

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2015

82. Ausgabe | 17. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Söffing **Verfassungsmäßigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG**
- 11 Joecks **Strafen oder Werben?**
- 16 Wulf **Die "prüfungsbedingten" Sperrgründe nach der Reform des § 371 Abs. 2 AO**
- 22 Link **Die Betriebsstättenverteilungsgewinnaufteilungsverordnung – Grundstruktur und Folgen für die Praxis**

32 LiteraTour

34 Termine

www.steuerrecht.org

I.

“Innerhalb von zwanzig Jahren hat das BVerfG sich dreimal mit der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG auseinanderzusetzen müssen und im Jahr 2014 zum wiederholten Mal nach 1995 und 2006 entschieden, daß die §§ 13a und 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zwar verfassungsgemäß sind, aber in Teilbereichen erhebliche verfassungsrechtliche Verwerfungen aufweisen, so daß die §§ 13a und 13b sowie die Tarifregelung des § 19 Abs. 1 ErbStG als mit dem Grundgesetz unvereinbar anzusehen sind. Das BVerfG erklärte aber die Fortgeltung dieser Normen bis zum 30. Juni 2016“, so die Einleitung zum Beitrag von *Matthias Söffing* (s. Seite 2 ff. in diesem Heft). Nicht jeder hätte gedacht, daß das BVerfG noch einmal diesen Langmut gegenüber dem Gesetzgeber aufbringt.

II.

Langmut, die: “Durch ruhiges, beherrschtes, nachsichtiges Ertragen oder Abwarten von etwas gekennzeichnete Verhaltensweise; große Geduld“ (*Duden*).

III.

Manche Tweets sind töricht und geschmacklos. “Manche sind mehr als das: Sie sind Ausdruck des in sozialen Netzwerken allgegenwärtigen Zwangs, sich stets sofort zu allem zu äußern, und zwar um jeden Preis originell. Ob man etwas zu sagen hat oder nicht, spielt keine Rolle. Hauptsache flapsig. Inhalt ist Nebensache. Warum lange überlegen, wenn sich die Satzhihlen fast wie von selbst aufs Display vom Handy schreiben? Und warum schweigen, wenn kein Kalauer zu blöd ist, um damit auf sich aufmerksam zu machen? Dummheit ist, wenn man trotzdem twittert.“

(*Neue Zürcher Zeitung*, 09.01.2015)

Einen schönen Winter 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 abzudrucken.

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@dikmen-dinkgraeve.de

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

Die 83. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15.04.2015.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Matthias Söffing, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Wolfgang Joecks*, Strafrechtsprofessor in Greifswald; *Mathias Link* und *Alexander Kredig*, Rechtsanwälte in Frankfurt; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHuGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FAHuGR; **Dorothee Gierlich**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR/Dipl.-Fw **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. 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/Dipl.-Fw **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf; RA/FAErbR/FAStR. **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

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 030/726152-0;

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

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 129,- EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Verfassungsmäßigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG

Anmerkungen zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12¹

Dr. Matthias Söffing, RA/FAStR, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH²

A. Einführung

Innerhalb von zwanzig Jahren hat das BVerfG sich dreimal mit der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG auseinandersetzen müssen und im Jahr 2014 zum wiederholten Mal nach 1995³ und 2006⁴ entschieden, daß die §§ 13a und 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zwar verfassungsgemäß sind, aber in Teilbereichen erhebliche verfassungsrechtliche Verwerfungen aufweisen, so daß die §§ 13a und 13b sowie die Tarifregelung des § 19 Abs. 1 ErbStG⁵ als mit dem Grundgesetz unvereinbar anzusehen sind. Das BVerfG erklärte aber die Fortgeltung dieser Normen bis zum 30.06.2016. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Gesetzgeber aufgefordert, eine erhebliche Nachbesserung der §§ 13a und 13b ErbStG oder aber eine gänzliche Neukonzeption der Verschonungsregelungen zu erlassen.

In der nachfolgenden Urteilsbesprechung ist zwischen formal-rechtlichen und materiell-rechtlichen Aspekten zu differenzieren. Auch wenn gerade die formal-rechtlichen Gesichtspunkte der bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidung für die Beratungspraxis nur von untergeordneter Bedeutung sind, so sind sie für eine allgemein-juristische Diskussion von nicht unerheblicher Relevanz.

B. Formal-rechtliche Aspekte

Die nachfolgenden Ausführungen stellen drei formal-rechtliche Aspekte des Urteils des BVerfG dar und nehmen dazu Stellung. Es handelt sich dabei um den eigentlichen Entscheidungstenor in Gestalt der Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung (I.), um die Frage der Entscheidungserheblichkeit im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle (II.) und schließlich um die Gesetzgebungskompetenz in Bezug auf das ErbStG (III).

I. Unvereinbarkeitserklärung

Das BVerfG gibt sich nicht damit zufrieden, lediglich die Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung auszusprechen und zu begründen, sondern es legt erläuternd dar, wie die Folgen einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung und die Folgen einer davon zu unterscheidenden Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung sind.

Wird die (einfache) Unvereinbarkeit einer Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt, so ergibt sich regelmäßig daraus die Verpflichtung des Gesetzgebers, die Rechtslage verfassungsgemäß umzugestalten. Dieser Umgestaltung kommt sodann **Rückwirkung** auf den in der gerichtlichen Feststellung genannten Zeitpunkt zu. Die Rechtsfolge daraus ist, daß Gerichte und Verwaltungsbehörden die Norm im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit nicht mehr anwenden dürfen und laufende Verfahren auszusetzen sind.⁶

Von der (einfachen) Unvereinbarkeitserklärung abweichend kann das BVerfG die weitere Anwendung verfassungswidriger Normen für gerechtfertigt erklären (**Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung**) und dem Gesetzgeber eine Frist einräumen, in der er verfassungsgemäße Regelungen zu erlassen hat⁷; geschieht dies nicht, so entfällt das Gesetz ersatzlos. Von dieser Entscheidungsalternative hat das BVerfG vorliegend Gebrauch gemacht. Das BVerfG hat zum einen die §§ 13a und 13b und zum anderen auch § 19 Abs. 1 ErbStG für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt. Darüber hinaus hat es zugleich die Fortgeltung dieser Normen angeordnet⁸ sowie dem Gesetzgeber eine Frist zur Neuregelung spätestens bis zum 30.06.2016 gesetzt.⁹

Da §§ 13a, 13b und 19 Abs. 1 ErbStG folglich weiter gelten, können die vom Gesetzgeber zu schaffenden Neuregelungen grundsätzlich keine Rückwirkung haben. Für

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

- 1 Im folgenden wird bei der Zitierung der Entscheidung auf die dort genannten Textziffern verwiesen.
- 2 Der Autor ist Gründungspartner der überörtlichen Steuerrechtskanzlei S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Niederlassungen in Düsseldorf, München und Zürich.
- 3 BVerfG-Beschluß vom 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = BStBl II 1995, 671.
- 4 ► BVerfG-Beschluß vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = BStBl II 2007, 192.
- 5 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 284.
- 6 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 286.
- 7 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 287.
- 8 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 287.
- 9 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 293.

die Praxis ist daraus der Schluß zu ziehen, daß weiterhin nach den heute geltenden erbschaftsteuerlichen Verschönerungsnormen Unternehmensnachfolgeplanungen vorgenommen werden können. Das BVerfG hebt in diesem Zusammenhang ausdrücklich hervor, daß die Inhaber von Unternehmen und ihre künftigen Erben oder sonstigen Nachfolger ein berechtigtes Interesse an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung auch in steuerrechtlicher Hinsicht haben müssen.¹⁰

Weiter ist für die Beratungspraxis die Erkenntnis wichtig, daß, wenn eine Rückwirkung der Neuregelung nicht zulässig ist, auch grundsätzlich kein Grund vorliegt, Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide mit der Begründung, eine gesetzliche Neuregelung wird in Kürze in Kraft treten, mit Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO zu erlassen. Nur ausnahmsweise könnte möglicherweise mit einer rückwirkenden Neuregelung zu rechnen sein. Das BVerfG führt u. a. aus, daß die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.¹¹ Durch diese eingeschränkte Fortgeltungsanordnung will das BVerfG wohl verhindern, daß bis zum Erlaß einer Neuregelung weiterhin Gestaltungen vorgenommen werden, die die gleichheitswidrige Ausgestaltung der §§ 13a und 13b ErbStG exzessiv ausnutzen.¹² Es wird also im Moment zwischen einer normalen Unternehmensnachfolge und einer Unternehmensnachfolge unter exzessiver Ausnutzung der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG zu differenzieren sein. Leider sagt das BVerfG nicht ausdrücklich, was unter einer exzessiven Ausnutzung der gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG zu verstehen ist. Es muß davon ausgegangen werden, daß es sich hierbei um die drei Fälle handelt, die das BVerfG mit der Gestaltung zur Vermeidung der Lohnsummenpflicht, mit der Gestaltung zur Ausnutzung von Konzernstrukturen und mit der Gestaltung sog. Cash-Gesellschaften beschreibt. Der wichtigste Fall einer exzessiven Ausnutzung der §§ 13a und 13b ErbStG dürfte sehr wahrscheinlich die sog. Cash-Gesellschaft sein,¹³ die aber aufgrund der Ergänzung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG durch die Nr. 4a¹⁴ nicht mehr möglich ist. Es verbleiben damit noch Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummenpflicht¹⁵ und Gestaltungen in Konzernstrukturen unter Ausnutzung des sog. Kaskadeneffekts.¹⁶

Die vom Gesetzgeber neu zu schaffenden Regelungen, die die exzessive Ausnutzung der gleichheitswidrigen §§ 13a und 13b ErbStG verhindern sollen, können im Gegensatz zu den anderen Regelungen mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Verkündung des bundesverfassungsgerichtlichen Urteils versehen werden. Dies folgt daraus, daß das BVerfG ausdrücklich insoweit der Fortgeltungsan-

ordnung keinen Vertrauensschutz beimißt. Für Unternehmensnachfolgeplanungen gilt zur Zeit mithin das folgende: Schenkungen unter Lebenden, die vor der Verkündung des Urteils, also vor dem 17.12.2014, ausgeführt worden sind, können von der Neuregelung nicht mehr erfaßt werden. Eine normale Unternehmensnachfolge wird erst mit Verkündung der Neuregelung von dieser betroffen sein. Lediglich die Neuregelungen, die zur Verhinderung der von Gestaltungen zur Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenpflicht und zur Ausnutzungen der Kaskadeneffekte bei Konzernstrukturen geschaffen werden, können auf den 17.12.2014 zurückwirken, sofern der Gesetzgeber eine entsprechende Rückwirkung ausdrücklich bestimmt.

II. Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Normen

Mehr von akademischer Natur als von praktischer Relevanz ist die Frage nach der Entscheidungserheblichkeit der dem BVerfG zur Prüfung vorgelegten Normen. Nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG sind die Gerichte verpflichtet, die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn sie ein Gesetz für verfassungswidrig halten, auf dessen Gültigkeit es bei ihrer eigenen Entscheidung ankommt. Maßgebend ist mithin das Tatbestandsmerkmal der Entscheidungserheblichkeit. Entscheidungserheblich ist eine Norm nur dann, wenn das vorlegende Gericht nachvollziehbar darlegt, inwiefern seine Entscheidung von der Gültigkeit der zur Prüfung gestellten Norm abhängt.¹⁷ Die Darlegungslast des vorlegenden Fachgerichts bedeutet, daß es, je nachdem, ob die zu prüfende Norm gültig oder ungültig ist, darlegen muß, jeweils zu unterschiedlichen Ergebnissen zu kommen.¹⁸ Das BVerfG setzt sich mit der Entscheidungserheblichkeit im wesentlichen in zweierlei Hinsicht auseinander. Zum einen prüft es die Entscheidungserheblichkeit der vom BFH behaupteten Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG und zum anderen die Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG.

1. Entscheidungserheblichkeit einer behaupteten Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG

Festzuhalten ist, daß bei einer isolierten verfassungsrechtlichen Prüfung der Steuerverschonungsnormen der §§ 13a und 13b ErbStG der Revisionsfall gänzlich ungeeignet ge-

¹⁰ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 291.

¹¹ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 292.

¹² BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 253 ff.

¹³ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 271 ff.

¹⁴ Ergänzung durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809.

¹⁵ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 256 ff.

¹⁶ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 259 ff.

¹⁷ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 92.

¹⁸ BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 92.

wesen wäre, da er allein die verfassungsrechtliche Frage der Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II mit Personen der Steuerklasse III im Jahr 2009 zum Verfahrensgegenstand hat. Dennoch hält das BVerfG die vom BFH gerügte Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnormen für entscheidungserheblich. Eine etwaige Verfassungswidrigkeit der Steuerverschonungsnormen ist von einem derart großen Ausmaß, daß dadurch die gleichheitsgerechte Erhebung der Erbschaftsteuer insgesamt in Frage gestellt werde.¹⁹ Der erkennende Senat weist aber ausdrücklich darauf hin, daß es sich bei dieser rechtlichen Würdigung um eine Ausnahme handelt.²⁰

Art. 3 Abs. 1 GG gewährt dem einzelnen Steuerpflichtigen grundsätzlich keinen Anspruch auf die verfassungsrechtliche Kontrolle eines Steuergesetzes im Hinblick auf solche Regelungen, die das eigene Steuerverhältnis nicht betreffen.²¹ Lediglich dann ist nach Ansicht des BVerfG eine Ausnahme anzunehmen, wenn die Dritten gewährten Steuervergünstigungen für eine gleichheitsgerechte Belastung durch die betreffende Steuer insgesamt übergreifende Bedeutung haben. Eine derartige übergreifende Bedeutung nimmt der erkennende 1. Senat des BVerfG dann an, wenn die nur einer Gruppe gewährten Vergünstigungen nach Zahl oder Umfang ein solches Ausmaß erreichen oder nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht haben, daß im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfaßt werden.²² Man kann dieser Urteilsbegründung folglich drei Ausnahmefälle entnehmen, also drei Fallgestaltungen, in denen die Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm so schwerwiegend ist, daß die lastengleiche Besteuerung aller Fälle, also auch der nicht privilegierten Fälle, nicht gewährleistet ist. Eine derartige schwerwiegende ungleiche Steuerbelastung ist dann anzunehmen, wenn entweder (1) die Anzahl der durch die verfassungswidrigen Steuerverschonungsnormen begünstigten Steuerfälle hoch ist oder (2) der Umfang der Steuervergünstigungen erheblich ist oder (3) die verfassungswidrigen Steuerbegünstigungsnormen von struktureller Bedeutung sind.

Das BVerfG sieht diese Erfordernisse als gegeben an. Insbesondere sieht es den tatsächlichen betragsmäßigen Umfang der von den §§ 13a und 13b ErbStG betroffenen Fälle als schwerwiegend an. Dabei geht das BVerfG von einem Steuerwert des übertragenen Vermögens in den Jahren 2009 bis 2012 von 206,4 Milliarden Euro und von einem Steuerwert der unter die §§ 13a und 13b ErbStG fallenden Befreiungen für den genannten Zeitraum von 70,7 Milliarden Euro aus.²³ Man wird daraus den Schluß ziehen können, daß ein schwergewichtiger Umfang dann anzunehmen ist, wenn er ein Drittel und mehr der Bemessungsgrundlage betrifft.²⁴ Ferner sieht das BVerfG eine schwerwiegende ungleiche Steuerbelastung darin, daß die Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnormen zu strukturellen

Verwerfungen führt. Diese strukturellen Verwerfungen liegen darin, daß wenn die §§ 13a und 13b ErbStG entfielen, eine Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbs nicht betrieblichen Vermögens verfassungswidrig wäre. Denn eine Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens nach den allgemeinen Regelungen des ErbStG ohne Privilegierung scheidet aus, weil der Wille des Gesetzgebers dahingeht, betriebliches Vermögen bei einem unentgeltlichen Erwerb zu privilegieren.²⁵ Wenn danach aber der unentgeltliche Erwerb von betrieblichem Vermögen unversteuert bleibt, so muß der unentgeltliche Erwerb nicht betrieblichen Vermögens ebenfalls nicht versteuert werden,²⁶ da ansonsten eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung gegeben wäre.

2. Entscheidungserheblichkeit einer behaupteten

Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG i.V.m.

§ 19 Abs. 1 ErbStG

Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluß vom 27. September 2012²⁷ zur Begründung der Entscheidungserheblichkeit eine andere Argumentationslinie ins Feld geführt, indem er sich auf die eine sog. Klammerfunktion der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG beruft. Erst über diese Klammerfunktion würden Verstöße gegen den Gleichheitssatz ihre Wirkung entfalten. Zu diesem Gedankenansatz äußert sich das BVerfG nicht vertiefend, da es die Entscheidungserheblichkeit bereits unmittelbar aus einer etwaigen Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG ableitet.²⁸ Hier wäre aber eine Klarstellung durch das BVerfG vonnöten gewesen. Bei jedem Steuergesetz, das die Besteuerung auf der Grundlage eines einheitlichen Tarifs vornimmt, kommt es zu der Fragestellung, ob nicht die Verfassungswidrigkeit einer Einzelnorm auf die Verfassungswidrigkeit des einheitlichen Steuertarifs durchschlagen kann. Wenn dem so wäre, dann wäre die Gefahr nicht von der Hand zu weisen, daß man sehr einfach und quasi jederzeit ein einzelnes Steuergesetz in seiner Gesamtheit der verfassungsrechtlichen Überprüfung zuführen könnte. Etwas anderes würde aber dann gelten, wenn Voraussetzung einer derartig begründeten Entscheidungserheblichkeit wäre, daß die Verfassungswidrigkeit der Einzelnorm derart gravierend wäre, daß bereits diese zur Entscheidungserheblichkeit führt. Diesen Weg ist wohl letztendlich das BVerfG gegangen.²⁹

19 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 96.

20 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 96.

21 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 97.

22 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 100.

23 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 100.

24 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 131.

25 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 101 und Tz. 283.

26 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 283.

27 Gesetz vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809.

28 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 103.

29 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 284.

III. Gesetzgebungskompetenz für das ErbStG

In formal-rechtlicher Hinsicht spricht die Entscheidung des BVerfG noch die Gesetzgebungskompetenz für das ErbStG an und bejaht die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz,³⁰ die soweit ersichtlich von niemandem ernsthaft in Abrede gestellt worden ist. Danach steht den Ländern die Gesetzgebungskompetenz nur dann zu, wenn der Bund von der Gesetzgebungszuständigkeit nicht Gebrauch gemacht hat. Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz in Bezug auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht begründet das BVerfG im einzelnen wie folgt:

Da den Ländern das Steueraufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer zusteht (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG), kommt dem Bund nicht nach Art. 105 Abs. 2 1. Alt. GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zu. Nach dieser Vorschrift ist es erforderlich, daß dem Bund das Aufkommen dieser Steuer ganz oder zum Teil zusteht. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes kann sich mithin nach Art. 105 Abs. 2 2. Alt. GG nur dann ergeben, wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG gegeben sind, d. h., es muß zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich sein. Diese Voraussetzungen sieht das BVerfG als erfüllt an. Würde jedes Bundesland für sich ein eigenständiges ErbStG erlassen, dann würde dies zu einer Rechtszersplitterung mit nicht unerheblichen Nachteilen und Erschwernissen nicht nur für Erblasser und Erwerber, sondern auch für die Finanzverwaltung führen.³¹ Diese erheblichen Nachteile und Erschwernisse sieht das BVerfG zutreffend in konkurrierenden Steueransprüchen, die dadurch entstehen können, daß der Wohnsitz von Erblasser oder Schenker und bei mehreren Erben oder Beschenkten über Landesgrenzen hinweg bestehen. Auch kann es zu konkurrierenden Steueransprüchen kommen, wenn der Betriebssitz oder die Belegenheit nicht auf ein Bundesland beschränkt ist. In diesen Fällen müßten komplexe Regelungen zwischen den einzelnen Bundesländern getroffen werden, um konkurrierende Steueransprüche auszuschließen. Ferner wäre das Prinzip der Rechtssicherheit betroffen, da eine für jede Unternehmensnachfolgeplanung notwendige Feststellung der etwaigen Steuerbelastung nur schwer zu ermitteln wäre, wenn in sachlicher oder personeller Hinsicht die Unternehmensnachfolge sich über mehrere Bundesländer hinweg erstreckt.³²

C. Materielle Gesichtspunkte

In materieller Hinsicht ist dem Urteil des BVerfG zu entnehmen, daß die Struktur der Privilegierungsnormen in §§ 13a und 13b ErbStG vom Grundsatz her aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sind.³³ Lediglich in Teilbereichen sind Regelungen nicht mit dem Gleichheitssatz in Einklang zu bringen, so daß sich hieraus ein schwerwie-

gender Verfassungsverstoß ergibt. Im einzelnen nennt das BVerfG die mangelnde Bedürfnisprüfung einer Verschönerung bei großen Unternehmungen, die Freistellung von dem Lohnsummenerfordernis bei Betrieben von 20 und weniger Beschäftigten sowie die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit nicht förderungswürdiges Verwaltungsvermögen bis zu 50% zu begünstigen. Ferner sieht das BVerfG darin einen Gleichheitsverstoß begründet, daß das Gesetz Gestaltungen ermöglicht, die der Rechtfertigung der Steuerverschonung, die ein enormes Ausmaß erlangen kann, widersprechen. Das Gesicht nennt in diesem Zusammenhang Gestaltungen zur Vermeidung der Lohnsummenpflicht, Konzerngestaltungen unter Ausnutzung des Kaskadeneffekts zur Begünstigung von Verwaltungsvermögen weit über 50% hinaus und Gestaltungen sog. Cash-Gesellschaften. Da aber die Struktur der Steuerverschonung nicht zu beanstanden ist, zieht das BVerfG den Schluß, daß der Gesetzgeber nicht zwingend eine grundsätzliche Neukonzeption der Gesamtverschönerungsregelung erfinden muß, sondern daß die Herstellung eines verfassungsgemäßen Zustands bereits durch eine umfassende Nachbesserung der aktuellen §§ 13a und 13b ErbStG möglich ist.³⁴ Die ersten Äußerungen aus dem Bundesfinanzministerium lassen eine Nachbesserung der Privilegierungsnorm für möglich erscheinen, und zwar in einem minimalen Umfang.

I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

Bevor auf einzelne vom BVerfG als verfassungswidrig bezeichnete Teilbereiche eingegangen werden soll, sind einige Anmerkungen zum vom BVerfG angewandten Prüfungsmaßstab zu tätigen. Es führt aus, daß eine Abweichung von der einmal vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung und Entscheidung bzgl. des Steuergegenstands zulässig ist. Abweichungen und damit unterschiedliche Behandlungen bedürfen jedoch vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG "stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind."³⁵

Anzuwenden ist ein "stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen."³⁶ Dieser Prüfungsmaßstab reicht von den gelo-

30 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 106 – 116.

31 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 114.

32 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 115 f.

33 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 118.

34 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 282.

35 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 121.

36 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 121.

ckerten, auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen, bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen.³⁷ Umso gravierender die Abweichungen von der gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung sind, desto höher werden die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund.³⁸ In diesem Zusammenhang hebt das BVerfG sodann hervor, daß es dem Gesetzgeber nicht verwehrt ist, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen, die als solche einen verfassungsrechtlich akzeptablen Rechtfertigungsgrund für steuerrechtliche Ungleichbehandlungen darstellen können.³⁹

Der Prüfungsmaßstab geht mithin von der einfachen Willkürprüfung bis zur Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne. Für die einfache Willkürprüfung reicht es aus, daß der gesetzgeberischen Entscheidung sachliche Gründe für die Differenzierung zugrundeliegen. Man spricht hier von einer legitimen Zielsetzung. Bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinne müssen diese sachlichen Gründe noch auf ihre Verhältnismäßigkeit, d. h. auf ihre Geeignetheit und ihre Erforderlichkeit und zusätzlich noch auf ihre Angemessenheit (Verhältnismäßigkeit im eigentlichen engeren Sinne) hin überprüft werden.

Wann welcher Prüfungsmaßstab anzuwenden ist, ist von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig. Das BVerfG zählt einige Sachverhaltskomponenten auf, aus denen sich der eine oder andere Prüfungsmaßstab begründen läßt. Genannt wird zum einen die **sog. Verfügbarkeit**.⁴⁰ Ein weiterer Umstand ergibt sich daraus, inwieweit die Differenzierung einen Eingriff in die **betroffenen Freiheitsrechte** darstellt.⁴¹ Auch die **Nähe des Differenzierungsgrundes zum Gleichbehandlungsgrundsatz** nimmt auf die Strenge des Prüfungsmaßstabs Einfluß.⁴²

II. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab im konkreten Fall

Da nach Ansicht des BVerfG sich der Prüfungsmaßstab stets erst am konkreten Einzelfall bestimmen läßt, mußte es sich zuerst notwendigerweise damit auseinandersetzen, welcher Prüfungsmaßstab im Hinblick auf die §§ 13a und 13b ErbStG zur Anwendung kommt. Dabei stellt das BVerfG eingangs fest, daß es durch die Steuerverschonung nach §§ 13a und 13b ErbStG zu einer Ungleichbehandlung "enormen Ausmaßes" kommen kann. Dieser Feststellung ist beizutreten. Gerade bei größeren Vermögen können der persönliche Freibetrag und die weiteren sachlichen Befreiungstatbestände des § 13 ErbStG nicht die 85%ige oder gar 100%ige Steuerbefreiung für das betriebliche Vermögen auch nur annähernd kompensieren.⁴³

Aufgrund des enormen Ausmaßes der Ungleichbehandlung durch die Steuerverschonung betrieblichen Vermögens muß sich die Rechtfertigung der Privilegierungsnormen an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne messen lassen.⁴⁴ Insbesondere sei das Kriterium der **sog. Verfügbarkeit** im vorliegenden Fall für die Strenge des Prüfungsmaßstabs

maßgebend. Dabei geht das BVerfG gedanklich wie folgt vor: Die §§ 13a und 13b ErbStG gewähren die Steuerbefreiung bei Vorliegen einer der drei Vermögensarten – Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften. Diese Vermögensarten bilden die Differenzierungskriterien. Daher stellt sich die Frage, inwieweit diese Vermögensarten für den einzelnen verfügbar sind. Ob ein Differenzierungskriterium verfügbar ist, ist allein aus dem Blickwinkel des Benachteiligten zu beantworten.⁴⁵ Kann mithin der Erwerber nicht betrieblichen Vermögens Einfluß darauf nehmen, ob das ihm geschenkte oder von ihm ererbte Vermögen unter eine der begünstigten Vermögensarten fällt. Dieser Einfluß ist in aller Regel, wenn überhaupt, nur von geringem Umfang. Nicht der Erwerber, sondern der Erblasser oder Schenker hat allein das Sagen, wie sein Vermögen strukturiert ist und ob betriebliches oder nichtbetriebliches Vermögen überträgt.

Ist somit die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne als Prüfungsmaßstab anzuwenden, dann müssen die vier Kriterien (1) legitime Zielsetzung, (2) Geeignetheit, (3) Erforderlichkeit und (4) Angemessenheit geprüft werden. So geht sodann das BVerfG auch bei der Prüfung eines jeden Kriteriums vor.

1. Legitime Zielsetzung

Eine Ungleichbehandlung bedarf in jedem Fall, also auch dann, wenn es lediglich um eine Willkürkontrolle geht, der Rechtfertigung in Gestalt eines sachlichen Grundes, mithin einer legitimen Zielsetzung. Unter Berufung auf die Gesetzesmaterialien und auf die Systematik der Verschonungsregelung⁴⁶ sieht das BVerfG die Zielsetzung der Privilegierungsnormen in dem Schutz des Erwerbs betrieblichen Vermögens vor Liquiditätsproblemen und damit einhergehend in der Sicherung von Arbeitsplätzen.⁴⁷ Dieser Schutzgedanke soll insbesondere bei sog. **Familienunternehmen**⁴⁸ zum Tragen kommen, also bei Unternehmen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen geprägt sind.⁴⁹ Unter Berufung auf die in Deutschland vorherrschende

37 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 122.

38 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 123.

39 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 124.

40 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 122 und Tz. 126, 132.

41 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 122, 126 und 132.

42 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 126, 132.

43 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 127 ff.

44 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 130.

45 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 132.

46 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 133 ff.

47 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 133.

48 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 133.

49 BVerfG-Urteil vom 17. 12. 2014, Tz. 133.

Unternehmensstruktur in Gestalt des Mittelstands gilt die vorstehend genannte Zielsetzung für kleine und mittelständische Unternehmen, die durch personale Führungsverantwortung geprägt sind (Familienunternehmen).⁵⁰

Die Zielsetzung der §§ 13a und 13b ErbStG, Vermeidung von Liquiditätsproblemen und Sicherung von Arbeitsplätzen im Bereich der kleinen und mittelständischen Unternehmen, ist auch legitim. Es handelt sich sogar um legitime Ziele von erheblichem Gewicht.⁵¹ Dieser Zielsetzung kommt ein hoher Stellenwert zu.⁵²

2. Geeignetheit der Verschonungsregelung

Ferner muß die vom Gesetzgeber dargelegte Rechtfertigung für eine ungleiche Steuerbelastung durch eine Steuerver Schonung geeignet sein. Dabei ist wie selbstverständlich davon auszugehen, daß die Geeignetheit der weitgehenden bis vollständigen Steuerbefreiung zur Liquiditäts- und Arbeitsplatzsicherung bejaht werden kann.⁵³

3. Erforderlichkeit der Verschonungsregelung

Problematischer ist hingegen die Erforderlichkeit der Steuerver Schonungsregel. Grundsätzlich sieht das BVerfG die Erforderlichkeit einer weitgehenden oder vollständigen Steuerbefreiung als gegeben an.⁵⁴ In Bezug auf die Frage, ob eventuell ein milderer Mittel zur Verfügung gestanden habe, also z.B. lediglich eine 20- oder 30%ige Steuerver Schonung ausreichend ist, steht dem Gesetzgeber ein Einschätzungsspielraum zu, wenn die Sachlage nicht eindeutig geklärt oder nicht ohne weiteres aufgeklärt werden kann.⁵⁵ Er kann dann eine **Gefährdungsprognose** aufstellen, die für die Annahme der Erforderlichkeit ausreichend ist. Wie den Gesetzmaterialien zu entnehmen ist, ging der Gesetzgeber von der Annahme aus, daß die zu erwartende Steuerlast für unentgeltliche Unternehmensübertragungen ohne Verschonungsregelung eine Höhe erreichen werde, die nicht nur im Ausnahmefall, sondern häufig vom Begünstigten nur unter Rückgriff auf das betriebliche Vermögen getragen werden kann. Dieser Gedanke ist für das BVerfG nachvollziehbar, so daß die vom Gesetzgeber vorgenommene Gefährdungsprognose verfassungsrechtlich nicht angreifbar ist.

Unter dem Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit diskutiert das BVerfG sodann das Problem, ob eine **Bedürfnisprüfung** im konkreten Einzelfall notwendig ist. Hätte der Gesetzgeber die Steuerver Schonung davon abhängig machen müssen, daß eine Prüfung eines konkreten Verschonungsbedarfs im Einzelfall vorzunehmen ist? Das BVerfG sieht keine Notwendigkeit für eine Bedürfnisprüfung im konkreten Einzelfall.⁵⁶ Nach Ansicht des BVerfG stellt eine Bedürfnisprüfung kein milderer Mittel dar. Eine Bedürfnisprüfung würde erhebliche Erschwernisse bei der Steuererhebung nach sich ziehen, da die Finanzverwaltung überprüfen müßte, ob die Leistungsfähigkeit eines übertragenden Betriebs ausreichend wäre, um die anfallende Erbschaftsteuer aufzubringen.⁵⁷

Interessant ist auch das vom BVerfG vorgetragene Argument, daß eine Bedürfnisprüfung in erheblichem Wider-

spruch zur Systematik des ErbStG stünde. Das BVerfG verwirft diesen Gedanken jedoch mit dem Hinweis, daß nach der Systematik des ErbStG allein auf die Bereicherung abgestellt würde und der Gesichtspunkt der Bedürftigkeit keine Rolle spiele.

4. Angemessenheit der Verschonungsregelung

Schließlich hält das BVerfG die Verschonungsregelung für angemessen. Tragender Aspekt ist hierbei der sehr hohe Stellenwert, den der Gesetzgeber im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative und seines Gestaltungsspielraums dem Erhalt vornehmlich klein- und mittelständischer Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, einräumt.⁵⁸ Dem steht die konkrete Ausgestaltung der Verschonungsregelung gegenüber. Durch die Lohnsummenregelung und durch die Bestimmungen über die Haltefristen wird vom Grundsatz her sichergestellt, daß der Bestand des übertragenen betrieblichen Vermögens in Umfang und zeitlicher Hinsicht über Jahre hinweg erhalten bleibt. Auch die Regelungen betreffend das Verwaltungsvermögen zielen darauf ab, die Freistellung förderungsunwürdigen, nicht produktiven Vermögens zu verhindern und so die Zielgenauigkeit der Privilegierungsnorm zu erhöhen. Unter Berücksichtigung dieser vorgenannten Gesichtspunkte gelangt das BVerfG zu der Aussage, daß die Verschonungsregelung im Grundsatz angemessen sei.⁵⁹ Dies kann auch für die Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG gelten, wenn der Gesetzgeber eine verfassungsrechtlich tragfähige Rechtfertigung darlegen kann.⁶⁰

4. Bedürfnisprüfung bei großen Unternehmensvermögen

Von großer Bedeutung sind die Ausführungen des BVerfG, die es hinsichtlich einer Bedürfnisprüfung für große Unternehmen macht, im Zusammenhang mit der Erörterung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne. Notwendig sei für die Gewährung von Privilegierung i. S. der §§ 13a und 13b ErbStG bei Unternehmen, die die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten. Ohne eine Bedürfnisprüfung für Großunternehmen sei die weitgehende oder vollständige Steuerver Schonung unverhältnismäßig. Grundsätzlich ist die Steuerver Schonung für Großunternehmen nicht zu rechtfertigen.⁶¹ Gleichwohl kann aber

50 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 138.

51 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 138, 160.

52 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 163.

53 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 139.

54 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 140 ff.

55 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 144.

56 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 150 ff.

57 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 152.

58 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 159 ff.

59 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 166.

60 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 168 f.

61 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 170 ff.

auch bei großen Unternehmensvermögen eine Steuerver-schonung Sinn machen, da auch hier eine hohe Steuerbelastung die Investitionskraft und damit die Sicherung von Arbeitsplätzen in Frage stellen kann. In diesem besonderen Fall kann durch die Feststellung einer konkreten Verschonungsbedürftigkeit im Einzelfall die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung (Steuerver-schonung) gegeben sein.⁶²

Mit diesem vom BVerfG skizzierten Lösungsansatz wird natürlich die Frage aufgeworfen, wann der Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen verlassen und der Bereich eines Großunternehmens betreten wird. Hier ist der Gesetzgeber gefordert. Das BVerfG verweist in diesem Zusammenhang auf die Empfehlung der Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen. Danach ist von einem Großunternehmen auszugehen, wenn die Arbeitnehmerzahl 250 und mehr beträgt und entweder ein Jahresumsatz mehr als 50 Millionen Euro erzielt wird oder deren Jahresbilanzsumme sich auf mehr als 43 Millionen Euro beläuft. Alternativ dazu gibt das BVerfG noch den Hinweis, daß die Angemessenheit der Verschonungsregelung dadurch bewirkt werden könnte, daß der Gesetzgeber mit einer Förderungshöchstgrenze von z. B. 100 Millionen Euro arbeitet, die flankiert wird mit einer für den die Förderungshöchstgrenze überschießenden Betrag neu gestalteten Stundungsregelung. Einen weiteren Lösungsansatz umschreibt das BVerfG dahingehend, daß, wenn bei der Übertragung größerer Unternehmen an dem Steuerver-schonungsmodell festgehalten werde, der Gesetzgeber zu überlegen hätte, ob er im Rahmen der Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit auch das nichtbetriebliche miter-worbene Vermögen miteinbeziehen will und anhand des Gesamterwerbs die Bedürfnisprüfung durchführt. Möglicherweise könnte bei dieser Prüfung sogar das vorhandene eigene Vermögen des Erwerbers mit zu berücksichtigen sein.⁶³

Die beiden letzten Hinweise des BVerfG können nicht gänzlich überzeugen, da man sich für die Frage des steuerpflichtigen Erwerbs und damit einhergehend der Steuerbefreiung von der Systematik des ErbStG entfernt. Man würde im Rahmen der Steuerbefreiung nicht mehr allein auf die Bereicherung der unentgeltlichen Übertragung betrieblichen Vermögens abstellen. Dies ist aber nach der Systematik des ErbStG erforderlich, denn eine Steuerbefreiung setzt zwangsläufig eine zuvor eingetretene Bereicherung voraus. Dies ist dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG klar zu entnehmen, wonach der steuerpflichtige Erwerb definiert wird als Bereicherung des Erwerbers, soweit sie, die Bereicherung, nicht steuerfrei ist. Bereits beim Erwerber vorhandenes Vermögen stellt keine Bereicherung dar und darf deshalb aus systematischen Gründen nicht auf die Bestimmung der Bereicherung Einfluß nehmen.

III. Verfassungsrechtliche Prüfung der Ausgestaltung der Verschonungsregelung im einzelnen

Das BVerfG hat sich nicht nur in verfassungsrechtlicher Hinsicht mit der Grundstruktur der Privilegierungsnormen, sondern ferner auch mit der Verfassungsmäßigkeit der Ausgestaltung der Verschonungsregelung im einzelnen auseinandergesetzt. Dabei verdeutlicht das BVerfG, daß die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerver-schonung an dem Maßstab der Verhältnismäßigkeit zu prüfen sind und dies nicht nur im Rahmen eines **externen Vergleichs (Außenvergleich)**, also im Abgleich mit dem nicht begünstigten (nichtbetrieblichen) Vermögen, sondern auch im Rahmen eines **Binnenvergleichs**, also im Abgleich mit anderen Erwerbern begünstigter Vermögensarten.⁶⁴

1. Verfassungsgemäßheit der begünstigten Vermögensarten

Das BVerfG erkennt die Festlegung der begünstigten Vermögensarten in § 13b Abs. 1 ErbStG als verfassungsgemäß an. Gemessen an der Zielsetzung der Verschonungsregelung ist die Begrenzung der begünstigten Vermögensarten auf unternehmerisches Vermögen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Hierdurch wird Vermögen, das der bloßen Geldanlage dient, aus der Begünstigung ausgeklammert.⁶⁵

a. Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG

Einer besonderen Prüfung widmet das BVerfG dem Umstand, daß gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG Anteile an Kapitalgesellschaften ab einer Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers von über 25 % zu den förderungswürdigen Vermögensarten zählen. Bei dieser Prüfung werden dann sowohl ein Außen- als auch ein Binnenvergleich vorgenommen. Der Außenvergleich besteht in einem Abgleich der Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % erfüllen, und dem Erwerb von sonstigem nicht betrieblichem Vermögen. Demgegenüber liegt dem Binnenvergleich die Problemstellung zugrunde, ob es verfassungsrechtlich zu beanstanden ist, daß Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 % begünstigt werden und Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % und weniger nicht unter die Steuerver-schonung fallen.⁶⁶

b. Legitime Zielsetzung, Geeignetheit und Erforderlichkeit

Sowohl der Außen- als auch der Binnenvergleich halten nach Ansicht des BVerfG einer verfassungsrechtlichen Überprüfung stand. Von tragender Bedeutung ist dabei, daß bei Kapitalgesellschaftsanteilen von

62 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 172.

63 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 175.

64 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 176.

65 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 178.

66 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 179.

mehr als 25 % ein unternehmerisches Eigeninteresse des Gesellschafters anzunehmen sei. Im Gegensatz zu einem reinen Kapitalanleger liegt ihm das Wohl und Wehe des Unternehmens nahe, so daß eine Vergleichbarkeit mit einem in der Form einer Personengesellschaft geführten Familienunternehmen gerechtfertigt ist.

Die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung zwischen förderungswürdigen und nicht begünstigten Kapitalgesellschaftsanteilen anhand der Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 % ist auch geeignet, die Zielsetzung, d. h., Liquiditäts- und Arbeitsplatzsicherung bei Familienunternehmen, zu erreichen. Diese Annahme liege im Rahmen des gesetzgeberischen Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums⁶⁷, wenn er von der Vermutung einer unternehmerischen Verantwortung bei Gesellschaftern mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % ausgeht. Ebenso liegt es im gesetzgeberischen Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum⁶⁸, ob die Mindestbeteiligungsquote für die Erreichung der legitimen Zielsetzung erforderlich ist. Die vom Gesetzgeber verfolgte Differenzierung kann ohne eine entsprechende Mindestbeteiligungsquote nicht erreicht werden. Ob diese Quote gerade bei 25 % liegen muß, kann dahinstehen.

c. Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne

Ferner unterzieht das BVerfG die Mindestbeteiligungsquote der Angemessenheitsprüfung. Es sei denkbar, so räumt das BVerfG ein, daß auch schon bei einer Beteiligungsquote von 25 % oder weniger ein unternehmerisches Engagement des Anteilsinhabers gegeben ist. Diesen Sonderfall fängt das Gesetz jedoch durch die sog. Poolingregelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG auf.⁶⁹

Auch der Umstand, daß bei der Bestimmung der Mindestbeteiligungsquote allein auf den Erblasser bzw. Schenker abgestellt wird, führt nicht zu einer verfassungsrechtlichen Angreifbarkeit dieser Regelung. Das BVerfG trägt hier u. a. vor, es komme nach der Konzeption der gesetzlichen Bestimmungen der Begünstigungsfähigkeit der verschiedenen Vermögensarten nicht darauf an, ob der Erwerber weiterhin u. a. Einfluß auf operative und strategische Entscheidungen des Unternehmens hat.⁷⁰

2. Verfassungsgemäßheit der Lohnsummenregelung

Im Rahmen der Lohnsummenregelung gelangt das BVerfG zwar grundsätzlich zu einer Verfassungsmäßigkeit. Es sieht jedoch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin, daß **Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten** von dem Tatbestandsmerkmal der Lohnsummeneinhaltung freigestellt werden. Hier erfüllen sowohl der Außen- als auch der Binnenvergleich nicht die verfassungsrechtlichen Vorgaben.⁷¹

Die Freistellung von dem Lohnsummenerfordernis für Betriebe mit 20 und weniger Beschäftigten verfolgt das (legitime) Ziel der Verwaltungsvereinfachung. Zur Erreichung

dieses Ziels ist die Freistellung zwar sowohl geeignet als auch erforderlich⁷², jedoch nicht mehr angemessen. Denn dadurch wird die Zielvorgabe der Arbeitsplatzsicherung in Frage gestellt. Verzichtet das Gesetz in einer Vielzahl von Fällen auf dieses Erfordernis für die Steuerverschonung, es wird hierbei von 90 % aller Betriebe in Deutschland gesprochen⁷³, entfällt diese normative Absicherung. Die Anzahl der Betriebe, die von der Freistellung bzgl. der Lohnsumme betroffen sind, ist derart hoch, daß das Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt wird⁷⁴ und damit als unangemessen bezeichnet werden muß. Auch wenn die Entlastung des Verwaltungsaufwands ein legitimes Ziel darstellt, so ist der tatsächliche Entlastungseffekt bei der Vermeidung des Nachweises und der Kontrolle der Mindestlohnsumme nicht so hoch, um die mit dem Verzicht auf die Lohnsummenregelung einhergehende Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.⁷⁵

Das BVerfG gelangt somit insoweit zu einem Verfassungsverstoß, als § 13a Abs. 1 Satz 4 2. Alt. ErbStG Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten von dem Lohnsummenerfordernis freistellt. Es weist jedoch darauf hin, daß ausnahmsweise Fälle denkbar sind, in denen eine Freistellung von dem Lohnsummenerfordernis gerechtfertigt ist. Voraussetzung ist aber, daß sich diese Freistellung nur auf eine relativ kleine Gruppe auswirkt, so daß das Regel-Ausnahme-Verhältnis gewahrt bleibt.⁷⁶

3. Verfassungsgemäßheit der Regelung über das Verwaltungsvermögen

Es seien keine hinreichend tragfähigen Rechtfertigungsgründe dafür ersichtlich, daß auch noch Vermögen in die Steuerverschonung kommt, wenn es bis zu 50 % aus vom Gesetzgeber als grundsätzlich nicht förderungswürdiges Verwaltungsvermögen besteht, hat das BVerfG entschieden⁷⁷ und die Regelungen in Bezug auf das Verwaltungsvermögen als nicht mit Art. 3 Abs. 1 vereinbar erklärt. In erster Linie besteht eine Ungleichbehandlung darin, daß Erwerbe, die zu 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehen, in den vollen Genuß der 85 %igen Steuerverschonung gelangten, wohingegen Erwerbe von 50 % plus x in Gänze von der Privilegierung ausgeschlossen werden.⁷⁸ Es mangelt dieser Re-

67 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 182, 188.

68 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 182, 188.

69 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 192.

70 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 194.

71 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 214 f.

72 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 216.

73 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 220.

74 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 227.

75 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 224.

76 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 229.

77 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 231.

78 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 236.

gelung an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne.⁷⁹ Die gegebene Zielsetzung, produktives Vermögen zu fördern und nicht produktives Vermögen, also Verwaltungsvermögen aus der Begünstigung auszuschließen, hätte auch ohne eine derartige gravierende Ungleichbehandlung dadurch erreicht werden können, daß eine Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen erfolgt. Diesem Ergebnis kann wohl kaum widersprochen werden.

IV. Verfassungswidrige wegen nicht zielgerechte Gestaltungsmöglichkeiten

Die §§ 13a und 13b ErbStG lassen Gestaltungen in erheblichem Umfange zu, die der gesetzgeberischen Zielsetzung widersprechen und damit einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen. Drei Gestaltungsmöglichkeiten zählt das BVerfG auf, die die Verschonungsregelung eröffnet und die der Zwecksetzung des Gesetzgebers entgegenstehen. Es handelt sich hierbei um Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummenpflicht, um Gestaltungen in Konzernstrukturen zwecks Ausnutzung des sog. Kaskadeneffekts und um Gestaltungen in Bezug auf die sog. Cash-Gesellschaften.

1. Gestaltung zur Umgehung der Lohnsummenpflicht

Das BVerfG folgt dem vorlegenden II. Senat des BFH in der Meinung, daß durch gestalterische Maßnahmen, insbesondere durch eine Betriebsaufspaltung, die Lohnsummenregelung ausgehebelt werden könne und daher in verfassungswidriger Weise der Zielsetzung widerspricht.⁸⁰

2. Gestaltung in Konzernstrukturen

Ebenfalls die Gestaltungen über mehrstöckige Gesellschaftsbeteiligungen zur Umgehung der Grenzen bzgl. des Verwaltungsvermögens kann mit dem BVerfG nicht als verfassungsgemäß angesehen werden.⁸¹ Wenn schon die Rechtfertigung für die 50%ige Grenze des Verwaltungsvermögens verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist, weil dadurch nichtbetriebliches Vermögen unter die Privilegierung fällt, dann muß auch die Gestaltung über mehrstöckige Gesellschaftsstrukturen, die zur Steuerbegünstigung bei einem über 90% Verwaltungsvermögensanteil führt⁸², in jedem Fall einen Verfassungsverstoß darstellen.⁸³

3. Gestaltung sog. Cash-Gesellschaften

Bis zum Inkrafttreten des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes⁸⁴ im Sommer 2013 prägten die sog. Cash- und Forderungsgesellschaften die gestaltende Beratungspraxis. Insoweit hat sich diese Problematik durch die gesetzliche Änderung überholt. Gleichwohl betont das BVerfG, die Verfassungswidrigkeit der Steuerverschonung von "Cash-Gesellschaften".

D. Schlußbetrachtung

Wenn man sich erst einmal den Prüfungsmaßstab des BVerfG vor Augen geführt hat, stellt sich das Urteil als kon-

sequent dar, auch wenn es eine Fülle von Wiederholungen enthält. Diese Wiederholungen sind aber systemimmanent, da tragender verfassungsrechtlicher Gesichtspunkt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist, den das BVerfG unbeirrt bei jedem Gesichtspunkt und bei jedem Tatbestandsmerkmal der §§ 13a und 13b ErbStG zur Anwendung kommen läßt.

Etwas überrascht mag man sein, da das Urteil, die Grundkonzeption der Verschonungsregelung für verfassungsgerecht erachtet. Lediglich in Teilbereichen erkennt das BVerfG Unvereinbarkeiten mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Aufgrund dessen hält das BVerfG⁸⁵ eine grundsätzliche Neukonzeption der Verschonungsregelungen nicht für notwendig. Man wird daher davon ausgehen können, daß ein verfassungsgemäßer Zustand durch eine umfassende Nachbesserung durch den Gesetzgeber herbeigeführt werden kann.

Eine Nachbesserung muß sich vornehmlich mit der Problematik auseinandersetzen, wie die kleinen und mittelständischen Unternehmen von den großen Unternehmen abzugrenzen sind und wie dann für große Unternehmen das tatbestandliche Erfordernis einer Bedürfnisprüfung zu formulieren ist. Bzgl. der Lohnsummenregelung, die verfassungsrechtlich im Grundsatz in Ordnung ist, wird der Gesetzgeber bei den Nachbesserungsarbeiten sich darüber Gedanken machen müssen, ob auf eine Freistellung vom Lohnsummenerfordernis gänzlich verzichtet wird oder für welche Fälle eine Freistellung noch verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden kann. Mit einer gewissen Spannung können die gesetzgeberischen Entscheidungen in Bezug auf das Verwaltungsvermögen erwartet werden. Es wird für den Gesetzgeber nicht einfach sein, das Verwaltungsvermögen, das aufgrund der gesetzgeberischen Zielsetzung gerade von der Privilegierung ausgenommen werden soll, so zu berücksichtigen, daß es weitestgehend von der Steuerverschonung nicht erfaßt wird und dabei in der tatsächlichen Steuererhebung eine praktikable und einfache Handhabung gewährleistet. Dabei, und dies darf auch der Gesetzgeber nicht vergessen, ist stets zu beachten, daß die Nachbesserungen Gestaltungen ausschließen müssen, die eine verfassungsrechtlich ungerechtfertigte, da der gesetzgeberischen Zielsetzung widersprechende, Steuervergünstigung ermöglichen.

79 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 241 ff.

80 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 256 ff.

81 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 259 ff.

82 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 263.

83 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 264 ff.

84 Gesetz vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809.

85 BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, Tz. 282.

Strafen oder Werben?

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald¹

Die chinesische Mauer ist vom Mond aus mit bloßem Auge zu sehen, Magengeschwüre entstehen durch Streß, die Selbstanzeige ist ein Fremdkörper im deutschen Strafrecht und härtere Strafen machen die Bekämpfung von Kriminalität effizienter. Die ersten beiden Einschätzungen sind als unrichtig belegt. Die letzten beiden Behauptungen zu erschüttern, ist Gegenstand dieses Beitrags. Dabei wird in erheblichem Umfang auf Erkenntnisse der empirischen Sozialwissenschaften zurückgegriffen.

I. Einführung

Der deutsche Gesetzgeber ist einerseits kreativ, wenn es etwa darum geht, im Steuerrecht "Löcher" zu stopfen, andererseits phantasielos, wenn er auf Kriminalität mit neuen Straftatbeständen reagiert, bevor die vorhandenen ausgeschöpft sind und bei vorhandenen die Strafraumen erhöht. Dahinter steht die naive Vorstellung, durch solche Maßnahmen könne man potentielle Täter von der Begehung ihrer Straftat abhalten. In anderen Bereichen der Gesellschaft ist der Gesetzgeber deutlich rühriger, wenn er etwa darangeht, eine neue Regelung im Straßenverkehrsrecht evaluieren zu lassen² oder aber viel Geld einplant, um die "Förderung des selbstbestimmten gesundheitsorientierten Handelns" durch die Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung zu forcieren.³ Die volkswirtschaftlichen Kosten von Straßenverkehrsunfällen in Deutschland sind über die letzten Jahre gesunken. Dies mag an der Qualität der Neuwagen liegen, aber nicht zuletzt auch daran, daß man im Verkehrsbereich seit Jahrzehnten versucht, durch Kampagnen Bürger auf bestimmte Probleme hinzuweisen bzw. sie zu sensibilisieren (zu denken ist an die Aktion "erst gurten, dann starten") im Zusammenhang mit der Einführung der Gurtpflicht. Heute sind es großflächige Plakate an deutschen Autobahnen, die Rasern entgegenwirken wollen. Im gesundheitlichen Bereich überaus erfolgreich war die Aids-Kampagne ("mach's mit").

Daß man sich im fiskalischen Bereich keinerlei Gedanken über solche Maßnahmen macht, ist allerdings nicht völlig richtig: Der Zoll hat angefangen, sein Image aufzubessern, indem etwa seine Verdienste um Artenschutz, Bekämpfung der Schwarzarbeit und Produktpiraterie herausgestellt werden. Im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern geschieht derlei nicht, obwohl bereits 2005 das BMF eine größere Publikation zu Fragen der "Steuermental" in Auftrag gegeben und veröffentlicht hat.⁴

II. Die Selbstanzeige ist ein Fremdkörper im deutschen Strafrecht.

Namentlich die Rechtsprechung des 1. Strafsenats, geprägt auch durch den Richter am Bundesgerichtshof Prof. Dr. Markus Jäger, fährt seit Übergang der Zuständigkeit vom 5. Senat am 01.08.2008 eine "klare Linie". Bei Steuerhinterziehung in Millionenhöhe sollen Freiheitsstrafen, die aussetzungsfähig sind, nur noch ausnahmsweise möglich sein.⁵ Bei der Prüfung des Grenzwertes in § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO will Jäger das Kompensationsverbot anwenden.⁶ Konsequenz ist, daß die Nichtabgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Zahllast von 2.000 Euro (Umsatzsteuer 51.000 Euro, Vorsteuer 49.000 Euro) eine Hinterziehung großen Ausmaßes bedeutet und eine strafbefreiende Selbstanzeige nach Maßgabe des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO nur zu einer Einstellung mit dem Zuschlag nach § 398 a AO führen kann.

Bei der strafbefreienden Selbstanzeige hat uns der BGH zunächst damit überrascht, daß er den § 371 Abs. 1 AO a.F. so verstand, daß nur eine umfassende Berichtigung der jeweiligen Steuerart für den entsprechenden Veranlagungs-

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

- 1 Der Autor ist Professor für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, an der Universität Greifswald.
- 2 Das Straßenverkehrsgesetz sieht seit 01.05.2014 die Durchführung von Fahreignungsseminaren vor. Diese Maßnahme nach § 4a StVG ist gleichzeitig als Auflage in § 153a Abs. 1 Nr. 7 StPO eingestellt worden. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde vom Bundesrat der Vermittlungsausschuß angerufen und ein weiterer § 4b mit der Bezeichnung "Evaluierung" eingefügt: "Das Fahreignungsseminar, die Vorschriften hierzu und der Vollzug werden von der Bundesanstalt für Straßenwesen wissenschaftlich begleitet und evaluiert. ²Die Evaluierung hat insbesondere zu untersuchen, ob das Fahreignungsseminar eine verhaltensverbessernde Wirkung im Hinblick auf die Verkehrssicherheit hat. ³Die Bundesanstalt für Straßenwesen legt das Ergebnis der Evaluierung bis zum 1. Mai 2019 dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur in einem Bericht zur Weiterleitung an den Deutschen Bundestag vor." Welche Motive man insofern hatte, liegt im Dunkeln, weil der Vermittlungsausschuß seine Änderungen nicht begründet. Die Literatur ist spärlich und konzentriert sich insbesondere auf die mit dem Gesetz verbundene Punktereform und das Verkehrszentralregister in Flensburg. Zu Grunde liegt dem offenbar eine Empfehlung des Verkehrsausschusses des Bundesrates (BR-Drucks. 387/13 S. 2 unter Nr. 6).
- 3 Dazu unten zu Fußnote 31.
- 4 Unten zu Fn. 25.
- 5 BGHSt 53, 71; BGHSt 57, 123; BGH wistra 2012, 350.
- 6 Klein/Jäger AO 12. Aufl. 2014 § 370 Rn. 79.

zeitraum auch zur Straffreiheit führen konnte.⁷ Auch der Begriff der Tatentdeckung wird vom 1. Senat in einer Art und Weise gehandhabt, die die Anwendbarkeit des § 371 Abs. 1 AO erschwert.⁸

Diese Tendenz beruht offenbar darauf, daß die Richter des 1. Strafsenats und namentlich *Markus Jäger* die Selbstanzeige als einen Fremdkörper im deutschen Strafrecht begreifen.⁹ Eine Zusammenstellung auf eine kleine Anfrage¹⁰ zeigt jedoch, daß die Selbstanzeige im deutschen Strafrecht nicht allein ist: Sechs Regelungen im StGB und drei im Nebenstrafrecht sind aufgeführt, darunter bezeichnenderweise § 31d PartG, der eine Selbstanzeige bei unrichtigen Rechenschaftsberichten von Parteien vorsieht. Auch das Außenwirtschaftsrecht kennt mittlerweile eine Selbstanzeige für fahrlässige Verstöße.¹¹

Dabei sind es zwei Argumente, die immer wieder verwendet werden, wenn es um Vorbehalte gegen die Selbstanzeige geht. Da ist zum einen die Aussage, alleiniges Ziel des § 371 AO sei es, unbekannte Steuerquellen zum Sprudeln zu bringen. Wenn diese auch nur ansatzweise bekannt seien, und sei es mit Hilfe einer angekauften Steuerdaten-CD, gäbe es keinen Grund mehr, Gnade walten zu lassen. Auf der anderen Seite bezweifelt niemand, daß bei der Berichtigung einer Schenkungsteuererklärung im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht¹² die Selbstanzeige möglich ist, auch wenn in der Zukunft nicht mehr sprudeln wird als die jetzt zu entrichtende Schenkungsteuer.

Ein weiteres Gefühl (oder Argument?), daß das Unbehagen gegenüber der Selbstanzeige ausdrückt, ist der Verweis auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Selbst von gestandenen Bundesrichtern hört man in Diskussionsveranstaltungen das Argument, die Selbstanzeige gehöre abgeschafft, bei Diebstahl und Betrug gäbe es so etwas ja auch nicht. Letzteres trifft zu, wobei die Frage zu stellen ist, ob es nicht ebenfalls in dem Bereich teilweise sinnvoll wäre. Andererseits: Niemand muß stehlen, aber fast jeder muß eine Steuererklärung einreichen und Steuern zahlen. In jedem Fall verkennt diese Einschätzung die Hintergründe von Steuerhinterziehungen. Das Argument könnte greifen, wenn der Täter ähnlich einem Stoßbetrüger mit vorgetäuschten Firmen Vorsteuererstattungen erschleicht, also in den Fällen des "Griffs in die Kasse des Staates".

Verkannt wird aber, daß es in vielen Fällen um Steuerpflichtige geht, die vor der Entscheidung stehen, (noch mehr) Geld an den Fiskus zu zahlen oder aber eher zu "sparen". Das ist aber auch die Frage nach dem Grund für eine Vielzahl von Steuerhinterziehungen.

III. Mit Härte kann man Steuerhinterziehung bekämpfen.

Die Einschätzung, man könnte mit härteren Strafgesetzen, härteren Strafen und einer intensiveren Strafverfolgung etwas gegen die Begehung krimineller Taten tun, ist

ein durch die empirischen Sozialwissenschaften widerlegtes Relikt aus ziemlich alten Zeiten. Die zugrundeliegende Theorie der Generalprävention wurde insbesondere von *Paul Johann Anselm von Feuerbach* (1775 – 1833) entwickelt.¹³ Die von ihm entwickelte sog. "psychologische Zwangstheorie" stellt sich die Seele des in Versuchung geratenen potentiellen Straftäters als einen Kampfplatz der zum Verbrechen hindrängenden und der ihm widerstrebenden Motive vor. Sie meinte, man müsse/könne durch die Ausgestaltung der Strafdrohungen in der Psyche des Schwankenden Unlustgefühle hervorrufen, die den der Begehung entgegenwirkenden Strebungen das Übergewicht verschaffen und auf diese Weise einen "psychischen Zwang" zur Unterlassung der Tat ausüben.¹⁴ Der Vorteil dieser Theorie ist eine gewisse laienpsychologische Evidenz.¹⁵ Andererseits hat sie dazu geführt, daß der Gedanke, daß höhere und härtere Strafen offenbar auch größere Abschreckungswirkung haben, historisch die häufigste Ursache "maßlosen" Strafen wurde. Ein unschönes Beispiel gibt insofern die USA, in denen die Three-Strikes-Regelung dazu führt, daß mit der dritten Verurteilung zwingend eine lebenslange Freiheitsstrafe verhängt wird. Eine vorzeitige Entlassung bei guter Führung ist meist erst nach 25 Jahren möglich. Daß damit die Kriminalität in den USA zurückgegangen wäre, ist freilich nicht ersichtlich.

Erkenntnisse der empirischen Sozialwissenschaften zeigen, daß das Modell von *Feuerbach*, das laienpsychologisch so faszinierend ist, nicht wirklich funktioniert. Zahlreiche auch internationale Untersuchungen zeigen, daß die Existenz des Straftatbestandes oder die Höhe der Strafdrohung keine Determinante für die Entscheidung für oder gegen das Unrecht ist. Wenn überhaupt, kann die Entdeckungswahrscheinlichkeit Menschen davon abhalten, Straftaten zu begehen.¹⁶

Abschreckung funktioniert nur auf der ersten Stufe der Moralentwicklung, die überwiegend mit neun Jahren abgeschlossen ist.¹⁷

7 ►► BGHSt 55, 180; dazu *Joecks*, *Steueranwalt* 2013, 101ff.

8 BGHSt 55, 180 Rn. 23 ff.

9 Vgl. Klein//*Jäger* AO 12. Aufl. 2014 § 371 AO Rn. 2.

10 BT-Drucks. 17/14071 S. 6 f.

11 § 22 Abs. 4 AWG; dazu Pelz/Hofschneider *wistra* 2014, 1.

12 Vgl. BGH *wistra* 2013, 471.

13 Vgl. *Roxin*, *Allgemeiner Teil, Strafrecht*, Band 1, 4. Auflage 2006, § 3 Rn. 22.

14 Vgl. *Roxin* a.a.O.

15 *Roxin* a.a.O. Rn. 24.

16 Vgl. *Bizer*, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung*, 2008, S. 28.

17 Vgl. *Schmid*, *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse*, 2012, S. 123.

1. Der Mensch als rationaler Entscheider

Abschreckung setzt voraus, daß Menschen sich rational entscheiden. Täten sie es wirklich, würden vielmehr Straftaten begangen werden. Wenn man in der Berliner S-Bahn nur bei jeder 800. Fahrt kontrolliert wird, ist es eigentlich viel ökonomischer, auf einen Fahrschein zu verzichten, weil das erhöhte Beförderungsentgelt deutlich niedriger ist als das Bezahlen von 800 Fahrkarten.

Wenn man Insider ist und weiß, welche Informationswege der Finanzverwaltung verschlossen sind und welche Sanktionen auf einen warten, müßte eigentlich viel mehr hinterzogen werden. Dies galt vor allem für die Zeit, als Kapitaleinkünfte aus dem Ausland, aber auch Spekulationsgewinne dem Finanzamt praktisch nur bei gutem Willen des Steuerpflichtigen bekannt werden konnten. Dennoch gibt es eine große Zahl von Menschen, die nie auf die Idee kämen, dieses Informationsdefizit der Finanzverwaltung auszunutzen, sondern "dem Kaiser geben, was des Kaisers ist". Dies ist das sog. Steuerzahlerrätsel.¹⁸ Das rationale Grundmodell von *Alingham* und *Sadmo* kann hier die Wirklichkeit nicht erklären.¹⁹

Tatsächlich ist man sich – bei allen Streits um Details – in den empirischen Sozialwissenschaften heute einig, daß Menschen längst nicht so rational sind, daß man von einem "homo oeconomicus" ausgehen könnte.

2. Der Mensch und die Prospekttheorie

Die von *Kahneman* (Nobelpreis für Wirtschaft 2002) und *Tversky* entwickelte Prospekttheorie bezieht psychologische Aspekte in die Beurteilung der menschlichen Entscheidungsfindung mit ein. Vereinfacht man die Erkenntnisse dieser Psychologen, hängt die Tendenz der Entscheidung eines Menschen entscheidend davon ab, ob er die Folgen seiner Entscheidung als Gewinn oder als Verlust begreift. Konkret: Der Widerstand gegen Steuern ist dann besonders groß, wenn die Steuerzahlungen als Verlust wahrgenommen werden.²⁰ Individuen bewerten Verluste und Gewinne nicht symmetrisch, sondern empfinden einen Verlust negativer, als sie einen gleichhohen Gewinn positiv bewerten. Dabei kommt für die Einschätzung als Gewinn oder Verlust entscheidend der Referenzpunkt ins Spiel. Wer seine Einkommensteuer schon über die Lohnsteuer bezahlt hat, kann mit der Steuererklärung nur gewinnen. Wer als Freiberufler deutlich besser verdient hat, als es die Vorauszahlungen erwarten ließen, sieht sich mit seiner Steuererklärung dem Umstand gegenüber, daß er eine deutliche Nachzahlung leisten müssen.

Menschen sind risikoavers bei Gewinnen und risikofreudig bei Verlusten.²¹ Dies mag auch erklären, warum scheinbar selbstständige Unternehmer krimineller sind als Arbeitnehmer. Ängstlichere Menschen machen sich nicht selbstständig, sondern werden als nichtselbstständig Beschäftigte ihr Geld verdienen. Bei ihnen wird die Einkom-

mensteuer schon vom Lohn abgezogen, ihr Referenzpunkt für die Frage "Verlust oder Gewinn" ist das Nettoeinkommen. Bei den "mutigen" Menschen, die sich selbstständig machen, ist zunächst einmal das Bruttoeinkommen Referenzpunkt. Jeder Euro, den sie über die Vorauszahlung hinaus leisten müssen, ist "Verlust" und bei Verlusten sind Menschen risikofreudiger, also eher bereit, "etwas zu riskieren", sei es in Gestalt des Vortäuschens von Betriebsausgaben oder des Verschweigens von Betriebseinnahmen. Wenn dem aber so ist, ist die Rechtsauffassung des 1. Strafsenats, ein Griff in die Kasse des Staates liege auch dann vor, wenn jemand überhöhte Vorsteuer vortäusche,²² um eine größere Abschlußzahlung bei der Umsatzsteuer zu vermeiden, (sozial/psychologisch) nicht haltbar.

Wie sich die unterschiedliche Einschätzung auf menschliche Entscheidungen auswirkt, zeigt anschaulich das Asian-Disease-Problem.²³

Als weiterer Aspekt für menschliche Entscheidungen tritt die Wahrscheinlichkeitsgewichtungsfunktion hinzu. Menschen begreifen geringe Chancen/Risiken größer, während sie große Chancen/Risiken geringer einschätzen.

Diese Verzerrungen zeigen sich auch in den Untersuchungen von *Feld* und *Schneider*,²⁴ die dokumentieren, daß die Entdeckungswahrscheinlichkeit von Menschen viel größer eingeschätzt wird, als es der Wirklichkeit entspricht. Fast 50 Prozent der von ihnen befragten über 2.000 Personen meinten, daß das Entdeckungsrisiko sehr groß oder zumindest ziemlich groß sei. Lediglich 11 Prozent hielten

18 Vgl. *Bizer*, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung, 2008, S. 27; *Franzen NKP* 2008, 75; *Schmid*, Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse, 2012, S. 100.

19 *Franzen NKP* 2008, 75.

20 Vgl. *Schmid*, Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse, 2012, S. 81ff.

21 Vgl. *Bizer*, Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung, 2008, S. 78; *Schmid*, Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse, 2012, S. 106.

22 BGH, Beschluß vom 25.09.2012, 1 StR 407/12, wistra 2013, 67.

23 Stellen Sie sich vor, die USA bereiten sich auf den Ausbruch einer ungewöhnlichen asiatischen Grippeepidemie vor, an der 600 Personen sterben werden. Um die Epidemie zu bekämpfen, wurden zwei alternative Maßnahmen vorgeschlagen. Gehen Sie davon aus, daß die exakte wissenschaftliche Schätzung der Wirkung der Maßnahmen wie folgt ist:

Situation 1: Wenn Maßnahme A durchgeführt wird, werden 200 Personen gerettet. Wenn Maßnahme B durchgeführt wird, besteht eine Wahrscheinlichkeit von 1/3, daß 600 Personen gerettet werden, und von 2/3, daß keine Person gerettet wird. – 72% wählen Maßnahme A, 28% Maßnahme B.

Situation 2: Wenn Maßnahme C durchgeführt wird, werden 400 Personen sterben. Wenn Maßnahme D durchgeführt wird, besteht eine Wahrscheinlichkeit von 1/3, daß niemand stirbt, und von 2/3, daß 600 Personen sterben. – 22% sind für Maßnahme C, 78% für Maßnahme D.

24 *Feld/Schneider*, Steuerehrlichkeit, Abschreckung und soziale Normen: Empirische Evidenz für Deutschland, in Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Argumente zur Marktwirtschaft, Nr. 112, Januar 2011.

es für sehr klein. Wenn also Menschen geringere Risiken überbewerten und größere Chancen unterbewerten, führt letztlich schon der Anschein, das Entdeckungsrisiko habe sich erhöht, zu einer entsprechenden Verunsicherung. Nach den Untersuchungen von *Feld* und *Schneider* ist aber auch klar, daß beispielsweise die öffentliche Verschwendung ein Faktor ist, den die Bevölkerung in überaus großem Maße ablehnt.

3. Der moralische Mensch

Auch die Prospekt-Theorie ist trotz des Nobelpreises für *Kahneman* erheblicher Kritik ausgesetzt. Sie kann zwar über die Übergewichtung geringer Wahrscheinlichkeiten (Kontrollintensität) das Hinterziehungsverhalten von Steuerpflichtigen verständlicher machen, beschränkt sich dabei aber grundsätzlich auf Aufdeckungswahrscheinlichkeit und Strafhöhe und blendet weitere Bestimmungsfaktoren sozialer und persönlicher Art sowie die Steuermoral aus.²⁵

Fragen der Steuermoral waren Gegenstand eines Monatsberichts des BMF aus dem März 2005.²⁶ Auch dort wird konstatiert, daß empirische Untersuchungen deutlich mehr Steuerehrlichkeit dokumentieren, als es die ökonomische Verhaltenstheorie vorhersagt. Steuermoral läßt sich durch Befragungen zur Bewertung der Steuerhinterziehung messen. Nach dem sog. World Values Survey für die Jahre 1999 – 2002 hat Deutschland einen Mittelplatz inne und weist eine leicht überdurchschnittliche Steuermoral auf.²⁷ Schlußlicht ist Griechenland (!). Die Studie konstatiert, daß das Ausmaß der Steuerhinterziehung auch davon abhängt, ob Steuerhinterziehung nur als Kavaliersdelikt oder als zu tolerierendes Verhalten angesehen wird.²⁸ Die Studie empfiehlt, zur Verbesserung der Steuermoral solle die Politik primär an den Ursachen einer schlechten Steuermoral ansetzen.²⁹ Sozialwissenschaftlich sind die Faktoren klar, an denen man arbeiten muß, um Steuermoral und damit Steuerehrlichkeit zu erhöhen.

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten: Der Mensch ist kein rationaler Entscheider, kein "homo oeconomicus". Er ist von vielen Faktoren beeinflusst und beeinflussbar. Das erleben wir praktisch täglich bei der An- und Einordnung von Waren im Supermarkt.³⁰

IV. Bestrafen und/oder Stupsen?

Vor einigen Monaten ging durch die Gazetten, daß das Bundeskanzleramt drei Psychologen, Soziologen bzw. Verhaltensforscher einstellen will. Die Bildzeitung spöttelte, ob die Kanzlerin nun einen Psychotherapeuten bräuchte; andere sprachen von der Gefahr der Manipulation, wenn Politthemen nunmehr psychologisch begleitet würden. Man befürchtete die Einführung eines (libertären?) Paternalismus, wobei dies nichts Neues ist – in den USA und Großbritannien gibt es eine sozialwissenschaftliche Begleitung

der Politik schon lange; auch andere Staaten in der Europäischen Union verlassen sich nicht mehr auf die bloß intuitive Gesetzgebung.

Als 1976 in der damaligen Bundesrepublik Deutschland die Gurtpflicht eingeführt wurde, fürchteten viele Frauen um ihren Busen, Männer hielten es für "unsportlich", sich feige anzuschneiden. Es hat vieler Kampagnen bedurft, bis eine entsprechende Internalisierung erfolgt ist, also (fast) jedermann das Anschneiden für sinnvoll hielt. Nichts anderes wird es übrigens sein bei Fahrradhelmen, mit denen die Kinder groß werden, die sich überdies weigern, in ein Auto ohne Kindersitz zu steigen. Wir haben in den 1980er Jahren angefangen mit Kampagnen zur Bekämpfung der Infektion mit Aids, großflächige Anzeigen des Verkehrsministeriums in Verbindung mit dem Deutschen Verkehrssicherheitsrat sollen uns vom Rasen abhalten und neuerdings macht auch der deutsche Zoll mit Imagekampagnen von sich Rede. In der Politik findet offenbar zum Teil ein Umdenken statt.

Jüngstes Beispiel ist das SGB V, das die Krankenversicherung regelt. Die in § 20 SGB V Abs. 1 S. 3³¹ seit 2000 (!) vorhandene Regelung soll nach einem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.12.2014 deutlich erweitert werden.³² Explizites Ziel ist die "Förderung des selbstbestimmten gesundheitsorientierten Handelns der Versicherten (Gesundheitsförderung)". Zudem ist die Einfügung eines neuen § 20a SGB V vorgesehen. Nach § 20a Abs. 3 SGB V-RegE beauftragt der Spitzenverband Bund der Krankenkassen die Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung ab dem Jahr 2016 "insbesondere mit der Entwicklung krankenkassenübergreifender Leistungen, deren Implementierung und deren wissenschaftlicher Evaluation."³³ Für die Maßnahmen werden ab 2016 vom Bund jährlich 35 Mio. Euro bereitgestellt, die dann von der Bundeszentrale auf die Krankenkassen umgelegt werden, so daß letztlich die Versicherten bezahlen.

25 Vgl. *Schmid*, Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse, 2012, S. 98.

26 Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, erstellt vom Institut für Angewandte Wirtschaftsforschung [IAW] Tübingen im Auftrag des Bundesfinanzministeriums.

27 A.a.O. Seite 51.

28 A.a.O. Seite 55.

29 A.a.O. Seite 56.

30 Auch für den Laien interessant ist ein Beitrag von *Lensch/Hartmann/Simons* zur Akzeptanz von Folsäure in German Journal of Agricultural Economics (GJAE, online verfügbar) 2011, 139, in dem gezeigt wird, wie sich die Art der Frage ("Framing") auf die Antworten auswirkt.

31 "Der Spitzenverband Bund der Krankenkassen beschließt gemeinsam und einheitlich unter Einbeziehung unabhängigen Sachverständigen prioritätäre Handlungsfelder und Kriterien für Leistungen nach Satz 1, insbesondere hinsichtlich Bedarf, Zielgruppen, Zugangswegen, Inhalten und Methodik."

32 BT-Drucks. 14/1217.

33 In § 20 Abs. 3 des RegE sind sieben Bereiche aufgeführt, in denen man offenbar besonderen "Fortbildungsbedarf" für die Bevölkerung sieht.

Das was im Straßenverkehrsrecht oder im Bereich der Gesundheitsfürsorge geschieht, ist ebenso wie bei der Unterstützung von Altersvorsorge das Anstoßen "kluger" Entscheidungen. Dies ist der Untertitel eines Buches von *Thaler* und *Sunstein*.³⁴ Es geht um einen libertären Paternalismus und um die Frage, ob man Menschen ob ihrer Nicht-Rationalität in einer bestimmten Weise beeinflussen soll und darf. Bevor man vom Nudging bzw. Stupsen sprach, hat man es schon lange getan, etwa im Rahmen der Kampagnen zur Stärkung der Verkehrssicherheit, bei der Aidsprävention oder der sonstigen Gesundheitsfürsorge. Neu wäre es, diese Erkenntnisse der Sozialwissenschaften einzusetzen, um für Steuern und Steuerehrlichkeit zu werben. Der Zoll ist insofern initiativ geworden, als er großflächige Anzeigen geschaltet hat, um für seine Arbeit Verständnis zu wecken. Das oben angeführte Beispiel der Gesundheitsfürsorge mit einem Budget für Kampagnen von immerhin 35 Mio. Euro pro Jahr findet auch nicht im luftleeren Raum statt, sondern wird evaluiert, d.h. durch entsprechende Verfahren auf Effizienz untersucht. Nichts anderes sollte man im Bereich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung tun. Das heißt: Es muß einerseits Verständnis für den Wert der Besteuerung geweckt werden, andererseits deutlich gemacht werden, daß Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt ist – der Begriff "Steuersünder" ist es wert, zum Unwort des Jahres gewählt zu werden –, aber auch klar zu machen, daß der sorglose Umgang mit öffentlichen Mitteln (kriminelles?) Unrecht ist.³⁵

Nach meinen Schätzungen verlieren wir durch Steuerhinterziehung jedes Jahr etwa 80 bis 100 Mrd. Euro. Wir werden die 20 Mrd. Euro, die Betrüger durch Karussellgeschäfte erwirtschaften, weder durch das Strafrecht und härtere Strafen noch durch irgendwelche Imagekampagnen wiederbekommen oder für die Zukunft verhindern. Solche Menschen kann man weder durch Bestrafung noch durch Sympathiewerbungen in irgendeiner Form "beeindrucken".

Wenn wir aber von denjenigen, die mit dem Staat eine gewisse Unzufriedenheit verspüren, auch nur 10 Prozent erreichen, reden wir über Steuern in der Größenordnung von 6 Mrd. Euro – pro Jahr. Voraussetzung wäre, daß man sich einmal von dem Gedanken löst, man könne mit bloßer Strafandrohung und Härte des Gesetzes irgendetwas bewegen. Sozialwissenschaftliche Untersuchungen zeigen, daß Maßnahmen sinnvoll sind, mit denen man den Steuerpflichtigen "abholt", indem man ihm die Sinnhaftigkeit eines steuerfinanzierten Staates klarmacht.

Immerhin ist die Einstellung von drei Verhaltensforschern im Bundeskanzleramt ein Zeichen: Weder im Gesundheitswesen, in der Wirtschaftspolitik noch in der Finanzverwaltung kommt man mit bloßen Appellen bzw. Strenge weiter. Es muß ein Klima geschaffen werden, in dem sozusagen "das Steuerzahlen wieder Freude macht". Es scheint eine Zeit evidenzbasierter Politik anzubrechen.

V. Fazit

Es ist Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, wie er mit Steuerunehrlichkeit umgeht, und das Bundesverfassungsgericht läßt ihm viele Spielräume, wenn es um das Maß an Sanktionen geht. Die empirischen Sozialwissenschaften zeigen aber auch, daß größere Härte eher verhärtet. Es drängt sich auf, ähnlich wie in anderen Bereichen des gesellschaftlichen Lebens (Altersvorsorge, Gesundheitsfürsorge, Verkehrssicherheit) einmal den Versuch zu unternehmen, Steuern als etwas "Wertvolles" und Steuerehrlichkeit als eine "kluge Entscheidung" zu vermitteln.

34 Das Buch hat den Titel 'Nudge – wie man kluge Entscheidungen anstößt' und ist 2014 in der 4. Auflage erschienen. *Thaler* ist Professor für Verhaltensökonomie an der Universität Chicago, *Sunstein* ist Inhaber des Felix-Frankfurter-Lehrstuhls an der Harvard Law School.

35 Vgl. *Franzen* NKP 2008, 97.

Die “prüfungsbedingten“ Sperrgründe nach der Reform des § 371 Abs. 2 AO

Rechtsanwalt *Dr. Martin Wulf*, Streck Mack Schwedhelm, Berlin¹

I. Einleitung

Zum 01.01.2015 ist die (erneute) Reform des § 371 AO in Kraft getreten.² Im Vordergrund stehen insoweit die Verschärfungen hinsichtlich der “positiv“ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Strafbefreiung, d.h. insbesondere die Einführung eines generellen Berichtigungszeitraums von zehn Jahren (vgl. § 371 Abs. 1 Satz 2 AO n.F.) und die Ausweitung der Fälle, in denen für die Erlangung der Strafbefreiung eine gesonderte Auflagenzahlung erforderlich ist (Herabsenkung der Betragsgrenze auf € 25.000,- unter gleichzeitiger Erhöhung der Auflagen auf 10-20%, vgl. insbesondere § 398a AO n.F.).

Neben diesen Bereichen sind aber auch die “klassischen“ Sperrgründe, d.h. die Situationen, in denen die Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nicht mehr möglich sein soll, erneut modifiziert worden. Hier sieht man Licht und Schatten, d.h. Verschärfungen, aber auch Erleichterungen. Die wesentlichen Praxisprobleme aus diesem Bereich sollen nachfolgend auf der Basis des neuen Gesetzes dargestellt werden. Dabei konzentriert sich dieser Beitrag auf die Sperrgründe aus § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO, deren Gemeinsamkeit ist, daß sie jeweils an Prüfungshandlungen der Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden anknüpfen.

II. Überblick zum reformierten § 371 Abs. 2 AO

Für lange Jahre nach der Einführung der Abgabenordnung im Jahr 1977 existierten drei gesetzliche Sperrgründe: Das Erscheinen des Prüfers zur steuerlichen Prüfung, die Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens und die Tatentdeckung.

Mit Wirkung ab dem 03.05.2011 sind diese Sperrgründe durch das SchwarzGeldBekG erweitert worden. Die Sperre der steuerlichen Außenprüfung wurde zeitlich vorverlagert auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Neu eingeführt wurde eine betragsabhängige Sperre für (Einzel-) Taten mit einem Hinterziehungsvolumen von mehr als € 50.000,-, verbunden mit der Regelung über die Einstellung des Verfahrens in diesen Fällen gegen Geldzahlung, § 398a AO.

Zum 01.01.2015 wurden die Sperrgründe dann erneut erweitert und insgesamt neu geordnet. Nach Inkrafttreten des AOÄG sind innerhalb von § 371 Abs. 2 AO nunmehr acht verschiedene Sperrgründe zu unterscheiden:

(1) Die Bekanntgabe einer steuerlichen Prüfungsanordnung (Nr. 1a);

- (2) die Einleitung und Bekanntgabe strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens (Nr. 1 b);
- (3) das Erscheinen eines Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (Nr. 1 c);
- (4) das Erscheinen eines Amtsträgers zur Ermittlung wegen einer Steuerstraftat oder einer -ordnungswidrigkeit (Nr. 1 d);
- (5) das Erscheinen eines Amtsträgers zu einer steuerlichen Nachschau (Nr. 1 e);
- (6) Tatentdeckung (Nr. 2);
- (7) Einzeltaten mit einem Hinterziehungsvolumen von mehr als € 25.000,- (Nr. 3);
- (8) das Vorliegen der Voraussetzungen eines Regelbeispiels aus dem Katalog des § 370 Abs. 3 AO (Nr. 4).

Systematisch sind zwei Arten von Sperrgründen zu unterscheiden. Die erste Gruppe (Nr. 1 und Nr. 2) enthält situationsbezogene Sperren. Innerhalb dieser Gruppe sind die prüfungsbezogenen Sperren (Nr. 1 a-Nr. 1 e) und der besondere Sperrgrund der Tatentdeckung (Nr. 2) voneinander zu unterscheiden. Ratio dieser Sperren ist jeweils, daß eine Situation eingetreten ist, in der die Aufdeckung der Tat von Amts wegen droht, weshalb der Täter für eine eigene Aufdeckung nicht mehr mit der Gewährung der Strafbefreiung belohnt werden soll. Die zweite Gruppe enthält mit den Tatbeständen aus Nr. 3 und Nr. 4 Sperren, die an ein Merkmal der ursprünglichen Straftat anknüpfen und insofern als tatbezogene oder materielle Sperrgründe bezeichnet werden können. Hierunter fällt einerseits die Sperre bei einem Betrag der Steuerverkürzung bzw. Vorteilerlangung von mehr als € 25.000,- (ehemals mehr als € 50.000,-). Neu hinzugekommen ist ab dem 01.01.2015 die Anknüpfung an die Begehung eines Regelbeispiels aus § 370 Abs. 3 AO. Beide Untergruppen überschneiden sich, da jede Steuerhinterziehung in großem Ausmaß (Regelbeispiel aus § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO) gleichzeitig auch den Sperrgrund des § 371 Abs. 1 Nr. 3 AO erfüllt.

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

1 Der Autor ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

2 Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des EGAO vom 22.12.2014 (AOÄG), BGBl. 2014 I, 2415.

Für die Praxis ist zu beachten, daß einige der Sperrgründe aus der ersten Gruppe die Selbstanzeige bereits dann insgesamt ausschließen, wenn der Sperrgrund nur für ein Jahr aus dem Berichtungsverbund eingetreten ist ("Infektionswirkung"). Abweichend von diesem Prinzip – welches durch das SchwarzGBekG im Jahr 2011 eingeführt worden ist – hat der Gesetzgeber jetzt für die Sperre der Außenprüfung (Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gemäß Abs. 2 Nr. 1a und Erscheinen des Prüfers gemäß Abs. 2 Nr. 1c) Erleichterungen geschaffen. Die Sperre gilt nur jeweils für die Veranlagungszeiträume und Steuerarten, für die eine Prüfungsanordnung vorliegt.

Eine entsprechende isolierte Sperrwirkung gilt auch für die materiellen Sperrgründe, dh. bei Überschreitung der Betragsgrenze von € 25.000,- und bei Vorliegen eines der Regelbeispiele aus § 370 Abs. 3 AO. Dies folgt daraus, daß diese Sperren tatbezogen sind und insofern zwingend jeweils nur für einzelne Teile des Berichtungsverbundes gelten können.

Nachfolgend sollen typische Praxisfragen der ersten Fallgruppe dargestellt werden. Im Fokus stehen dabei die gesetzlichen Neuregelungen. Deshalb konzentriert sich die Darstellung auf die prüfungsbedingten Sperren aus § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO, denn der Sperrgrund der "Tatentdeckung" aus § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO ist durch das AOÄG nicht verändert worden, so daß sich in diesem Bereich durch die Neuregelung keine neuen Fragen stellen.

III. Sperre durch schriftliche Anordnung einer Außenprüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO-E)

Der Gesetzgeber hatte bereits mit dem SchwarzGBekG die durch eine steuerliche Außenprüfung eintretende Sperrwirkung zeitlich vorverlagert. Während die Sperrwirkung zuvor erst im Zeitpunkt des körperlichen Erscheinens des Prüfers eintrat, stellt § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO (seit dem Jahr 2011) auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung ab. Im Gesetzgebungsverfahren war seinerzeit ein Mittelweg gewählt worden, indem einerseits der – argumentativ kaum untermauerten – Forderung nach einer Verschärfung in diesem Bereich nachgegeben wurde, andererseits aber der Vorschlag des Bundesrats nicht verwirklicht wurde, nach dem die Sperrwirkung bereits mit dem Absenden der Prüfungsanordnung hätte eintreten sollen.³

1. Wirksame Bekanntgabe einer Anordnung nach § 196 AO

Die Neuregelung stellt auf die Bekanntgabe einer "Prüfungsanordnung nach § 196 AO" ab und bedient sich damit der feststehenden Terminologie der Abgabenordnung. Mündliche oder telefonische Ankündigungen entfalten keine Sperrwirkung, denn § 196 AO setzt ausdrücklich die Schriftform voraus. In vielen Fällen wird heute der Prüfungster-

min vorab zwischen dem Finanzamt und dem Berater telefonisch abgestimmt. Diese Abstimmung läßt als solche den Weg zur Selbstanzeige offen, solange die Bekanntgabe der schriftlichen Prüfungsanordnung noch aussteht.

Für den Zeitpunkt der Bekanntgabe gilt § 122 AO. Damit finden auch die gesetzlichen Bekanntgabefiktionen von § 122 Abs. 2 und Abs. 2a AO Anwendung. Für die Neuregelung hat dies erhebliche Bedeutung.

Beispiel: Beim Steuerberater des A meldet sich telefonisch der Prüfer, um den Termin der für Mitte Februar vorgesehenen Betriebsprüfung 2010–2012 abzustimmen. Er bittet vorab um die Übersendung einer Daten-CD zur Vorbereitung der digitalen Außenprüfung iSv. § 147 Abs. 6 AO. Die Prüfungsanordnung wird nachfolgend per einfachem Brief am Mittwoch, den 07.01.2015, versandt. Sie geht am 08.01.2015 beim Steuerberater ein.

In Fällen wie dem beschriebenen bleibt die Selbstanzeige auch zukünftig möglich, bis die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 AO eingetreten und die Prüfungsanordnung damit wirksam bekannt gegeben worden ist. Frühestens am dritten Tag nach Aufgabe zur Post kann die Anordnung wirksam werden. Dies ist steuerrechtlich eindeutig und knüpft an die Rechtsprechung des BFH zum Merkmal der Bekanntgabe als Wirksamkeitsvoraussetzung der Prüfungsanordnung an.⁴ Entgegen der Auffassung von Jäger⁵ geht es hier nicht um eine steuerliche Sachverhaltsfiktion, die strafrechtlich ggf. unbeachtlich sein könnte. Vielmehr beinhaltet § 122 Abs. 2 AO – nach der Lesart des BFH – eine gesetzliche Definition des Merkmals der Bekanntgabe und ist damit auch für die steuerstrafrechtliche Betrachtung bindend.

Die isolierte Anforderung einer Daten-CD durch den Prüfer bleibt ebenfalls unschädlich, solange sie nicht mit der förmlichen Bekanntgabe der Prüfungsanordnung verbunden wird (in einigen Bundesländern scheint dies nicht unüblich zu sein, die schriftliche Anordnung wird dann häufig erst kurz vor dem eigentlichen Prüfungsbeginn versandt oder erst bei Beginn der Prüfung persönlich übergeben). Die Übersendung der Daten vor Zugang der Prüfungsanordnung führt auch den Sperrgrund des "Erscheinens" des Prüfers (jetzt § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO) nicht herbei, denn insoweit bleibt unverändert das körperliche Erscheinen am Ort der Prüfung erforderlich.

³ BR-Drucks. 318/10, 79 f.

⁴ BFH vom 13.12.2000 X R 96/98, BStBl. II 2001, 274 – ggf. unter Einrechnung weiterer Tage, wenn der dritte Tag auf ein Wochenende oder einen gesetzlichen Feiertag fällt, vgl. nur Brockmeyer in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 122 Rz. 52, mwN.

⁵ Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 39 b.

Erweist sich die Prüfungsanordnung bspw. wegen eines Mangels in der zutreffenden Bezeichnung des Inhaltsadressaten als nichtig, so dürfte die Sperrwirkung nicht eintreten – dies folgt aus der Verknüpfung mit den verfahrensrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung und entspricht der Linie der bisherigen Rechtsprechung des BGH.⁶ Ob diese Rechtsfolge auch dann eintritt, wenn die Prüfungsanordnung nur rechtswidrig ist und im Einspruchsverfahren – nach Abgabe einer Selbstanzeige – aufgehoben wird, erscheint dagegen fraglich. Rechtliche Fehler allein ohne eine Aufhebung im Rechtsbehelfsverfahren dürften die Sperrwirkung jedenfalls nicht beeinträchtigen.⁷

2. Sachliche und persönliche Reichweite der Sperrwirkung

Der inhaltliche Umfang der Sperrwirkung bestimmt sich bei einer Außenprüfung sachlich, zeitlich und persönlich nach der Prüfungsanordnung.⁸ Dies gilt im Grundsatz fort. Wer also bspw. die Anordnung für eine Umsatzsteuersonderprüfung erhalten hat, kann für die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer wirksam eine Selbstanzeige abgeben. Handelt es sich um Einkünfte, denen umsatzsteuerpflichtige Leistungen zugrunde liegen, kann die Selbstanzeige gleichwohl sinnvoll sein, da die Sperre eben nur die Strafbefreiung hinsichtlich der Umsatzsteuerhinterziehung hindert – für die anderen Taten tritt Straffreiheit ein.

Die Prüfung bei einer GmbH sperrt nicht die Abgabe einer Selbstanzeige hinsichtlich der Einkommensteuer des Gesellschafters; dies ist sicher (vorbehaltlich der Sonderfälle aus § 194 Abs. 2 AO).

Etwas Unsicherheit besteht hinsichtlich der Verhältnisse bei Personengesellschaften. Nach bisherigem Verständnis sollte auch die Prüfung der Gewinnfeststellung bei einer Personengesellschaft der Abgabe einer Selbstanzeige hinsichtlich der Einkommensteuer der Gesellschafter nicht entgegenstehen, soweit es sich um Einkünfte handelt, die nicht aus der Gewinnfeststellung stammen (also z. B. Kapitalerträge aus einem verschwiegenen privaten Auslandskonto).⁹ U. E. nach bleibt diese Rechtsprechung weiterhin gültig. Zwar ist seit der Reform des Jahres 2011 die Nacherklärung hinsichtlich aller zum "Berichtigungsverbund" zählenden Taten einer Steuerart erforderlich. Solange aber in den Gewinnfeststellungserklärungen keine Fehler enthalten waren und die Steuerhinterziehung nur den privaten Bereich betraf, bleibt der zu korrigierende Verbund von der Prüfung nicht betroffen und kann deshalb strafbefreiend angezeigt werden.

§ 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO i. d. F. des SchwarzGBekG sah eine Sperre nur vor, wenn "dem Täter oder seinem Vertreter" die Prüfungsanordnung bekanntgegeben worden war. Eine Sperre trat nach dieser Formulierung wohl nicht ein, wenn die Tat von einem untergeordneten Mitarbeiter des Unternehmens begangen wurde (also bspw. einem Prokuristen). Denn die Prüfungsanordnung richtet sich dann nicht an

den Täter. Dieser Formulierungsfehler ist zum 01.01.2015 bereinigt worden.

Die neue Formulierung führt eine umfassende Sperrwirkung herbei, indem die Bekanntgabe gegenüber jedem "an der Tat Beteiligten" und gegenüber dem "Begünstigten im Sinne des § 370 Abs. 1 oder dessen Vertreter" für ausreichend erklärt wird. Die neue Formulierung läßt somit eine umfassende Sperrwirkung entstehen, sobald die Prüfung der aktuellen Geschäftsführung eines Unternehmens gegenüber angeordnet worden ist (das Unternehmen dürfte der "Begünstigte im Sinne des § 370 Abs. 1" sein) und erfaßt damit wohl alle denkbaren Konstellationen. Die Gesetzesbegründung hebt hervor, daß hierdurch auch alle ehemaligen Mitarbeiter eines Unternehmens von der Sperre erfaßt sein sollen, selbst wenn sie von der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung keine konkrete Kenntnis haben.¹⁰

Dagegen ergibt sich zum 01.01.2015 eine Erleichterung im Hinblick auf die gesperrten Zeiträume. Die Sperrwirkung wird beschränkt auf den "sachlichen und zeitlichen Umfang der angekündigten Außenprüfung". Für Veranlagungszeiträume, die nicht Gegenstand der Prüfungsanordnung sind, bleibt der Weg zur Strafbefreiung damit offen.

Dies hat große Bedeutung für die dauergeprüften Unternehmen. Denn für diese war nach der durch das SchwarzGBekG eingeführten Rechtslage bei Vorliegen eines Dauersachverhalts die Abgabe einer Selbstanzeige eigentlich unmöglich, da immer gerade irgendeine Außenprüfung anhängig war, die nach den Grundsätzen der "Infektionswirkung" für alle anderen Veranlagungszeiträume der betreffenden Steuerart die Abgabe einer Nacherklärung insgesamt ausschloß.

Beispiel: Bei der X-GmbH ist eine Umsatzsteuersonderprüfung für 2011–2012 angeordnet. Der Prüfer ist im Haus. Die Geschäftsleitung stellt fest, daß Mitarbeiter bei der Ermittlung der anteiligen Vorsteuerabzugsbeträge aus Vereinfachungsgründen mit einem pauschalen Schlüssel operiert haben, von dem bekannt war, daß er zu überhöhten Vorsteuererstattungen führte.

Handelt es sich um einen Dauersachverhalt, so ist nach der Neuregelung eine Selbstanzeige für die Jahre ab 2003–2010 und auch für die Voranmeldungszeiträume ab Januar 2013 möglich, obwohl für den Zwischenzeitraum die Außenprüfung läuft. Unwirksam bleibt die Nacherklärung nur für den Prüfungszeitraum. Dies führt letztlich zu einer

6 ►► Vgl. BGH vom 16.06.2005 5 StR 118/05, wistra 2005, 381, 383.

7 Jäger in Klein, AO, 12. Aufl., 2014, § 371 Rz. 39 d.

8 So BGH vom 15.01.1988 3 StR 465/87, wistra 1988, 151; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 149 ff.

9 So BGH vom 15.01.1988 3 StR 465/87, wistra 1988, 151, für die Gewinnfeststellung einer GmbH & Still; zum Problem Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 154.

10 BR-Drucks. 431/14 Seite 8f.

erheblichen Relativierung der insgesamt noch zu sanktionierenden strafrechtlichen Vorwürfe. In der Praxis ermöglicht dies häufig einen moderaten strafrechtlichen Abschluß, bspw. durch Einstellung nach § 153 a StPO, der bei einer strafrechtlichen Einbeziehung des Gesamtzeitraums nicht möglich gewesen wäre.

Dem Gesetzgeber ist diese Erleichterung so wichtig, daß er die Rechtsfolge in § 371 Abs. 2 Satz 2 AO noch einmal ausdrücklich hervorgehoben hat.

3. Wiederaufleben der Möglichkeit zur Selbstanzeige

Nach Abschluß der Prüfung lebt die Möglichkeit der Selbstanzeige wieder auf. Maßgebend für das Wiederaufleben ist bei einer steuerlichen Außenprüfung die Bekanntgabe des Berichtigungsbescheids bzw. die Mitteilung gemäß § 202 Abs. 1 Satz 3 AO.¹¹ Hier werden viele Fehler begangen, da Berater häufig meinen, bereits nach Vorliegen des einvernehmlich abgestimmten Prüfungsberichts sei der Weg zur Selbstanzeige wieder eröffnet. Die zitierte Rechtsprechung sollte deshalb bekannt sein.

Wer ganz sicher gehen will, daß keine Diskussionen entstehen, wartet im übrigen auch noch die Rechtskraft der bekanntgegebenen Änderungsbescheide ab. Denn es gibt Stimmen, die auch diesen Zwischenschritt noch für erforderlich halten.¹²

IV. Sperre durch Einleitung des Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO-E)

Die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens ist in der Handhabung in der Regel unproblematisch. Die Einleitung des Verfahrens als solches reicht nicht aus. Zusätzlich ist die amtliche Bekanntgabe erforderlich.

Das neue Gesetz läßt es ausreichen, wenn die Einleitung des Verfahrens "einem an der Tat Beteiligten" gegenüber bekanntgegeben wird. Die alte Gesetzesfassung erwähnte nur die Bekanntgabe an den Täter. Nach der Gesetzesbegründung soll diese Änderung sicherstellen, daß nach der Einleitung an den (Haupt-)Täter auch die anderen Beteiligten, insbesondere Anstifter und Gehilfen, keine Selbstanzeige mehr abgeben können.¹³ Ob hierfür eine praktische Notwendigkeit bestand, mag dahinstehen. Die Änderung zeigt jedenfalls, daß der Gesetzgeber in § 371 AO einheitlich einen materiellrechtlichen Täterbegriff zugrundelegt und nicht den prozessualen Begriff des "Täters", der jede Beteiligungsform umfaßt.

Der Umfang der Sperre richtet sich nach dem Inhalt der Einleitung. Allerdings ist hier die "Infektionswirkung" zu beachten, wenn die Verfahrenseinleitung bei einem sich über mehrere Jahre erstreckenden Berichtigungsverbund nur ein Jahr aus diesem Zeitraum betrifft. Unerfreulich ist dies insbesondere, wenn auf der Basis eines unbegründeten

Verdachts ein Steuerstrafverfahren anhängig ist.

Beispiel: Gegen den Mandanten ist ein Steuerstrafverfahren für die Einkommensteuer 2011 eingeleitet worden, da ein Vertragspartner im Rahmen einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung steuerliche Vorwürfe konstruiert und eine Strafanzeige gestellt hat. Der die Sache bearbeitende Steuerfahnder hat bereits mündlich angedeutet, daß er die Vorwürfe für falsch hält, will aber das strafrechtliche Ermittlungsverfahren vor dem Ende des zivilrechtlichen Klageverfahrens nicht förmlich einstellen. In dieser Situation berichtet der Mandant von seinem Auslandskonto mit Sparanlagen in der Schweiz.

Der Betroffene mag zwar sicher davon ausgehen können, daß die anhängigen Vorwürfe unzutreffend sind und sich ausräumen lassen werden. Wer aber in dieser Situation aus einem ganz anderen Grund eine Selbstanzeige abgeben möchte, hat ein Problem: Denn wenn sich die Einleitung des (ungerechtfertigten) Strafverfahrens nur für ein Jahr mit der Steuerart und dem maßgeblichen "Berichtigungsverbund" überschneidet, so ist die Selbstanzeige insgesamt unmöglich. Es muß dann gewartet werden, bis das zu Unrecht eingeleitete Verfahren formell nach § 170 Abs. 2 StPO beendet ist.

Besondere Brisanz erlangt die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens auch, wenn nachfolgend scheinbar banale Fehler bei der Erfüllung von Steuererklärungspflichten begangen werden.

Beispiel: Gegen den Taxiunternehmer T wird wegen des Vorwurfs der Steuerhinterziehung ermittelt. Eingeleitet und bekanntgegeben ist das Verfahren für die ESt, GewSt, USt und LohnSt der Jahre 2008–2011. Im Sommer 2014 läßt der T urlaubsbedingt die Frist zur Abgabe der Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen für den Monat Juni verstreichen. Er will die Abgabe der Erklärung nachholen, sobald er im August aus dem Urlaub zurückgekehrt ist.

Auf den ersten Blick scheint die verzögerte Abgabe der Steueranmeldungen strafrechtlich nicht besonders problematisch zu sein. Bei genauer Betrachtung stellt man allerdings fest, daß die nachgereichten Erklärungen wegen des Altverfahrens als Selbstanzeigen unwirksam sein könnten. Denn das Gesetz setzt die Vollständigkeit in zeitlicher Hinsicht voraus und die Sperre des eingeleiteten Strafverfahrens wirkt zeitraumübergreifend. Der Berichtigungsverbund wäre also nur vollständig, wenn auch die ggf. für 2008–2011 begangenen Umsatz- und Lohnsteuerhinterziehungen angezeigt

¹¹ BGH vom 23.03.1994 5 StR 38/94, wistra 1994, 228; BGH vom 24.8.1988 3 StR 232/88, wistra 1989, 23; Schaaf in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 Rz. 160–161 (November 2010), m. w. N.

¹² Vgl. Rau in Festschrift für Streck, 2011, 553 f., m. w. N., nach dessen Auffassung die Sperrwirkung erst mit der Bestandskraft der Auswertungsbescheide entfällt.

¹³ BR-Drucks. 431/14, S. 9.

werden würden, was aber wegen der Einleitung für diese Jahre nicht möglich ist.

Im Beispielsfall hilft § 371 Abs. 2a AO n.F. Denn nach dieser Vorschrift sind die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Lohnsteueranmeldungen vom zeitlichen und sachlichen Vollständigkeitsgebot ausgenommen. Die isolierte Korrektur für Juni 2015 ist deshalb möglich. Hieraus folgt dann dem Wortlaut entsprechend, daß das Strafverfahren aus den Altjahren auch keine Sperrwirkung entfaltet. Modifiziert man den Beispielsfall allerdings dahingehend, daß T die Umsatzsteuerjahreserklärung mit etwas Verspätung einreichen will, so wirkt sich das Problem aus. Denn die Umsatzsteuerjahreserklärung fällt nicht unter die Begünstigung des § 371 Abs. 2 a AO.

Auch bei § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO lebt die Möglichkeit zur Selbstanzeige nach dem Abschluß des Straf- oder Bußgeldverfahrens wieder auf. Dieses Wiederaufleben wird jedoch nur bei Einstellungen nach § 153 StPO, § 398 AO oder § 170 Abs. 2 StPO relevant. Soweit der Abschluß des Verfahrens durch eine Erkenntnis erfolgt, die den Strafklageverbrauch bewirkt (z.B. Freispruch, Urteil, Strafbefehl, Einstellung gegen Geldauflage nach Erfüllung der Auflage gem. § 153 a StPO), stellt sich diese Frage nicht mehr, da der unentdeckte Teil der Tat nicht mehr verfolgbar ist.¹⁴

V. Sperre durch das Erscheinen des Amtsträgers zur steuerlichen Prüfung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 c AO-E)

Mit dem Erscheinen des Prüfers ist eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO nicht mehr möglich. Maßgeblich ist das körperliche Erscheinen des Prüfers auf dem Grundstück mit den Betriebs- oder Wohnräumen des Steuerpflichtigen.¹⁵

Nach der Vorverlegung der Sperrwirkung auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung hat dieser Sperrgrund nur noch einen geringen praktischen Anwendungsbereich. Denn liegt eine wirksame Prüfungsanordnung vor, so kommt es auf das Erscheinen nicht mehr an. Liegt hingegen entgegen § 196 AO keine wirksame Prüfungsanordnung vor, so kann auch das Erscheinen des Prüfers keine Sperrwirkung herbeiführen.¹⁶

Ebenso wie bei der Sperre durch Bekanntgabe der Prüfungsanordnung wird zum 01.01.2015 gesetzlich klargestellt, daß sich auch die Sperrwirkung der anhängigen Prüfung nur auf die konkret geprüften Steueransprüche beschränkt. Mithin bleibt auch hier für Veranlagungsjahre außerhalb des Prüfungszeitraums die Selbstanzeige möglich (§ 370 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1c i. V. m. Satz 2 AO, siehe oben).

Keine Prüfung i. S. v. § 371 Abs. 2 Nr. 1c AO ist nach zutreffender (aber umstrittener) Ansicht die Umsatzsteuernachschau oder eine Liquiditätsprüfung.¹⁷ Für die Nachschau hat der Gesetzgeber dies mittelbar bestätigt, indem zum 01.01.2015 ein gesonderter Sperrgrund geschaffen wird. Keine steuerliche Prüfung sind bspw. auch Ermitt-

lungsmaßnahmen der Zollkontrolle Schwarzarbeit (ZKS), selbst wenn die Zöllner von Beamten der Steuerfahndung als "Sachverständige" begleitet werden.¹⁸

In personeller Hinsicht sollen alle Betriebsangehörigen von der Sperre beim Erscheinen des Prüfers erfaßt sein. Ob die Sperre auch für bereits ausgeschiedene Mitarbeiter eingreift, wurde bislang bezweifelt.¹⁹ Mit der Neuregelung ist diese Diskussion obsolet, denn für den übergeordneten Sperrgrund der Bekanntgabe hat der Gesetzgeber klargestellt, daß die Sperre umfassend sein soll.

VI. Sperre durch Erscheinen eines Amtsträgers zu strafrechtlichen Ermittlungen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO-E)

Die Fahndungsprüfung setzt eine Prüfungsanordnung nicht voraus. Die Fahndung erscheint regelmäßig auf der Grundlage einer (richterlichen) Durchsuchungsanordnung, die zugleich die Einleitung des Verfahrens dokumentiert und insoweit mit dem Verfahrensgegenstand auch die Reichweite der Sperrwirkung bestimmt.

Bedeutet das Erscheinen der Steuerfahndung ausnahmsweise keine Einleitung des Strafverfahrens nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b AO, bestimmt sich die Sperrwirkung nach dem sachlichen Umfang der Prüfung.²⁰ Abzustellen ist auf den Verfolgungswillen der Ermittlungsbehörden.

Nach Auffassung des BGH soll sich die Sperrwirkung bei strafrechtlichen Ermittlungen auch auf die Vorwürfe erstrecken, die zwar nicht Gegenstand der Ermittlungen sind, aber in einem engen sachlichen und/oder zeitlichen Zusammenhang stehen, so daß ihre Aufdeckung im weiteren Verlauf der Durchsuchung zu erwarten ist.²¹ Dies hat der 1. Strafsenat in seiner Entscheidung vom 20.05.2010 bekräftigt.²² Diese weite Auslegung, unter Berücksichtigung der möglichen Erweiterung des Verfahrens, erscheint für Durchsuchungsmaßnahmen vertretbar, da der Betroffene dort jederzeit mit einer solchen Entwicklung rechnet.

14 Vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 208.

15 Vgl. zur Abgrenzung *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 138.

16 BGH vom 16.06.2005 5 StR 118/05, *wistra* 2005, 381, 383.

17 *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 140 a); *Schauf* in Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, § 371 Rz. 136.1 (Oktober 2007).

18 *Holewa*, *PStR* 2013, 121.

19 LG Stuttgart vom 21.08.1989 10 KLS 137/88, *wistra* 1990, 72, im einzelnen *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, *Steuerstrafrecht*, 7. Aufl., 2009, § 371 Rz. 148.

20 ►► OLG Celle vom 27.03.2000 2 Ws 33/00, *wistra* 2000, 277.

21 ►► BGH vom 05.04.2000 5 StR 226/99 "Konzertveranstalter", *wistra* 2000, 219, 225 sowie *Jäger*, *wistra* 2000, 228.

22 BGH vom 20.05.2010 1 StR 577/09, *wistra* 2010, 304.

Auf das Erscheinen des Prüfers im Rahmen einer rein steuerlichen Prüfung wird man dies – entgegen der Auffassung von Teilen der Finanzverwaltung – allerdings nicht übertragen können. Denn anders als die Steuerfahndung ist der Prüfer zu Ermittlungsmaßnahmen außerhalb des durch die Prüfungsanordnung gezogenen Rahmens schon nicht ermächtigt, so daß für diese Komplexe auch keine gesteigerte "Entdeckungswahrscheinlichkeit" gegeben ist.

Das körperliche Erscheinen zu steuerstrafrechtlichen Ermittlungen sperrt die Abgabe der Selbstanzeige insgesamt, d.h. für alle Taten des jeweiligen Berichtigungsverbands. Häufig geht diese Sperre dann in die Sperre der Einleitung und Bekanntgabe des strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens über. Ist dies nicht der Fall, so ist die Tür zur Selbstanzeige wohl wieder eröffnet, sobald der Amtsträger die Räumlichkeiten verlassen hat.

VII. Sperre durch Umsatzsteuer- oder Lohnsteuernachschau (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO-E)

Mit der Reform zum 01.01.2015 ist die Frage einer möglichen Sperrwirkung in den Fällen der Umsatzsteuernachschau (§ 27b UStG) und den Fällen der Lohnsteuernachschau (§ 42g EStG) durch das Gesetz entschieden worden. Die Sperrwirkung wurde in § 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO verankert.

Die Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO setzen allerdings alle voraus, daß der Betroffene prinzipiell erkennen kann, ob die Sperre eingetreten ist. Um dies auch für die Fälle der Nachschau zu gewährleisten, bestimmt das Gesetz, daß die Sperrwirkung erst eintritt, wenn der Amtsträger sich im Rahmen der Nachschau legitimiert, dh. "sich ausgewiesen hat". Fraglich ist, wie förmlich diese Voraussetzung zu handhaben ist.

Beispiel: Der Prüfer P kündigt dem ihm persönlich bekannten Steuerberater S gegenüber telefonisch an, daß er am Donnerstag erscheinen werde, um Einsicht in bestimmte Eingangrechnungen zu nehmen. Nachdem der Prüfer vor Ort ist und man gemeinsam die Unterlagen sichtet, fällt dem Steuerberater auf, daß die Rechnungen eines Lieferanten formell unzureichend sind. Er verläßt unter einem Vorwand den Raum und veranlaßt telefonisch, daß das Unternehmen unmittelbar korrigierte Umsatzsteueranmeldungen an das Finanzamt übersendet.

In diesem Fall wird die Verteidigung geltend machen, daß die Voraussetzung des "Sich-ausgewiesen-habens" nicht erfüllt ist. Bislang wären die Beteiligten wohl kaum auf den Gedanken gekommen, den Termin mit der Vorlage eines Ausweises zu beginnen. Zukünftig kann die strafrechtliche Rechtsfolge somit davon abhängen, wie förmlich die Beteiligten solche Termine eröffnen.

Zudem ist zu berücksichtigen, daß die Maßnahme nur dann sperren kann, wenn sie inhaltlich den Vorausset-

zungen der Rechtsgrundlage entspricht. § 27b UStG setzt insbesondere voraus, daß Räume des Unternehmers zum Zweck der Sachverhaltsfeststellung betreten werden. In der Praxis finden bisweilen "Nachschauen" statt, in denen der Prüfer einvernehmlich in den Räumen des Steuerberaters erscheint, um Belege einzusehen. Ein solcher Termin in den Räumen des Steuerberaters kann aber schon begrifflich keine "Nachschau" im Sinne von § 371 Abs. 2 AO i.V.m. § 27b UStG darstellen. Er entfaltet damit keine Sperrwirkung.

Das Gesetz erwähnt ausdrücklich die Umsatzsteuer- und die Lohnsteuernachschau. Welche weiteren Fälle der "Nachschau" relevant werden können, ist nicht abschließend geklärt. Denkbar sind Fälle im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht. Die hier mögliche Nachschau auf Basis von § 210 AO dürfte eine Sperre nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 d AO, jeweils bezogen auf die geprüfte Abgabenart, herbeiführen. Dagegen sind rein verwaltungsrechtliche Maßnahmen (vgl. nur § 29 GewO) sicher nicht ausreichend, da ihnen der steuerliche Bezug fehlt.

Der Weg zur Selbstanzeige ist bei einer Nachschau wieder eröffnet, sobald der Prüfer die Geschäftsräume körperlich verlassen hat. Allerdings kann die Nachschau unmittelbar durch einen anderen Sperrgrund abgelöst werden, wenn sich Feststellungen ergeben, die den Prüfer zu weitergehenden Maßnahmen veranlassen.²³ In Betracht kommen Tatentdeckung und die Einleitung des Strafverfahrens, aber auch der Übergang zur förmlichen Außenprüfung. Im letztgenannten Fall ist fraglich, welcher Sperrgrund sich anschließt, denn § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO setzt ausdrücklich den Erlaß der Prüfungsanordnung nach § 196 AO voraus. Das Gesetz erwähnt in § 27b Abs. 2 UStG aber nur einen schriftlichen Hinweis; eine förmliche Anordnung soll gerade nicht erfolgen. Richtigerweise wird für den Übergang zur Außenprüfung durch den (bereits erschienenen) Prüfer somit nur eine Sperre nach § 371 Abs. 2 Nr. 1c in Betracht kommen.

Inhaltlich ist die Sperrwirkung der Nachschau nach der bisherigen Formulierung stets umfassend, also bezogen auf alle Taten des Berichtigungsverbands ("Infektionswirkung", vgl. den Einleitungssatz in § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO). Dies irritiert, denn schließlich soll der "große Bruder" der Nachschau, die echte Außenprüfung, nur eine auf den Prüfungszeitraum bezogene Sperre auslösen. Man könnte überlegen, im Wege der Analogie auch für § 371 Abs. 2 Nr. 1e AO von einer inhaltlich beschränkten Sperrwirkung auszugehen. Allerdings stellt sich dann das Problem, daß der "Prüfungszeitraum" bei einer Nachschau schwer zu bestimmen sein kann. Letztlich hat diese Frage wohl keine große praktische Bedeutung, solange man davon ausgeht, daß zumindest im Fall einer sich an die Nachschau anschließenden Außenprüfung ab dem Zeitpunkt des Übergangs die Beschränkung des § 371 Abs. 2 Satz 2 AO eingreift.

23 So auch die Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 431/14, S. 10.

Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Grundstruktur und Folgen für die Praxis

RA/StB Dr. Mathias Link, LL.M.; RA Dr. Alexander Kredig¹, Hengeler Mueller, Frankfurt

Im Zuge des AmtshilfeRLUMsG implementierte der Gesetzgeber – nach einem gescheiterten ersten Versuch im JStG 2013 – den sog. Authorised OECD Approach (“AOA“) in § 1 Abs. 5 AStG. Grundgedanke dieses Ansatzes zur Abgrenzung von Gewinnen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist es, die Betriebsstätte als fiktiv selbständiges Unternehmen zu behandeln und alle Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auf Grundlage eines Fremdvergleichs abzurechnen. Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hat das BMF in der am 18.10.2014 in Kraft getretenen sog. Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (“BsGaV“) geregelt. Der Beitrag erläutert die Hintergründe der BsGaV, ihre Grundstruktur und wesentlichen Inhalte. Dabei zeigen sich teils gravierende systematische Unstimmigkeiten sowie ein erhöhter administrativer Aufwand für die Steuerpflichtigen.

A. Hintergrund der BsGaV

I. Authorised OECD Approach und § 1 Abs. 4 und Abs. 5 AStG

Mit der Änderung von Art. 7 OECD-MA und den Ausführungen im OECD-Betriebsstättenbericht 2010² zog die OECD einen Schlußstrich unter die lange zurückreichende Diskussion um die Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses und dem Betriebsstättenstaat. Dabei gab die OECD das bisherige Dogma der eingeschränkten Selbständigkeit einer Betriebsstätte nach dem sog. Relevant Business Activity Approach auf. Nunmehr liegt Art. 7 OECD-MA das Konzept der Betriebsstätte als uneingeschränkt selbständiges und unabhängiges Unternehmen zugrunde (Functionally Separate Entity Approach). Hintergrund dieses Paradigmenwechsels war, daß die OECD-Mitgliedstaaten die eingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte unterschiedlich auslegten und infolgedessen die Gefahr von Doppel- und Nichtbesteuerungen bestand.³

Auf der Grundlage der fiktiven Selbständigkeit einer Betriebsstätte vollzieht sich die Gewinnabgrenzung nunmehr folgendermaßen⁴: In einem ersten Schritt werden die von der Betriebsstätte übernommenen Funktionen und Risiken analysiert und der Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter zugeordnet, die den ermittelten Funktionen dienen. Entscheidend ist dabei, welche Funktionen das Personal der Betriebsstätte ausübt (Significant People Function). Entsprechend dazu wird die Betriebsstätte mit Kapital ausgestattet.⁵ Ba-

sierend auf dieser Risiko- und Kapitalzuordnung werden in einem zweiten Schritt die Leistungsbeziehungen (dealings) mit dem übrigen Unternehmen in entsprechender Anwendung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien fremdüblich abgerechnet.⁶

Diesen Ansatz der OECD soll § 1 Abs. 4 und Abs. 5 AStG⁷ in nationales Recht implementieren. Dazu erklärt das Gesetz die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1, 3 und 4 AStG für entsprechend anwendbar, wenn Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte nicht nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abgewickelt werden und es dadurch zu einer Gewinnminderung kommt. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes fingiert § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG – entsprechend dem AOA – die Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen. Schließlich setzen § 1 Abs. 5 Sätze 3 und 4 AStG das zweistufige Vorgehen aus (i) Funktionsanalyse nebst Zuordnung von Personalfunktion, Vermögenswerten, Chancen und Risiken und Kapital sowie aus (ii) Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die internen Geschäftsbeziehungen um.

II. Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die BsGaV

Wesentlicher Baustein der Gewinnabgrenzung nach dem AOA ist also die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. In diesem Zusammenhang erlaubt § 1 Abs. 6 AStG zur “sachgerechten Anwendung“⁸ des Fremdvergleichsgrundsatzes, steuertechnische Einzelheiten in einer Rechts-

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

- ¹ Mathias Link ist Counsel, Alexander Kredig ist Associate bei Hengeler Mueller, Frankfurt.
- ² 2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>. Zitiert als “OECD-Betriebsstättenbericht 2010“.
- ³ Art. 7 Tz. 4 OECD-MK; Ditz, IStR 2002, 210, 211.
- ⁴ Rehfeld/Goldner, IWB 2013, 548, 549; Barig, IWB 2013, 801, 803 ff.; Ditz, IStR 2002, 210, 211 ff.
- ⁵ Art. 7 Tz. 21 OECD-Musterkommentar.
- ⁶ Art. 7 Tz. 22 OECD-Musterkommentar; Busch, DB 2014, 2490, 2491.
- ⁷ Zur Historie von § 1 Abs. 5 AStG siehe Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 467 f.
- ⁸ BT-Drs. 302/12, S. 108.

verordnung zu regeln. Diese Ermächtigung hat das Bundesministerium der Finanzen mit der "Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 Außensteuergesetz"⁹ mit Wirkung für nach dem 31. 12. 2014 beginnende Geschäftsjahre¹⁰ genutzt.

B. Grundstruktur und wesentliche Inhalte der BsGaV

Die Systematik der BsGaV orientiert sich an den Parametern der bereits dargestellten zweistufigen Prüfungsreihenfolge. Aufbauend auf allgemeinen Vorschriften mit Ausführungen zur Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte, Begriffsdefinitionen und Regeln zur sog. Hilfs- und Nebenrechnung enthält die Verordnung Zuordnungsregeln, Bestimmungen über das Dotationskapital, Regeln zu dealings und schließlich Besonderheiten für Banken-, Versicherungs-, Bau- und Montage sowie Förderbetriebsstätten und ständige Vertreter.¹¹ Auch ohne diese Spezialvorschriften weisen die Regeln der BsGaV aufgrund aufeinander aufbauender Zuordnungsregeln eine hohe Komplexität auf.

I. Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte

§ 1 Abs. 1 BsGaV beschreibt zunächst das zweistufige Vorgehen für die Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte.

Ausgangspunkt ist eine Funktions- und Risikoanalyse, § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGaV. Ziel dieses ersten Analyseschrittes ist es, die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte vom übrigen Unternehmen abzugrenzen und so den Weg zur Selbständigkeitsfiktion zu ebnet.¹² Das Vorgehen bei der Funktions- und Risikoanalyse bleibt dem Steuerpflichtigen überlassen. Die Materialien zur BsGaV enthalten insoweit keine Konkretisierungen. Lediglich die OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthalten Ausführungen zur Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse.¹³ Bei der praktischen Durchführung der Funktionsanalyse kann eine Matrix helfen, die alle Funktionen sowie Risiken der gesamten Unternehmung abbildet und diese jeweils dem Stammhaus und den Betriebsstätten zuweist.¹⁴ Ebenfalls noch zum ersten Analyseschritt gehört die auf der Funktions- und Risikoanalyse basierende Feststellung der Personalfunktionen sowie darauf aufbauend die Zuordnung von Wirtschaftsgütern nebst Chancen und Risiken, Dotationskapital und sonstigen Passiva (§ 1 Abs. 2 BsGaV). Erst dann wird in einem zweiten Schritt die Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt, bei der Geschäftsvorfälle und anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zu identifizieren und anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen sind (§ 1 Abs. 1 Satz 2 BsGaV). Auch für die Vergleichbarkeitsanalyse finden sich weitergehende Hinweise für die Durchführung nur in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.¹⁵

Die Literatur weist zutreffend darauf hin, daß dieses zweistufige Vorgehen umfassende Informationen über die Struktur der jeweiligen Unternehmung und ihrer Betriebsstätten sowie weitgehende Kenntnisse des Marktumfeldes erfordert.¹⁶ Die Verordnung verlangt dem Steuerpflichtigen mit den beschriebenen Analyseschritten große Anstrengungen ab. Dabei verbleibt aber als positiver Nebeneffekt, daß die Analyse dem Steuerpflichtigen gleichzeitig mögliches Optimierungspotenzial innerhalb seiner Unternehmung vor Augen führt.

Bereits im Zusammenhang mit der einleitenden Regelung der BsGaV fallen erste systematische Unstimmigkeiten auf. Während § 1 Abs. 1 BsGaV von der Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte "nach § 1 Absatz 5 AStG" spricht und generell "Geschäftsbeziehungen der Betriebsstätte im Sinne des § 1 Absatz 4 AStG", also sowohl Innen- als auch Außentransaktionen mit unabhängigen Dritten, zuordnet, stellt § 1 Abs. 5 AStG nach seinem eindeutigen Wortlaut nur eine Korrekturvorschrift für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Sinne von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG dar. Das AStG erfaßt daher nur Innentransaktionen zwischen der Betriebsstätte und dem restlichen Unternehmen; Außentransaktionen mit unabhängigen Dritten erfaßt das AStG nicht.¹⁷ Die Regelungen der BsGaV gehen damit inhaltlich über den Wortlaut des AStG hinaus. Infolgedessen ist die BsGaV unseres Erachtens zumindest teilweise nicht von der Ermächtigungsgrundlage in § 1 Abs. 6 AStG gedeckt, denn der Wortlaut der Norm ermächtigt lediglich dazu, eine Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes "im Sinne der Absätze 1, 3 und 5 und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung" zu regeln.

9 BGBl. I 2014, 1603 ff. Für die Begründung der Verordnung siehe BR-Drs. 401/14.

10 § 40 BsGaV.

11 Die Besonderheiten von Banken-, Versicherungs-, Bau- und Montage- sowie Förderbetriebsstätten und ständigen Vertretern sind nicht Gegenstand dieses Beitrags. Siehe *Andresen*, BB 2013, 2911 ff. zu Versicherungsbetriebsstätten; *Delarber/Müller/Kußmaul*, IStR 2014, 573 zu Explorationsbetriebsstätten sowie *Oestreicher/van der Ham*, *Andresen*, IStR-Beihefter 1 2014, 1 ff. mit umfassenden Beispielen.

12 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 10; *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1106.

13 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Kapitel I, Teil D, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page3.

14 *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1107 mit einem instruktiven Beispiel.

15 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2010, Kapitel I, Teil D und Kapitel III.

16 *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1107.

17 *Kaeser* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 380 (Okt. 2013).

II. Maßgebliche Personalfunktion als Zuordnungskriterium

1. Bedeutung und Begriff der Personalfunktion

Kriterium für die Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken ist die maßgebliche Personalfunktion, § 1 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 BsGaV.

Die BsGaV definiert die Personalfunktion als Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird, § 2 Abs. 3 BsGaV.¹⁸ Eine Geschäftstätigkeit wird von eigenem Personal ausgeführt, wenn die betreffende Person aufgrund eines Gesellschafts- oder Arbeitsvertrags für das Unternehmen tätig wird (§ 2 Abs. 4 Satz 1 BsGaV). Auch Personal, das von einem anderen Unternehmen aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung überlassen wird, gehört zum eigenen Personal (§ 2 Abs. 4 Satz 3 BsGaV). Schließlich sind der Unternehmer selbst oder Gesellschafter des Unternehmens sowie diesen nahestehende Personen, die ohne vertragliche Verpflichtung für das Unternehmen tätig werden, als eigenes Personal anzusehen (§ 2 Abs. 4 Satz 3 BsGaV).

2. Zuordnung der Personalfunktionen zu einer Betriebsstätte

Ausweislich des Wortlauts von § 1 Abs. 2 Nr. 1 BsGaV (“insbesondere“) sind nicht nur die maßgeblichen, sondern vielmehr sämtliche Personalfunktionen den einzelnen Betriebsstätten des Unternehmens zuzuordnen. Im Grundsatz richtet sich ihre Zuordnung danach, in welcher Betriebsstätte die betreffende Personalfunktion ausgeübt wird, § 4 Abs. 1 Satz 1 BsGaV. Durch diesen örtlichen Bezug wollte der Ordnungsgeber ein möglichst einfaches Kriterium festlegen, das eine eindeutige und überprüfbare Festlegung in den allermeisten Fällen ermöglichen soll.¹⁹ Nur kurzfristig (an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres) ausgeübte Personalfunktionen, die keinen sachlichen Bezug zur betreffenden Betriebsstätte aufweisen, dürfen nicht nach dem Kriterium der örtlichen Ausübung zugeordnet werden, § 4 Abs. 1 Satz 2 BsGaV. Durch diese Regel möchte der Ordnungsgeber Abgrenzungsprobleme und Zuordnungskonflikte lösen.²⁰ Falls kein örtlicher Bezug eine eindeutige Zuordnung der Personalfunktion erlaubt und auch keine nur kurzzeitige Ausübung der Personalfunktion erfolgt, bestimmt sich die Zuordnung der Personalfunktion nach ihrem sachlichen Bezug, § 4 Abs. 2 BsGaV. Sollte auch kein eindeutiger sachlicher Bezug der Personalfunktion zu einer Betriebsstätte existieren, gesteht die BsGaV dem Unternehmen einen (begrenzten²¹) Beurteilungsspielraum für die Zuordnung zu, § 4 Abs. 3 BsGaV.²²

3. Maßgeblichkeit der Personalfunktion

Erst nachdem sämtliche Personalfunktionen den Betriebsstätten des Unternehmens zugeordnet sind, erfolgt die Prü-

fung, ob eine Personalfunktion auch für die Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken “maßgeblich“ ist. Wann eine Personalfunktion diese Qualität aufweist, beurteilt sich gemäß § 2 Abs. 5 BsGaV nach der Bedeutung, die der betreffenden Funktion im Vergleich mit in anderen Betriebsstätten ausgeübten Personalfunktionen für den jeweiligen Zuordnungsgegenstand zukommt.

Diese Einzelfallbeurteilung²³ wird von einer Negativabgrenzung in § 2 Abs. 5 Satz 2 BsGaV flankiert. Danach sind solche Personalfunktionen nicht maßgeblich, die lediglich unterstützenden Charakter haben (Nr. 1) oder die ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen (Nr. 2). Nachvollziehbar ist noch, daß bloße Strategiefunktionen keinen Bezug zum regulären Geschäftsbetrieb aufweisen und daher für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern für Zwecke des AOA ungeeignet erscheinen.²⁴ Was der Ordnungsgeber jedoch unter einer nur unterstützenden Funktion versteht, wird nicht weiter präzisiert.²⁵ Insofern besteht die Gefahr, daß dieses unklare Kriterium gerade nicht zur Präzisierung beiträgt, sondern vielmehr zu streitanfälligen Abgrenzungsproblemen führt.²⁶

Im Ergebnis erscheint das von der BsGaV gewählte Vorgehen aus Feststellung und Zuordnung sämtlicher Personalfunktionen zu den Betriebsstätten des Unternehmens und der erst daran anschließenden Prüfung, ob die zugeordneten Funktionen überhaupt maßgeblich sind, unnötig umständlich.²⁷ Einfacher und gleichfalls zielführend wäre es unseres Erachtens, die Zuordnung auf maßgebliche Personalfunktionen zu beschränken.²⁸

4. Weitergehende Auswirkungen der Personalfunktion

Darüber hinaus wirft die Anknüpfung an die Personalfunktion für die Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken weitergehende Fragen auf. Zum einen

18 § 2 Abs. 3 Satz 2 BsGaV enthält zudem eine nicht abschließende Aufzählung denkbarer Personalfunktionen (Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, Schutz, Risikostreuung und die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen).

19 BR-Drs. 401/14, S. 55.

20 BR-Drs. 401/14, S. 56.

21 Die Zuordnung darf den Kriterien von § 4 Abs. 1 und Abs. 2 BsGaV nicht widersprechen, § 4 Abs. 3 BsGaV.

22 BR-Drs. 401/14, S. 56.

23 BR-Drs. 401/14, S. 48.

24 BR-Drs. 401/14, S. 49.

25 Auch der Hinweis in der Verordnungsbegründung (BR-Drs. 401/14, S. 49) auf Tz. 62 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 führt nicht weiter, weil dort ebenfalls der Begriff der unterstützenden Funktion lediglich verwendet, aber nicht weiter beschrieben wird.

26 Vgl. *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466, 469.

27 *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1108.

28 *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1108.

sind auch Betriebsstätten ohne Personal denkbar (z. B. bei einem Server²⁹ oder einer Pipeline³⁰). Solchen Betriebsstätten kann mangels Personal auch keine Personalfunktion zugeordnet werden. In der Folge fehlt auch eine Anknüpfung für die Zuordnung von Einkünften zu dieser Betriebsstätte.³¹ Die Reaktion der Finanzverwaltung dazu bleibt abzuwarten.

Unklar ist außerdem, wie sich die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Risiken auf die von der Finanzverwaltung vertretene These von der Zentralfunktion des Stammhauses³² auswirkt. Die BsGaV knüpft für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern an die in einer Betriebsstätte tatsächlich wahrgenommenen Personalfunktionen an. Vor dem Hintergrund, daß sämtliche Personalfunktionen grundsätzlich der Betriebsstätte zugeordnet werden müssen, in der die jeweilige Funktion auch tatsächlich wahrgenommen wird, bleibt für die pauschale Unterstellung zentraler Funktionen im Stammhaus und der automatischen Allokation insbesondere immaterieller Wirtschaftsgüter zur Stammhausbetriebsstätte kein Raum mehr. Im Ergebnis sollte daher die Zentralfunktionshypothese mit Einführung des AOA und der BsGaV obsolet geworden sein.³³ Es wäre daher wünschenswert, daß die Finanzverwaltung zeitnah auch die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze anpaßt und die ohnehin seit langem in der Kritik stehende Zentralfunktionshypothese ausdrücklich aufgibt. Zu begrüßen wäre außerdem eine korrespondierende Änderung des UmwSt-Erlasses, der ebenfalls die These von der Zentralfunktion des Stammhauses³⁴ aufgreift.

III. Zuordnung von Vermögenswerten sowie Chancen und Risiken

Ausgehend von der maßgeblichen Personalfunktion sind den einzelnen Betriebsstätten des Unternehmens Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken zuzuordnen. Ihre Zuordnung bestimmt sich nach den §§ 5 ff. BsGaV. Sämtliche Zuordnungsregeln funktionieren weitestgehend nach derselben Mechanik.

1. Einheitliche „äußere“ Systematik der Zuordnungsregeln

Absatz 1 der jeweiligen Zuordnungsregel bestimmt zunächst, nach welcher Personalfunktion sich die Zuordnung des jeweiligen Gegenstands konkret richtet. Wird die maßgebliche Personalfunktion von mehreren Betriebsstätten gleichzeitig wahrgenommen, richtet sich die Zuordnung danach, zu welcher Betriebsstätte der größte Zusammenhang besteht.³⁵ Alle Zuordnungsregeln enthalten außerdem eine Ausnahmebestimmung. Danach ist ein Zuordnungsgegenstand einer anderen Betriebsstätte zuzuordnen als derjenigen, in der die grundsätzlich maßgebliche Personalfunktion ausgeübt wird, wenn eine in dieser Betriebsstätte ausgeübte andere Personalfunktion in ihrer Be-

deutung für den Zuordnungsgegenstand die grundsätzlich maßgebliche Personalfunktion eindeutig überwiegt.³⁶ Wird diese andere Personalfunktion in mehreren Betriebsstätten gleichzeitig ausgeübt, ist der Zuordnungsgegenstand zu derjenigen Betriebsstätte zu allokalieren, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den Zuordnungsgegenstand zukommt.³⁷ Abschließend enthalten die Zuordnungsbestimmungen einen Auffangtatbestand, der dem Unternehmen einen Beurteilungsspielraum³⁸ gewährt, wenn eine eindeutige Zuordnung nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen nicht möglich sein sollte.³⁹

Diese einheitliche Systematik führt aber dazu, daß für alle Zuordnungsregeln offene Fragen bestehen bleiben. Was die BsGaV nämlich unter „Bedeutung einer Personalfunktion“ genau versteht und unter welchen Voraussetzungen eine Bedeutung eindeutig überwiegt, erläutert der Verordnungsgeber nicht. Es bleibt daher zu hoffen, daß im ebenfalls angekündigten BMF-Schreiben eine Erläuterung anhand von Beispielen folgt.⁴⁰

2. Abweichung vom OECD-Betriebsstättenbericht

Auch im Zusammenhang mit den Zuordnungsregeln zeigen sich systematische Unklarheiten. Für die Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter ist deren Nutzung die maßgebliche Personalfunktion. Die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter richtet sich danach, in welcher Betriebsstätte die immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen oder erwor-

29 Vgl. Art. 5 Tz. 42.4 OECD-Musterkommentar.

30 BFH v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, 12 ff.

31 BR-Drs. 401/14, S. 46; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 66; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, S. 4. Vgl. auch *Kraft/Dombrowski*, FR 2014, 1105, 1109.

32 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4.

33 *Kraft/Dombrowski* FR 2014, 1105, 1109; *Kraft/Poley*, FR 2014, 1, 5; *Ditz*, ISR 2012, 48, 53.

34 BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, S. 1314 ff., Tz. 03.20.

35 Wie sich dieser Zusammenhang bestimmt, variiert innerhalb der Zuordnungsregel. § 5 Abs. 1 Satz 3 BsGaV stellt auf die Häufigkeit der Nutzung eines materiellen Wirtschaftsgutes ab, während § 6 Abs. 1 Satz 2, § 8 Abs. 1 Satz 2, § 9 Abs. 1 Satz 2 und § 10 Abs. 2 Satz 2 BsGaV die Zuordnung jeweils davon abhängig machen, in welcher Betriebsstätte die maßgebliche Personalfunktion mit der größten Bedeutung für den Zuordnungsgegenstand ausgeübt wird. § 7 Abs. 1 Satz 3 BsGaV stellt schließlich darauf ab, zu welcher Betriebsstätte der überwiegende funktionale Zusammenhang besteht.

36 Siehe §§ 5 Abs. 2, 6 Abs. 2, 7 Abs. 2, 8 Abs. 2, 9 Abs. 2, 10 Abs. 3 BsGaV.

37 Siehe §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3, 7 Abs. 3, 8 Abs. 3, 9 Abs. 3, 10 Abs. 4 BsGaV.

38 BR-Drs. 401/14, S. 59.

39 Siehe §§ 5 Abs. 4, 6 Abs. 4, 7 Abs. 4, 8 Abs. 4, 9 Abs. 4, 10 Abs. 5 BsGaV.

40 So auch *Nientimp/Ludwig/Stein*, IWB 2014, 815, 819.

ben wurden. Beide maßgeblichen Personalfunktionen stimmen mit dem OECD-Betriebsstättenbericht überein.⁴¹ Anders als der OECD-Betriebsstättenbericht⁴² sieht die BsGaV aber nur für immaterielle Wirtschaftsgüter die Möglichkeit einer anteiligen Zuordnung vor; für materielle Wirtschaftsgüter fehlt diese Möglichkeit.⁴³

IV. Dotationskapital

Zudem sind einer Betriebsstätte Dotationskapital sowie sonstige Passiva zuzuordnen. Die Zuordnung von Dotationskapital ist ausgehend von den der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerten sowie den zugeordneten Chancen und Risiken vorzunehmen, § 1 Abs. 2 Nr. 3 BsGaV. Dabei unterscheidet die BsGaV zwischen inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen und ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen.

1. Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen

Für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen ordnet § 12 Abs. 1 BsGaV die Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode an. Die Anwendung dieser Methode entspricht den Vorgaben des OECD-Betriebsstättenberichts.⁴⁴ Mit diesem Vorgehen möchte die Finanzverwaltung deutsches Steuersubstrat sichern, das bei zu niedriger Dotierung und damit korrespondierend zu hohem Aufwand der inländischen Betriebsstätte für Verbindlichkeiten gemindert werden könnte.⁴⁵

Danach ist der Betriebsstätte derjenige Anteil am Eigenkapital des Unternehmens zuzuordnen, der dem Anteil ihr zugeordneter Vermögenswerte sowie den Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen entspricht. Die Höhe des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens bestimmt sich für diese Zuordnung grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht, es sei denn, das Unternehmen kann glaubhaft machen, daß das eingezahlte Kapital zuzüglich Rücklagen und Gewinnvorträgen sowie abzüglich Verlustvorträgen entsprechend der ausländischen Bilanz nicht erheblich von dem nach deutschem Steuerrecht anzusetzenden Eigenkapital (ggf. nach weiteren Anpassungen) abweicht, § 12 Abs. 2 BsGaV. Bei der Ermittlung der Kapitalquote sind die Vermögenswerte grundsätzlich mit fremdvergleichskonformen Werten anzusetzen und nur ausnahmsweise mit den Buchwerten, wenn das Unternehmen glaubhaft macht, daß diese Bewertung nicht zu erheblichen Abweichungen von Fremdvergleichswerten führt, § 12 Abs. 3 BsGaV. Gehört die Betriebsstätte zu einem Unternehmen, das Teil eines Konzerns ist, bestimmt sich das Dotationskapital der Betriebsstätte im Fall einer Unterkapitalisierung⁴⁶ auf der Grundlage des konsolidierten Eigenkapitals des Konzerns. Das Dotationskapital ist außerdem unterjährig anzupassen, wenn es innerhalb eines Wirtschaftsjahres zu Veränderungen in der Zuordnung von Personalfunkti-

onen, Vermögenswerten und Chancen und Risiken kommt, die eine erhebliche⁴⁷ Veränderung des Dotationskapitals erforderlich machen.

2. Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen

Die Zuordnung von Dotationskapital zu einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens richtet sich demgegenüber nach der Mindestkapitalausstattungsmethode. Der OECD-Betriebsstättenbericht sieht die Mindestkapitalausstattungsmethode allerdings nicht als Standardmethode, sondern lediglich als hilfswise anzuwendende Vorgehensweise vor, etwa für besonderen Kapitalisierungsanforderungen unterliegenden Banken und Versicherungen.⁴⁸ Die BsGaV zielt insoweit darauf ab, eine Verminderung inländischen Besteuerungssubstrats durch überhöhtes Dotationskapital in der ausländischen Betriebsstätte zu vermeiden.⁴⁹

Danach ist einer ausländischen Betriebsstätte Dotationskapital nur zuzuordnen, soweit das Unternehmen glaubhaft macht, daß Dotationskapital in dieser Höhe betriebswirtschaftlich erforderlich ist, § 13 Abs. 1 BsGaV. Betriebswirtschaftlich erforderlich sind nach Ansicht des Verordnungsgebers etwa Kapitalausstattungen aufgrund regulatorischer Vorgaben im Ausland.⁵⁰ Ein höheres Dotationskapital darf der Betriebsstätte nur zugeordnet werden, wenn die höhere Dotation dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Obergrenze ist insoweit der Betrag, der sich nach Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode ergeben würde, § 13 Abs. 2 BsGaV. Davon darf gemäß § 13 Abs. 3 BsGaV wiederum nur eine Ausnahme gemacht werden, wenn nichtsteuerliche Vorschriften des Betriebsstättenstaates eine noch höhere Dotierung erfordern. Unabhängig von diesen Grundsätzen bildet das in der ausländischen Handelsbilanz der Betriebsstätte zugewiesene

41 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 75, 85; *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466, 470.

42 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 72; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, S. 8.

43 *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466, 470.

44 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 121ff.; *Busch*, DB 2014, 2490, 2493.

45 BR-Drs. 401/14, S. 76.

46 Siehe das Beispiel bei BR-Drs. 401/14, S. 78.

47 Eine erhebliche Änderung liegt vor, wenn sich das Dotationskapital zum Beginn des Wirtschaftsjahres um mehr als 20 Prozent verändert, BR-Drs. 401/14, S. 80.

48 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 135.; *Kußmaul/Delarber/Müller*, IStR 2014, 466, 473.

49 BR-Drs. 401/14, S. 80.

50 BR-Drs. 401/14, S. 80.

Eigenkapital eine absolute Obergrenze für die Dotierung nach deutschem Steuerrecht, § 13 Abs. 4 BsGaV. Schließlich sind auch bei ausländischen Betriebsstätten unterjährige Zuordnungsänderungen beachtlich und das Dotationskapital ist entsprechend anzupassen.

2. Kritische Beurteilung

Die unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Betriebsstätten wird zu Recht kritisiert⁵¹; manche Stimmen in der Literatur bezeichnen das Vorgehen der BsGaV sogar pointiert als „profiskalische Günstigerprüfung“.⁵² Die Anwendung einer eigentlich nur hilfsweise in Betracht kommenden Methode zur Bestimmung des Dotationskapitals ausländischer Betriebsstätten kann dazu führen, daß für dieselbe Betriebsstätte unterschiedliche Ansätze des Dotationskapitals vorzunehmen sind, wenn der Betriebsstättenstaat seinerseits der Kapitalaufteilungsmethode folgt.⁵³ Abgesehen von Mehraufwand in der Buchführung für den Steuerpflichtigen führt eine solche Divergenz zu Besteuerungskonflikten.

Außerdem ist fraglich, ob der uneinheitlichen Kapitalausstattung in- und ausländischer Betriebsstätten den Anforderungen des Europarechts standhält.⁵⁴ In Betracht kommt eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit, die auch unternehmerische Tätigkeiten in Form einer Betriebsstätte⁵⁵ schützt. In der Zusammenschau der Dotationsvorschriften und ausweislich der Begründung zum Entwurf der BsGaV wird deutlich, daß der systematische Bruch durch die Anwendung von zwei unterschiedlichen Zuordnungsmethoden dazu dient, deutsches Besteuerungssubstrat zu sichern.⁵⁶ Durch die nur geringe Ausstattung ausländischer Betriebsstätten mit Dotationskapital soll die BsGaV vermeiden, daß hoher Zinsaufwand ins Ausland verlagert und dadurch Steuersubstrat verringert wird. Die unterschiedliche Dotierung der Betriebsstätten birgt aber die Gefahr, daß eine Investition im Ausland weniger attraktiv wird. Darin liegt unseres Erachtens eine Beschränkung. Eine Rechtfertigung dieser Beschränkung ist nicht ersichtlich, insbesondere weil die Ausstattung von Betriebsstätten mit Kapital nach einheitlichen Grundsätzen der fairen Aufteilung von Besteuerungssubstrat zwischen den Staaten dienen soll.

V. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen

Zur Umsetzung des AOA müssen wirtschaftliche Vorgänge zwischen der Betriebsstätte und dem restlichen Unternehmen steuerlich erfaßt werden, so daß der Betriebsstätte ein Ergebnis zugewiesen werden kann, das dem eines selbständigen und unabhängigen Unternehmens entspricht. Dazu werden anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen zu Preisen abgerechnet, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, § 16 Abs. 2 Satz 1 BsGaV. Diese Verrechnungspreise führen zu fiktiven Betriebseinnahmen oder

-ausgaben der Betriebsstätte. Über die Erfassung dieser Betriebseinnahmen oder -ausgaben in der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 Abs. 2 Satz 3 BsGaV⁵⁷) haben die Verrechnungspreise direkten Einfluß auf das steuerliche Ergebnis der Betriebsstätte.

Wann ein wirtschaftlicher Vorgang zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen vorliegt, bestimmt § 16 Abs. 1 BsGaV. Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen liegen danach vor, wenn ein wirtschaftlicher Vorgang eine Änderung der Zuordnung nach den §§ 5 bis 11 BsGaV erforderlich macht und wenn dieser Vorgang von unabhängigen und selbständigen Unternehmen durch eine schuldrechtliche Vereinbarung geregelt worden wäre oder zur Geltendmachung einer Rechtsposition führen würde, § 16 Abs. 1 BsGaV. Die Nutzung finanzieller Mittel stellt grundsätzlich keine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung dar, außer die Betriebsstätte übernimmt Finanzierungsfunktionen im Sinne von § 17 BsGaV oder wenn ein Überhang finanzieller Mittel in einer Betriebsstätte nachweislich für einen bestimmten Zweck im übrigen Unternehmen genutzt wird, § 16 Abs. 3 BsGaV.

C. Folgen für die Praxis und übergreifende Probleme

I. Erhöhter Dokumentationsaufwand, nicht nur durch Hilfs- und Nebenrechnung

Eine der bedeutsamsten Auswirkungen der BsGaV sind die erhöhten Dokumentationsanforderungen.

Um das für die Besteuerung maßgebliche Ergebnis der Betriebsstätte zu ermitteln, sieht die BsGaV vor, daß der Steuerpflichtige zu Beginn eines Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufstellt, diese während des laufenden Wirtschaftsjahres fortführt und zum Ende des Wirtschaftsjahres abschließt, § 3 Abs. 1 BsGaV. Die Hilfs- und Nebenrechnung muß spätestens zu dem Zeitpunkt abgeschlossen sein, zu dem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung abgibt. Sie beinhaltet neben den der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerten, dem Dotationskapital

51 Busch, DB 2014, 2490, 2493; Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 472 f.; Oestreicher/van der Ham/Andresen, IStR-Beih. 1 2014, 1, 17 f.; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, S. 12 f.

52 Kraft/Dombrowski FR 2014, 1105, 1112.

53 Kraft/Dombrowski FR 2014, 1105, 1112.

54 Kraft/Dombrowski FR 2014, 1105, 1112; Busch, DB 2014, 2490, 2493; Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 473.

55 Jacobs/Endres/Spengel in Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 208.

56 BR-Drs. 401/14, S. 76, 80.

57 Siehe dazu C. I.

und sonstigen Passivposten auch Betriebseinnahmen und -ausgaben im Zusammenhang mit den Zuordnungsgegenständen sowie fiktive Betriebseinnahmen und -ausgaben für anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen, § 3 Abs. 2 BsGaV. Damit entspricht die Hilfs- und Nebenrechnung weitgehend der Rechnungslegung mittels Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.⁵⁸ In den nach § 90 Abs. 3 AO zu erstellenden Aufzeichnungen sind außerdem die Gründe für die nach den §§ 5 ff. BsGaV vorgenommenen Zuordnungen sowie die Gründe für das Vorliegen anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen darzulegen.

Im Zusammenhang mit der Hilfs- und Nebenrechnung wirft die Literatur die Frage auf, ob § 3 BsGaV von der Ermächtigungsgrundlage in § 1 Abs. 6 AStG erfaßt ist. Es wird argumentiert, daß die Hilfs- und Nebenrechnung eine Regelung zur Einkünfteermittlung darstelle, aber § 1 Abs. 6 AStG nur Regelungen für Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Einkünftekorrektur erlaube.⁵⁹ Tatsächlich geht zwar aus der Begründung zum Entwurf des JStG 2013, auf das auch die Materialien zum AmtshilfeRLUMsG Bezug nehmen⁶⁰, hervor, daß der Gesetzgeber mit der Ermächtigungsgrundlage ausdrücklich eine Hilfs- und Nebenrechnung ermöglichen wollte.⁶¹ Allerdings hilft auch der Verweis auf die Gesetzgebungshistorie nicht über den Umstand hinweg, daß die BsGaV inhaltlich über die Erfassung anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen hinausgeht und damit die Ermächtigungsgrundlage in § 1 Abs. 6 AStG überschreitet.⁶² Da es sich also im Ergebnis bei der BsGaV nicht um bloße Einkünftekorrekturen, sondern vielmehr um Einkünfteermittlungsvorschriften für Betriebsstätten handelt, ist die in der Literatur geäußerte Kritik berechtigt. Darüber hinaus bestehen Zweifel, ob die Ermächtigungsgrundlage dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot entspricht.⁶³

Abgesehen von der Hilfs- und Nebenrechnung sowie der Darstellung der Zuordnungsgründe gemäß § 3 Abs. 3 BsGaV⁶⁴ kann sich der Dokumentationsaufwand für die Steuerpflichtigen auch aufgrund der zahlreichen Gegenbeweisregeln erhöhen, etwa wenn der Steuerpflichtige eine von der BsGaV aufgestellte Regelvermutung widerlegen möchte.⁶⁵ So obliegt dem Steuerpflichtigen zum Beispiel der Beweis dafür, daß eine abweichende Personalfunktion überwiegende Bedeutung hat oder eine von § 13 BsGaV abweichende Dotierung der ausländischen Betriebsstätte erforderlich ist. Besonders mißlich ist in diesem Zusammenhang, daß für die zahlreichen durch den Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweise bislang nicht bekannt ist, welchen Maßstab die Finanzbehörden anlegen und welche Voraussetzungen zu erfüllen sind.

II. Drohende Doppelbesteuerungen

Infolge der Umsetzung der BsGaV kann es für die Steuerpflichtigen zu Doppelbesteuerungen kommen. Problematisch sind vor allem die Abweichungen der BsGaV von den

Vorgaben des AOA, wie er im OECD-Betriebsstättenbericht dargelegt ist. Beispiele derartiger Abweichungen sind etwa die fehlende Möglichkeit zur anteiligen Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter⁶⁶ sowie – besonders augenfällig – die asymmetrische Ausstattung in- und ausländischer Betriebsstätten mit Dotationskapital.⁶⁷ Weicht Deutschland bei der Umsetzung des AOA von den Vorgaben der OECD und der Umsetzung durch andere Staaten ab, drohen Besteuerungskonflikte.⁶⁸

Das Problem drohender Doppelbesteuerungen wird noch dadurch verstärkt, daß bislang nur wenige abgeschlossene DBA⁶⁹ dem functionally separate entity approach folgen.⁷⁰ Eine dynamische Auslegung der bestehenden DBA mit der Folge, daß der neue AOA auch für diese DBA Wirkung entfaltet, wird vom BFH abgelehnt.⁷¹ Zwar besteht nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG die Möglichkeit, die Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG zu Gunsten des einschlägigen DBA zu suspendieren. Dazu muß der Steuerpflichtige aber nachweisen, daß der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht auch ausübt und daß es deshalb zu einer Doppelbesteuerung kommt.⁷² Auch hier ist leider offen, wie der Steuerpflichtige diesen Nachweis führen muß.⁷³ Angesichts

58 Nientimp/Ludwig/Stein, IWB 2014, 815, 818.

59 Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 473; Nientimp/Ludwig/Stein, IWB 2014, 815, 818; Nientimp/Ludwig, IWB 2013, 638, 641, wohl mit dem Argument, dass es sich bei den Hilfs- und Nebenrechnungen nicht um eine Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes handelt.

60 BT-Drs. 17/12532, S. 89 f.

61 BR-Drs. 302/12, S. 108.

62 Siehe oben B.I.

63 Pohl in Blümich, AStG, 124. Lfg. 2014, § 1 Rn. 211 (Aug. 2013).

64 Nientimp/Ludwig, IWB 2013, 638, 641.

65 In der Entwurfsfassung war noch vorgesehen, daß die Dokumentation der Zuordnungsgründe zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung erfüllt sein mußte. Darin wurde eine deutliche Verschärfung der Dokumentationsanforderungen gesehen, Busch, DB 2014, 2490, 2495. Nunmehr genügt die Darlegung der Zuordnungsgründe gemäß § 90 Abs. 3 AO innerhalb von 60 Tagen nach Anforderung durch die Finanzbehörde.

66 Siehe oben B. III. 2.

67 Siehe oben B. IV.

68 Busch, DB 2014, 2490, 2493; Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 472; IDW, Stellungnahme zum Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, S. 2.

69 DBA mit den Niederlanden, Liechtenstein, Luxemburg und Norwegen. Das DBA mit den USA enthält eine zwar nicht wortgleiche Umsetzung, aber einen inhaltlich ähnlichen Ansatz. Kaeser in Wassermeyer, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 378 (Okt. 2013).

70 Höreth/Zimmermann, DStZ 2014, 743, 752; Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 467, 469.

71 ►► BFH v. 25.05.2011, I R 95/10, BStBl. II 2014, 760 ff. Tz. 19. Barig, IWB 2013, 801, 806.

72 Höreth/Zimmermann, DStZ 2014, 743, 752; Kußmaul/Delarber/Müller, IStR 2014, 466, 469; Ditz ISR 2013, 261, 265; Ditz/Quilitzsch, DStR 2013, 1917, 1919.

73 Ditz/Quilitzsch, DStR 2013, 1917, 1919.

des Umstands, daß die BsGaV unseres Erachtens aber über den Anwendungsbereich des AStG hinausgeht und auch Geschäftsvorgänge mit unabhängigen Dritten erfaßt,⁷⁴ bestehen bei wortlautgetreuer Auslegung Zweifel, ob die Öffnungsklauseln auch für solche Geschäftsvorgänge eine Doppelbesteuerung vermeiden kann.

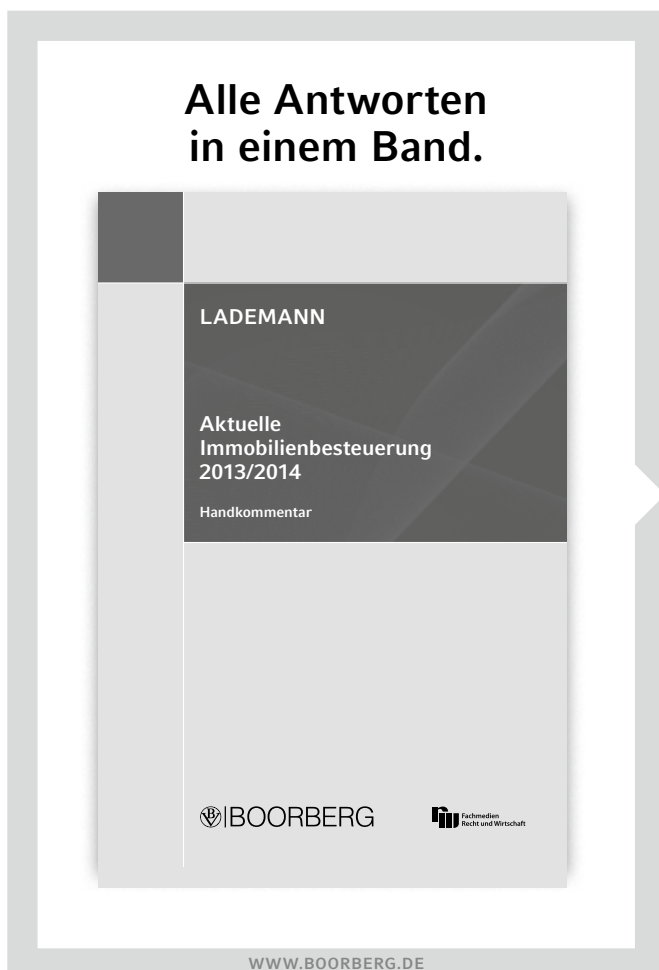
D. Fazit und Ausblick

Der Aufgabe, den in nationales Recht umgesetzten AOA zu konkretisieren, nimmt sich die BsGaV mit großem Detailreichtum an. Leider widerspricht die BsGaV dabei in einigen Aspekten dem OECD-Betriebsstättenbericht. Deshalb besteht ein erhöhtes Risiko von Doppelbesteuerungen. Besonders problematisch ist, daß die Regelungen der BsGaV bei genauer Beachtung des Wortlauts von § 1 Abs. 6 AStG über die Ermächtigungsgrundlage hinausgehen. Zudem

bürdet die neue Verordnung den Steuerpflichtigen zusätzliche Dokumentationspflichten auf. Speziell im Hinblick auf die zahlreichen Gegenbeweismöglichkeiten bleibt aber zu hoffen, daß im avisierten BMF-Schreiben Konkretisierungen zum Prüfungsmaßstab und den Voraussetzungen eines solchen Gegenbeweises erfolgen. Den Umstand erhöhten Dokumentationsaufwands erkennt auch der Nationale Normenkontrollrat und fordert zur Evaluation der Verordnung nach drei Jahren auf.⁷⁵ Spätestens dann sollten die Probleme, die sich bei der praktischen Arbeit mit der BsGaV zeigen, noch einmal deutlich hervorgehoben werden.

⁷⁴ Siehe oben B. I.

⁷⁵ BR-Drs. 401/14, Anlage S. 1.



LADEMANN

Aktuelle Immobilienbesteuerung 2013/2014 Handkommentar

von Heiderose Boeker, Richterin am Bundesfinanzhof i.R.,
Professor Dr. Rüttger Claßen, Dr. Thomas Kaligin und
Dr. Jan-Pieter Naujok

2013, 344 Seiten, € 129,-

Gemeinschaftsproduktion mit Deutscher Fachverlag –
Fachmedien Recht und Wirtschaft

ISBN 978-3-415-05100-3

Der Handkommentar ist das optimale Arbeitsmittel für Investoren in der Immobilienbranche sowie für Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe.

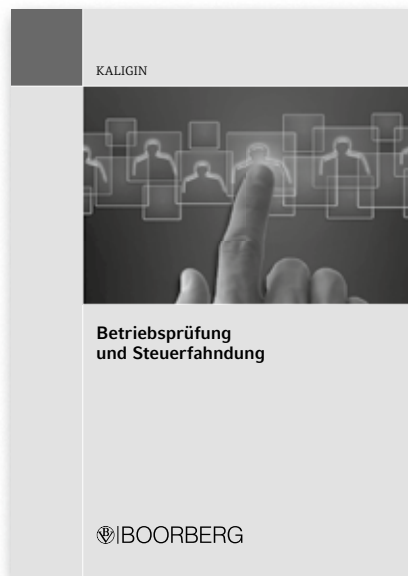
Themen des aktuellen Praxiswerks sind insbesondere:

- Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG und § 7i EStG in Sanierungsgebieten bzw. für Denkmalschutzobjekte
- Anwendungsfragen zum gewerblichen Grundstückshandel
- Steuerliche Aspekte bei Immobilientransaktionen
- Anwendungsbereich der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Ein aktueller Rechtsprechungsüberblick ermöglicht es den Lesern, sich praxisbezogen über Anwendungsfälle und Streitfragen bei der Immobilienbesteuerung zu informieren.

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ0214



**Kompetent
und umfassend.**

WWW.BOORBERG.DE

Betriebsprüfung und Steuerfahndung

von Dr. Thomas Kaligin, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht

2014, 928 Seiten, € 98,-

ISBN 978-3-415-04749-5



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/380642

Das Buch ist auf dem Rechtsstand 1.1.2014. Es bietet in seinem ersten Teil mit der Betriebsprüfung, in seinem zweiten Teil mit der Steuerfahndung und in seinem dritten Teil mit dem Strafverfahren 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 Strafverfahrens, 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, so dass der Leser den Rahmen für ein rasches, umsichtiges und an den Interessen des Steuerpflichtigen ausgerichtetes Handeln erkennt.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20714



Ratgeber für die Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

Steuerratgeber

Vermietung

Selbstnutzung

Arbeiten im Privathaushalt

Handbuch zu Steuerfragen bei Immobilien im Privatvermögen

von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und
Dipl.-Kaufmann Christoph Bauer, begründet
von Dipl.-Kaufmann Dr. Ludwig Bauer und
Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen-Ralf Fischer

2014, 7. Auflage, 154 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-05323-6



Leseprobe unter

www.boorberg.de/alias/1138330

Das Buch bietet einen praxisorientierten Überblick zu den Lebenszyklen von Immobilien und – daraus abgeleitet – typischen Handlungsansätzen in den Phasen des Erwerbs, der Bewirtschaftung und der Veräußerung. Die 7. Auflage dieses Standardratgebers berücksichtigt die zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen im Steuerrecht rund um Vermietung – Selbstnutzung – Arbeiten im Privathaushalt.

Wichtige Neuerungen der vergangenen Jahre sind u. a.:

- Steuerabzug für haushaltsnahe Beschäftigungsfälle oder Dienstleistungen sowie dazugehörige Handwerkerleistungen im selbst genutzten Wohneigentum und bei Mietwohnungen in Verbindung mit dem maßgeblichen BMF-Schreiben vom 10. Januar 2014 (mit Aufzählung der begünstigten Arbeiten im Privathaushalt von A bis Z sowie einem Muster für eine steuerliche Bescheinigung)
- Veränderungen bei der Umsatzsteueroption bei Gewerbeobjekten
- Wegfall der Eigenheimzulage

Durch knappe Texte und grafische Darstellungen gibt der Leitfaden dem Leser präzise Antworten auf alle einkommensteuerrechtlichen Fragen in der Immobilienpraxis. Zahlreiche Fälle und Rechenbeispiele erleichtern die Umsetzung.

 BOORBERG

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.

Bunjes

Umsatzsteuergesetz

Kommentar, C.H. Beck, München, 13. Aufl. 2014, 1376 Seiten

Auch dieser Kommentar wächst. Von der 8. Auflage von 1.159 Seiten auf nunmehr 1.376 Seiten, wobei bei weiterem Wachstum irgendwann die Formatänderung oder der Abkürzungswahn ansteht. Der dennoch immer noch handliche Kommentar wird nun jährlich herausgegeben – bei nur vier Bearbeitern eine reife Leistung.

Bischoff

Der GmbH-Geschäftsführer

Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, Schriftenreihe "Das Recht der Wirtschaft", Bd. 230, 3. Aufl., 2014, 80 Seiten

Ein Buch, nein kleines Büchlein als Hilfestellung für Geschäftsführer von GmbHs "bei der Unternehmensführung" analog der typischen Unternehmensphasen. Dies ist hier eindrucksvoll gelungen und zeigt – an jeder Stelle –, daß eine kurze Darstellung Gehalt haben kann und alles Wesentliche berücksichtigt. Und wer es länger mag, kann ja durchaus einen Kommentar zu Rate ziehen.

Köksal

Fragen und Antworten zum türkischen Arbeits- und Arbeitssicherheitsrecht

Renas Verlag, Ankara, 2014, 220 Seiten

Das Buch stellt Fragen und gibt Antworten zu den Grundelementen des Arbeitsrechts und den neuen Entwicklungen in der Gesetzgebung der Türkei. Muster für Arbeitsverträge werden ergänzt durch administrative Hilfestellungen bei arbeitsrechtlichen Problemen im Unternehmen. In deutsch-türkischen Wirtschaftsfragen ein guter Einstieg in die Problematik und ein guter Berater.

Hüffer

Aktiengesetz

Kommentar, C.H. Beck, München, 11. Aufl., 2014, 2212 Seiten

Diese 11. Auflage ist besonders hervorzuheben, da der Alleinbearbeiter der ersten 10 Auflagen seit dem Jahr 1993,

Prof. Uwe Hüffer, im Dezember 2012 verstorben ist. Prof. Jens Koch führt die Kommentierung nun (ebenfalls alleine) weiter. Der Hüffer hat nicht nur seinen Platz in der aktienrechtlichen Kommentarliteratur gefunden, sondern ist für den Praktiker unentbehrlich geworden. Und dabei bleibt es.

Brandmüller/Klinger

Unternehmensverbundene Stiftungen

4. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2014, 211 Seiten

Wer je mit unternehmensverbundenen Stiftungen zu tun hatte, kommt an diesem Werk nicht vorbei. Die 1. Auflage stammt aus dem Jahr 1988, die aktuelle aus dem Jahr 2014. Die zivilrechtlichen und steuerlichen Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten werden auf nur 200 Seiten gründlichst dargestellt.

Trentini/Farmer/Purtscher

Unternehmensbewertung

Die Fachgutachten im Vergleich, 2. Aufl. 2014, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart, 352 Seiten

Wem die Kürzel KFS/BW 1 2014, DVFA 2012, IDW S1 2008 und KFS/BW 1 2006 nichts sagen oder wem die DVFA oder das IFW ebenfalls nichts sagen, der muß dieses Buch nicht in die Hand nehmen. Für diejenigen, die wissen, daß damit verschiedene Gutachten/Methoden zur Unternehmensbewertung gemeint sind und verglichen werden, schon.

Kruczynski

Die E-Bilanz bei gemeinnützigen Körperschaften

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2014, 371 Seiten, zugl. Diss. Trier, 2014

Ein hervorragender Überblick über gemeinnützige Körperschaften, deren Rechtsformen und steuerliche Sphären, die Bilanz und E-Bilanz sowie die Möglichkeiten der Umsetzung der E-Bilanz bei steuerbegünstigten Körperschaften.

Bender/Nack/Treuer

Tatsachenfeststellung vor Gericht

4. Aufl., München, 2014, 420 Seiten

Wer Vorlesungen bei Prof. Bender genießen konnte, war bereits ein Fan der 1. Auflage. Wer nicht dieses Glück hatte, kann den breiten Erfahrungsschatz, bearbeitet durch seine Nachfolger, nicht minder intensiv beim Lesen dieses Werkes genießen.

Zimmermann

Die Testamentvollstreckung

4. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2014, 616 Seiten

Ein "Handbuch für die gerichtliche, anwaltliche und no-

tarielle Praxis“ aus der Reihe der Berliner Handbücher des Erich Schmidt Verlages beschreibt das Rechtsgebiet umfassend und – worauf es ankommt – aus verschiedenen Blickwinkeln. Klar, verständlich und praxistauglich.

Farr

Vollstreckungsschutz, Stundung und Erlass

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2. Auflage, 2014, 227 Seiten
 Aus der Feder eines Finanzbeamten ein Buch (in 2. Auflage, also aktuell) über “Schuldnerrechte“, also Aufrechnung, Verrechnung, Umbuchung, Abtretung, Stundung, Erlaß, Säumniszuschläge, Vollstreckung, Pfändung und Insolvenz. Das praktische Rüstzeug zum Umgang mit dem Finanzamt.

Im nächsten Heft:

Prinz/Winkeljohann, **Beck’sches Handbuch der GmbH**; Beck’sches **Formularbuch Recht und Steuern**; Müller/Lipp/Plüss, **Der Verwaltungsrat**; Radeisen, **Rechnungen im Umsatzsteuerrecht**; Stehle/Stehle/Leuz, **Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen**.

Redaktion

**Der
»Schmeckenbecher« –
jetzt noch besser!**

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Leipzig/München, und Rechtsfachwirtin Carmen Rothenbacher, Stuttgart

2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 mit Spiralbindung und Griffregister

ISBN 978-3-415-04928-4

Leseprobe unter www.boorberg.de/alias/817451

Kostenübersichtstabellen
 Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht
 24. Auflage

BOORBERG

BOORBERG

Die 24. Auflage enthält die Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfahrenskosten- und Beratungshilfe**. Neben den aktuellen Gebührentabellen bietet die Arbeitshilfe das bereits ausgerechnete **Kostenrisiko** sowohl in Zivil- als auch in Familiensachen. Jetzt auch mit praktischem Griffregister und Spiralbindung, damit die Abrechnung schnell und mühelos gelingt.

<p>Bitte einsenden an den Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 70551 Stuttgart bzw. Postfach 80 03 40, 81603 München, oder</p> <p> 07 11/73 85-100 bzw. 089/43 61 564</p> <p> 07 11/73 85-343 bzw. 089/43 60 00-20</p> <p> www.boorberg.de</p> <p> bestellung@boorberg.de</p>	<p>Ich/Wir bestelle(n) aus dem Richard Boorberg Verlag:</p> <p><input type="checkbox"/> Expl. Schmeckenbecher Kostenübersichtstabellen 2013, 24. Auflage, 112 Seiten, € 19,80 ISBN 978-3-415-04928-4</p> <p><input type="checkbox"/> Ich bin/Wir sind</p> <p><input type="checkbox"/> Unternehmer/Freiberufler/Behörde</p> <p><input type="checkbox"/> Verbraucher*</p>	<p>Absender:</p> <p>_____ Name, Vorname</p> <p>_____ Straße, Nr.</p> <p>_____ PLZ, Ort</p> <p>_____ Datum, Unterschrift sz0215</p>
<p>* Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der überwiegend weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann (§ 13 BGB). Wenn Sie Verbraucher sind, ist Ihre Bestellung noch nicht rechtsverbindlich. Wir senden Ihnen die Ware als unser verbindliches Angebot zu. Dazu erhalten Sie ausführliche Informationen, z.B. die Belehrung über Ihr Widerrufsrecht und zur Versandkosten- und Rückportoregelung. Erst durch Ihre Bezahlung der Ware kommt der Kaufvertrag mit uns zustande.</p>		

Termine

März 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Verrechnungspreise spezial: Immaterielle Wirtschaftsgüter	Dr. Jutta Menninger Günter Morlock	03.03.2015, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Intensivkurs Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	05.03. bis 06.03.2015, München	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Jahresabschluß der GmbH & Co. KG unter besonderer Berücksich- tigung der Kapitalkonten nach Handels- und Steuerrecht	StB/WP Dipl.-Fw. Klaus Altendorf	06.03.2015, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Haftungsfallen im Gemeinnützigkeitsrecht	RAin/StBin Dr. Julia Runte	07.03.2015, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de *
Internationale Verrechnungs- preise: Ermittlung – Doku- mentation – Steuerliche Ri- siken	StB Dr. Xaver Ditz StB Dr. Vassil Tcherveniachki	11.03.2015, Nürnberg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Aktuelles Steuerstrafrecht – Beratungserfahrungen und -empfehlungen zur Neurege- lung der Selbstanzeige und zum Übergang vom Betriebs- prüfungs- zum Steuerstrafver- fahren	RAin/FAStR Alexandra Mack RA/FAStR Dr. Peter Talaska	11.03.2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirt- schaftsrecht des Steuerberater- Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Expertenwissen Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	12.03.2015, Mannheim	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	RiAG Frank Buckow RA Daniel Holenstein RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/FAStR/FAStrafR Dr. Karsten Randt Vors. RiLG Dr. Marc Tully RD Harald von Frantzki	12.03. bis 13.03.2015, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Unternehmensnachfolge Gestaltungsziele formulieren und umsetzen	Notar Dr. Thomas Wachter	13.03.2015, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Quellensteuerabzug nach § 50a EStG und deren Erstattung	RA/StB Dipl.-Fw. Friedhelm Unverdorben	14.03.2015, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz	Prof. Dr. Reinhard Heyd RA/StB Dr. Daniel Kautenburger-Behr StB Henning-Günther Wind	16.03.2015, Stuttgart	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Der M&A Vertrag in der Praxis Durch Käufer- und Verkäufer- sicht alle Aspekte verstehen!	RA Philipp von Braunschweig RA Dr. Ralph Drebes RA/FASr Dr. Claus Eßers RA Otto Haberstock RA Dr. Tim Johannsen-Roth RA Dr. Patrick Kaffiné RA Michael Sinhart	17.03. bis 18.03.2015, Köln	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de *
Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung	StB Axel Eigelshoven	18.03.2015, Frankfurt	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de *
Steuerrechtstagung 2015 Brandaktuelle Neuigkeiten aus Rechtsprechung und Gesetz- gebung	StB Dr. Hans R. Weggenmann Andreas Benecke Thomas Dierichs Dr. Peter Heinemann Dipl.-Fw. Thomas Rupp RiBFH Dr. Michael Schwenke Dr. Wendelin Staats Marko Wieczorek	19.03.2015, Düsseldorf	Handelsblatt Fachmedien GmbH Tel.: 0211/887-2850 Fax: 0211/887-2860 www.fachmedien-veranstaltungen. de
Unternehmens- und Anteils- kauf Optimale Vertrags- und Steuer- gestaltung	RA Thomas Carlé StB Dr. Martin Strahl	19.03.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Besteuerung von Kapitalein- künften und Abgeltungsteuer vom Bankbeleg zur Steuerer- klärung des Anlegers	StB Klaus D. Hahne StB Dr. Carsten Schmidt	19.03.2015, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steuerrecht intensiv: GmbH Gründung – laufende Besteue- rung – Liquidation	StB Dipl.-Kfm. Lars Rohrlack-Soth	19.03.2015, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Steuerrecht intensiv: Perso- nengesellschaften Gründung – Umstrukturierung – Realteilung – Erbfall	Dr. Lars Micker	20.03.2015, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Brennpunkte im Steuerrecht	RiBFH Dr. Nils Trossen	20.03.2015, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften – aktuelle Entwicklungen und beraterrelevante Problemfelder	RA/FAStR/StB Dr. Christian Kirchhain	20.03.2015, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Beratung auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht aus der Sicht der anwaltlichen Praxis	RA/FAArbR/FAStR Uwe-Jürgen Bohlen	20.03.2015, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Haftung im Steuerrecht und die erfolgreichsten Abwehrstrategien	RA/FAStR Boris Kuder	20.03.2015, Bremen	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Bilanzrecht an der Schnittstelle Handels-/Gesellschaftsrecht	Prof. Dr. Bert Kaminski RA Dipl.-Kfm. Dr. Moritz Pöschke RA/FAHan&GesR Dr. Thomas Tröllitzsch	20.03. bis 21.03.2015, Bergisch Gladbach	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Internationale Betriebsstätten Die neuen Regeln für Gewinnaufteilung und -freistellung	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Andreas Brunnhüber StB Dr. Hans R. Weggenmann	25.03.2015, Düsseldorf	Handelsblatt Fachmedien GmbH Tel.: 0211/887-2850 Fax: 0211/887-2860 www.fachmedien-veranstaltungen.de *
IWB Verrechnungspreisforum 2015 Verrechnungspreise in der deutschen und internationalen Praxis	StB Axel Eigelshoven VP FG Dr. Horst-Dieter Fumi RA/FAStR Dr. Stephan Rasch StB Dr. Achim Roeder Johannes Schimmer ORR Rolf Schreiber	26.03.2015, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
MwSt-Jahrestagung 2015 Umsatzsteuer für Unternehmen und Beratung	RA StB Dr. Ulrich Grünwald RiBFH Dr. Friederike Grube Prof. Dr. Roland Ismer RA StB Dr. Andreas Erdbrügger Vors. RiFG Dr. Ulrich Herbert Vors. RiBFH Dr. Bernd Heuermann Ferdinand Huschens RA StB Dr. Stefan Maunz StBin Annette Pogodda-Grünwald StBin Ursula Slapio VP FG Prof. Dr. Thomas Stapperfend	27.03.2015, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de

April 2015

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Unternehmensbewertung	StB/WP Dipl.-Kfm. Andreas Creutzmann Dipl.-Kfm. Wolfgang Kniest	14.04.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StBin Dipl.-Kffr. Susann van der Ham	16.04.2015, Nürnberg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Finanzgerichtliche Schwerpunkte anwaltlicher Tätigkeit	Vors. RiFG Bernd Rätke	16.04. 2015, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw. Dipl.-Wi.Jur. Dr. Jürgen Mertens	16.04. bis 18.04. 2015, Nürnberg	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de *
Personengesellschaften 2015 – Münchner Fachtage zu aktuellen Praxisfragen	Hermann B. Brandenburg Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen StB Dr. Martin Strahl Prof. Dr. Christoph Uhländer Notar Dr. Eckhard Wälzholz Vors. RiBFH Michael Wendt	17.04. bis 18.04. 2015, München	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de
2. Jahresarbeitstagung Steuerrecht	RA/FAStR/StB Dr. Jan de Weerth Vors. RiFG Bernd Rätke Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose StB/vereid. BP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans Ott RiFG Dr. Kai Tiede RiBFH Dr. Christoph Wäger StB Prof. Dr.-Ing. Helmuth Wilke RD Dr. Peter Heinemann	17.04. bis 18.04. 2015, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Neue Wege aus der Unternehmenskrise	RA Robert Buchalik	21.04. 2015, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Stiftung in der aktuellen Beratungspraxis Gründung – Besteuerung – Gemeinnützigkeit – Gestaltung	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann RA/FAStR Dr. Klaus Olbing	21.04. 2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Tax Due Diligence: Wege zur erfolgreichen Transaktion	RAin/StBin Dr. Heide Gröger StB Dipl.-Kfm. Lars Christian Mahler	23.04. 2015, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Das mittelständische Unternehmen	Vors. RiBGH Prof. Dr. Alfred Bergmann MR Hermann Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler RiBFH Dr. Roland Wacker	23.04. bis 25.04. 2015, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Anwaltliche Beratung bei Außenprüfung und Steuerfahndung	RA/FAStR Dipl.-Fw. Dr. Peter Gußen	24.04. 2015, Stuttgart	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Umsatzsteuer aktuell unter besonderer Berücksichtigung der europäischen Rechtsentwicklung	Dipl.-Fw. Mathias Szabó Dipl.-Fw. Wolfgang Tausch	27.04.2015, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht	RiBFH Dr. Ulrich Schallmoser Notar a.D. Dr. Sebastian Spiegelberger	28.04.2015, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Internationale Verrechnungspreise – Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	28.04.2015, Mannheim	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Internationale Verrechnungspreise – Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	29.04.2015, Mannheim	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Aktuelle zivil- und steuerrechtliche Entwicklungen im GmbH-Recht	Michael Daumke	29.04.2015, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Umsatzsteuer aktuell – Update 2015	Ass. iur. Peter Mann	29.04.2015, Düsseldorf	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de *
Steuerliche Verluste und Verlustnutzung Mindestbesteuerung – Anteilseignerwechsel – Umwandlungen – Verlust-Schedulen	RA/StB Dr. Markus Ernst StB Dipl.-Vw. Klaus Hahne	30.04.2015, Köln	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Steueranwalt International 2015 – unter besonderer Berücksichtigung der Fragen des internationalen Steuerrechts	RA Dr. Klaus Manfred von Brocke RA/FAStR/FAHuGR Dr. David Einhaus Prof. Dr. Bert Kaminski Dr. Lars Micker RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Jörg Stalleiken RA/FAStR Dr. Martin Wulf	30.04. bis 02.05.2015, Costa d'en Blanes/ Mallorca/Spainien	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de Daniel von Bronewski

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



Ein Blick hinter die Fassade.

WWW.BOORBERG.DE

Interessante Zeiten
Reportagen aus der Innenwelt des Rechts
von Professor Dr. Benno Heussen,
Rechtsanwalt
2013, 476 Seiten, € 44,90
ISBN 978-3-415-04958-1



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/811897

Die Welt der Gerichtssäle ist nur die Außenseite des Rechts. Weit entfernt von ihr arbeitet der größere Teil der Anwälte und Juristen in anderen Bereichen. Material für 29 Reportagen aus der Innenwelt des Rechts, die in diesem Buch veröffentlicht sind.

Der Autor Professor Dr. Benno Heussen hat als Assistent eines Einzelanwalts begonnen und sich als Spezialist für Computerrecht und als Managing-Partner in allen Bereichen bewegt, die das Recht im In- und Ausland bestimmen: Er war Prozessanwalt, Schiedsrichter, Gutachter, Mitglied im Vorstand des Deutschen Anwaltvereins, und er kennt die Welt der Wissenschaft und der Industriekonzerne aus jahrzehntelanger Praxis.

In zahlreichen kleinen Skizzen schildert er, wie die Welt des Rechts sich in den letzten 47 Jahren entwickelt hat. Den dramatischen Einschnitt der deutschen Einigung hat er in Berlin selbst mitgestaltet. Er schreibt über Anwälte, Richter, Politiker, Professoren und viele andere Menschen, denen er persönlich begegnet ist. Wo die Vertraulichkeit es erfordert, sind die Storys anonymisiert, verlieren aber nichts von ihrer Anschaulichkeit.

 **BOORBERG**



Topaktueller Leitfaden.

WWW.BOORBERG.DE

Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Finanzministerium Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

2015, 13., vollständig überarbeitete Auflage, ca. 500 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5

Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen vor allem aufgrund des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.3.2013 überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine wichtigen Änderungen

- zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen, anderen ehrenamtlichen Organmitgliedern und besonderen Vertretern sowie »normalen« Vereinsmitgliedern,
- durch die Verlängerung des Zeitraums für die zeitnahe Mittelverwendung und die Einführung der Wiederbeschaffungsrücklage,
- bei der Gemeinnützigkeit vor allem durch die Einführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens bezüglich der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit,
- im Lohnsteuerrecht durch die Erhöhung der Übungsleiterpauschale sowie der Ehrenamtspauschale,
- im Umsatzsteuerrecht bei der Abgrenzung des Mitgliedsbeitrags vom Sonderleistungsentgelt, ferner bei Nachweis, Aufzeichnung, Aufteilung und ggf. Berichtigung von Vorsteuerbeträgen sowie zu Besonderheiten im Besteuerungs- und Voranmeldungsverfahren.

 BOORBERG

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