Dementsprechend wird Asien als das zukünftige Aktionsfeld für „diskretes Finanzmanagement“ angesehen. In den USA wiederum wird vielfach Südamerika als Ausweichmöglichkeit gegenüber den strengen US-amerikanischen Transparenzregelungen angesehen. Dabei sind die USA selbst nach wie vor durchaus eine der „besten“ Steuer-oasen.

Die unterentwickelten und manchmal auch wenig gerechten Steuersysteme in vielen lateinamerikanischen oder asiatischen Ländern, erst recht in Kombination mit den oftmals vorhandenen politischen Risiken, eingeschränkter Rechtsstaatlichkeit bzw. hoher Anfälligkeit für Korruption und anderen kaum kontrollierbaren Abläufen sollten Grund genug dafür sein, manche der derzeit propagierten Zielländer für Vermögende nicht unbedingt in den Vordergrund zu rücken. Hierbei sollte auch berücksichtigt werden, daß letztlich kooperative Regelungen durchaus die größere Chance einer ausgewogenen Balance zwischen steuerlicher Transparenz und Bankgeheimnis mit sich bringen, als eine Verweigerungshaltung einiger Jurisdiktionen, die im Gegenzug einseitige Initiativen insoweit „starker“ Volkswirtschaften gegenüber diesen Ländern hervorrufen werden.

### II. Treaty Relief and Compliance Enhancement (TRACE) als Versuch eines multilateralen Systems

Vor dem Hintergrund drohender Sanktionen durch die starken „On-shore-Länder“ sind viele der klassischen „Off-shore“-Finanzplätze letztlich dazu übergegangen, Abkom-

\* Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

men über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten mit zahlreichen Ländern auszuhandeln. Diese „Tax Information Exchange Agreements“ (TSEAs) haben sich vielfach an dem – nicht bindenden – „Model Agreement on Exchange of Information“ orientiert, welches die OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information im April 2002 veröffentlicht hatte. Zuletzt hat z. B. Uruguay am 14. 12. 2011 eine Reihe derartiger Abkommen mit zahlreichen nordischen Ländern geschlossen. Diese netzartige bilaterale Verknüpfung ist aber nur ein erster Schritt auf dem Weg zu einer globalen Transparenz. Bei der OECD wurde zwischenzeitlich eine „Informal Consultative Group on the Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors“ gegründet, nachdem im Januar 2009 der „ICG Report on Possible Improvements to the Procedures for Tax Relief for Cross Border Investors“ veröffentlicht worden war.

Seit Januar 2010 versucht die OECD durch das Projekt „Treaty Relief and Compliance Enhancement“ (TRACE) die Entwicklung von „Insellösungen“ in gewisser Weise wieder einzufangen, als sie in ein einheitliches Konzept gefügt werden sollen. Dabei wurde TRACE seiner offiziellen Begründung nach auch deshalb konzipiert, um die Forderung nach möglichst niedrigen Quellensteuern im Rahmen der Abkommen zu legitimieren. Tatsächlich ist damit verbunden jedoch auch eine deutlich umfassendere Berichterstattung der Abkommenstaaten sowie Elemente eines automatisierten Informationsaustausches.

### III. Foreign Account Tax Compliance (Act) als Gegenpart

Auf die Elemente von Berichterstattung und automatisierten Mitteilungen durch Banken und andere Finanzdienstleister (auch) im Ausland setzen auch die USA mit ihrem umstrittenen Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Der große systematische Unterschied besteht allerdings in dem unilateralen Charakter von FATCA, mag auch die Bedeutung der USA die Durchsetzbarkeit gegenüber vielen Zielländern begünstigen. Damit stets FATCA nicht nur „im Wettbewerb“ zu Bestrebungen der OECD, sondern sogar im Gegensatz zu ihnen. Kritische Stimmen fragen auch, wie gerecht ein unilaterales System wie FATCA ist, wenn die USA selber in mancher Hinsicht auch als „Steueroase“ gelten können, in der Lateinamerikaner und andere nicht deklarierte Gelder deponieren. Selbst bezogen auf US-Staatsbürger und in den USA ansässige Personen stellt sich zudem die Frage nach der Effektivität von FATCA. Trotz zwischenzeitlich schon bekannt gewordener Nachbesserungen kann bezweifelt werden, daß FATCA wirklich geeignet ist, selbst für diesen Personenkreis Steuerhinterziehungen vollkommen zu stoppen. Außerdem – auch dies zeigt die zwischenzeitliche Diskussion – ist auch die Praktikabilität und Administrierbarkeit mit einem großen Fragezeichen zu versehen,

selbst wenn man die grundsätzlichen Bedenken betreffend Bankgeheimnis und Datenschutz einmal außer Acht läßt. Der Vorschlag zu den Ausführungsbestimmungen zum FATCA ist nunmehr veröffentlicht. Die hierzu bis zum 30.04.2012 einzureichenden Kommentare und auch die danach geplante öffentliche Anhörung werden zeigen, wie sich die interessierten Marktteilnehmer und Betroffenen zum US-amerikanischen Versuch, den „fat-cats“ – ein Wortspiel mit einer amerikanischen umgangssprachlichen Bezeichnung für Reiche – besser auf die Krallen bzw. Finger zu schauen.

### IV. Ein Gegenbeispiel: Abkommen zwischen Liechtenstein und dem Vereinigten Königreich

Das es auch anders geht, zeigt die Haltung vieler nach vorne schauender Finanzplätze, welche den Dialog mit On-shore-Gerichtsbarkeiten mit Schlüsselfunktion aufgenommen haben. Sie haben erkannt, daß der Trend zur Transparenz ein wahrlich globaler Trend ist. Das Abkommen zwischen Liechtenstein und dem Vereinigten Königreich unterstreicht die Initiative des Fürstentums, sich nicht nur mit den OECD-Standards zu identifizieren, sondern auch weit darüber hinauszugehen, um die Kunden und Akteure seines Finanzplatzes zu schützen. Die Liechtensteiner Offenlegungsmöglichkeiten („Liechtenstein Disclosure Facility“-LDF) und das Begleitprogramm zur steuerlichen Amtshilfe und Compliance („Taxpayer Assistance and Compliance“-TACP) zeugen vom Bekenntnis Liechtensteins, es weitgehend unmöglich zu machen, daß Bankkunden mit Verbindung zum Vereinigten Königreich den Finanzplatz Liechtenstein mit steuerhinterzieherischer Absicht nutzen. Als Gegenleistung für dieses umfassende Versprechen hat das Vereinigte Königreich Liechtenstein mit einer Reihe von Vorteilen ausgestattet, wozu u. a. eine fünfjährige Übergangszeit sowie bedeutende finanzielle und rechtliche Schutzmechanismen für die dortigen Bankkunden mit Verbindung zum Vereinigten Königreich gehören, die ihre Steuerangelegenheiten regeln möchten. Damit werden auch Anreize geschaffen, den Finanzplatz Liechtenstein zu wählen. Schließlich wird betroffenen Vermögenseigentümern und deren Finanzdienstleistern in Liechtenstein eine Straffreiheit für früheres Verhalten unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Die LDF steht bis zum 05.04.2016 offen.

### V. Der Schweizer Weg – Die Quellensteuer-Lösung

Die Schweiz hingegen geht einen anderen Weg. Sie versucht mit wichtigen Partnerländern eine Quellensteuer-Lösung zu vereinbaren. Es erscheint durchaus möglich, daß die Schweiz mit diesem Bestreben wegen der beacht-

lichen dort verwalteten Vermögenswerte bei einigen Verhandlungspartnern erfolgreich sein wird, da ihre Verhandlungsposition durchaus stark ist. Daß sie sich gerade im Verhältnis zu Deutschland damit schwer tut, konnte der Tagespresse entnommen werden.

Allerdings müssen auch die Kosten von Quellensteuer-Systemen sorgfältig bewertet werden. Ebenso bedarf es einer Prüfung der Frage, ob gerade steuererliche Ausländer mit entwickelten eigenen Steuersystemen nicht im Regelfall den grundlegend unterschiedlichen Ansatz vorziehen, bei dem sich die Besteuerung ausschließlich in ihrem nationalen Steuersystem bei allerdings automatisiertem Informationsaustausch vollzieht. Weiterhin ist auch zu berücksichtigen, daß bei dem zwischen Deutschland und der Schweiz vereinbarten Ansatz ein größerer Anteil der Compliance-Kosten dem steuereinziehenden Land auferlegt wird. Schließlich können auch Nationalstolz und die sog. öffentliche Meinung gegen ein System sprechen, bei dem Länder wie die USA, das Vereinigte Königreich, Frankreich, Deutschland und andere für nicht deklarierte Einkünfte im Verhandlungswege eine „Kompromißlösung“ statt vollständiger Offenlegung akzeptieren. Das es sich hierbei im Übrigen nicht nur um „Befindlichkeiten“ handelt, zeigt schon der Zusammenhang mit anderen Steuerarten wie z.B. der Schenkung- und Erbschaftsteuer bei nicht deklariertem Vermögen, welche wiederum in vielen Ländern unterschiedlich ausgeprägt sind, aber durch eine reine Quellensteuer-Lösung kaum miteinbezogen werden können.

## VI. Fazit

Eine koordinierte Lösung, die durch die schwerpunktmäßig betroffenen Finanzplätze, die bedeutenden „Onshore-Volkswirtschaften“, die OECD und andere internationale Stellen gemeinsam getragen würde, dürfte der beste Ansatz sein, um den Anforderungen nach Steuerehrlichkeit einerseits und einer durchaus anzuerkennenden Sensibilität für das Bankgeheimnis und den Schutz der Privatsphäre andererseits Genüge zu tun. Von einem solchen strategischen und koordinierten Ansatz ist man weltweit jedoch noch weit entfernt.

Bei realistischer Betrachtung werden die nächsten Jahre noch weitere FATCA-ähnliche Initiativen hervorbringen, deren Umsetzung für Finanzdienstleister und deren Kunden teuer und komplex sein werden, bei zweifelhafter Eignung. So kann z.B. FATCA durch ein Finanzinstitut umgangen werden, in dem es nicht in US-Wertpapiere investiert. Zwar mag diese Nische um so enger werden, je mehr bedeutende Volkswirtschaften sich am Vorbild der USA orientieren – eine Berücksichtigung von 5 oder gar 10 FATCA-ähnlichen Anforderungen je Anleger bzw. Depot würde jedoch nicht nur die Kosten für jede Bank und damit letztlich ihre Kunden enorm in die Höhe treiben, sondern wohl auch administrativ kaum noch darstellbar sein. Auch dies spricht für koordinierte und strategische Lösungen. Wenn einerseits manche Ewiggestrigen an bestimmten Finanzplätzen zunehmend verstehen, daß auch die Eigentümer von großen Vermögen durchaus Verantwortung zeigen wollen und Steuer- und andere Vorschriften einzuhalten sind, andererseits aber deren Einhaltung und Überwachung nicht von einzelnen Volkswirtschaften nach dem „Gesetz des Stärkeren“ durchgesetzt wird, besteht mittelfristig vielleicht doch ein hinreichender Konsens für eine multilaterale OECD-Lösung.



## Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht

in tabellarischen Übersichten

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

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

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

**IBOORBERG**

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

SZ0612

# Korruption und Steuerstrafrecht

Dr. Rainer Spatscheck, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Strafrecht, München

## I. Problemstellung

Die Korruptionsbekämpfung ist in Deutschland auf das Engste mit dem Besteuerungsverfahren verknüpft. Vehikel hierfür ist § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG: Nach dieser Vorschrift handelt es sich bei der Zuwendung von Vorteilen sowie den damit zusammenhängenden Aufwendungen um steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn die Zuwendung den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt oder die Voraussetzungen eines anderen Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zuläßt.

Die Finanzverwaltung und insbesondere die Beamten der Betriebsprüfung sind gesetzlich verpflichtet, gegenüber der Staatsanwaltschaft Mitteilung über Sachverhalte zu machen, die den Verdacht einer Korruptionsstraftat begründen (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG). Die Finanzbehörden haben insoweit keinen Ermessensspielraum, sondern sind bei Vorliegen eines Anfangsverdachts zwingend zur Weitergabe von Informationen verpflichtet. Der Bundesfinanzhof<sup>1</sup> hat alle in der Literatur<sup>2</sup> vorgetragenen Bedenken gegen diese weite Auslegung der Norm, wie z. B. die geringe Verdachtsschwelle, das Bestehen späterer Verwertungsverbote, den potentiellen Bruch des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) und die Verletzung des Rechts auf „informationelle Selbstbestimmung“ vor dem Hintergrund des Ziels der Korruptionsbekämpfung als nicht einschlägig angesehen.

## II. Steuerliche Auswirkungen

### 1. Steuernachzahlungen aufgrund nicht-abzugsfähiger Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)

§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG ordnet die Nicht-Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben an, soweit es sich um Zuwendungen handelt, die einen Straftatbestand erfüllen oder unter einen Ordnungswidrigkeitentatbestand zu subsumieren sind, der eine Geldbuße zuläßt. Nach allgemeiner Auffassung gilt die Vorschrift nicht nur für die Gewinneinkünfte, sondern entsprechend auch für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bei den Überschusseinkünften.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>3</sup> kommen die folgenden Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts in Betracht:

- Wählerbestechung (§ 108 b StGB),
- Bestechung von Abgeordneten des EU-Parlaments und des Bundestags oder von Volksvertretungen der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbänden (§ 108 e StGB)<sup>4</sup>,
- Bestechung von Mitarbeitern oder Beauftragten anderer Unternehmen im geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB),

- Vorteilsgewährung gegenüber inländischen Amtsträgern (§ 333 StGB),
- Bestechung von inländischen oder ausländischen Amtsträgern (§ 334 StGB, ggf. in Zusammenhang mit den Vorschriften des IntBestG und des EUBestG),
- Bestechung ausländischer Abgeordneter im Zusammenhang mit dem internationalen Zahlungsverkehr (Art. 2 des Gesetzes zur Bekämpfung internationaler Bestechung, IntBestG),
- Bestechung oder Vorteilsgewährung im Zusammenhang mit der Wahl von Arbeitnehmervertretungen oder der Tätigkeit von Arbeitnehmervertretungen (§ 119 Abs. 1 BetrVG),
- Vorteilsgewährung für wettbewerbsbeschränkendes Verhalten (§ 81 Abs. 3 Nr. 2 iVm. § 21 Abs. 2 GWB),
- Vorteilsgewährung in Bezug auf das Stimmverhalten in einer Hauptversammlung (§ 405 Abs. 2 Nr. 7 AktG),
- Vorteilsgewährung in Bezug auf das Abstimmungsverhalten in einer Genossenschafts-Generalversammlung (§ 152 Abs. 1 Nr. 2 GenG) und
- Vorteilsgewährung in Bezug auf die Abstimmung in einer Gläubigerversammlung (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 Schuldverschreibungsgesetz–SchVG).

Die genannten Vorschriften weisen alle eine ähnliche Struktur auf: Strafbar ist jeweils die **Zuwendung oder das Versprechen von Vorteilen zu dem Zweck, das zukünftige Verhalten des Versprechensempfängers zu beeinflussen**. Regelmäßig muß die zu beeinflussende Person nicht zugleich Empfänger der gewährten oder versprochenen Vorteile sein, sondern auch eine Drittzuwendung reicht aus.

§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG greift jeweils erst ein, wenn tatsächlich eine Zuwendung geflossen ist. Das Versprechen allein hat noch keine steuerlichen Auswirkungen. Allerdings wäre (selbstverständlich) etwa die Bildung einer Rückstellung für zukünftige Bestechungszahlungen ebenfalls unzulässig bzw. steuerlich nicht wirksam.

Handelt es sich um eine Zuwendung, welche die beschriebenen Voraussetzungen erfüllt, so dürfen die aus der Zuwendung selbst und den damit zusammenhängenden

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

1 ►► BFH VII B 92/08 vom 14.07.2008, BStBl. 2008 II, 850.

2 Zum Beispiel Spatscheck, NJW 2006, 641 ff., m. w. N.

3 Siehe Abschnitt R 4.14 EStH 2010.

4 Zum Problem, ob Gemeinderatsmitglieder als Verwaltungsbeamte und damit als „Amtsträger“ oder als Mandatsträger und damit als „Abgeordnete“ einzuordnen sind, vgl. nur Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 108 e Rz. 5, m. w. N.

Kosten bestehenden Aufwendungen steuerlich nicht abgezogen werden. Wird der Gewinn auf der Grundlage der Handelsbilanz ermittelt, in der diese Positionen zunächst als betriebliche Aufwendungen erfaßt sind, so sind die **Kosten als nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben außerbilanziell hinzuzurechnen**. Dies führt, soweit das Unternehmen im Übrigen positive Einkünfte erzielt, zu einer Mehrbelastung bei der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer sowie ggf. der Gewerbesteuer.

Werden also durch die Betriebsprüfung nachträglich Zuwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG festgestellt, so führt dies zu Steuernachzahlungen, die **für die Vergangenheit mit 6% pa. zu verzinsen** sind (entweder nach § 233 a AO oder § 235 AO).

## 2. Denkbare Auswege im Rahmen der Betriebsprüfung

Für Kosten, die durch eine Vorteilszuwendung entstehen, können neben § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG auch die Abzugsverbote aus § 4 Abs. 5 Nr. 1 (Geschenke über 50,- EUR), Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen ohne Aufzeichnung der Teilnehmer), Nr. 3 (Kosten für Gästehäuser) oder Nr. 4 (Repräsentationsaufwendungen für Jagden, Segelboote etc.) einschlägig sein. Die Finanzverwaltung kann **nach verfahrensökonomischen Gesichtspunkten entscheiden, welches Abzugsverbot sie in Stellung bringt**.<sup>5</sup>

Ergänzend zu § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG greift die Vorschrift über die **Benennung von Zahlungsempfängern nach § 160 AO**. Das Finanzamt trägt die Feststellungslast, wenn es den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG versagen will. Das heißt, im Streitfall muß das Finanzamt gegenüber einem Finanzgericht nachweisen, daß ein Sachverhalt vorliegt, der die Tatbestandsmerkmale einer strafbaren Zuwendung erfüllt. Läßt sich dieser Beweis nicht erbringen, so kann das Finanzamt auf die Empfängerbenennung nach § 160 AO ausweichen. Vermag der Steuerpflichtige denjenigen, dem der wirtschaftliche Wert der Zuwendung übertragen worden ist, nicht hinreichend genau mit Namen und Adresse zu benennen, so kann das Finanzamt gem. § 160 AO ebenfalls gewinnerhöhend von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben ausgehen.

## 3. Steuerhinterziehung bei der Verschleierung von nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben

Ist der Tatbestand einer Zuwendung im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG erfüllt und werden die entsprechenden Aufwendungen gleichwohl in den Steuererklärungen einkommensmindernd berücksichtigt und sodann der Steuerveranlagung zu Grunde gelegt, so ist regelmäßig der **Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt**. Zwar setzt der Tatbestand voraus, daß unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht werden und die Frage, ob eine Zuwendung unter § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG zu subsumieren ist, stellt zunächst nur eine Rechts-

frage dar. Im Regelfall allerdings sind Korruptionszahlungen durch den Unternehmer, der sie veranlaßt hat, unzweifelhaft als solche einzuordnen, so daß es sich nicht mehr um eine „vertretbare Rechtsauslegung“ handelt, wenn diese Zahlungen gleichwohl steuerlich abgezogen werden. Dies führt dann zu unrichtigen Tatsachenangaben im Sinne des Straftatbestands nach § 370 AO.

Werden solche Sachverhalte aufgedeckt, so droht **neben der Steuernachforderung eine Geld- oder Freiheitsstrafe**. Bei Steuerverkürzungen, die auf diesem Wege herbeigeführt werden und die über den Betrag von 50.000,- EUR pro Veranlagungsjahr hinausgehen, liegt nach neuerer Rechtsprechung des BGH regelmäßig eine Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ vor. In diesen Fällen sollen regelmäßig nicht mehr nur Geldstrafen, sondern Freiheitsstrafen zu verhängen sein (die allerdings bis zur Grenze von zwei Jahren bei Ersttätern regelmäßig zur Bewährung ausgesetzt werden).<sup>6</sup>

Schließlich führen Korruptionshandlungen von Mitarbeitern des Unternehmens regelmäßig zu **Schadenersatzansprüchen der Mitbewerber oder Vertragspartner**, die auf dem Zivilrechtswege durchgesetzt werden können.<sup>7</sup>

## 4. Beteiligung an Steuerstraftaten des Zuwendungsempfängers

Die Zahlung von „Bestechungsgeldern“ führt in der Regel zu steuerpflichtigen Einnahmen auf der Seite des Empfängers. Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten strafbar oder bloß rechtswidrig ist oder ob es gegen die guten Sitten verstößt; maßgeblich ist allein, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen den Tatbestand des Steuergesetzes erfüllt oder nicht (§ 40 AO). Wer als Amtsträger oder als Angestellter eines fremden Betriebs geldwerte Vorteile entgegennimmt, um im Gegenzug eine rechtswidrige Diensthandlung zu erbringen oder eine Bevorzugung des Zahlenden im geschäftlichen Verkehr zu veranlassen, der erzielt Einkünfte aus der Erbringung von Leistungen. Damit ist der Besteuerungstatbestand nach § 22 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG erfüllt. **Die erlangten Zuwendungen stellen einkommensteuerpflichtige Einnahmen dar**.<sup>8</sup>

Handelt der Empfänger unter der wiederholten Ausnutzung gleichartiger Gelegenheiten und erbringt er in die-

5 BMF IV A 6-S 2145-35/02 vom 10.10.2002, BStBl. 2002 I, 1031 ff., Tz. 35.

6 BGH 1 StR 416/08 vom 02.12.2008, NJW 2009, 528; ausführlich hierzu *Schmitz/Wulf* in Münchener Kommentar-StGB, 2010, § 370 AO Rz. 449 ff.

7 Einzelheiten bei *Greeve* in Hauschka, Corporate Compliance, § 24 Rz. 55 ff.

8 Zu Einzelheiten vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 30. Aufl., 2011, § 22 Rz. 131 ff. sowie Rz. 150 Stichwort „Schmier- und Bestechungsgelder“ unter Hinweis auf ►► BFH IX R 97/97 vom 20.03.2001, BStBl. 2001 II, 482 und ►► BFH XI B 193/06 vom 20.07.2007, BFH/NV 2007, 1887.

sem Sinne gleichsam „beruflich“ entgeltliche Leistungen, so kann es sich bei den empfangenen Schmiergeldern auch um gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 15 EStG handeln. Neben **Einkommensteuer** fällt dann auch **Gewerbesteuer** und **Umsatzsteuer** an (soweit die Freibeträge da § 11 GewStG bzw. die Grenzen des Kleinunternehmens nach § 19 UStG überschritten sind). Die Rechtsprechung hat unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze beispielweise einen kommunalen Mandatsträger, der wiederholt Zahlungen zur Ermöglichung von Bauprojekten entgegengenommen hatte, als gewerblichen Unternehmer eingestuft.<sup>9</sup>

Verschweigt der Zahlungsempfänger die Beträge in seinen Steuererklärungen, so begeht er eine strafbare **Steuerhinterziehung nach § 370 AO**. Der Empfänger bleibt nach der Rechtsprechung des BGH verpflichtet, die entsprechenden Einnahmen oder Umsätze steuerlich zu deklarieren, selbst wenn er damit rechnen muß, daß das Finanzamt die aus der Steuererklärung stammenden Informationen zum Anlaß nimmt, um ihn wegen der möglichen Korruptionstaten bei der Staatsanwaltschaft anzuzeigen. Der BGH meint, der Empfänger sei zumindest dazu verpflichtet, die erzielten Einnahmen und Umsätze ohne konkrete Sachverhaltschilderung – das heißt ohne Hinweis auf das strafbare Verhalten – dem Finanzamt gegenüber zu offenbaren.<sup>10</sup>

Zahlt das Unternehmen nützliche Abgaben in diesem Sinne, die bei dem Empfänger zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, welche dort nicht deklariert werden, so kann gegen die Unternehmensverantwortlichen neben dem Vorwurf der Korruption auch der Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung erhoben werden. Allerdings führt nicht jede Zahlung eines bei dem Empfänger „schwarz“ vereinnahmten Bestechungsgelds zu einer **Beihilfe zur Steuerhinterziehung gem. § 370 AO iVm. § 27 StGB**. Nur wenn der Zahlende zusätzliche organisatorische Vorkehrungen trifft, um dem Empfänger eine Verheimlichung seiner Einnahmen gegenüber dem Finanzamt zu ermöglichen, kommt richtigerweise der Vorwurf einer strafbaren „Förderung“ der fremden Tat in Betracht. Allein der Umstand, daß das zahlende Unternehmen auf Anweisung des Empfängers beispielsweise einen Geldbetrag auf ein Auslandskonto überweist, dürfte noch nicht für eine Beihilfe ausreichend sein.<sup>11</sup>

## 5. BGH zur Bildung „schwarzer Kassen“

Der Umstand, daß aus der Buchführung des Unternehmens ersichtliche Aufwendungen spätestens im Rahmen der Betriebsprüfung dahingehend untersucht werden können, ob eine strafbare Vorteilszuwendung vorliegt, verleitet dazu, im Unternehmen eine separate **schwarze Kasse** zu schaffen, um **Mittel für die Erbringung von Bestechungszahlungen** zur Verfügung zu haben. Naheliegend ist der Gedanke, über die Einschaltung von Treuhändern im Ausland Briefkastengesellschaften oder Stiftungen zu errichten, in denen das entsprechende Vermögen angesammelt werden kann.

Steuerlich führt dies zunächst zu den Problemen, daß die dort hinfließenden Gelder im Zeitpunkt ihrer Erwirtschaftung konsequenterweise auch nicht als Einnahmen der operativen Gesellschaften erklärt werden können. Die Ausstattung der „schwarzen Kasse“ führt somit regelmäßig zu einer Gewinnverkürzung und damit möglicherweise zur Begehung einer **Hinterziehung der einschlägigen Ertragsteuer** (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer oder entsprechende ausländische Steuern).

Der BGH hat in seiner „Siemens“-Entscheidung darüber hinaus klargestellt, daß die Einrichtung, insbesondere aber auch die bloße Fortführung solcher Kassen den **Untreuetatbestand nach § 266 StGB** erfüllen kann. In der dortigen Fallkonstellation waren vertrauenswürdige Mitarbeiter aus dem unteren Management damit betraut, die in liechtensteinischen Stiftungen und Schweizer Domizilgesellschaften „geparkten“ Gelder zu verwalten und auf Anweisung für Bestechungszahlungen im ausländischen Wettbewerb zur Verfügung zu stellen. Die maßgeblichen Entscheidungen hierüber wurden durch einen Bereichsvorstand getroffen, der eigenverantwortlich über die Finanzen seiner Unternehmenssparte entscheiden konnte, ohne formell Mitglied des geschäftsleitenden Vorstands der Aktiengesellschaft zu sein. Entsprechende Bestechungszahlungen waren nach der offiziellen Compliance-Politik des Unternehmens ausdrücklich verboten. Nachdem die Mitglieder des Vorstands als formelle Geschäftsleitungsorgane in Abrede gestellt hatten, von der Existenz der Konten Kenntnis zu haben, sah der BGH den Tatbestand der Untreue bereits dadurch als erfüllt an, daß der Bereichsvorstand in dem Zeitpunkt, als er erstmals Kenntnis von der Existenz der schwarzen Kassen erlangte, diese **nicht pflichtgemäß wieder in den offiziellen Finanzkreislauf und das Buchführungswesen des Unternehmens zurückgeführt** hatte. Bereits dieses Unterlassen führte zu einem Schaden des Unternehmens im Sinne des Untreuetatbestands, da der Vorstand als eigentliches Geschäftsleitungsorgan über die betreffenden Gelder nicht verfügen konnte.<sup>12</sup>

9 BGH 5 StR 453/05 vom 09.05.2006 „Wuppertaler Korruptionsskandal“, NJW 2006, 2050 ff.

10 BGH 5 StR 190/05 vom 02.12.2005 „Kölner Müllskandal“, NSTZ 2006, 210, 214 sowie BGH 5 StR 139/03 vom 05.05.2004, wistra 2004, 391, m.w.N.; Zur Kritik an dieser Rechtsprechung *Schmitz/Wulf* in Münchener Kommentar-StGB, 2010, § 370 AO Rz. 308 ff.; *Streck/Spatscheck*, Steuerliche Mitwirkungspflicht trotz Strafverfahrens, wistra 1998, 334 ff. sowie *Wulf*, Steuererklärungspflicht und „nemo tenetur“, wistra 2006, 89.

11 Als Beispiel für ein ganzes System, in dem nützliche Abgaben verschleiert werden sollen, vgl. die Entscheidung des BGH 5 StR 65/05 vom 11.10.2005, NJW 2005, 3584 zum „System Schreiber“ und den dortigen Vorwürfen gegen *Max Strauß*; ausführlich zu den Voraussetzungen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung und den insoweit zu beachtenden Grenzen strafbaren Verhaltens *Schmitz/Wulf* in Münchener Kommentar-StGB, 2010, § 370 AO Rz. 355 ff.

12 BGH 2 StR 587/07 vom 29.08.2008, wistra 2009, 61 ff.

Soweit sich die Geschäftsleitung selbst nicht zur Existenz und der Verwaltung der „schwarzen Kasse“ im Interesse des Unternehmens bekennt, wird nach den Grundsätzen der BGH-Entscheidung die Einrichtung und Fortführung solcher Töpfe stets den Straftatbestand der Untreue erfüllen.

Erklärt die Unternehmensleitung dagegen nach der Aufdeckung derartiger „schwarzer Kassen“, daß diese bewusst eingerichtet und im Interesse des Unternehmens verwendet wurden, so wird damit durch die Mitglieder der Geschäftsführung die Begehung von Korruptionsstraftaten eingeräumt. Darüber hinaus hat der BGH offengelassen, ob er im Hinblick auf eine mögliche Untreuestrafbarkeit bereit wäre, die **aus den Bestechungen erlangten Geschäftsvorteile als Kompensation und Schadensausgleich** im Hinblick auf die durch die korruptiven Zahlungen verursachte Minderung des Unternehmensvermögens anzuerkennen.

### 6. BGH zu „Kick-Back“-Sachverhalten

Bietet das Unternehmen Leistungen zu einem erhöhten Preis an, um aus dem erzielten Entgelt Rückflüsse an Entscheidungsträger des Vertragspartners zu finanzieren, so spricht man gemeinhin von „Kick-Back“-Zahlungen.

Unter der Geltung von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG führen auch solche Sachverhalte zwingend zu **steuerstrafrechtlichen Vorwürfen**: Entweder das (überhöhte) Entgelt wird nicht vollständig erfaßt, so daß eine Ertragsteuerverkürzung durch die unzutreffende Erfassung von steuerpflichtigen Einnahmen stattfindet, oder die Vermögensabflüsse werden kaschiert und steuerlich geltend gemacht, wodurch eine Ertragsteuerverkürzung wegen der überhöhten Berücksichtigung von nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erfolgt.

Darüber hinaus sind nach der Rechtsprechung des BGH in diesen Fällen regelmäßig **Untreuevorwürfe** gegen die Verantwortlichen des zahlenden Vertragspartners zu erheben. Denn die Rechtsprechung geht von der Standardvermutung aus, daß der leistende Unternehmer seine Ware regelmäßig auch zu dem um das „Kick-Back“ geminderte Entgelt erbracht hätte. Dies ist konsequent, denn wirtschaftlich steht der Unternehmer im Ergebnis gleich, ob er das erhöhte Entgelt vereinnahmt und einen Teil zurückgibt oder ob er von Beginn an nur das eigentlich angemessene Entgelt erhält. Die Vereinbarung der überhöhten Zahlung führt für die Leitungsorgane des zahlenden Unternehmens somit zu einem Untreuevorwurf nach § 266 StGB. Die Verantwortlichen des Unternehmens, welches sich auf den geforderten „Kick-Back“ einläßt und den Rückfluß ermöglicht, machen sich im Regelfall zumindest wegen Beihilfe zur Untreue strafbar.<sup>13</sup>

### III. Strafrechtliche Sanktionen und Nebenfolgen/Verfall

Neben den steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken sind die **sonstigen Sanktionen** in die Betrachtung mit einzubeziehen, die aus der Begehung und Aufdeckung von Korruptionssachverhalten drohen.

Gegen diejenige Person, die sich **individuell** wegen der Begehung einer Korruptionsstraftat zu verantworten hat, können **Geld- und Freiheitsstrafen** verhängt werden. Die Amtsträgerbestechung (§ 334 StGB) ist ein Verbrechenstatbestand, hier ist im Falle einer Verurteilung zwingend eine Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr zu verhängen.

Bedeutsam sind auch die nachteiligen Folgen, die gegenüber dem Unternehmen angeordnet werden können, für welches die betreffende Person gehandelt hat: Für alle Vorteile, die für das Unternehmen aus der begangenen Korruptionsstraftat entstanden sind, kann der **Wertersatzverfall nach § 73 a StGB** angeordnet werden. Im Ergebnis führt dies dazu, daß zugunsten des Justizfiskus ein Zahlungsanspruch entsteht, welcher durch das Strafgericht tituliert wird und den aus der Straftat stammenden Vermögensvorteil des Täters selbst oder eines begünstigten Dritten (das heißt hier des Unternehmens) abschöpfen soll. Nach der geltenden Rechtsprechung des BGH bemißt sich der Wert des „aus der Tat Erlangten“ in diesem Sinne nach dem **„Bruttoprinzip“**, d. h., nach dem zum Zeitpunkt der durch Korruption erlangten Auftragserteilung zu erwartenden Gewinn aus dem betreffenden Vertragsabschluß.<sup>14</sup> In seiner „Siemens“-Entscheidung hatte das Landgericht Darmstadt beispielsweise gegen die Siemens AG einen Wertersatzverfall i.H.v. 38 Mio. EUR angeordnet.<sup>15</sup> Unterliegt das vom Bestechenden „Erlangte“ der Besteuerung, so sind geleistete Steuern in Anrechnung zu bringen, um eine Doppelbelastung zu vermeiden.<sup>16</sup>

Parallel hierzu ist beim Empfänger der Korruptionszahlung bei der Bemessung des Verfalls von un versteuerten Bestechungszahlungen die hierauf entfallende Einkommensteuer ggf. im Wege der Schätzung auszunehmen.<sup>17</sup>

Neben den individuellen Sanktionen gegen den Täter und den Wertersatzverfall beim Unternehmen kann zusätzlich gegen das Unternehmen selbst eine **Unternehmens-**

13 Ausführlich zu den Rechtsfolgen solcher „Kick-Back“-Zahlungen BGH 5 StR 119/05 vom 02.12.2005 „Kölner Müllskandal“, NSTZ 2006, 210 ff.

14 BGH 5 StR 119/05 vom 02.12.2005, BGHSt 50, 299, 309; ergänzend Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 73 Rz. 11, m.w.N.

15 Im Revisionsverfahren wurde die Anordnung des Wertersatzverfalls dann allerdings aufgehoben, da die entsprechenden Sachverhalte vor 2002 verwirklicht worden waren und deshalb nicht unter den Anwendungsbereich von § 299 StGB a.F. fielen; BGH 2 StR 587/07 vom 29.08.2008, wistra 2009, 61.

16 Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 73 a, Rz. 4 a, m.w.N.

17 Ders., § 73, Rz. 22 (Steuerfiskus vor Justizfiskus).

geldbuße nach § 30 OWiG verhängt werden, soweit die Unternehmensleitung selbst Bestechungsstraftaten zugunsten des Unternehmens begangen hat oder die Begehung der Korruptionsstraftaten durch eine Verletzung von Aufsichtspflichten der Unternehmensleitung ermöglicht worden ist.<sup>18</sup> Die Geldbuße setzt sich aus einem Straf- und einem Abschöpfungsanteil zusammen, vgl. § 17 Abs. 4 OWiG. Soweit der Abschöpfungsanteil „brutto“, d. h., ohne Abzug der auf den Gewinn entfallenden Steuern angesetzt wurde, kann er als Betriebsausgabe abgezogen werden, § 4 Abs. 5 Satz 1 Ziff. 8 Satz 4 EStG. Als empfindliche Sanktion kann zudem die Aufnahme des Unternehmens in ein Korruptionsregister erfolgen, was de facto dazu führt, daß das Unternehmen von der Auftragsvergabe durch die öffentliche Hand ausgeschlossen wird.<sup>19</sup>

Schließlich ist noch die Steuerhaftung i.S.v. § 71 AO zu nennen. Wer zu Unrecht Betriebsausgaben geltend gemacht und sich somit wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht oder jedenfalls Beihilfe hierzu geleistet hat, haftet für die hinterzogenen Steuern, falls der Steuerschuldner ausfällt. Nach der Rechtsprechung des FG Köln<sup>20</sup> soll bereits jede Unterstützung der Verschleierung des tatsächlichen Empfängers von Bestechungsgeldern als Steuerhinterziehung tatbestandsmäßig sein und die Haftung nach sich ziehen.

## V. Einsatz von Compliance<sup>21</sup>

### 1. Korruptionsbekämpfung und -vorsorge (allgemein)

Der beste Weg, um die beschriebenen steuerlichen und strafrechtlichen Risiken „nützlicher Abgaben“ zu begrenzen, ist selbstverständlich die **Einführung eines effektiven Systems zur Verhinderung korruptiven Verhaltens im Unternehmen**. Werden keine strafbaren Zuwendungen ausgeführt, so stellen sich auch die steuerlichen Probleme nicht. Die maßgeblichen Wertentscheidungen sind durch die Unternehmensleitung vorzugeben. **Compliance-Richtlinien**, in denen sich das Unternehmen und alle seine Mitarbeiter zur Einhaltung des geltenden Rechts und damit insbesondere zur Ächtung von strafbaren Bestechungshandlungen bekennen, bilden die Basis einer wirksamen Organisation zur Vermeidung von Korruptionsstraftaten.<sup>22</sup> Hierauf aufbauend ist ein **internes Kontrollsystem** zu schaffen, welches die Aufdeckung von Compliance-Verstößen ermöglicht, zur Sanktionierung möglichen Fehlverhaltens führt und auf diesem Wege die Einhaltung der unternehmensinternen und staatlichen Normvorgaben gewährleistet.<sup>23</sup> Ergänzend hat sich ab einer gewissen Größenordnung des Unternehmens die **Bestellung von Ombudslenten** als hilfreich erwiesen, um einen weiteren Informationskanal zu schaffen, über den das Unternehmen Informationen über Verstöße gegen die geltenden Richtlinien erlangen kann.<sup>24</sup>

### 2. Sachgerechte Abgrenzung legaler Vertriebsmethoden von strafbarem und korruptivem Verhalten

Die nachteiligen steuerlichen Folgen nützlicher Abgaben setzen gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG dann ein, wenn Zuwendungen vorliegen, die den Straftatbestand eines Gesetzes erfüllen. Jede Form von Vertriebsförderung, Unternehmenswerbung oder Sponsoring, welche sich außerhalb der Tatbestandsmerkmale der Strafvorschriften bewegt, kann somit steuerlich unschädlich vorgenommen werden – selbst dann, wenn es sich um ethisch fragwürdige Formen der Geschäftsförderung und damit um nützliche Abgaben im weiteren Sinne handelt. Um die beschriebenen steuer- und strafgesetzlichen Risiken zu minimieren, ist es wichtig, sich über die **Grenzen der Strafbarkeit** bewußt zu sein.

Die Verteilung von Annehmlichkeiten, Sachzuwendungen und geldwerten Vorteilen ist im geschäftlichen Leben weit verbreitet, in bestimmten Grenzen unabdingbar und sozial allgemein akzeptiert. Dies reicht von einfachen „Bewirtungen“ – wie der Tasse Kaffee und dem Wasser, welches einem Gesprächspartner in der Besprechung angeboten wird – bis hin zu kostspieligen Einladungen zu Sport- oder Kulturveranstaltungen. Regelmäßig werden solche Vergünstigungen durch das Unternehmen nicht im Zusammenhang oder der Erwartung einer konkreten Gegenleistung erbracht, sondern sie dienen der allgemeinen Geschäfts- und Beziehungspflege. Entscheidende Bedeutung zur Vermeidung von strafrechtlichen Vorwürfen in diesem Zusammenhang hat der **Begriff des „Amtsträgers“**. Denn Zuwendungen gegenüber diesen Personen begründen den Vorwurf der Vorteilsgewährung gemäß § 333 StGB, sobald ein – wenn auch unspezifischer – inhaltlicher Zusammenhang mit einer zukünftigen oder einer vergangenen Diensthandlung besteht. Bewirtungseinladungen zur „Klima-Pflege“ oder „Dankeschön-Spenden“ im Anschluß an eine Diensthandlung gegenüber einem Amtsträger sind nach § 333 StGB strafbar.

Es existiert generell **keine gesetzlich definierte „Geringfügigkeitsgrenze“**. Bei extremer Sichtweise kann selbst das Anbieten einer Tasse Kaffee in der Schlußbesprechung

18 Einzelheiten bei *Greeve* in Hauschka, a. a. O., § 24 Rz. 34 ff.

19 Vgl. *Greeve* in Hauschka, a. a. O., § 24 Rz. 46 ff. und beispielhaft die Informationen über das Korruptionsregister des Landes Berlin unter [www.stadtentwicklung.berlin.de/service/korruptionsregister](http://www.stadtentwicklung.berlin.de/service/korruptionsregister).

20 10 V 2432/11 vom 18.11.2011, EFG 2012, 286 ff.

21 *Spatscheck/Wulf* in Streck u. a., Tax Compliance, Rz. 3.279 ff.

22 Zu den grundlegenden Organisationsfragen und der Bedeutung der unternehmensinternen Kommunikation vgl. nur *Lampert* in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl., 2010, § 9 Rz. 7 ff. und Rz. 17.

23 Zu den inhaltlichen Anforderungen und zur praktischen Umsetzung eines solchen Kontrollsystems siehe nur *Greeve* in Hauschka, Corporate Compliance, 2. Aufl., 2010, § 25 Rz. 68 ff.

24 Zu praktischen Erfahrungen beispielhaft *Burchert*, Kriminalistik, 2006, 665 ff.

mit dem Außenprüfer oder die Einladung des Bürgermeisters zum kostenlosen Besuch einer Sportveranstaltung als strafbares Verhalten angesehen werden.<sup>25</sup> Zwar besteht allgemein Einigkeit darüber, daß solche geringfügigen oder dem Amt angemessenen Zuwendungen im Rahmen der Verkehrssitte oder der allgemein üblichen Höflichkeit kein Fall für den Staatsanwalt werden sollen, allerdings sind die konkreten Grenzen bis heute relativ unklar.<sup>26</sup> So können beispielsweise auch kleinere Zuwendungen des Schulfotografen für die Klassenkasse im Hinblick auf die Bestechungsstrafbarkeit tatbestandsmäßig sein.<sup>27</sup>

Jeder Aufwand, der zu einem materiellen oder immateriellen Vorteil für einen Amtsträger führt, ist deshalb kritisch zu hinterfragen. Der Begriff des Amtsträgers ist gesetzlich in § 11 Abs. 1 Nr. 2 StGB definiert. Neben den Staatsbeamten und Richtern im formellen Sinne zählen hierzu alle Personen, die in einem anderen öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen (beispielsweise Notare) oder sonst dazu bestellt sind, bei einer Behörde oder bei einer sonstigen Stelle bzw. in deren Auftrag Aufgaben der öffentlichen Verwaltung wahrzunehmen. Der Amtsträgerbegriff ist durch die Rechtsprechung zuletzt relativ weit ausgelegt worden, Angestellte von öffentlich-rechtlichen Körperschaften wie beispielsweise einem Versorgungswerk oder den öffentlichen Rundfunkanstalten zählen regelmäßig dazu. Auch juristische Personen des Privatrechts können als „sonstige Stelle“ mit Aufgaben der öffentlichen Verwaltung betraut sein, solange sie funktional als „verlängerter Arm des Staates“ erscheinen, wie beispielsweise kommunale Energieversorgungsunternehmen oder die Sparkassen. Nicht ausreichend hingegen ist, wenn es sich lediglich um ein Wirtschaftsunternehmen handelt, dessen Anteile im Eigentum der öffentlichen Hand stehen (wie beispielsweise die Flughafen AG Frankfurt). Auch die Beteiligung von Privatinvestoren, die über eine Sperrminorität der Anteile verfügen, steht der Behandlung als „sonstige Stelle“ entgegen.<sup>28</sup>

Um das Risiko einer Strafbarkeit im Zusammenhang mit Zuwendungen im weiteren Sinne an Amtsträger zu verringern, sollte über die Einbindung und In-Kennntnis-Setzung der vorgesetzten Stellen nachgedacht werden. Denn eine strafbare Vorteilsgewährung scheidet aus, wenn die hierfür zuständige Behörde die Annahme des Vorteils durch den Empfänger genehmigt (§ 333 Abs. 3 StGB). Selbstverständlich ist eine solche Genehmigung aber nicht wirksam, wenn sie offenkundig rechtswidrig ist – etwa weil der Vorgesetzte ebenfalls Begünstigter einer Zuwendung ist.

Betrifft ein Aufwand Personenkreise, die nicht unter den Amtsträgerbegriff fallen, so gilt ein großzügigerer Maßstab. Eine „Bestechung“ von Angestellten oder Beauftragten anderer Unternehmen (§ 299 StGB) liegt erst dann vor, wenn ein materieller oder immaterieller Vorteil für eine konkrete oder zumindest grob erkennbare zukünftige Gegenleistung angeboten, versprochen oder gewährt wird (sog. „Unrechtsvereinbarung“). Das sog. „Anfüttern“,

die „Klimapflege“, um allgemein das Wohlwollen eines zukünftigen Auftraggebers zu gewinnen oder zu erhalten, die Vorteilsgabe ohne den Bezug zu einer absehbaren zukünftigen Handlung ist im privaten Wirtschaftsverkehr ebenso straflos wie das reine „Dankeschön“ nach einer Auftragsvergabe.

Besteht eine die Strafbarkeit nach § 299 StGB begründende Gegenseitigkeitsvereinbarung – ausdrücklich oder stillschweigend – so ist dies bei selbstkritischer Betrachtung und Prüfung nicht zu übersehen. Man muß an dieser Stelle der Wahrheit ins Auge sehen, dann lassen sich Bestechungstaten nach § 299 StGB im persönlichen Verantwortungsbereich sicher vermeiden. Ergänzend hinzutreten muß an dieser Stelle die Schulung und Kontrolle der eigenen Vertriebsmitarbeiter.<sup>29</sup> Denn Bestechungstaten von eigenen Angestellten oder Beauftragten führen auch dann zu nichtabzugsfähigen Aufwendungen i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 10 AO, wenn die Unternehmensleitung hiervon keine Kenntnis hatte und das Verhalten der Mitarbeiter gegen unternehmensinterne Vorgaben verstieß.<sup>30</sup>

Probleme hinsichtlich der Einordnung, ob eine „Angestelltenbestechung“ vorliegt oder nicht, können sich gerade im internationalen Wirtschaftsverkehr daraus ergeben, daß nicht klar ist, welche Position der Empfänger einer „Provision“ auf der Gegenseite hat bzw. für wen die verlangte Zahlung tatsächlich bestimmt ist.

Prinzipiell gilt: Der Unternehmensinhaber ist kein tauglicher Empfänger einer strafbaren Bestechungszahlung, er darf (selbstverständlich) den Abschluß des Geschäfts von dem Erhalt beliebiger Zuwendungen abhängig machen. Verlangt beispielsweise ein ausländischer Geschäftspartner, daß Teile des Kaufpreises an ihn zurückfließen und auf ein Konto in der Schweiz einzuzahlen sind, so mag der deutsche Lieferant eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung nach dem Recht des ausländischen Staats begehen – eine Bestechungstat nach deutschem Recht liegt hingegen nicht vor, da der begünstigte Inhaber nicht „Angestellter oder Beauftragter“ des Vertragspartners ist. Dies gilt nach herrschender Ansicht auch für Zahlungen oder Rückflüsse an den

25 Zu dem Versuch der Einschränkung über das Merkmal der „Sozialadäquanz“ Sowada in Leipziger Kommentar-StGB, 12. Aufl., 2010, § 331 Rz. 70 ff. mit zahlreichen Beispielen.

26 Zu Einzelheiten vgl. nur Dannenberg in Wabnitz/Janovsky, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 3. Aufl., 2007, Abschnitt 10 Rz. 70 ff. sowie beispielhaft die Entscheidung des BGH im Fall „Lutz Claaßen“, BGH 1 StR 260/08 vom 14.10.2008, BGHSt 53, 6.

27 BGH 3 StR 492/10 vom 26.05.2011, wistra 2011, 1203 ff.

28 Zu den Einzelheiten vgl. nur Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 11 Rz. 17 ff. mit zahlreichen Nachweisen.

29 Beispielhaft Jakob, CCZ 2010, 61 zur Prüfung von Einladungen und Geschenken und den entsprechenden Richtlinien für die Mitarbeiter.

30 Vgl. zu Rückforderungsansprüchen des Arbeitgebers gegen den Arbeitnehmer Dikmen, steueranwaltsmagazin 2011, 98 ff.

**Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft.**<sup>31</sup> Treten „Vermittlungsagenten“ auf, die den Geschäftsabfluß fördern und hierfür Provisionszahlungen verlangen, so bleibt diese Zahlung zulässig, solange nicht objektiv erkennbar ist, daß diese von Angestellten des Geschäftspartners vorgeschoben werden oder sie offen im Interesse und im Lager des Vertragspartners tätig sind (dann wären sie Beauftragte des anderen Geschäftsbetriebs).

In Zweifelsfällen kann es sich empfehlen, die Vermittlungsprovision offen abzuwickeln und dem Vertragspartner zur Kenntnis zu bringen, um den Vorwurf der Angestelltenbestechung zu vermeiden. Denn **Zahlungen, die offen und mit Billigung des anderen Geschäftsherrn erfolgen**, fallen regelmäßig nicht unter den Tatbestand der Angestelltenbestechung.<sup>32</sup> Handelt es sich hingegen um Zuwendungen, von denen alle Beteiligten davon ausgehen, daß sie im Verborgenen stattfinden müssen, so ist dies häufig ein Indiz dafür, daß die vermeintlich legale Fassade nur vorgeschoben ist.

### 3. Zutreffende steuerliche Erfassung und Deklaration strafbefangener Zahlungen

Der ideale Weg ist es selbstverständlich, strafbare Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG zu vermeiden. Allerdings wird dieser Weg nicht immer beschritten. Wenn das Unternehmen auf einem Auslandsmarkt tätig ist und meint, ohne dort „landestypische“ Zuwendungen nicht bestehen zu können, oder wenn nachträglich – beispielsweise im Rahmen von internen Revisions- und Compliancemaßnahmen – durch Mitarbeiter ausgelöste Bestechungszahlungen der Unternehmensleitung bekanntwerden, so gilt es, zusätzlich zu der vorliegenden Korruptionstat **nicht auch noch eine Steuerstraftat** zu begehen.

Der richtige Umgang mit entsprechenden Zahlungen in der Steuererklärung ist auf den ersten Blick denkbar einfach: Es handelt sich um **nichtabzugsfähige Ausgaben**. Als solche sind sie in der Buchführung zu behandeln und dem betriebswirtschaftlichen Ergebnis für die Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wieder hinzuzurechnen.

Das Problem besteht darin, daß der Gesetzgeber die Finanzbehörden in § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG verpflichtet, alle Tatsachen, die den Verdacht einer strafbaren Zuwendung im Sinne von Satz 1 der Vorschrift begründen, den Strafverfolgungsbehörden mitzuteilen. Der Wortlaut des Gesetzes erlaubt es, eine solche Mitteilungspflicht auch für den Fall anzunehmen, daß die Aufwendungen als steuerlich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gebucht worden sind;<sup>33</sup> jedenfalls wird eine **Mitteilung an die Staatsanwaltschaft unter Durchbrechung des Steuergeheimnisses** nach § 30 Abs. 4 AO in der Praxis von vielen Finanzbehörden für zulässig gehalten. Wer ausdrücklich nichtabzugsfähige Ausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG erklärt, der muß folglich damit rechnen, daß das Finanzamt die Staatsanwaltschaft auf den Plan ruft.

Der richtige Weg besteht deshalb darin, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu erklären und zu **dem Grund der Nichtabzugsfähigkeit keinerlei Angaben zu machen**. Hier ist Sorgfalt gefragt, jeder Hinweis auf den wirtschaftlichen und rechtlichen Hintergrund ist zu tilgen, Mitarbeiter zu strengstem Stillschweigen zu vergattern. Steuerlich ist dies unproblematisch, denn zu steuerlich nicht geltend gemachten Abzugsposten hat das Finanzamt auch keinen Anspruch auf Erläuterungen irgendeiner Art.

Verfügt die Finanzbehörde (d.h. im Zweifel die Betriebsprüfung) über keinerlei Unterlagen, aus denen sich ein Hinweis ergibt, warum und nach welcher Vorschrift der entsprechende Aufwand als nichtabzugsfähig behandelt wurde, und werden durch die Unternehmensmitarbeiter auch mündlich keinerlei Auskünfte hierzu erteilt, so besteht eine begründete Aussicht dahingehend, daß die Finanzbehörde keine Mitteilung an die Staatsanwaltschaft macht. Denn **es fehlt dann an entsprechenden Anhaltspunkten**, die den Verdacht einer strafbaren Zuwendung begründen könnten.

Vorsorglich ist darauf hinzuweisen, daß die Entscheidung von Betriebsprüfern über die Weitergabe von Informationen in einer solchen Situation wenig vorhersehbar ist. Manche Prüfer sind großzügig, weil sie die eigene Prüfung nicht durch ein Eingreifen der Staatsanwaltschaft behindern lassen wollen. Andere Prüfer haben vorrangig Angst, sich selbst angreifbar zu machen und leiten Informationen über nichtabzugsfähige Betriebsausgaben ungeprüft weiter, ohne sich mit dem Fehlen von Verdachtstatsachen näher zu befassen. Einem solchen Prüfer gegenüber kann der Hinweis angebracht sein, daß die pauschale Weitergabe von Informationen ohne eine rechtfertigende Tatsachenbasis ihrerseits eine **strafbare Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 355 StGB)** darstellt. Der Betriebsprüfer muß rechtlich prüfen, ob die gesetzlich normierten Voraussetzungen aus § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG oder § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO vorliegen. Ist dies nicht der Fall, so verletzt eine Weitergabe von Informationen das Steuergeheimnis.

Eine gewisse Hilfestellung in dieser Argumentation bietet ein **Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.2005**, der bislang wenig bekannt ist. Das Bundesverfassungsgericht hat dort ausdrücklich entschieden, daß allein die Verbuchung von Aufwendungen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben keine ausreichende Grundlage ist, um strafprozessuale Maßnahmen wie eine Durchsuchung

31 Tiedemann in Leipziger Kommentar-StGB, 12. Aufl., 2009, § 299 Rz. 14; zweifelnd allerdings Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 299 Rz. 10 c, m.w.N.

32 Fischer, StGB, 59. Aufl., 2012, § 299 Rz. 18, m.w.N.

33 Kritisch hierzu Preissing/Kiesel, DStR 2006, 118 ff.; Wied in Blümich, EStG § 4 Rz. 911 (Aug. 2006), m.w.N.; offengelassen in der Anweisung des BMF vom 10.10.2002, a. a. O., Tz. 31.

von Geschäftsräumen zu rechtfertigen. Der Umstand, daß ein Steuerpflichtiger bestimmte Ausgaben nicht als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend und den Verwendungszweck sowie die Zahlungsempfänger nicht offenlegt, sei nicht ausreichend, um den Verdacht von Bestechungstaten zu begründen. Ein solches Verhalten sei rechtmäßig und könne verschiedene Gründe haben. Um aus diesem „nicht strafbaren und darüber hinaus rechtmäßigen Verhalten auf das Begehen einer Straftat zu schließen, hätte es weiterer Anhaltspunkte bedurft“.<sup>34</sup>

## VI. Selbstanzeige/Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Im Zusammenhang mit steuerlichen Nachzahlungen und steuerstrafrechtlichen Vorwürfen, die aus der Vornahme von Korruptionszahlungen im Unternehmen folgen können, ist ergänzend auf die Berichtigungspflichten des § 153 AO hinzuweisen.

Sind in der Vergangenheit durch die Unternehmensleitung oder durch Mitarbeiter strafbare Zuwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG ausgeführt worden und sind diese Zuwendungen dann gleichwohl steuerlich geltend gemacht worden, so ist eine Steuerverkürzung entstanden. Erhält die Geschäftsführung **nachträglich Kenntnis von diesen Sachverhalten** oder wird ein **neues Mitglied der Geschäftsleitung** bestellt, welches dann Kenntnis von den vorangegangenen Verfehlungen erhält, so entsteht steuerlich eine Anzeigepflicht nach § 153 AO. Wer als Geschäftsführer nachträglich von abgegebenen unrichtigen Steuererklärungen und den darauf beruhenden Steuerverkürzungen Kenntnis erlangt, der muß dies unverzüglich dem Finanzamt gegenüber anzeigen und die Erklärungen aus der Vergangenheit sodann berichtigen.<sup>35</sup>

Verletzt das Organ seine Anzeigepflicht, unterläßt der Vorstand oder Geschäftsführer die Information des Finanzamts, so begeht er selbst eine **strafbare Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**. Der Anzeigepflicht ist also unbedingt Folge zu leisten, wenn der nachträglich informierte Vorstand oder der hinzugekommene Geschäftsführer sich nicht persönlich einem Strafbarkeitsrisiko aussetzen will.

Erfolgt die Anzeige und werden die Steuererklärungen aus der Vergangenheit korrigiert, so stellt dies steuerstrafrechtlich eine **Selbstanzeige** dar, die in erweitertem Umfang – etwa auch im Rahmen einer laufenden Betriebsprüfung – noch Straffreiheit für die anderen Geschäftsführungsorgane wegen der unzutreffenden steuerlichen Behandlung der Zahlen herbeiführen kann (vgl. § 371 Abs. 4 AO).<sup>36</sup>

Durch die Vornahme der Anzeige und die Information des Finanzamts läßt sich allerdings **keine Straffreiheit für die in der Vergangenheit begangenen Bestechungszahlungen** erreichen. Im Zweifel muß deshalb versucht werden, die unzutreffenden Steuerveranlagungen zu korrigie-

ren, ohne damit das Eingeständnis einer Korruptionstat zu verbinden, soweit nicht das Unternehmen sich insgesamt zur Aufklärung und Offenlegung aller Verstöße aus der Vergangenheit entscheidet. Sollen nur die steuerlichen Verfehlungen bereinigt werden, so kommt es auch hier darauf an, eine Korrektur allein durch die Offenlegung von „unbenannten“ nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben zu erreichen.

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO greift im Übrigen erst dann ein, wenn das Geschäftsleitungsorgan **Kenntnis von den Verfehlungen der Vergangenheit** hat. Ein „Erkennen-Müssen“ oder „Erkennen-Können“ genügt nicht. Das Steuergesetz gibt dem Steuerpflichtigen in § 153 AO somit nicht auf, nach Unrichtigkeiten zu suchen. Wer als neu eintretender Geschäftsführer lediglich eine unbestimmte Ahnung von möglichen Verstößen aus der Vergangenheit hat, der muß sich folglich bewußt entscheiden, ob er der Sache auf den Grund gehen will und dann ggf. seinen Anzeigepflichten nachkommt, oder ob er weitergehende Ermittlungen unterläßt und sich damit seine Gutgläubigkeit bewahrt. Letztes ist steuerlich nicht pflichtwidrig, solange tatsächlich keine Kenntnis im Sinne von § 153 AO eingetreten ist.<sup>37</sup>

## VII. Verzahnung Straf- und Steuerstreitverfahren

### 1. Steuerstreit und Strafverteidigung

Werden durch die Ermittlungsbehörden Zuwendungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG aufgegriffen, so muß das Unternehmen die Auseinandersetzung regelmäßig an zwei Fronten führen: Die Staatsanwaltschaft ermittelt wegen der möglichen Begehung von Korruptionsstraftaten. Das Finanzamt schließt sich diesen Ermittlungen an und befindet über die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben. Hier ist es wichtig, die **Strafverteidigung** (d.h. die Individualverteidigung der Betroffenen und die rechtliche Vertretung des Unternehmens im Ermittlungsverfahren) einerseits mit der **steuerlichen Interessenvertretung** gegenüber der Betriebsprüfung oder der beauftragten Steuerfahndung andererseits **zu koordinieren**.

Die Unternehmensführung muß die Grundentscheidung treffen, ob man bei der Aufarbeitung den Ermittlungsbehörden zuarbeiten will oder ob man sich auf eine Verteidigung gegen die (unter Umständen unberechtigten) Vorwürfe beschränkt. Im ersteren Fall entsteht regelmäßig ein **Interessengegensatz** im Verhältnis zu den seiner-

34 BVerfG 2 BvR 1108/03 vom 09.02.2005, HFR 2005, 900, 902.

35 Helmrich, DStR 2009, 2132, m. w. N.

36 Die sog. Drittanzeige wirft eine Reihe von Problemen auf (vgl. nur Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 220 ff.); in der beschriebenen Situation sollte unbedingt externer Rat eingeholt werden.

37 Vgl. hierzu nur Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 12 (Mai 2009), m. w. N.

zeit handelnden Personen, die im Rahmen ihrer Individualverteidigung erfahrungsgemäß nicht bereit sein werden, ein mögliches Fehlverhalten einzugestehen. Hier muß frühzeitig darauf geachtet werden, mit diesem Interessengegensatz für alle Beteiligten fair umzugehen, damit es möglichst nicht zu Auseinandersetzungen zwischen dem Unternehmen und seinen Mitarbeitern kommt. Es empfiehlt sich, für jeden der Beteiligten einen Individualverteidiger und daneben für die Vertretung des Unternehmens im Ermittlungsverfahren und die Vertretung im Besteuerungsverfahren jeweils unabhängige Vertreter zu bestellen, die auch die Aufgabe übernehmen können, die Individualverteidigungen und -interessen zu koordinieren. Die beteiligten Anwälte können dann untereinander nach Möglichkeit zusammenarbeiten und sich darum bemühen, die entstehenden Interessenkonflikte auszugleichen.

Je früher man den Ermittlungen entgegentritt, desto eher läßt sich zumeist eine Ausweitung des Verfahrens und der Ermittlungen verhindern. Erwägt die Finanzbehörde in der Betriebsprüfung eine Mitteilung nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG an die Staatsanwaltschaft zu machen, so kann das Unternehmen versuchen, mit dem **Antrag auf Erlaß einer einstweiligen Anordnung beim Finanzgericht** entgegenzutreten (§ 114 FGO). Auf entsprechenden Antrag hin hat dann das Finanzgericht zu entscheiden, ob Sachverhalte vorliegen, die eine Information der Strafverfolgungsbehörden nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG oder § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO rechtfertigen können. Anderenfalls ist die Finanzbehörde durch das Steuergeheimnis an einer Weitergabe von Informationen gehindert.

Solange die Auseinandersetzung auf der Ebene der Finanzbehörden geführt wird, kann das Unternehmen damit rechnen, daß **keine Informationen an die Öffentlichkeit** gelangen. Erreichen die Informationen dagegen die Staatsanwaltschaft und wird dort ein Verfahren eröffnet, so ist es leidvolle Erfahrung, daß diese Informationen von dort sehr viel eher den Weg zur Presse und in die Öffentlichkeit finden werden.

Auch gegenüber den Maßnahmen der Staatsanwaltschaft, wie beispielsweise der Durchführung von Durchsuchungen etc., ist ggf. ein **Antrag zum Amtsgericht zu stellen bzw. der Beschwerdeweg** zu beschreiten, um die vom Verfassungsgericht definierten Grenzen der strafprozessualen Eingriffsbefugnisse zu wahren.<sup>38</sup>

## 2. Konfliktlösung über § 160 AO

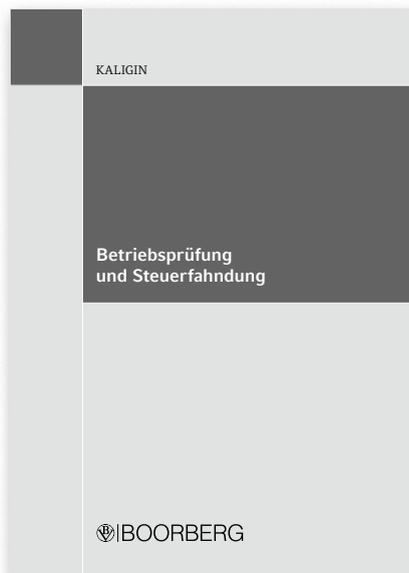
Ausgangspunkt für Korruptionsermittlungen in der beschriebenen Form sind regelmäßige Betriebsprüfungen. Die Prüfer des Finanzamts sind **fiskalisch orientiert**. Ihnen geht es nicht nur, aber auch um eine zutreffende steuerliche Erfassung; überspitzt formuliert um ihr steuerliches Mehrergebnis.

In der Auseinandersetzung mit dem Finanzamt lassen sich weitergehende strafrechtliche Folgen unter Umständen durch die **Heranziehung von § 160 AO** vermeiden. Die Finanzbehörde ist auf eine weitergehende Ermittlung des Sachverhalts angewiesen, soweit sie das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG in Stellung bringen will. Dagegen kann eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs bereits auf die mangelnde Mitwirkung des Steuerpflichtigen gestützt werden, wenn es nur um die Empfängerbenennung nach § 160 AO geht. Fragwürdige Zahlungen können folglich einvernehmlich mit der Finanzbehörde dahingehend behandelt werden, daß eine weitergehende Aufklärung des Sachverhalts und auch eine Empfängerbenennung durch den Steuerpflichtigen nicht möglich ist. Dies führt zu nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, ohne daß für das Finanzamt eine Pflicht zur Information der Strafverfolgungsbehörden nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG entsteht.

§ 160 AO ist im Übrigen auch hinsichtlich der Rechtsfolge höchst flexibel, da das Finanzamt ermessensgerecht über den Umfang der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben zu entscheiden hat. Bei entsprechender Argumentation läßt sich gemeinsam mit dem Betriebsprüfer jeder beliebige Prozentsatz für den **Umfang der Nichtabzugsfähigkeit** begründen.

In ähnlicher Weise läßt sich auch § 159 AO einsetzen, wenn es um die Frage geht, wem Einnahmen oder Konten zuzurechnen sind, aus denen dann später Zahlungen geleistet wurden.

<sup>38</sup> Vgl. die bereits zitierte Entscheidung BVerfG 2 BvR 1108/03 vom 09.02.2005, a.a.O.



## LEITFADEN FÜR DIE PRAXIS.

WWW.BOORBERG.DE

### **Betriebsprüfung und Steuerfahndung**

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht

2012, ca. 800 Seiten, € 79,-

ISBN 978-3-415-04749-5

Das Buch bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Steuerstrafverfahren umfassende und aktuelle Praxiserfahrungen. Besonders wertvoll ist der Leitfaden durch den zweiteiligen Aufbau der Ausführungen zur Betriebsprüfung – mit Struktur und Strategie der Betriebsprüfung auf der einen Seite sowie praktischen Einzelfragen zur Betriebsprüfung auf der anderen Seite.

Der Autor erklärt bei der Steuerfahndung detailliert nicht nur die Aufgaben und Befugnisse der Finanzbehörden, sondern auch die typischen Aufgriffsanlässe, wie z.B. Selbstanzeige und Kontenabruf. Zu jedem Problem des Steuerstrafverfahrens, von der Einleitung bis zu seiner möglichst einvernehmlichen Beendigung, findet der Leser konkrete Hinweise. Zahlreiche Beispiele aus der Praxis machen die aktuellen Prüfungs- und Fahndungsschwerpunkte der Finanzämter transparent. Der Autor stellt sein steuerrechtliches Fachwissen sowie strafrechtliche und strafprozessuale Kenntnisse zur Verfügung, sodass der Leser den Rahmen für ein rasches, umsichtiges und an den Interessen des Steuerpflichtigen ausgerichtetes Handeln erkennt.

 **BOORBERG**

## 13. Steueranwalt International – Ein Überblick

### Steueranwalt International am 04. und 05.05.2012 auf Mallorca

Sabine Unkelbach-Tomczak, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt

*Die Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV bot den im Internationalen Steuerrecht tätigen Teilnehmern ein zehnstündiges Seminar mit acht hochkarätigen Vorträgen über aktuelle, ausgewählte Spezialthemen des Internationalen Steuerrechts.*

#### Die Vorträge

1. Zum Auftakt der Veranstaltung schilderte *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf, München, Zürich, die Probleme der Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, die den Entschluß fassen: „Ich gehe jetzt ins Ausland“. Die grundgesetzlich und europarechtlich garantierte Freizügigkeit wird durch § 6 AStG in Verbindung mit § 17 EStG durch die sog. Wegzugsbesteuerung wirtschaftlich eingeschränkt. Im wesentlichen geht es um folgende Auswirkungen des Wegzugs einer natürlichen Person aus Deutschland in ein anderes Land: Die in wesentlichen Beteiligungen der unbeschränkt steuerpflichtigen Person enthaltenen stillen Reserven werden aufgrund des Wegzugs auch ohne Veräußerung besteuert. Aufgrund der in § 6 AStG geregelten Durchbrechung des Realisationsprinzips muß der wegziehende Steuerpflichtige nicht realisierte Gewinne versteuern. Die Steuerzahlung muß aus dem sonstigen Vermögen des Wegziehenden finanziert werden, weil sie nicht aus dem Veräußerungserlös der Anteile bestritten werden kann. Das kann zu erheblichen ungeplanten finanziellen Belastungen führen. Die Tragweite der Regelungen wurde durch die folgende Darstellung des Regelungsgehalts und der Systematik des § 6 AStG und die dafür relevante Rechtsprechung des EuGH schwerpunktmäßig im Hinblick auf die Nachfolgeplanung für den Erbfall (§ 6 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 AStG) und die vorübergehende Abwesenheit des Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 3 AStG) erkennbar.

2. Ein Klassiker des internationalen Steuerrechts ist die Betriebsstättenbesteuerung, die fortwährend Anlaß zur Diskussion mit dem Finanzamt gibt und daher nicht nur für im internationalen Steuerrecht tätige Anwälte und Steuerberater, sondern vor allem auch für international arbeitende Konzerne und für Compliance-Beauftragte in Unternehmen von Bedeutung sind.

Die aktuelle Frage danach, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ergibt sich nicht zuletzt aus dem Entwurf des Jah-

ressteuergesetzes 2013 vom 22.02.2012, in dem der sog. „Functionally Separate Entity Approach“ des OECD-MA 2010 umgesetzt werden soll. Die Umsetzung in nationales Recht ist zur Zeit noch nicht erfolgt.

*Prof. Dr. Bert Kaminski*, Helmut-Schmidt-Universität, gab zunächst einen Überblick über die Folgen des Vorliegens einer Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO, wie insbesondere anwendbares Steuerrecht, beschränkte Steuerpflicht im Ausland, Anzeige- und Dokumentationspflichten und umsatzsteuerliche Implikationen. Daraufhin stellte er die aktuellen Entwicklungen beim Betriebsstättenbegriff anhand der Rechtsprechung des BFH und auf der Ebene der OECD dar und schloß diese Ausführungen mit einer Tabelle ab, in der die unterschiedlichen Qualifikationsmöglichkeiten hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte je nach Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit eines DBAs zusammengefaßt sind.

Die Besonderheiten der grenzüberschreitenden Verlustnutzung bei Betriebsstätten erläuterte er anhand der Entscheidungen des BFH vom 09.06.2010 (I R 100/09 und I R 107/09) sowie des Niedersächsischen FG vom 16.06.2011 (6 K 445/09, Revision I R 48/11), um dann kurz auf Neuigkeiten zum Thema Funktionsverlagerungen nach der Änderung des § 1 AStG einzugehen.

Bezüglich des Verfahrensrechts wies er auf die geänderten Meldepflichten nach § 138 Abs. 2 AO, den verschobenen Start der E-Bilanz auf Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2014 laut BMF-Schreiben vom 28.09.2011 sowie auf das Urteil des Hessischen FG vom 23.03.2011 (4 K 419/10 – Revision anhängig) zur Vereinbarkeit der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO mit EU-Recht hin.

3. Bei den „Fragen des Gestaltungsmissbrauchs im internationalen Kontext – Teil 1“ analysierte *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn, die Generalnorm des § 42 AO aus der Sicht des Verteidigers. Ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, ist in einer zweistufigen Prüfung festzustellen. Zunächst muß eine unangemessene Gestaltung bejaht werden, die als „nichttypische Gestaltung“ definiert wird. Sodann ist nach der geänderten Rechtsprechung ein „Steuervorteil“ erforderlich. Zu beachten ist die unterschiedliche Verwendung des Begriffs „Steuervorteil“ in § 42 AO und § 370 AO. Allerdings ist § 42 AO oft nicht anwendbar,

wenn seine Voraussetzungen und die dazu bestehende Rechtsprechung exakt subsumiert werden. In der Praxis wenden Strafgerichte die Bestimmungen der §§ 41 und 42 AO gerne an, um den zu entscheidenden Fall schnell zu erledigen.

Zu beachten ist jedoch, daß § 42 AO von spezialgesetzlichen Normen, wie beispielsweise § 6a, § 15, § 48d und § 50d EStG, § 20 AStG, verdrängt wird. Sind diese anwendbar, dann ist ein Rückgriff auf § 42 AO nicht mehr möglich.

Daran knüpfte **Teil 2** an, in dem *Sebastian Korts*, Rechtsanwalt, MBA, m.I.Tax, FAStR, FAHuGR, die **speziellen Mißbrauchstatbestände** im internationalen Steuerrecht vorstellte. Mißbrauchsgestaltungen sind u. a. treaty-shopping, directive-shopping und rule-shopping. Ziel der speziellen Mißbrauchstatbestände ist die Mißbrauchsverhinderung, die Verhinderung der Nichtbesteuerung sowie die Sicherstellung des Besteuerungssubstrats.

4. In **Teil 1** des Vortrags „Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum internationalen Steuerrecht“ stellte Professor *Dr. Bert Kaminski* die aktuelle **nationale** Rechtslage vor. Neue Urteile des BFH ergingen zu der Frage, ob eine Steuerpflicht einer Person besteht. Ferner gibt es neue rechtliche Erkenntnisse zur Qualifikation von ausländischen Gesellschaften oder zum Besteuerungsrecht für Vergütungen, zu Grundsatzfragen des Abkommensrechts (DBA), zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zu Wertminderungen auf Beteiligungen. Als hochbrisant beurteilte Prof. *Kaminski* das in diesem Zusammenhang erlassene BMF-Schreiben vom 29.03.2011, das zur Frage des Rückhalts im Konzern Stellung nimmt. Bezüglich des AStG empfahl er, auf die Revisionsentscheidungen des BFH zur Vorzugsbesteuerung i. S. d. § 2 AStG zu achten (I R 4/12 (1) und (2), Vorinstanz FG München vom 21.11.2011 – 8 K 628/08).

**Teil 2** war der aktuellen Rechtsprechung des **EuGH** gewidmet. *Dr. Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt, Ernst & Young, München, führte kurz in die auf europäischer Ebene laufenden Projekte der Kommission und der EU-Mitgliedstaaten zur Angleichung der Körperschaftsteuersysteme ein. Ausführlich berichtete er über den Stand des „Mega-Projekts“ einer „Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB)“ und den Status des hierzu erstellten EU-Richtlinien-Entwurfs vom 16.03.2011. Das Europäische Parlament hat diesen Entwurf

am 19.04.2012 grundsätzlich gebilligt und darüber hinaus „einige Änderungsvorschläge beschlossen“.

Als wichtigste Urteile des EuGH erläuterte *Dr. von Brocke* die Entscheidungen zur Rechtssache „Scheuten Solar Technology GmbH“ (Urteil vom 21.07.2011 – Rs. C-397/09, Vorinstanz BFH, Beschluß vom 27.05.2009 – I R 30/08 – IStR 2009,780 ff.), zur Kapitalertragsteuererstattung sowie zur Rechtssache „National Grid Indus BV“ (Urteil der Großen Kammer vom 29.11.2011 – Rs. C-371/10).

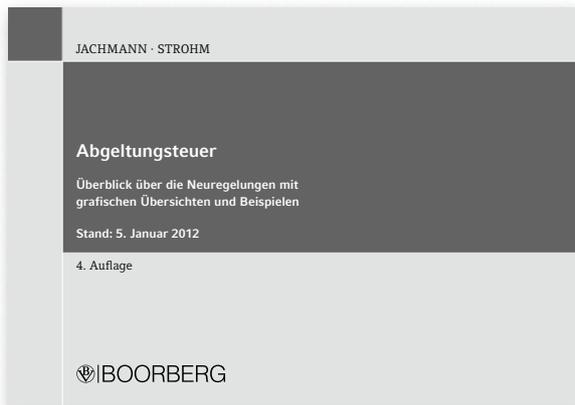
5. In ihrem Vortrag „Praxisprobleme rund um den Erwerb spanischer Auslandsimmobilien“ gaben *Carlos Ramallo-Pallast*, Rechtsanwalt, und *Farré Espagnol*, Rechtsanwalt, einen Einblick in das spanische Rechts- und Steuersystem und die aktuelle Rechtslage. Es folgte die Darstellung der rechtlichen Besonderheiten beim Immobilienerwerb in Spanien unter besonderer Berücksichtigung der grundbuchrechtlichen Situation und der Formvoraussetzungen und zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei Erwerb und Übertragung von Immobilien mit Hinweisen zu steuerrechtlichen Auswirkungen. Ferner gingen sie auf die Risiken durch „infiziertes Vermögen“ ein und informierten die Teilnehmer über den Informationsaustausch zwischen Spanien und Deutschland u. a. durch Kontrollmitteilungen und Amtshilfeersuchen. Fazit: Beim Erwerb von Immobilien in Spanien ist in zivil- und steuerrechtlicher Hinsicht äußerste Vorsicht geboten.

Hierzu gab *Dr. Martin Wulf*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin, ergänzende Hinweise zur steuerlichen Behandlung spanischer Auslandsimmobilien aus deutscher Sicht.

Alle Vorträge sind im Tagungsband „**Steueranwalt International 2012/2013**“, der im Richard Boorberg Verlag erscheint, nachzulesen.

### Planung für 2013

Die **14. Tagung Steueranwalt International** wird voraussichtlich am 03./04. Mai 2013 – dann zum 10. Mal – im **Punta Negra Resort Hotel in Costa d`en Blanes auf Mallorca** in Kooperation mit der DeutschenAnwaltAkademie stattfinden. Die Ankündigung wird rechtzeitig im **steueranwaltsmagazin** der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV und auf ihrer Homepage [www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org) bekanntgegeben.



## PRÄGNANT UND ANSCHAULICH.

WWW.BOORBERG.DE

### **Abgeltungsteuer** Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen Stand: 5. Januar 2012

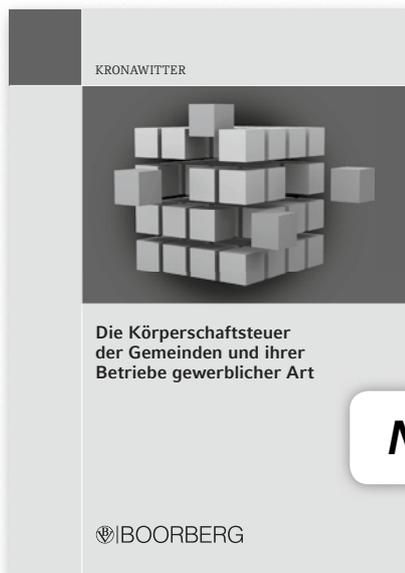
von Professor Dr. Monika Jachmann, Richterin  
am Bundesfinanzhof, Ludwig-Maximilians-  
Universität München, und Dr. Joachim Strohm,  
Wiss. Mitarbeiter, Ludwig-Maximilians-Uni-  
versität München

2012, 4., überarbeitete und erweiterte  
Auflage, ca. 175 Seiten, ca. € 20,-  
ISBN 978-3-415-04833-1

Diese Broschüre bietet eine kurze, prägnante Darstellung mit grafischen Übersichten und **anschaulichen Beispielen** zu allen wesentlichen Fragen der am 1.1.2009 eingeführten Abgeltungsteuer.

Die 4. Auflage berücksichtigt alle wichtigen Änderungen, die die Abgeltungsteuer durch das **Jahressteuergesetz 2010** erfahren hat. Dazu zählen insbesondere Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Kapitalmaßnahmen (§ 20 Abs. 4a EStG), die Auswirkungen der Einführung einer Steueridentifikationsnummer auf den Freistellungsauftrag (§ 44a Abs. 2a EStG), die Einschränkung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG), die Einführung einer materiell-rechtlichen Korrespondenz bei der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) und die Beschränkung der Fehlerkorrektur beim Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 3a EStG). Abgerundet wird die 4. Auflage durch aktualisierte Hinweise auf weiterführende Literatur und eine Auswahl der wichtigsten Verwaltungsschreiben zur Abgeltungsteuer. Rechtsstand der Broschüre ist der 5. Januar 2012.

 **BOORBERG**



**FÜR DIE  
STEUERPRAXIS.**

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Die Körperschaftsteuer der Gemeinden und ihrer Betriebe gewerblicher Art**

**von Martin Kronawitter, Dipl.-Handelslehrer,  
Dipl.-Volkswirt und Dipl.-Betriebswirt (FH)**

**2012, 828 Seiten, € 89,-**

**ISBN 978-3-415-04750-1**

Das Buch enthält erstmalig neben den rechtlichen Vorgaben des Körperschaftsteuerrechts sämtliche Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen, die für die Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand und ihrer Betriebe gewerblicher Art – Regiebetriebe, Eigenbetriebe, kommunale Anstalten, Zweckverbände – von Bedeutung sind.

Aus einer unüberschaubaren Anzahl von steuerrechtlichen Vorschriften, Urteilen und Anweisungen werden alle für die tägliche Arbeit wichtigen Vorgaben anschaulich präsentiert. Der Verfasser stellt bei jedem Paragraphen des Körperschaftsteuergesetzes dessen Bedeutung für die Gemeinden und ihre Betriebe heraus, ehe die einzelnen Probleme konkret und praxisnah erläutert werden. Zahlreiche Beispiele machen die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art transparent. Zudem stellt der Autor zu jeder Vorschrift die Leit- und Orientierungssätze der einschlägigen Entscheidungen der Finanzrechtsprechung bzw. die Verwaltungsanweisungen zusammen, die es dem Praktiker ermöglichen, sich vertiefend und zielgerichtet zu informieren.

 **BOORBERG**

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

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

Gehm

### **Kompendium Steuerstrafrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2012, 465 Seiten

Bemerkenswert an diesem Buch, das in hervorragender Weise das Steuerstrafrecht zusammenfaßt, sind vor allem die Gedanken, die damit angestoßen werden: „Kern des Finanzstrafrechts ist die Steuerhinterziehung. Sie war bisher vielfach (...) als Delikt des anständigen Mannes mit Geldstrafe zu erledigen. (...) Der Steuerschieber ist der schlimmste Verbrecher (...)“, so eine in diesem Buch zitierte Kommentierung aus dem Jahr 1922. Was hat sich 90 Jahre später geändert angesichts der Behauptung von Weigell in seinen „Überlegungen zum Steuerstrafrecht“ (in FS für Streck, S. 609, 611 ff), 99% aller Deutschen hinterzögen Steuern?

Lippross/Janzen

### **Umsatzsteuerrecht 2012, Hrsg. Steuerberaterverband Niedersachsen/Sachsen-Anhalt**

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 869 Seiten

Das Umsatzsteuerrecht mit kommentiertem USt-Anwendungserlaß wird immer komplizierter und verworrener, was das Ungetüm „MwStSystRL“ exemplarisch ausdrückt. Daß das Werk nun auch seine physischen Grenzen sprengt, ist (fast) die logische Folge. Auf 869 DIN-A-4-Seiten 2.178 g Gesetz und Kommentierung. Heavy.

van Kann

### **Vorstand der AG**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2. Aufl., 2012, 441 Seiten

Hier scheint nichts zu fehlen: Bestellung und Widerruf der Bestellung zum Vorstand, Vergütungs- und Steuerfragen, Verantwortlichkeit und Haftung, Gesamtverantwortung und Ressortteilung, D&O-Versicherung und vor allem das Verhältnis des Vorstands zu anderen Organen der AG. Überflüssig ist allerdings die gedankenlose Eindeutschung von schillernden Begriffen wie „Compliance“. „Vorteile guter Compliance“ sind bestenfalls Begriffsverwirrungs-Helfer.

Zoller

### **Die Haftung bei Kapitalanlagen**

C.H. Beck, München, 2012, 251 Seiten

Hier liegt (endlich) ein Buch eines Praktikers vor, das sich nicht nur an Fachanwälte für Bank- und Kapitalmarktrecht richtet. Hier sind die wesentlichen Erfahrungen bei (fehlgeschlagenen) Kapitalanlagen zusammengefaßt, insbesondere im sog. Grauen Kapitalmarkt. Wir werden in mehrfacher Hinsicht darauf zurückkommen.

Karthaus/Sternkieker

### **Gewerbsteuer-Handausgabe**

Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2012, 352 Seiten

Eine Handausgabe ist eine handliche, kurze Zusammenfassung eines Rechtsgebietes – hier: GewStG mit DurchführungsVO, Richtlinien, Hinweisen, Rechtsprechung in Leitsätzen und Nebenbestimmungen. Und das Besondere: Mit dem eingedruckten Registrierungscode eröffnet sich der Zugang zur Online-Datenbank des stotax-portal.

Pinkos/Püschner/Rosarius u. a.

### **Steuer-Ratgeber 2012**

Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 39. Aufl., 2012, 640 Seiten

Hier findet sich ebenfalls die Online-Anbindung wieder, was ja angesichts neuer Gesetzestexte viel Sinn macht. Weniger Sinn macht die Titelei auf der ersten Umschlagseite: Ist man beim Lesen über den „fundierten und schnellen Überblick“ hinaus, quält man sich durch „zahlreiche Arbeitshilfen“, einen „Auszug aus ...“ und durch ein „praxisgerechtes ABC“, so wird man von Sprechblasen wie „Zahlen und Fakten mit Rechtsgrundlage“ erwartet.

Hrsg. Richard Boorberg Verlag

### **Steuergesetze 2012 mit Online-Service,**

Stuttgart, 2012, 1.150 Seiten

Ähnlich, aber nicht nervig, die Steuergesetze „mit Online-Service“ des Richard Boorberg Verlages: Unter der Internetadresse steuergesetze-2012 lauert ein kostenfreier Zugang zu einem Online-Service, der die in diesem Buch enthaltenen Gesetzestexte regelmäßig aktualisiert. Wenn man also das Buch erwirbt und den Freischaltcode kennt, bekommt man zusätzlich zu den gedruckten Gesetzen noch deren Aktualisierungen. Fast ein Freibrief für den Gesetzgeber, endlich zum Monatssteuergesetz aufzuschließen.

Roth/Altmeppen

### GmbHG, Kommentar

C.H. Beck, München, 7. Aufl., 2012, 1359 Seiten

Seit der Voraufgabe im Jahr 2008 ist der Kommentar nur um knapp 70 Seiten gewachsen. Er ist also tatsächlich noch „kurz“, obwohl er nicht als Kurzkomentar, sondern in der orangenen Reihe als echter Kommentar daherkommt. Das GmbHG ist damit vollständig abgedeckt; der Kommentar leicht und transportabel. Aktuell und interessant sind die Rechtsstatsachen zu UG, Ltd. und „echter“ GmbH in der Einleitung (RN 8 ff.).

In der nächsten Ausgabe u. a.:

Klein, **AO-Kommentar**; Schmidt, **ESTG-Kommentar**; Leuschner, **Das Konzernrecht des Vereins**; Hüffer, **AktG-Kommentar**; Baumbach/Hopt, **HGB-Kommentar**.



## ANSCHAULICH UND PRAXISNAH

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. Insbesondere waren das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) und das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) zu berücksichtigen.

In der steuerlichen Übersicht waren die zahlreichen Änderungen, insbesondere durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, aber auch durch das Erbschaftsteuerreformgesetz und das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung, einzuarbeiten.

 BOORBERG

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

SZ0412

# Termine

## Juli 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Alterseinkünfte und Vorsorgeaufwendungen – Probleme erkennen und lösen	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	02.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Rechtsformvergleich Personengesellschaft – Kapitalgesellschaft	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	02.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Unternehmensbewertung in der Beratungspraxis	StB Dr. Andreas Nagel	03.07.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Immobilienbesteuerung 2012	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	03.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Erbschaftsteuer kompakt	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	03.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Sommer 2012 Kompakt	RiFG Dr. Hans-Peter Dellner	03.07.2012, Weilheim	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5 52 13 80 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Steueroptimale Unternehmensfinanzierung	StB Dr. Isabel Bauernschmitt RA/FAStR Prof. Dr. Stephan Eilers StB Dipl.-Vw. Klaus D. Hahne RA/StB Dr. Marcus Helios StB Dipl.-Fw. Prof. Dr. Stefan Köhler RA/StB Dr. Andreas Körner Dipl.-Fw. Thomas Rupp Dipl.-Vw. Dr. Christian Scholz StB Dipl.-Ök. Prof. Dr. Angelika Thies	03.–04.07.2012, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-47 50 Fax: 069/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de

## Juli 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Aktuelle Praxisprobleme der GmbH-Besteuerung	StB Prof. Dr. Hans Ott	04.07.2012, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Ausgewählte Praxisprobleme bei der Übertragung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften	StB Prof. Dr. Hans Ott	04.07.2012, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Umsatzsteuer international 2012	StB Dipl.-Fw. Robert Hammerl	05.07.2012, Hamburg	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 02 11/6188 12-0 Fax: 02 11/6188 12-77 www.iww.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Aktuelles Ertragsteuerrecht	StB Dipl.-Fw. Günter Christoffel	05.07.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Praxisforum Bilanzsteuerrecht 2012	StB/WP Prof. Dr. Ulrich Prinz RiBFH Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler StB Dr. Swen Oliver Bäuml Dr. rer. pol. Simone Briesemeister StB/WP Paul Forst Dipl.-Kfm. Dr. Harald Kessler Prof. Dr. Wolfram Scheffler Prof. Dr. Christoph Uhländer RiBFH Prof. Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet	05.07.2012, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 0 23 23/141-900 Fax: 0 23 23/141-123 www.nwb-seminare.de
Praxisfälle des Erbschaftsteuerrechts	Prof. Dr. Gerd Brüggemann	05.07.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Fallstricke bei der Nießbrauchsgestaltung	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	09.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Betriebsaufspaltung	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	10.07.2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de

## Juli 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Umwandlung in die GmbH	StB Prof. Dr. Hans Ott	11. 07. 2012, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis Sommer 2012 XXL	StB/RA Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Prof. Arnold Obermeier	11. 07. 2012, Nürnberg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 0 89/5 52 13 80 Fax.: 0 89/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Internationale Verrechnungspreise – Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	12. 07. 2012, Frankfurt	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer in der Automobilindustrie	Peter Schalk StB Jürgen Scholz	12. 07. 2012, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de
Sommerlehrgang Internationales Steuerrecht	Franz Hruschka RA/StB Prof. Dr. Peter Lüdemann	13./14. 07. 2012, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
Umstrukturierung von Unternehmen unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungsteuererlasses	Notar Dr. Sebastian Spiegelberger Dr. Hartmut Klein	14. 07. 2012, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de
Umsatzsteuer im Anlagenbau	StB Dipl.-Fw. Ronny Langer StB Dipl.-Vw. Ulrich Meißner	17. 07. 2012, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umsatzsteuer und Immobilien	Robert Prätzler Ernst Kilz	17. 07. 2012, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Rechnungslegung nach IFRS	Prof. Dr. Klaus Hahn Douglas Nelson	17.–18. 07. 2012, München	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

## Juli 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grenzüberschreitender Mitarbeitereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	18.07.2012, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Sommerlehrgang Steuerrecht für Juristen	RA/StB Ulrich Derlien StB Dr. Thomas Elser StB Philipp Matheis Burkhard Schmidt	18.–20.07.2012, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de
Gestaltungen im Internationa- len Steuerrecht	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	19.07.2012, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Dividendenbesteuerung	StB Dr. Ingo Stangl Dieter Hellmann Felix Hierstetter Dr. Matthias Grundke	19.–20.07.2012, München	EUROFORUM Tel.: 0 211/9 68 63 000 Fax: 0 211/9 68 64 000 www.euroforum.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht - Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	20.07.2012, Stuttgart	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Umwandlungs(steuer)recht	RiOLG Prof. Dr. Walter Bayer Notar Dr. Michael Fronhöfer Dr. Peter Heinemann RA/StB Dr. Oliver Rode	24.–27.07.2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 2 21/9 37 38-6 56 Fax: 0 2 21/9 37 38-9 69 www.otto-schmidt.de
Sommerlehrgang Umwandlungs(steuer)recht	RiOLG Prof. Dr. Walter Bayer RA/StB Dr. David Beutel Dipl.-Fw. Dieter Hellmann Notar Dr. Simon Weiler	31.07.–03.08.2012, München	BeckAkademie Seminare Verlag C.H. Beck Tel.: 0 89/3 81 89-0 Fax: 0 89/3 81 89-5 03 www.beck.de

## August 2012

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuerrecht für Juristen	RA/StB Ulrich Derlien RA/StB Dr. Tobias Kuck Sandra Müller	01.–03.08.2012, Hamburg	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-6 56 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.otto-schmidt.de
Summerschool Steuern	StB Wolfgang Börstinger StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	06.–10.08.2012, Hohenstein	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 0 69/24 24-47 50 Fax: 0 69/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StB Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ziehr	09.08.2012, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 0 30/24 00 87-28 Fax: 0 30/24 00 87-99 www.bstbk.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
Internationales Steuerrecht	Siegfried Müller Dipl.-Fw. Helene Wilhelm	09.–10.08.2012, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 02 21/9 37 38-6 56 Fax: 02 21/9 37 38-9 69 www.otto-schmidt.de
Verrechnungspreise, Zoll & Umsatzsteuer	WP/StB Dr. Andreas Sinz StB Frank-Peter Ziegler	16.08.2012, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 61 96/47 22-0 Fax: 0 61 96/47 22-9 99 www.managementcircle.de Weitere Termine beim Veranstalter erfragen
GmbH-Gestaltungen im Krisenfall	StB Dipl.-Fw. Ortwin Posdziech	27.08.2012, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 0 22 03/99 32-0 Fax: 0 22 03/99 32-22 www.akademie-stuw.de
System des Umwandlungssteuerrechts	RiFG Thomas Müller RA/FAStR Dr. Gerhard Winter	31.08.2012, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 02 34/9 70 64-0 Fax: 02 34/9 70 35 07 www.anwaltsinstitut.de