

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2014

76. Ausgabe | 16. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

1 Editorial

Wagner

Beiträge

- 2 Zacher Rückabwicklung bei Immobilien (-Beteiligungen) – wer ist Herr des (Besteuerungs-) Verfahrens?
- 5 Biesgen/Noel Die aktuelle Entwicklung im grenzüberschreitenden Informationsaustausch
- 11 Beul Standards und deren Rechtsverbindlichkeit – Eingriff in die Berufsfreiheit durch Private?
- 16 Unkelbach-Tomczak Gelangensbestätigung für innergemeinschaftliche Lieferungen: Neue Fassung des § 17a UStDV ab 01.10.2013/01.01.2014 – BFH-Urteil vom 25.04.2013
- 19 Bock Rechtsprechung des EuGH betreffend die Schweiz
- 22 Stalleiken Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen im Erbschaftsteuerrecht
- 26 Veranstaltungen
- 28 LiteraTour
- 30 Termine

www.steuerrecht.org

I.

Die Computer-Firma Apple ist jetzt vom amerikanischen Senats-Ermittlungsausschuß "verhört" worden. Klar war, daß das Steuergebaren von Apple legal war. Dennoch ging es um "Steuertricks", "ausweichen", "verlagern" und Ähnliches. Also um etwas Unmoralisches, angesiedelt irgendwo zwischen Neid und Mißgunst. Das Ganze läßt an den ehemaligen Senator *Joseph McCarthy* denken, der freilich letztlich scheiterte.

II.

Die EU schlägt wieder mit Altbekanntem und Unverhofftem zu: Sie tut sich bekanntlich schwer mit Lebensmitteln, zu denen nicht nur Gurken und Bananen gehören, sondern auch das Olivenöl. Kaum ist die Olivenöl-Kännchen-Verordnung vom Tisch, geht's weiter: Gut gemeint, schlecht gemacht – dieses Mal (sehr populär) gegen die Steuerländer. Die EU will transparentere Firmen und will die länderweise Berichterstattung als Mittel gegen die Steuerflucht erproben. Größere Unternehmen sollen zur länderweisen Berichterstattung über Gewinne, bezahlte Steuern und erhaltene Subventionen verpflichtet werden. Als Beitrag gegen "aggressive Steuerplanung" sicher ein Beitrag zur Erwärmung des Klimas, heiße Luft also.

III.

Scheingewinne versteuern zu müssen, ist bitter – eine doppelte "Schädigung" des Anlegers. Der 10. Senat des FG Köln hat jetzt einen Hoffnungsschimmer zugelassen und entschieden, daß Scheingewinne, hier Gutschriften bei Schneeballsystemen, die anschließend zusammenbrechen, nicht versteuert werden müssen. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, gibt aber zu Hoffnungen Anlaß, daß vielleicht die alte Ambros-Rechtsprechung des BFH seit den 90er-Jahren ihr Ende findet.

IV.

Wir hoffen für alle, daß der Sommer auf einen Tag fällt, an dem wir freihaben.

Einen schönen Winterausklang wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. [steueranwaltsmagazin](#)

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

Redaktion

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

Dr. Jennifer Dikmen, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn

j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de

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

Die 77. Ausgabe des [steueranwaltsmagazin](#) erscheint am 15. April 2014.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; *Rainer Biesgen*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Paul Noel*, Dipl.-Finanzwirt in Düsseldorf; *Carsten René Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Sabine Unkelbach-Tomczak*, Rechtsanwältin in Frankfurt; *Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz/Zürich; *Jörg Stalleiken*, Rechtsanwalt in Bonn.

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **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 **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

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

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

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 117,- EUR (ab 01.01.2014: 123,- EUR) inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610

Rückabwicklung bei Immobilien (-Beteiligungen) – wer ist Herr des (Besteuerungs-) Verfahrens?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

I. "Rückabwicklung" von Immobilienanlagen als zivilrechtliches (Massen-) Phänomen

Die sog. Rückabwicklung von Immobilienanlagen – sei es als Beteiligung an den (bis zur Einführung des KAGB) sog. geschlossenen Fonds, sei es als direkter Erwerb von Wohnungen oder Gewerbeeinheiten zur Vermietung – hat in den letzten Jahren in ungewöhnlich hohem Ausmaß die Zivilgerichte beschäftigt. Regelmäßig ging und geht es darum, daß sich Anleger unter Berufung auf tatsächliche oder vermeintliche Schadensersatzansprüche von wirtschaftlich enttäuschend verlaufenden Investments im Immobilienbereich trennen wollen. Die "Rückabwicklung" wird im Erfolgsfalle dadurch bewirkt, daß im Rahmen des Schadenausgleichs der Anleger einerseits sein investiertes Kapital zzgl. der Nebenaufwendungen zurückerhält, er aber – zur Vermeidung einer Überkompensation – dem Anspruchsverpflichteten die Immobilie bzw. die Beteiligung hieran übertragen muß. Hierbei ist festzustellen, daß trotz der gerade in Zeiten volatiler Finanzmärkte oft bemühten Metaphern wie "Betongold" oder dem Substanzwertgedanken auch die entsprechenden Verkehrswerte von Immobilien zum Teil eine extreme Talfahrt erlitten haben. Dem Verfasser sind durchaus bedeutsame Fälle bekannt, in denen nach Einigung über den Schadensersatzanspruch keine der Konfliktparteien die Immobilie behalten bzw. zurückerhalten wollte – weil angesichts der Erhaltungsaufwendungen sogar ein negativer Ertragswert in Rede stand!

Aus verschiedenen rechtlichen und auch wirtschaftlich-praktischen Gründen vollzieht sich eine derartige Rückabwicklung meistens nicht im Verhältnis zwischen Erwerber und Anbieter der Beteiligung bzw. Immobilie selbst; in Anspruch genommen werden häufig Finanzintermediäre und weitere Beteiligte, so etwa Banken, Vertriebe und Makler sowie sonstige Funktionsträger. Insoweit kommt es also im strengen Sinne nicht zu einer "Rückabwicklung" des ursprünglichen Erwerbsgeschäfts, sondern nur zu einer wirtschaftlichen Neutralisation. Letzteres gilt auch für "Rückabwicklungen" auf anderer rechtlicher Grundlage, wie etwa infolge der §§ 355 ff. BGB aufgrund sog. Haustürgeschäfte oder im Verbund mit Darlehensverträgen.

Unabhängig von den dabei vielgestaltig auftretenden zivilrechtlichen Fragen und streitigen Tatbestandsmerkmalen kommt das Steuerrecht regelmäßig dann ins Spiel, wenn das Thema der sog. Steuervorteile angesprochen wird. Auch wenn gerade im Immobilienbereich die Zeiten wilder "Steu-

ersparmodelle" aufgrund der sog. Bauherrenenerlasse, § 2b (alt) EStG und § 15b EStG (i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG) vorbei sind, so sind doch auch die "normalen" steuerlichen Verluste gerade bei unbefriedigend verlaufenden Immobilienanlagen im Laufe der Jahre stark angewachsen. Bei entsprechend hohem Einkommen des betreffenden Anlegers konnten diese bis zur "Rückabwicklung" immerhin mit anderen positiven Einkünften verrechnet oder zeitlich rück- bzw. vorgetragen werden, was im Bereich der Spitzenprogression und unter Berücksichtigung der Barwertvorteile durchaus zu den zivilrechtlich sog. "Steuervorteilen" in einer Größenordnung von annähernd 50% des ursprünglichen Aufwands führen kann.

II. "Steuervorteile (...) unterliegen der Einkommensteuer¹" oder das schwierige Verhältnis der Zivilgerichte zum Steuerrecht

1. Das Zivilrecht folgt dem Steuerrecht im Ausgangspunkt

Im Rahmen der beschriebenen typischen zivilrechtlichen "Rückabwicklungsfälle" wird dementsprechend regelmäßig vorgebracht, daß der wirtschaftlich tatsächlich für den Anleger erlittene Schaden um derartige "Steuervorteile" zu kürzen wäre. Die zivilrechtliche Rechtsprechung erkennt diesen Gedanken zwar bei dem betroffenen Anleger letztlich verbleibenden Steuervorteilen grundsätzlich an.² Sie legt aber § 287 ZPO als zivilprozessuale Norm zur vereinfachten Schadensfeststellung bei komplizierten Sachverhalten so aus, daß – generalisierend – eine Anrechnung der Steuervorteile bei der Schadensfeststellung dann unterbleiben kann, wenn die Schadensersatzleistung ihrerseits wiederum der Besteuerung unterläge.³ Daß dies jedenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise schon im Ausgangspunkt sehr stark vergrößernd angesichts individuell und zum Teil auch gesetzlich wechselnder Steuersätze im Zeitablauf, finanzmathematisch zu berücksichtigender Barwertvorteile, etc. ist, sei hier nur angemerkt, soll aber nicht weiter vertieft werden.

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

1 Vgl. ►► BGH, Urteil vom 18.12.2012 – Az. II ZR 259/11.

2 Vgl. z.B. BGH, Urteil vom 06.02.2006 – Az. II ZR 329/04.

3 So etwa jüngst BGH, Urteil vom 18.12.2012 – Az. II ZR 249/11 unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung.

Akzeptiert man diese Prämisse, so schien bisher auch für den lediglich mit steuerlichen Grundlagen Vertrauten die Beurteilung der Steuerfolgen – und damit auch der zivilrechtlichen Anwendbarkeit – noch überschaubar: Während bei gewerblichen Einkünften und auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen (jedenfalls seit 2009) entsprechende Ausgleichszahlungen ihrerseits wiederum Einkünfte im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart darstellten, war dies bei den für Immobilienanlagen typischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG regelmäßig nicht der Fall. Mit dieser steuerlichen “Grundgewißheit” ließen sich auch die zivilrechtlichen “Ausstrahlungswirkungen” für das Schadensersatzrecht leicht abschätzen.

2. Das Steuerrecht schien lange eindeutig

Tatsächlich gab es bisher eine recht eindeutige finanzgerichtliche Rechtsprechung, welche im wesentlichen unangefochten und vom Gesetzestext klar unterstützt zu sein schien. Nach Ablauf der sog. 10-Jahres-Frist war eine diesbezügliche Wertveränderung auf der Vermögensebene der Besteuerung nach den §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1, ohnehin entzogen, so daß allenfalls bei bewußt oder “verunglückt” als gewerblich einzustufenden Immobilieninvestments eine Besteuerung der Kompensationsleistungen durch den Schädiger im Rahmen der Rückabwicklung durch den Anspruchsverpflichteten ausschied. Zwar sind vereinzelt Fälle – insbesondere beim direkten Immobilienerwerb – bekannt geworden, in denen das betreffende Finanzamt vor und auch nach der 10-Jahres-Grenze jedenfalls beim schlußendlichen Verbleib der Immobilie beim Geschädigten ein “rückwirkendes Ereignis” sah und die Schadensersatzleistung entsprechend von der (bisherigen) AfA-Bemessungsgrundlage abzog, womit sich entsprechende steuererhöhende Effekte rückwirkend ergaben. Diese Fälle beruhten wohl oft auch von einem unklaren Verständnis über die zugrunde liegenden tatsächlichen und (zivil-) rechtlichen Vorgänge, welche nachträglich zu einem entsprechenden Zufluß beim Anleger führten.

Aber selbst innerhalb der 10-Jahres-Frist schien die Welt so lange in Ordnung, wie jedenfalls Rückabwicklungsverhältnisse innerhalb der ursprünglichen Vertragsparteien generell als nicht marktoffenbarer Vorgang gewertet und damit grundsätzlich als nicht steuerbar bewertet wurden.⁴ Dem entsprach auch die zivilrechtliche Rechtsprechung, welche dementsprechend grundsätzlich von einer Berücksichtigung der beim Anleger dementsprechend verbleibenden “Steuervorteile” ausging.⁵ Sonderprobleme gab es nur “am Rande”. Soweit im Rahmen der “Rückabwicklung” auch Ersatz für eine entgangene Alternativverzinsung oder Ersatz für als Werbungskosten bisher geltend gemachte Zinsen für die Finanzierung der streitgegenständlichen Anlage geltend gemacht und auch tatsächlich geleistet werden, liegen nach den § 21 i.V.m. § 24 Nr. 1 EStG bzw. dem Gedanken der sog. negativen Werbungskosten steuerpflich-

tige Einkünfte vor.⁶ Dies war und ist rechtlich eindeutig. In der jedenfalls bisherigen Praxis war der Umgang mit diesen Teilproblemen durch die Finanzämter sehr heterogen. Während teilweise eine solche Differenzierung im Rahmen einer “Gesamtrückabwicklung” überhaupt nicht thematisiert wurde – mit der Folge der faktischen Nichtbesteuerung insgesamt – ist z. B. in Großschadensfällen bei einer intensiven Befassung des entsprechenden Finanzamts auch eine sehr genaue Betrachtung zu verzeichnen – bis hin zur Frage des Quellensteuerabzugs gemäß §§ 43 Abs. 1 Nr. 7, 44, 45a EStG mit dem Steuersatz von 25 % (§ 32d EStG) bei dem Ausgleich einer entgangenen Alternativverzinsung des eingesetzten Kapitals.

3. Der BGH entwickelt das Steuerrecht weiter ...

Seit 2012 spielt aber der BGH – im Rahmen seiner schadenersatzrechtlichen Judikate zur Rückabwicklung – eine Vorreiterrolle zur Neubewertung auch der steuerlichen Behandlung von Ausgleichs- und Kompensationsleistungen bei Immobilienanlagen im Kern. So wurde zunächst in einem Versäumnisurteil vom 26.01.2012⁷ in einem – wenn auch prozessual untypischen – Fall anders entschieden: Dort hatten die Kläger ihre steuerlichen Belastungen aufgrund der – angestrebten – Rückabwicklung als eigenständige Schadensposition (und nicht nur im Rahmen einer Gesamtbetrachtung) zusätzlich geltend gemacht. Der BGH meinte zwar auch hier im Grundsatz, daß eine Anrechnung der Steuervorteile in Betracht käme – da aber bei erfolgreicher Rückabwicklung im wesentlichen Anschaffungskosten und damit Absetzungen für Abnutzung kompensiert würden, die ihrerseits wiederum als Werbungskosten steuerlich hätten geltend gemacht werden können, sei grundsätzlich auch insoweit von einer Steuerbarkeit der (Schaden-) Ersatzleistung auszugehen.⁸ Damit nahm der BGH – wenn auch unausgesprochen – die Gedanken *Weber-Grellets* auf⁹, der in einem Aufsatz ausgehend von dem Problem der entgangenen Verzinsung ebenfalls die Auffassung vertreten hatte, daß “Anschaffungskosten der Sache nach Werbungskosten” seien, die lediglich nicht im Zeitpunkt ihres Abflusses abgesetzt werden könnten. Er meinte, die Rückgabe sei jedenfalls “veräußerungsähnlich”, weshalb dieselben Rechtsfolgen angemessen seien und dementsprechend die Erstattung des Kaufpreises insoweit zu “negativen Werbungskosten führen müsse”.¹⁰

4 Vgl. ►► BFH-Urteil vom 27.06.2006, Az. IX R 47/04, m.w.N.; aus der Zivilrechtsprechung BGH, Urteil vom 17.11.2005 – Az. III 2 R 350/04, *Weber-Grellet*, DB 2007, Seite 2740, 2742.

5 Vgl. hierzu *Weber-Grellet*, a. a. O.

6 Vgl. *Weber-Grellet*, a. a. O.

7 VII ZR 54/10.

8 BGH, a. a. O.

9 Vgl. *Weber-Grellet*, a. a. O.

10 Vgl. *Weber-Grellet*, a. a. O., unter 3.

4. ... um § 287 ZPO anwenden zu können?

Mit diesem Urteil wurde eine Entwicklung eingeleitet, die nicht unbeeinflusst von dem Trend zu sein scheint, „auch bei Anlagen in Immobilien keine Anrechnung von Steuervorteilen zu gewähren“.¹¹ Ohne besondere „Schützenhilfe“ aus der Finanzgerichtsrechtsprechung oder der diesbezüglichen Literatur erhob der BGH vom 18.12.2012 diesen zunächst in einem Sonderfall von der Rechtsprechung aufgenommenen Gedanken zum Prinzip.¹² Er prägte dabei den schönen, aber in der wortgetreuen Auslegung etwas mißlungenen Satz: „Die ... Steuervorteile ... unterliegen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ... der Einkommensteuer“. Gemeint ist natürlich die Erstattung steuermindernder Werbungskosten, welche ihrerseits der Einkommensteuer unterliegen soll. Dieses Prinzip gelte – so der BGH – unterschiedslos bei gesellschaftsrechtlichen Immobilienbeteiligungen wie bei Direktanlagen und auch unabhängig davon, ob die Rückabwicklung zwischen denselben Personen oder mit Dritten zustandekommt.¹³ Damit sind Schadensersatzansprüche und andere Rückabwicklungsleistungen – auch – in dem Umfang steuerbar, als sie die bis zum Zeitpunkt der Rückabwicklung geltend gemachte AfA ausgleichen.

Akzeptiert man diese steuerliche Beurteilung, bleibt als „nichtsteuerbarer Teil“ nur noch der Betrag, welcher nicht auf ohnehin sofort absetzbare Werbungskosten oder die AfA entfällt. Je nach Zeitablauf und ggf. eingreifender Sonder-AfA bleiben hier nur noch geringe Teilbeträge, welche der Besteuerung nicht unterliegen würden. Damit dürfte zivilrechtlich im Rahmen der „typisierenden Betrachtungsweise“ und § 287 ZPO – vgl. oben – der Weg dazu geebnet sein, auf die Berücksichtigung derartiger „Restbeträge“ ganz zu verzichten und dementsprechend dem lästigen Problem der Steuervorteile bei der zivilrechtlichen Schadensbemessung ganz enthoben zu sein – ein Schuft, der Böses dabei denkt. Auffallend ist jedenfalls, daß der BGH zur Frage der Feststellung der einzelnen, hierauf entfallenden Beträge die Sache nicht in die Tatsacheninstanz zurückverweist und im übrigen auch deutlich hervorhebt, daß er auch außerhalb der 10-Jahres-Frist keinen Widerspruch zum Rechtsgedanken des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG sieht.

III. Bewertung

Wenn man mit dem OLG Karlsruhe¹⁴ und vielen anderen Instanzgerichten die steuerrechtliche Lage für schwierig, unübersichtlich und unter den Finanzämtern und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung umstritten hält, liegt es nahe, eine steuerliche Beurteilung in Anspruch zu nehmen, die möglichst einheitlich zu einer (überwiegenden) Steuerbarkeit führt, und damit der Beurteilung steuerlicher Fragen im Detail als Vorfragen der zivilrechtlichen Schadensbeurteilung enthoben zu sein. Der praktische Zweck heiligt jedoch nicht alle Mittel.

Auch wenn es natürlich die Pflicht der Zivilrechtsprechung ist, auch steuerliche Fragen als Vorfragen zivilrechtlicher Ansprüche zu beurteilen, so fällt vorliegend eine gewisse „Entscheidungsfreude“ auf, welche im Gegensatz zur bisherigen Zurückhaltung gerade bei schwierigen Fragen der steuerlichen Beurteilung steht. So ist es im übrigen oft noch häufige Praxis der Zivilgerichte, zur Frage der Steuerbarkeit Zeugenaussagen, Auskünfte der Finanzämter oder gar Sachverständigengutachten einzuholen oder die Parteien auf (vorsorgliche) Feststellungsanträge wegen möglicher künftiger Ansprüche zu verweisen. Jedenfalls sollte die steuerliche (Verwaltungs-) Praxis und die Finanzrechtsprechung nicht unbesehen „auf diesen Zug aufspringen“.

Hiergegen spricht schon der Umstand, daß – wenn auch insoweit zugunsten der Steuerpflichtigen – die Zuordnung der AfA zu den laufenden Werbungskosten ohnehin eine „Krücke“ ist, welche sich nicht ganz nahtlos in die Unterscheidung zwischen Vermögenssphäre einerseits und laufenden Einkünften bzw. Werbungskosten andererseits einfügt. Hieraus umgekehrt nun „laufende“ steuerbare Einkünfte zu konstruieren, widerspricht in jedem Fall dem Grundgedanken des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.¹⁵ Im Ergebnis würde auch hierdurch die Trennung zwischen nichtsteuerbarer Vermögenssphäre und den laufenden Einkünften völlig überspielt. Es bliebe kaum noch ein wirklich „nichtsteuerbarer Bereich“ entgegen der Intention des Gesetzgebers übrig, welcher aber – da die Steuerpraxis nicht gemäß § 278 ZPO großzügig Pauschalbetrachtungen anstellen darf – aufwendig zu sezieren wäre. So wären z. B. nicht nur die noch nicht durch (in Betracht kommende, erklärte oder schon festgesetzte?) AfA abgedeckten Bestandteile des Rückzahlungsbetrages festzustellen. Es müßte auch konsequent danach differenziert werden, inwieweit die wirtschaftliche Rückabwicklung auf Grund und Boden oder Gebäude entfielen, ob Sonderabschreibungen tatsächlich in Betracht kämen, etc. Aus diesen und anderen Gründen erscheint es angezeigt, daß die Finanzgerichte sich der Thematik nochmals unbefangen und aus originär steuerlicher Sicht annehmen. Zwar könnte es vordergründig seinen Reiz haben, in diesem Bereich einmal gleichsam umgekehrt den Zivilgerichten als Fackelträger in ein (scheinbares) steuerliches Dickicht zu folgen. Indes könnte sich herausstellen, daß man sich bei steuersystematisch konsequenter Betrachtung gleichwohl nicht auf einem leuchtenden Pfad, sondern in der Dunkelheit wiederfindet.

¹¹ So *Stackmann*, NJW 2013, Seite 341, 344.

¹² Urteil vom 18.12.2012 – Az. II ZR 259/11.

¹³ Vgl. die Urteilsgründe unter Rz. 19.

¹⁴ Urteil vom 14.09.2010, Az. 17 U 484/08.

¹⁵ Auch *Weber-Grellet*, a.a.O., spricht sich hiergegen aus, obwohl er gedanklich diesen Zusammenhang selbst formuliert hat.

Die aktuelle Entwicklung im grenzüberschreitenden Informationsaustausch

Dipl.-Finanzwirt Rainer Biesgen, Rechtsanwalt, und Dipl.-Finanzwirt Paul Noel, Rechtsreferendar, Wessing und Partner, Düsseldorf

I. Einleitung

Auf Grund der fortschreitenden Globalisierung muß auch das Steuerrecht zunehmend grenzüberschreitende Sachverhalte erfassen. Diese im Rahmen des globalen Handels gewollte Entwicklung hat im Bereich der Besteuerung für die Staaten mit vergleichsweise hoher Steuerlast die unangenehme Nebenfolge, daß Einkommens- und Vermögensverlagerungen leichter erfolgen können. Die Zunahme internationaler Konzernstrukturen schafft auch mehr Gelegenheiten, Gewinne in Staaten entstehen zu lassen, welche eine geringere Steuerlast aufweisen. Das Phänomen der internationalen Gewinn- und Kapitalverlagerung, das unter dem Terminus "Base Erosion and Profit Shifting" (kurz: BEPS)¹ diskutiert und nicht nur von Global Playern wie Apple, Google oder Amazon genutzt wird, stellt dabei nur einen Teilaspekt dar. Denn auch bei natürlichen Personen treten Steuerausfälle auf Grund von Einkommens- und Vermögensverlagerungen ein.

Ausgehend vom Welteinkommensprinzip (vgl. beispielsweise § 2 Abs. 1 S. 1 EStG), wonach bei unbeschränkter Steuerpflicht grundsätzlich alle Einkünfte eines Steuersubjekts der Besteuerung unterliegen, muß zunächst der Staat, der einen möglichen Steueranspruch durchsetzen will, von diesen internationalen Sachverhalten Kenntnis erlangen, um dann in einem zweiten Schritt beurteilen zu können, ob tatsächlich ein inländisches Besteuerungsrecht vorliegt.

Vor dem Hintergrund der gestiegenen Steuerausfälle durch aggressive Steuergestaltung und Steuerhinterziehung² versucht auch die deutsche Finanzverwaltung im Zusammenspiel mit dem Gesetzgeber verstärkt an Informationen zu gelangen, um das deutsche Steueraufkommen bei internationalen Sachverhalten zu sichern.

Zu diesem Zweck bedient sich die Finanzverwaltung einer Vielzahl von Möglichkeiten, um an Informationen über Besteuerungsgrundlagen im Ausland zu gelangen. Dieser Beitrag soll einen Überblick über die wesentlichen Möglichkeiten der Auskunftersuchen geben und die Entwicklung der letzten Jahre insbesondere in Europa aufzeigen. Ein besonderer Blick soll auf das rückwirkend zum 01.01.2013 in Kraft getretene geänderte EU-Amtshilfegesetz gerichtet werden.

II. Situation und Entwicklung der Amtshilfe in Steuersachen in Deutschland

1. Rechtsgrundlagen

Es versteht sich von selbst, daß die deutschen Finanzbehörden ohne internationale Vereinbarungen keine hoheit-

lichen Befugnisse haben, um auf einem anderen Staatsgebiet von sich aus ermittelnd tätig zu werden. Auch wenn §§ 10,11 EUAHiG die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten der EU bei Ermittlungsmaßnahmen zuläßt, wird hiervon in der Praxis noch selten Gebrauch gemacht.

Dieses Mißverhältnis zwischen Welteinkommensprinzip und Besteuerungsrecht auf der einen und der begrenzten Ermittlungsbefugnis auf der anderen Seite, *Seer* spricht insofern von der Divergenz zwischen der materiellen Universalität und der formellen Territorialität³, zwingt die Finanzverwaltung dazu, entweder unter Berufung auf die Mitwirkungspflicht Auskünfte von den Steuerpflichtigen selbst zu erhalten oder sich an den ausländischen Staat zu wenden.

Neben häufigeren Anfragen an die Steuerpflichtigen selbst (vgl. §§ 90 Abs. 2 und 3, 123, 160 AO), setzen die deutschen Finanzbehörden verstärkt auf zwischenstaatliche Amtshilfe. Dazu steht ein auf den ersten Blick recht unübersichtlicher Strauß aus bi- und multilateralen Abkommen zur Verfügung, welcher die gegenseitige Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen regelt. Dazu kommen nationale Vorschriften, welche die völkerrechtlichen Vereinbarungen in deutsches Recht umsetzen.

Gegenwärtig bestehen u. a. folgende Rechtsgrundlagen für zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen:

- **Unionsrechtliche Rechtsakte:** Insbesondere die Zinsersatzsteuer-RL, die auf die Umsatzsteuer bezogene ZusammenarbeitsVO, die EU-Amtshilferichtlinie und die EU-Beitreibungsrichtlinie
- **Multilaterale Abkommen:** Europäisches Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen; Übereinkommen über die Rechtshilfe in Strafsachen zwischen den Mitgliedstaaten der EU; Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen
- **Bilaterale Abkommen:** insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit entsprechenden Auskunfts-klauseln (vgl. Art. 26 OECD-MA) sowie spezielle Verträge über die Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen (sog. Tax Information Exchange Agreements [TIEA])

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

1 Dazu ausführlich: *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619 ff.

2 Die EU-Kommission schätzt den jährlichen Steuerausfall für die EU-Staaten auf ca. 1 Billion € (so EU-Kommissar *Algirdas Šemeta* im Dezember 2012).

3 *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 117 Rn. 4; ebenso *Gabert*, Deutsche Amtshilfe nach EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und ihr Einfluß auf das Ertragsteuerrecht, FR 2013, 986.

- **Nationale Regelungen zu deren Umsetzung:** z.B.: § 117 AO, EUAHiG

Direkt anwendbare unionsrechtliche Verordnungen haben dabei Anwendungsvorrang vor nationalen Regelungen und den DBA-Auskunfts-klauseln. Ins nationale Recht umgesetzte EU-Richtlinien sind auch beim Austausch von Informationen nach einer DBA Auskunfts-klausel zu beachten. Soweit allerdings die Auskunftspflicht nach DBA inhaltlich weiter gefaßt ist, genießt sie gegenüber den EU-Richtlinien Anwendungsvorrang. Außer in den Fällen eines sog. treaty override sind auch die ins nationale Recht überführten multi- oder bilateralen Abkommen entsprechend § 2 Abs. 1 AO vorrangig vor den allein nationalen Regelungen – wie etwa § 117 Abs. 3 AO – anzuwenden.⁴

2. Allgemeine Voraussetzungen

Zwar hat jede Rechtsgrundlage und Ermächtigung für sich eigenständige Voraussetzungen, die von der Finanzbehörde vorab zu prüfen sind. Einige allgemeine Voraussetzungen sind gleichwohl immer zu beachten, bevor ein Ersuchen an einen anderen Staat gerichtet werden kann:

Nach § 117 Abs. 1 AO dürfen die deutschen Finanzbehörden zwischenstaatliche Amtshilfe nach Maßgabe des deutschen Rechts in Anspruch nehmen.⁵ Demnach müssen zunächst die Voraussetzungen einer nationalen Amtshilfe im Sinne der §§ 111 ff. AO vorliegen.⁶ Die Auskünfte müssen dafür grundsätzlich zur Durchführung der deutschen Besteuerung erforderlich sein (§ 111 Abs. 1 S. 1 AO). Dies ist der Fall, wenn sie im Sinne der §§ 85, 88 AO der Sachaufklärung oder der Aufklärung der rechtlichen Verhältnisse dienen und diese Informationen einen direkten Bezug zum Besteuerungsverfahren haben. Begrenzt wird die Amtshilfe von § 112 AO, wonach die Amtshilfe nur dann erfolgen darf, wenn ohne diese erfolgversprechende Maßnahmen nicht ergriffen werden können oder fehlgeschlagen sind. Dieser Subsidiaritätsgrundsatz wird durch § 93 Abs. 1 S. 3 AO noch ergänzt. Danach sollen andere Personen als die Beteiligten erst dann um Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.⁷ Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen für Handlungen der Steuerfahndung (vgl. § 208 Abs. 1 S. 3 AO). Im übrigen ist die Inanspruchnahme der grenzüberschreitenden Amtshilfe ins Ermessen (§ 5 AO) der ermittelnden Finanzbehörde gestellt. Insofern sind die allgemeinen rechtsstaatlichen Grenzen zu beachten, die sich insbesondere als die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit darstellen.

3. Arten des Auskunftsaustausches

Im allgemeinen unterscheidet man drei unterschiedliche Auskunftarten:

- **Auskunftersuchen**

- **Spontanauskunft**
- **Automatische/automatisierte Auskunft**

Bei dem klassischen **Auskunftersuchen** ist dem ersuchenden Staat in der Regel die Identität des Steuerpflichtigen bekannt. Es geht dann “nur“ noch um die Aufklärung des Sachverhalts bezüglich bestimmter Besteuerungsgrundlagen.

Die **Spontanauskunft** erfolgt ohne ausdrückliches Ersuchen eines Staates. Sie können daher als eine Art grenzüberschreitender Kontrollmitteilung angesehen werden, wie sie innerhalb eines Staats insbesondere bei Außenprüfungen bekannt sind. In einigen Abkommen sind bestimmte Sachverhalte aufgezählt, für welche Spontanauskünfte zu erteilen sind.

Vielfach gefordert und mehr und mehr in den Fokus gerückt, sind die sogenannten **automatisierten Auskünfte**. Auch hier liegt kein ausdrückliches Ersuchen eines Staates vor. Vielmehr erfolgt die Informationsweitergabe für einen bestimmten Sachverhalt ohne Ersuchen in festen Zeiträumen und für bestimmte Sachverhalte. Für die nahe Zukunft wichtigstes Anwendungsbeispiel wird neben der Zinsinformationsverordnung § 7 EUAHiG sein (dazu unter Punkt IV. 3.).

Mittlerweile ebenfalls Teil der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit der Verwaltungen sind sog. **Gruppenanfragen**. Durch dieses Instrument, das ebenso umstritten wie effektiv ist, können ersuchende Staaten Informationen über eine Vielzahl von Steuerpflichtigen erhalten, deren namentliche Identität gar nicht bekannt ist. Zur Identifikation ist dann der ersuchte Staat verpflichtet.

Gruppenanfragen sind besonders durch das Update zur Kommentierung des OECD-Musterabkommens vom 17.07.2012 in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt. Während die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen bis zu diesem Zeitpunkt Gruppenanfragen nicht in den Artikel 26 “hineingelesen“ hat, erfolgt mit der Neuausrichtung die Erfassung von Gruppenanfragen als Standard im OECD-Musterabkommen (vgl. Ziff. 5.2. Kommentar zu Art. 26 OECD-MA). Die Kommentierung dient als wichtige Auslegungshilfe der entsprechenden DBA-Regelungen.

Umstritten ist dabei die konkrete Anwendung der Kommentierung. Während einige Stimmen eine dynamische Anwendung der Kommentierung als Auslegungshilfe fordern und damit auch eine Anwendung für bereits vor der Novellierung der Kommentierung abgeschlossene DBA

⁴ Seer in Tipke/Kruse, § 117 Rn. 9.

⁵ Zöllner in Pahlke/König, AO, § 117 Rn. 4.

⁶ Seer in Tipke/Kruse, § 117 Rn. 9.

⁷ Ein Anspruch auf *Anhörung* besteht vor einem Auskunftersuchen der deutschen Finanzverwaltung hingegen nicht. Der Steuerpflichtige ist daher nicht ausdrücklich über ein Auskunftersuchen zu informieren.

sehen, hat sich der BFH für eine statische Anwendung ausgesprochen.⁸

Der Übergang von einer zulässigen Gruppenanfrage zu den sog. Fishing Expeditions, welche als reine Ausforschung unzulässig sind, ist fließend. Sogar die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen sieht die Abgrenzung als schwierig an, wenn das Ersuchen sich auf eine Gruppe Steuerpflichtiger bezieht, welche nicht individuell identifizierbar sind, da der ersuchende Staat in den laufenden Ermittlungen nicht auf Umstände eines bestimmten Steuerpflichtigen hinweisen kann, was in den meisten Fällen die Charakterisierung des Ersuchen als allgemein oder spekulativ erscheinen läßt.⁹

Als unzulässige **Fishing Expeditions** werden in der Regel bloße Mutmaßungen angesehen, auf denen die Anfragen basieren, ohne mit konkreten Tatsachen begründet zu sein. Die Kommentierung sieht daher für Gruppenanfragen folgende Mindestanforderungen vor:

- Es muß eine detaillierte Beschreibung der Gruppe und der spezifischen Tatsachen und Umstände, die zu dem Ersuchen geführt haben, vorliegen.
- Die Anfrage muß eine Erläuterung des anzuwendenden Rechts beinhalten und ausführen, warum Grund zur Annahme besteht, daß die Steuerpflichtigen der Gruppe, für die Informationen ersucht werden, sich nicht konform zum Recht des Staats verhält.
- Es muß aufgezeigt werden, daß die gesuchte Information geeignet ist, die Pflichtenbefolgung innerhalb der Gruppe festzustellen.

Inwiefern von solchen Gruppenanfragen zukünftig Gebrauch gemacht wird, bleibt abzuwarten.¹⁰ Da jedoch die Möglichkeit insbesondere bei neuen DBA besteht, wird sich die Finanzgerichtsbarkeit in Zukunft um eine praxistaugliche Abgrenzung bemühen müssen.

4. Die Auskunftsklausel nach dem OECD-Musterabkommen

Als wichtigstes Instrument, um an Informationen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten außerhalb der EU zu gelangen, stehen den deutschen Finanzbehörden weiterhin die Auskunftsklauseln in den unterschiedlichen Doppelbesteuerungsabkommen zur Verfügung. Angelehnt an das Musterabkommen der OECD wird dazu in der Regel zwischen der sog. kleinen und der inzwischen als Standard etablierten großen Auskunftsklausel unterschieden.

Die **kleine Auskunftsklausel** beschränkt sich auf das Recht, an Informationen zu gelangen, welche für die Umsetzung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens erforderlich bzw. dienlich sind. Die kleine Auskunftsklausel findet in der Regel auf Grund des beschränkten Anwendungsbereichs keinen Weg mehr in die neuen DBA oder ergänzenden Abkommen und ist nur noch in älteren und noch nicht angepaßten Abkommen zu finden.¹¹

Hingegen reicht der sog. **großen Auskunftsklausel** schon ein Bezug zum Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten und geht damit auch sehr viel weiter als die eigentliche Zielsetzung der DBA. Statt eine Doppelbesteuerung durch die Zuordnung des Besteuerungsrechts zu vermeiden, dient die große Auskunftsklausel in vielen Fällen allein der Durchsetzung der nationalen Besteuerungsinteressen.

Die große Auskunftsklausel lautet verkürzt:

Art. 26 OECD-MA¹² (zuletzt im Jahr 2012 überarbeitet):

(1) *Die zuständige Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. ...*

(2) ...

In den letzten Jahren konnte beobachtet werden, daß neue oder neu ausgehandelte Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel die große Auskunftsklausel enthalten.¹³ Insofern wird sich insbesondere die oben dargestellte Frage der Zulässigkeit von Gruppenanfragen in Zukunft vermehrt stellen.

5. Die Regelungen der Tax Information Exchange Agreements (TIEA):

Neben den DBA mit ihren Auskunftsklauseln rücken seit dem Jahr 2009 vermehrt Abkommen über Informationsaustausch für Besteuerungszwecke in den Vordergrund. Diese sollen entweder bestehende DBA ergänzen oder mit solchen Ländern abgeschlossen werden, bei denen ein DBA bisher nicht abgeschlossen wurde.

Die bisher von Deutschland abgeschlossenen TIEA¹⁴ sehen ähnlich wie die große Auskunftsklausel im DBA vor, daß umfassende Auskünfte erteilt werden können. Dabei sind lediglich Beschränkungen im Bereich von Betriebs-

8 ►► BFH v. 25.05.2011 – I R 95/10, BFHE 243, 63 Tz. 19; ►► BFH v. 09.02.2011 – I R 54, 55/10, DStR 2011 S. 762; so auch Seer in Tipke/Kruse, AO, § 117 Rn. 16, Vogel in Vogel/Lehner, Einl. DBA Rn. 127 m.w.N., ausführlich zu dem Streitstand und der Bedeutung vgl. *Holenstein*, IWB 2013, 340.

9 MA-Kommentar zu Art. 26 DBA-MA 2012 Punkt 5.2.

10 *Holenstein* sieht in Gruppenanfragen den Vorteil, daß bei richtigem Einsatz der Ankauf gestohlener Bankdaten eingeschränkt werden könnte, vgl. PStR 2013, 269 ff.

11 So z.B. in den DBA mit Ägypten, China, Südafrika, Ukraine, Venezuela.

12 Hervorhebungen nur hier.

13 So auch die geänderten DBA Luxemburg v. 23.04.2012 (BGBl. II 2012 S. 1403) u. Schweiz in der Fassung des Änderungsprotokolls v. 27.10.2010 (BGBl. II 2011 S. 1092) und das neue DBA Liechtenstein v. 17.11.2011 (BGBl. II 2012 S. 1463).

14 Vgl. Aufstellung in BMF-Schreiben v. 22.01.2013 (BStBl. I 2013 S. 162) mit Stand 01.01.2013.

Berufs-, und Geschäftsgeheimnissen zu beachten. Ein Bankgeheimnis steht solchen Auskunftsansprüchen nicht entgegen. Im übrigen gehen die TIEA nach dem OECD-Vorschlag sogar noch weiter als die DBA, als daß sie auch zu Vollstreckungs- und Strafverfolgungszwecken zulässig sind.

Gerade im Verhältnis mit klassischen Niedrigsteuerrändern bieten sich die TIEA an, da ein DBA aus deutscher Sicht nicht notwendig ist, weil diese Länder sehr häufig keine oder nur sehr geringe Steuern auf Einkommen oder Gewinne erheben. Eine Zuteilung des Besteuerungsrechts hätte aus fiskalischer Sicht keinen Nutzen, da im Zweifel auf Besteuerungsrechte verzichtet werden müßte. So gilt aber das Welteinkommensprinzip, welches der deutsche Staat mithilfe des TIEA dann durchsetzen kann.

Die meisten TIEA basieren ebenfalls auf Empfehlungen der OECD aus dem Jahr 2002.¹⁵ Dafür hat die OECD ein entsprechendes Musterabkommen erarbeitet.

Der Abschluß dieser Abkommen durch die Niedrigsteuerränder erfolgt dabei nicht ohne Grund. Auf Druck der OECD, daß der Staat als Steueroase eingestuft werden könnte, schließen viele klassische Niedrigsteuerränder solche Abkommen, um nicht gänzlich als Finanzplatz auszuscheiden. Der deutsche Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG)¹⁶ erlassen. Dieses sieht u. a. vor, daß der Steuerpflichtige eine Versicherung an Eides statt über die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben über Geschäftsbeziehungen zu den in den Steueroasen ansässigen Kreditinstituten abgeben muß. Zudem kann die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen verpflichten, ihr eine Vollmacht zur Auskunftseinholung gegenüber dem Kreditinstitut zu erteilen. Diese beiden Befugnisse bestehen jedoch nur, wenn die Geschäftsbeziehungen zu einem kooperationsunwilligen Staat bestehen, der keine große Auskunfts-klausel in seinem DBA vereinbart hat oder durch ein vergleichbares Abkommen (z. B. TIEA) diesen Standard gewährleistet oder zumindest durch tatsächliches Auskunftsverhalten zur Kooperation bereit ist.

Zur Festlegung, welche Länder betroffen sind, soll ausweislich der Begründung zur Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) das BMF mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder und gemeinsam mit dem Auswärtigen Amt eine Liste der Staaten im Bundessteuerblatt veröffentlichen, welche die gestellten Voraussetzungen nicht erfüllen. Derzeit liegt eine solche Liste über Steueroasen nicht vor. Bereits zum 01.01.2010 hat das BMF festgestellt, daß die in Betracht kommenden Länder sich so kooperativ verhalten, daß eine Klassifizierung als Steueroase momentan nicht in Betracht kommt. Auf Grund der erfolgreichen Verhandlungen mit einer Vielzahl von klassischen Steueroasen, welche auch entsprechende TIEA abgeschlossen haben, ist mit einer solchen Liste auch in Zukunft nicht mehr zu rechnen. Die Regelung des § 90 Abs. 2 S. 3 AO dürfte damit keine praktische Anwendung finden.

III. Beispiele für aktuelle Entwicklungen im grenzüberschreitenden Informationsaustausch

1. Schweiz

Bekanntlich scheiterte am Widerstand des Bundesrates ein neues Steuerabkommen im Jahr 2012, in welchem u. a. eine pauschale Abgeltung für bisher nicht deklarierte Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgesehen war. Diese mit einer Amnestie verbundene Regelung stieß auf so großen Widerstand im Bundesrat, daß es nicht zu einer Ratifizierung des bereits unterschriebenen Abkommens kam.

Unabhängig davon ist das bisherige DBA mit Änderungsprotokoll vom 27.10.2010 mit Wirkung zum 21.11.2011 geändert worden.¹⁷ Inhaltlich betraf dies insbesondere den Artikel 27. In Anlehnung an das OECD-Musterabkommen (dort Artikel 26) wurde die große Auskunfts-klausel ohne Vorbehalt des Bankgeheimnisses oder Voraussetzung des Strafbarkeitsverdachts aufgenommen und ersetzt damit die bisherige wesentlich engere Auskunfts-klausel. Anwendbar ist die neue Regelung für alle Besteuerungszeiträume, die nach dem 01.01.2011 beginnen.¹⁸ Hintergrund ist ein Beschluß des schweizerischen Bundesrates aus dem Frühjahr 2009, in dem sich die Schweiz entschloß, bei der Amtshilfe in Steuersachen den Standard gem. Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zu übernehmen. Zu diesem Zweck ist das Steueramtshilfegesetz erlassen worden und am 01.02.2013 in Kraft getreten. Das Gesetz unterlag dann bereits im Herbst 2013 einer Revision. Darin wurde die Zulässigkeit von Gruppenanfragen präzisiert. Die Möglichkeit, Ersuchen auf Grund von "gestohlenen Bankdaten" zu stellen, wurde hingegen ausgeschlossen. Entsprechende Ersuchen sollen weiterhin als unzulässig abgelehnt werden.

Die Schweiz hat darüber hinaus im Oktober 2013 auch die Konvention über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarates/der OECD v. 25.01.1988 unterzeichnet, allerdings noch nicht ratifiziert. Dieses Übereinkommen aus dem Jahre 1988 erlaubt den Finanzbehörden der Vertragsparteien (insbesondere Mitgliedsstaaten des Europarates sowie der OECD) eine umfassende Zusammenarbeit zur Durchsetzung ihres Steueranspruchs.¹⁹ Im Rahmen der Amtshilfe können neben dem Informationsaustausch auch zeitlich abgestimmte Steuerprüfungen sowie die Teilnahme an Steuerprüfungen in anderen Ländern erfolgen. Daneben regelt das Abkommen auch die grenzüberschreitende Zu-

15 Herausgearbeitet vom Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information der OECD.

16 BGBl. I 2009, 2302.

17 BGBl. II 2011 S. 1092.

18 Zur Diskussion, ob Gruppenanfragen danach möglich sind, vgl. ausführlich *Holenstein*, PStR 2013, 269 ff.

19 Die Bundesrepublik Deutschland hat dieses Abkommen im Jahre 2008 unterzeichnet.

stellung von Dokumenten und die Hilfe bei der Beitreibung von Steuern in einem anderen Vertragsstaat.

Seit 2004 gilt in der Schweiz dazu die Europäische Zinsrichtlinie²⁰, welche mit dem schweizerischen Zinsbesteuerungsgesetz (ZBStG) ratifiziert wurde. Zwar wird danach eine Quellensteuer auf Zins- und ähnliche Erträge einbehalten, eine Auskunftserteilung erfolgt auf Grund der Zinssteuerrichtlinie durch die Schweiz jedoch nicht.

2. Luxemburg und Liechtenstein

Auch Luxemburg und Liechtenstein haben sich faktisch gegenüber den deutschen Finanzbehörden von ihrem Bankgeheimnis verabschiedet. So hat Luxemburg mit Deutschland eine Revision des bestehenden DBA vorgenommen und die große Auskunftsklausel nach dem OECD-Standard (Art. 25 DBA-Luxemburg) aufgenommen.²¹ Dagegen wird die Revision der EU-Zinsrichtlinie zur Schaffung eines automatischen Datenaustausches weiterhin von Luxemburg und Österreich blockiert.²² So scheiterte eine Ausweitung der Richtlinie trotz enormen Drucks von Seiten der übrigen EU-Staaten im November 2013 am Veto des luxemburgischen und des österreichischen Finanzministers.

Im Verhältnis zu der Bundesrepublik Deutschland hat Liechtenstein bereits im Jahr 2009 im Zuge der Affäre um die Steuer-CDs ein Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA) abgeschlossen. Nach diesem können auf Ersuchen der Finanzverwaltung u. a. Auskünfte von Banken sowie Auskünfte über die Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften eingeholt werden.

Im Jahr 2011 erfolgte dann im erstmals abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Fürstentum die Aufnahme der sog. großen Auskunftsklausel nach dem Standard des OECD-Musterabkommens.²³ Danach reicht es für die Einholung von Bankdaten aus, wenn die Information für Besteuerungszwecke relevant sein könnte, welches so gut wie immer der Fall ist. Das Bankgeheimnis steht diesem Ersuchen nicht entgegen.

IV. Das neue EU-Amtshilfegesetz

1. Bedeutung und Anwendung

Das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) vom 26.06.2013²⁴ setzt die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16EU v. 15.02.2011 um und löst damit das EG-Amtshilfegesetz (EGAHiG) aus dem Jahr 1985 ab. Der Anwendungsbereich des Gesetzes, das den Auskunftsverkehr zwischen den EU-Staaten regelt, ist sehr weit. Nach § 1 EUAHiG regelt das Gesetz den Austausch von voraussichtlich erheblichen Informationen in Steuersachen und ist dabei auf jede Art von Steuern anzuwenden. Ausnahmen bestehen nur für die gesondert geregelten Zölle, Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern für die unmittelbar geltende EU-Verordnungen bestehen.²⁵

Zwar waren die meisten Steuerarten auch schon von dem EGAHiG erfaßt; das neue Amtshilfegesetz erfaßt nun aber auch die Erbschaftsteuer. Dies ist vor dem Hintergrund interessant, daß nur wenige DBA auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer existieren und sich diesbezügliche Auskunftsersuchen nunmehr direkt auf das EUAHiG beziehen können. Insbesondere die Überprüfung der Angaben zu ausländischem Grundbesitz im Erbfall kann somit vereinfacht durch Auskunftsersuchen nach dem EUAHiG erfolgen.

Das EUAHiG geht als spezielleres Gesetz auch der allgemeinen Auskunftsklausel des § 117 AO vor.

2. Voraussetzungen für ein deutsches Ersuchen an einen anderen Mitgliedstaat

Wichtig ist, daß auch im Fall der Anwendung des EU-Amtshilfegesetzes die Voraussetzungen für das Auskunftsersuchen zunächst einmal erfüllt sein müssen. Grundsätzlich muß der Sachverhalt aus deutscher Sicht ausermittelt sein. Dabei sind die innerdeutschen Ermittlungsmöglichkeiten nach der Abgabenordnung auszuschöpfen, § 6 Abs. 2 EU-AHiG. Eine Ausnahme davon besteht insofern nur, wenn die Durchführung der Ermittlungen mit unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten verbunden wäre oder sich als nicht erfolgversprechend darstellt. Für die Finanzverwaltung besteht daher zumindest die Pflicht, die Sachaufklärung durch den Steuerpflichtigen zu versuchen. Nur in atypischen Fällen soll darauf verzichtet werden. Problematisch ist die eingeschränkte Kontrollmöglichkeit dieser Voraussetzungen. Die Fälle, in denen die Sachaufklärung durch den Beteiligten nach der Ansicht der Finanzbehörde keinen Erfolg verspricht, können gerichtlich nur auf evidente Fehler überprüft werden, da den ermittelnden Behörden diesbezüglich eine Prognoseentscheidung zugestanden wird.

Zentrale Behörde im grenzüberschreitenden Auskunftsverkehr ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Über diese Stelle laufen alle Ersuchen von deutschen Behörden aber auch von den ausländischen, die entsprechende Anfragen stellen. Vom BZSt sind die Voraussetzungen der Auskunftsersuchen im Vorfeld zu prüfen, bevor diese an die ausländischen Verbindungsbüros weitergeleitet werden.

20 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

21 BGBl. 2012 II, 1403.

22 Beide Staaten machen die Ausweitung von weiteren erfolgreichen Verhandlungen mit Drittstaaten (u. a. der Schweiz) bezüglich des Informationsaustausches abhängig.

23 BGBl. 2012 II S. 1463.

24 BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802.

25 So gilt für die Umsatzsteuer seit dem 01.01.2013 die EU-MwSt-ZusammenarbeitsVO 904/2010 v. 07.10.2010.

3. Besonderheiten

a. Automatische Auskünfte

Besondere Bedeutung kommt der automatisierten Auskunftserteilung nach § 7 EUAHiG zu. Ohne das Erfordernis eines ausdrücklichen Ersuchens können Informationen ausgetauscht werden, welche dann im Rahmen des Besteuerungsverfahrens verwendet werden dürfen. § 7 Abs. 1 Nr. 1-5 EUAHiG regelt, daß Informationen über in andere Mitgliedsstaaten ansässige Personen regelmäßig automatisch zu übermitteln sind. Dies sind Informationen über:

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit (Nr. 1)
- Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen (Nr. 2)
- Lebensversicherungsprodukte (Nr. 3)
- Ruhegelder, Renten und ähnliche Zahlungen (Nr. 4)
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus (Nr. 5)

Gemäß § 20 EUAHiG ist die automatische Informationsübermittlung ab dem 01.01.2015 für Besteuerungszeiträume ab 2014 vorzunehmen.

Diese Aufzählung dürfte in der Zukunft noch erweitert werden. Hintergrund sind die Regelungen, welche durch die FATCA-Gesetzgebung der USA alle Mitgliedsstaaten der EU betreffen. Es ist insbesondere beabsichtigt, die Kapitaleinkünfte miteinzubeziehen.

b. Spontane Auskünfte

Die §§ 8 und 9 EUAHiG sehen spontane Auskünfte vor. Dabei ist zu beachten, daß auch die Auskünfte über das zuständige BZSt laufen. Die Auskunftserteilung steht grundsätzlich im Ermessen der Vertragsstaaten. Insofern können Informationen mitgeteilt werden, wenn diese für den anderen Staat nützlich sein können. Nur bei den in § 8 Abs. 2 EUAHiG aufgeführten Sachverhalten besteht kein Ermessen, so daß eine Pflicht zur Übermittlung besteht. Die Übermittlung nach § 8 Abs. 2 EUAHiG soll nach Abs. 3 unmittelbar erfolgen, spätestens jedoch einen Monat, nachdem die Information verfügbar geworden ist. Informationen und Sachverhalte sind nach § 8 Abs. 2 EUAHiG zu übermitteln, wenn:

- Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung in dem anderen Mitgliedstaat vorliegen (Nr. 1),
- ein Sachverhalt vorliegt, auf Grund dessen eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung gewährt worden ist und die zu übermittelnden Informationen für den Steuerpflichtigen zu einer Besteuerung oder Steuererhöhung im anderen Mitgliedstaat führen könnte (Nr. 2),
- Geschäftsbeziehungen zwischen einem in Deutschland Steuerpflichtigen und einem in einem anderen Mitgliedstaat Steuerpflichtigen über ein oder mehrere weitere Staaten in einer Weise geleitet werden, die in einem oder beiden Mitgliedstaaten zur Steuerersparnis führen kann (Nr. 3),
- Gründe für die Vermutung vorliegen, daß durch künstliche Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen eine Steuerersparnis eintritt, oder (Nr. 4)

- ein Sachverhalt, der im Zusammenhang mit der Informationserteilung eines anderen Mitgliedstaats ermittelt wurde, auch für die zutreffende Steuerfestsetzung in einem weiteren Mitgliedstaat erheblich sein könnte.

Im Unterschied zu den automatischen Auskünften ist bei den Spontanauskünften der betroffene Steuerpflichtige im Vorfeld grundsätzlich gem. §§ 117 Abs. 4 S. 3, 91 AO anzuhören, wenn für ihn Auskünfte oder Unterlagen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen.²⁰

V. Fazit

Um grenzüberschreitende Sachverhalte zu ermitteln, stehen der Finanzverwaltung umfangreiche Möglichkeiten zur Seite, um von den ausländischen Behörden Auskünfte zu bekommen. Insbesondere die Einführung von automatisierten Auskünften und die Möglichkeit, Gruppenanfragen zu stellen, bedeutet in vielen Fällen die vollständige Transparenz besteuertener Sachverhalte. Das früher als Schutzschild wirkende Bankgeheimnis verliert mehr und mehr an Bedeutung. Zumindest bei konkreten Anhaltspunkten besteht faktisch kein Schutz mehr gegen Auskunftersuchen.

Das Entdeckungsrisiko ist lediglich dadurch eingeschränkt, daß weiterhin keine Fishing Expeditions möglich sind.

²⁰ Seer in Tipke/Kruse, § 117 Rn. 77; das BMF führt für das Anhörungsrecht einige Ausnahmen an, vgl. dazu BMF Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen vom 25.05.2012, BStBl. I 2012, 599.

Standards und deren Rechtsverbindlichkeit – Eingriff in die Berufsfreiheit durch Private?

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/
Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg¹

1. Problemstellung

Als Standards werden vergleichsweise einheitliche oder vereinheitlichte, weithin anerkannte und meist auch angewandte (oder zumindest angestrebte) Arten und Weisen, etwas herzustellen oder durchzuführen bezeichnet, die sich gegenüber anderen Arten und Weisen durchgesetzt haben. Aus dem angelsächsischen Raum wurde im übrigen eine spezielle Form des Standards in der Bedeutung als Regel oder Norm entwickelt und wird mehr und mehr als solche übernommen. Wesentliche Standards finden sich z. B. im Pflegebereich sowie im Bereich der Wirtschaftsprüfung die durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) aufgestellten Standards. Dabei handelt es sich beim IDW weder um eine öffentlich-rechtliche Institution noch um einen beliebigen Unternehmer, sondern um einen privatrechtlich organisierten eingetragenen Verein.

Die rechtliche Relevanz von Standards wird immer wieder unterschiedlich beurteilt. Insbesondere die durch das IDW aufgestellten Standards werden z. T. "im Graubereich" als rechtsverbindlich angesehen. Dies rührt daher, daß das IDW in der Vergangenheit einen erheblichen Anteil an der Ausbildung der Wirtschaftsprüfer hatte und daher eine Quasi-Verbindlichkeit wie selbstverständlich vermittelte. Im WP-Handbuch² wird dazu ausgeführt:

"Den von den Fachausschüssen des IDW herausgegebenen Standards und Hinweisen kommt gerade im Hinblick auf diese Art der Meinungsbildung, die sich von der sonstigen Fachmeinung dadurch signifikant unterscheiden, ein besonderes Gewicht zu. Der WP hat sie sich schon deshalb bei seinen eigenverantwortlichen Entscheidungen stets zu vergegenwärtigen. Er wird ohne gewichtige Gründe von ihnen nicht abweichen, d. h. er hat zu prüfen, ob die Grundsätze eines Standards oder eines Hinweises in dem von ihm zu bearbeitenden Fall anzuwenden sind. Dies ergibt sich schon daraus, daß Gerichte diese Verlautbarungen, die zweifelsohne keine Rechtsnorm darstellen, als Verkehrs- und Berufspflicht ansehen und ihnen damit mittelbar einen Verbindlichkeitscharakter beimessen werden. Beachtet ein WP ohne gewichtige Gründe die Grundsätze eines Standards oder Hinweises nicht, so muß er damit rechnen, daß dies zu seinem Nachteil – und zwar sowohl zivil- als auch berufsrechtlich – ausgelegt werden kann."

Man könnte meinen, es handele sich in der Intention um eine päpstliche Enzyklika, welche bei einer Gewissensentscheidung berücksichtigt werden muß, aber nicht unbedingt befolgt, da das Gewissen die Entscheidung trifft, allerdings mit dem Unterschied, daß diese Verpflichtung nur Katholiken betrifft, das IDW erstreckt sie über seine Satzung

auch auf die Mitglieder, versucht hier jedoch, sie allen Berufsanhörigen aufzuerlegen. Das Angenehme an den Standards stellt die Möglichkeit systematischer Abarbeitung dar und die Übertragbarkeit einzelner Tätigkeiten auf geringer qualifiziertes Personal, insbesondere, um bei Prüfung großer Unternehmen überhaupt in einem überschaubaren Zeitraum den erheblichen Umfang der Prüfung bewältigen zu können.

Die Entwicklung der IDW-Standards aus früheren Gutachten oder Stellungnahmen des Vereins im Rahmen einer Fachdiskussion zu den sogenannten IDW-Standards führten zu Abgrenzungsschwierigkeiten.

2. Rechtliche Verbindlichkeit der Standards und gesetzliche Grundlage

Normalerweise sollte es als selbstverständlich angesehen werden können, daß den Standards eines privaten Vereins lediglich das Gewicht einer Meinung im Schrifttum zukommen kann.³ Allerdings wird nunmehr durch die Bezeichnung "Standard" versucht, eine flächendeckende faktische Akzeptanz zu schaffen, um damit eine Quasi-Rechtswirkung zu erzeugen.

Dies hat schon teilweise reflexartige Wirkungen in der Rechtsprechung, allerdings ohne tiefere rechtliche Auseinandersetzung mit dem Problem, hervorgerufen. So spricht der BGH⁴ beiläufig davon, daß es sich im Zusammenhang mit dem entschiedenen Fall bei dem Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1996 nicht um eine völlig unverbindliche "private Meinung" handele. Dies wird im Schrifttum⁵ als Beleg für eine gewisse Verbindlichkeit herangezogen, wobei das Zitat allerdings von "völlig unverbindliche" auf "unverbindliche" private Meinung verkürzt wird.

Die Aussage des BGH im entschiedenen Fall war jedoch letztlich nicht entscheidungserheblich, da nach dem Sach-

1 Der Autor ist Vorsitzender des Ausschusses "Berufsrecht" der Wirtschaftsprüferkammer, gibt nachfolgend allerdings ausschließlich seine persönliche Meinung wieder.

2 WP-Handbuch 2012, Bd. I, Rn. 385.

3 So im Ergebnis auch *Schnepel* in Henseler/Ulrich, WPO, 2. A., vor §§ 43 ff., Rn. 3.

4 BGH, Urteil vom 19. April 2012, III ZR 224/10, Tz. 22.

5 *Meixner/Schröder*, Wirtschaftsprüferhaftung, Tz. 13.

verhalt, wie ihn das OLG Köln⁶ als Vorinstanz feststellte, eklatante Prüfungsfehler vorlagen, was der BGH⁷ im weiteren Verlauf seines Urteils mit der Äußerung belegt, der Beklagte habe nach den Feststellungen der Instanzgerichte im Rahmen der Abschlußprüfung kritische Prüffelder „umschiffte“. Auch die weiter als Beleg für eine rechtliche Verbindlichkeit zitierte⁸ Entscheidung des VG Berlin⁹ enthält keine tragende Aussage dahingehend, daß die IDW-Standards verbindlich seien, da es hierauf letztlich nicht ankam. Denn der Kläger dieses Verfahrens hatte im Prüfungsbericht ausdrücklich auf die IDW-Standards Bezug genommen, wodurch diese nach Auffassung des VG Berlin allein deshalb verbindlich wurden.¹⁰

Bei den Standards handelt es sich jedoch unbestreitbar grundsätzlich nicht um rechtlich verbindliche Normen, sondern um Vorschläge eines privatrechtlich organisierten Vereins. Diesen kann von vornherein keinerlei Rechtsqualität zukommen. Dies ergibt sich bereits aus dem Gesetz, da § 317 Abs. 5 und 6 HGB die Ermächtigung enthalten, Standards durch Rechtsverordnung als allgemeinverbindlich zu erklären, wobei § 317 Abs. 5 HGB auf Art. 26 RL 2006/43/EG¹¹ und damit auf die europarechtlich als verbindlich erklärten Standards verweist. Diese Regelung des Art. 26 RL 2006/43/EG enthält eine Ermächtigung, die unter Verweis auf Art. 48 Abs. 2 RL 2006/43/EG wiederum zur Übernahme der Standards in das europäische Recht im Weg des Komitologieverfahrens nach Art. 202, 3. Spiegelstrich EG (ex-Art. 145) ermächtigt.¹² Bei den zur Übernahme geplanten Standards handelt es sich um die International Standards on Auditing (ISA).¹³

Allerdings begegnet diese Übernahme durchgreifenden Bedenken: Denn im Basisrechtsakt müssen die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festgelegt werden.¹⁴ Dabei sind wesentlich solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Gemeinschaftspolitik umgesetzt werden.¹⁵

Die Ermächtigung muß darüber hinaus bestimmt sein, so daß die Grenzen der übertragenen Befugnis deutlich anzugeben sind.¹⁶ Auch wenn man die Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert¹⁷, besteht eine Selbstbindung des Rats gemäß Art. 1 des Komitologie-Beschlusses dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind. Die Regelung des Art. 26 II RL 2006/43/EG enthält keine Festlegungen, die diesen Kriterien entsprechen. Insoweit erscheint die Regelung vergleichbar der VO 1606/2002/EG.¹⁸

Bereits dieses Verfahren begegnet durchgreifenden Bedenken, da sich der europäische Gesetzgeber nicht mit den grundlegenden Regelungen auseinandergesetzt hat und diese daher unwirksam sein dürften.¹⁹ Dasselbe gilt für Art. 26 RL 2006/43/EG.

Anstelle des Komitologieverfahrens ist mit dem Vertrag von Lissabon der delegierte Rechtsakt gemäß Art. 290 AEU getreten. Derzeit ist eine Anpassung der RL 2006/43/EG geplant, die allerdings nicht geeignet ist, diese Einschätzung

zu ändern. Denn die Übernahme der ISA ist in Art. 1 Nr. 12 AR²⁰ vorgesehen (Einfügung Art. 26 Nr. 2) durch Verweis auf die Regelungen der ISA Stand 2009 sowie (durch Art. 1 Nr. 12 AR mit Einfügung Art. 26 Nr. 3 und Art. 1 Nr. 12 AR mit Einfügung Art. 48a²¹) der Ermächtigung zu Änderungen im durch delegierten Rechtsakt gemäß Art. 290 AEU.²² Rechtlich problematisch erscheint es bereits, wenn die Standards privatrechtlich organisierter Institutionen lediglich übernommen werden, da diesen die demokratische Legitimation fehlt.²³ Dies gilt erst recht, wenn die weitere Anpassung durch delegierten Rechtsakt gemäß Art. 290 AEU vorgenommen werden soll. Grundsätzlich wäre eine Implementierung nur durch eigenständige Richtlinie oder Verordnung²⁴ zulässig. Nunmehr enthält der Vorschlag der Kommission den Versuch, im Rahmen der Richtlinie durch statischen Verweis auf die Standards privatrechtlicher Institutionen, diese *uno actu* zu implementieren, ohne den

6 OLG Köln, Urteil vom 23.09.2010, 8 U 2/10.

7 BGH, Urteil vom 19. April 2012, III ZR 224/10, Tz. 30.

8 *Meixner/Schröder*, Wirtschaftsprüferhaftung, Tz. 14.

9 VG Berlin, Urteil vom 17.09.2010, 16 K 246.09. Der Verfasser war Prozeßbevollmächtigter in diesem Verfahren.

10 So im Ergebnis auch *Meixner/Schröder*, Wirtschaftsprüferhaftung, Tz. 14 m. Fn. 14.

11 RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006, ABl. EU Nr. L 157, 87.

12 Vgl. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff. im Zusammenhang mit IFRS/IAS.

13 Zu Einzelheiten vgl. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2009, 98 f.

14 EuGH Rs. 23/75, *Rey Soda*, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

15 EuGH Rs. C-240/90, *Deutschland/Kommission* Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

16 EuGH Rs. 291/86, *Central-Import Münster* Slg. 1988, 3679 Rn.13.

17 *Hummer/Obwexer* in *Streinz EUV/EGV*, 2003, Art. 202 Rn. 35.

18 VO 1606/2002/EG vom 19.07.2002, ABl. L 243 vom 11.09.2002, 1.

19 Vgl. *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46 ff., 49 f.

20 Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, 2011/0389 (COD).

21 Zu Art. 48a Abs. 3 ist anzumerken, daß diese Regelung inhaltsgleich mit Art. 290 Abs. 2 a AEU und daher entbehrlich ist.

22 Zum früheren Komitologieverfahren vgl. *Sydow* JZ 2011, 157, 158 m. Fn. 8; *Beul*, steueranwaltsmagazin 2008, 46, 47 ff.; zur grundsätzlichen Kritik an der mangelnden Berücksichtigung des Demokratieprinzips beim Komitologieverfahren vgl. *Roller*, *Komitologie und Demokratieprinzip* in *KritV* 2003, 249 ff., 260 ff.; ausführlich auch *P.M.Huber*, *AöR* 133 2008, 389 ff., II 2; *Luttermann*, *JZ* 2011, 965, 967; *Zeitler*, *DB* 2003, 1529, 1532.

23 *P.M.Huber*, *AöR* 133, 2008, 389 ff., II 2.

24 Im folgenden wird der Begriff Verordnung nur als Verordnung gemäß Art. 288 Abs. 2 AEU verwendet, soweit eine solche nach Art. 80 Abs. 1 GG gemeint ist, wird diese als Rechtsverordnung bezeichnet. Dabei ist der Begriff der Basisverordnung (EU) dem deutschen Gesetz vergleichbar und die Durchführungsverordnung (EU) der Rechtsverordnung.

Wortlaut selbst in die Richtlinie aufzunehmen. Hierdurch kann jedoch der bislang an diesem Vorgehen geäußerten Kritik²⁵ nicht entgegengewirkt werden. Denn auch insofern wird der gesetzgeberische Wille nicht textlich dokumentiert. Eine auch inhaltliche Diskussion innerhalb der Rechtsetzungsorgane, insbesondere des Europäischen Parlaments, ist nicht gewährleistet, zumal das Parlament lediglich die Möglichkeit hätte, die ISA entweder abzulehnen oder anzunehmen, jedoch keine Änderungsvorschläge einbringen kann, weil es sich um Regeln handelt, die dritte privatrechtliche Institutionen erarbeitet haben. Da Art. 294 AEU im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren (ex-Art. 251 EG "Kodezisionsverfahren") ausdrücklich Änderungsvorschläge vorsieht, stellt es letztlich eine Mißachtung des Parlaments dar, dem eben dieses Recht genommen wird. Es ist aber die ureigene Aufgabe des Gesetzgebers zu entscheiden, was angemessene Berufspflichten sein sollen.²⁶ Dabei findet die Regelung des Art. 290 AEU ihr Pendant im Art. 52 Abs. 1 S 1 GRC, der explizit festlegt, daß der Eingriff in ein Grundrecht nur aufgrund eines hinreichend bestimmten Gesetzes erfolgen darf.²⁷

Da § 317 Abs. 5 HGB seinerseits auf die Regelungen des Art 26 RL 2006/43/EG und dessen Implementierung der Standards verweist, begegnet diese Norm unter Berücksichtigung des Demokratieprinzips grundsätzlichen Bedenken. Denn wenn der europäische Gesetzgeber die Regelungen des Art. 290 AEU nicht einhielte, trüge über den schlichten Verweis des § 317 Abs. 5 HGB die fehlerhafte Implementierung den Verstoß gegen das Demokratieprinzip in das nationale Recht hinein.

Allerdings ist sowohl der deutsche als auch der europäische Gesetzgeber der Ansicht, daß es einer gesetzlichen Grundlage bedarf, um Standards verbindlich festzulegen.

3. Standards als Eingriff in die Berufsfreiheit

Der Umfang der Regelungsdichte sowohl der IDW-Standards als auch der ISA erweckt Zweifel an deren Eignung als rechtlich verbindliche Normen. Bei diesen Regelungen handelte es sich, sollten sie rechtlich verbindlich werden, um Eingriffe in die Berufsfreiheit, die durch Art. 12 GG geschützt ist. Hier läge ein Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit vor, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung tragen müßte.²⁸

Auch hier ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Hierzu ist festzustellen, daß die sowohl die ISA als auch ihnen zum großen Teil folgend, die IDW-Prüfungsstandards eine Regelungsdichte aufweisen, die keinesfalls erforderlich ist. Dazu reicht es nicht aus, wenn "Öffnungsklauseln" zur Herstellung der Verhältnismäßigkeit dahingehend "eingebaut" werden, daß im Einzelfall von bestimmten Regelungen der Standards abgesehen werden kann. Denn eine solche "Öffnungsklausel" dokumentiert ja geradezu die Unverhältnismäßigkeit der Regelungen, die für

Abschlußprüfung großer Unternehmen geschaffen wurden, für die kleiner und mittlerer jedoch zu umfangreich sind. Damit dürfte der deutsche Gesetzgeber ein solches Regelungswerk gar nicht verabschieden. Dies gilt entsprechend für Standards, die europarechtlich rechtsverbindlich werden sollen. Das Grundrecht der Berufsfreiheit ist durch Art. 6 Abs. 1 EU i.V.m. Art. 15 Grundrechtecharta (GRC) geschützt.²⁹

Der europäische Gesetzgeber hätte bei der sich abzeichnenden Tendenz der Prüfungsdichte durch den EuGH Probleme zu gewärtigen, eine Tendenz, die in der Entscheidung zur Vorratsdatenspeicherung wohl bestätigt werden wird.³⁰ Die zutreffenden Folgerungen des Generalanwalts weisen auf diese Tendenz zur weiteren Akzentuierung und Stärkung der Grundrechte gemäß Grundrechtecharta (GRC) durch den EuGH deutlich hin. Insbesondere wird das Prinzip der Vorbehalt des Gesetzes gemäß Art. 52 Abs. 1 S 1 GRC verstärkt in den Vordergrund treten.³¹ Der Gesetzesvorbehalt des Art. 52 Abs. 1 S 1 GRC korreliert mit der Regelung des Art. 290 AEU. Wenn daher im Rahmen des Art 52 Abs. 1 S 1 GRC der Unionsgesetzgeber, der einen Rechtsakt erläßt, mit dem Verpflichtungen auferlegt werden, die mit qualifizierten Eingriffen in Grundrechte der Unionsbürger verbunden sind, es nicht vollständig den Mitgliedstaaten überlassen, die Garantien festzulegen, die sie zu rechtfertigen vermögen,³² so kann er dies der Kommission ebenso wenig. Das bedeutet, ein delegierter Rechtsakt widerspräche dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts, wenn die Hauptbestandteile nicht durch Gesetz geregelt würden.

Dabei stellt sich zusätzlich die Frage, ob ein Gesetz im materiellen Sinne auch dann vorliegt, wenn der Gesetzgeber keinerlei inhaltliche Änderungen vornehmen kann, d. h. eine kritiklose Eins-zu-eins-Übernahme der ISA könnte zwar als Gesetz im formellen Sinne angesehen werden, allerdings ist es durchaus zweifelhaft, ob man einem solchen Rechtsakt materiellrechtlich Gesetzesqualität ("Qualität des

25 Vgl. hierzu ausführlich *Beul, steueranwaltsmagazin* 2008, 46, 47; ders. *steueranwaltsmagazin* 2009, 98, 99 ff.

26 S.u. 3.

27 Vgl. aktuell EuGH, verbundene Rs. C-293/12, C-594/12, Schlussanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62012CC0293:DE:NOT>, Tz. 108 ff. m.w.N.

28 Vgl. hierzu ausführlich *Beul, steueranwaltsmagazin* 2012, 137, 226, 227 f.

29 Vgl. hierzu ausführlich *Beul, steueranwaltsmagazin* 2012, 137, 140 f., 227 f.

30 EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12, Schlußanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, s.o. Fn. 27.

31 EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12, Schlußanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, s.o. Fn. 27, Tz. 108 ff.

32 EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12, , Schlußanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, s.o. Fn. 27, Tz. 120.

Gesetzes“)³³ zubilligen kann. Denn es ist geradezu Wesen des Gesetzgebungsverfahrens, daß der Gesetzgeber sich mit den Einzelregelungen befaßt und auch inhaltliche Änderungen vornehmen kann.

Darüber hinaus ist festzustellen, daß die Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht mehr nur am weiten, für den europäischen Gesetzgeber gemäß Art. 5 Abs. 4 EU geltenden Ermessensrahmen gemessen werden kann, sondern soweit Grundrechtseingriffe vorliegen, einer engeren Prüfungsdichte im Rahmen des Grundrechtsprüfung unterliegt.³⁴ Eine solche Rechtsprechung erscheint auch dringend erforderlich, um der EU durch die Rechtsprechung des EuGH aus dem derzeitigen Akzeptanzproblem herauszuführen. Ein wirksamer Grundrechtsschutz durch den EuGH könnte in der Bevölkerung eine ähnlich deutliche Akzeptanz für den Gerichtshof bewirken, wie sie bereits in Deutschland das BVerfG genießt.

4. Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlußprüfung

Eine Verbindlichkeit einzelner Regelungen könnte sich nur dann ergeben, wenn Standards in Einzelfällen und Einzelpunkten höchstrichterliche Relevanz und Akzeptanz erzielten oder sie sich als allgemeine Meinung durchsetzten.

Hier ist die Rechtslage vergleichbar mit der Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Dieser unbestimmte Rechtsbegriff hat eine lange Tradition und findet sich heute noch in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Hier hatte sich in einer langen Rechtsentwicklung eine allgemeine Meinung dessen ausgebildet, was als GoB anzusehen ist. Diese waren gesetzlich nicht geregelt. Die Diskussion im Schrifttum zu den GoB als unbestimmten Rechtsbegriff, wie in § 238 HGB niedergelegt, bedarf einer Ausfüllung. Dabei gibt es vom Obersatz des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB ausgehend Kernbereiche, die man als allgemeine Meinung ansehen kann, und weitere Bereiche, die mehrere Lösungsmöglichkeiten zulassen. Dasselbe muß für die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlußprüfung (GoA) gelten. Entsprechend ist dies auch in den Regelungen der §§ 319 ff. HGB durch den Gesetzgeber entschieden worden. Hier werden gewisse Mindestvoraussetzungen normiert. Darüber hinausgehende Ausfüllungen bleiben Praxis, Wissenschaft und gegebenenfalls Rechtsprechung überlassen.

Die IDW-Standards behandeln die Art und Weise der Durchführung einer Abschlußprüfung, die ansonsten gesetzlich in § 319 ff. HGB geregelt ist. Über die gesetzlichen Vorschriften hinaus werden Vorgehensweisen statuiert, die nach Auffassung des IDW als Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung anzusehen sind. Allerdings ist der Umfang der Standards als bei weitem zu weitgehend anzusehen, da in erster Linie auf Großprüfungen zugeschnitten.

Die Ursachen für die ausufernden Regelungen stammen aus dem angelsächsischen Recht. Die Problematik der

Standards im angelsächsischen Bereich ergibt sich letztlich aus dem Haftungsmaßstab, insbesondere auf punitive damages. Dieses im Grunde genommen archaische System verbindet die Elemente des reinen Schadensersatzes mit Straf- und Wiedergutmachungscharakter. Über den reinen Schadensersatz mit dem Grundsatz der Naturalrestitution hinaus, wie er im deutschen Recht nach § 249 BGB geschuldet ist, sind Elemente des Strafens und der Wiedergutmachung, die ansatzweise im deutschen Recht Schmerzensgeldansprüche begründen, enthalten. Um diese Haftungsgefahr abzuwenden, neigt man im angelsächsischen Raum, – auch wegen der dort grundlegenden Kasuistik – dazu, allgemein anerkannte Standards aufzustellen, deren Einhaltung die Zuerkennung derartiger Strafschadensersatzansprüche ausschließt. Wer sich danach genau an die festgelegten Standards hält, ist einem Strafschadensersatz nicht mehr unterworfen.

Ein solches System neigt naturgemäß zu übersteigerten Regelungen, die nach unserem Rechtsverständnis als unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit empfunden werden. Der Umfang der Standards geht über das hinaus, was notwendig und erforderlich ist. Insoweit ist es nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber die Möglichkeit hätte, derart weitgehend in die Berufsfreiheit einzugreifen. Das kann erst recht nicht für die Standards eines privatrechtlichen Vereins gelten.

5. Praktische Folgerungen

Die Prüfungsstandards des IDW gehören zwar zu den fachlichen Regeln, deren Beachtung (demnach nicht zwingend Befolgung) nach § 4 Abs. 1 BS WP/vBP vorgeschrieben ist³⁵, allerdings nur so weit sie tatsächlich als GoA anzusehen sind. Eine Verpflichtung zur Befolgung der IDW-Standards kann allerdings dann entstehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung zugrunde liegt oder darauf im Prüfungsbericht Bezug genommen wird. Diese Verpflichtung beruht allerdings auf zivilrechtlicher Vereinbarung und ist berufsaufsichtsrechtlich nur insoweit von Bedeutung, als der Verstoß gegen eine solche Vereinbarung als Vertragsbruch und damit als berufsunwürdiges Verhalten einzustufen sein dürfte.

33 Vgl. hierzu EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12, , Schlußanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, s.o. Fn. 27, Tz. 109 m. Fn. 87: *„Hervorzuheben ist, dass der Gerichtshof bislang keine Gelegenheit hatte, sich zum Inhalt der Mindestanforderungen in Bezug auf die „Qualität des Gesetzes“ zu äußern oder zu den jeweiligen Verpflichtungen der Organe und der Mitgliedstaaten der Union in diesem Zusammenhang“.*

34 EuGH, Rs. C-293/12, C-594/12, , Schlußanträge des Generalanwalts vom 12.12.2013, s.o. Fn. 27, Tz. 89, 99 ff. (*„Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne“*).

35 *Schnepel* In Henseler/Ulrich, WPO, 2.A., vor §§ 43 ff., Rn. 3, allerdings ohne Einschränkung auf tatsächliche GoA.

Soweit die Satzung des IDW die Mitglieder zur Befolgung der Standards verpflichtet, können aus der Verletzung nur mitgliedschaftsrechtliche Folgen entstehen, keinesfalls berufsrechtliche. Wer die Standards beachtet, befindet sich berufsrechtlich im sicheren Bereich. Stellt er dagegen auf die GoA in ihrer Allgemeinheit ab, läuft er möglicherweise Gefahr, einzelne GoA nicht zu berücksichtigen. Andererseits wird er da, wo es mehrere Möglichkeiten gibt, und dabei eine dieser Möglichkeiten wählt, nicht Gefahr laufen, auf einen Standard "festgenagelt" zu werden. Dabei ist jedoch ein Augenmerk auf die Regelung des § 321 Abs. 3 HGB zu legen. Hier könnte man argumentieren, es müssten weitere Ausführungen erfolgen, soweit man nicht auf die bekannten IDW-Standards verweist. Dagegen spricht jedoch wiederum, daß ein Verweis auf die bestehenden GoA ausreicht und weitere Ausführungen entbehrlich wären, da diese feststehen.

Insoweit könnte wie folgt formuliert werden:

Prüfungsauftrag

Über Art und Umfang sowie über das Ergebnis unserer Prüfung erstatten wir den vorliegenden Bericht, der gemäß § 321 HGB und unter Einhaltung der Grundsätze ordnungs-

mäßiger Abschlußprüfung (eventuell zusätzlich: in Anlehnung an die vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angenommenen Grundsätze) erstellt wurde.

Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung

Wir haben unsere Jahresabschlußprüfung nach den §§ 316ff. HGB und unter Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (eventuell zusätzlich: in Anlehnung an die vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angenommenen Grundsätze) vorgenommen.

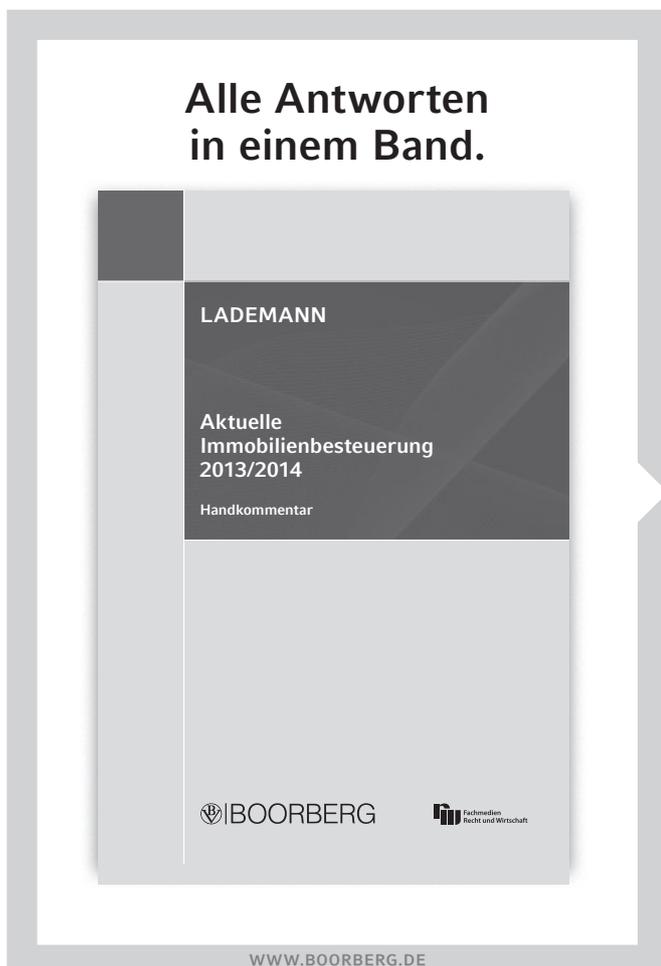
Wiedergabe des Bestätigungsvermerks sowie

Bestätigungsvermerk als Anlage zum Bericht

Wir haben unsere Jahresabschlußprüfung nach § 317 HGB und unter Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (eventuell zusätzlich: in Anlehnung an die vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angenommenen Grundsätze) durchgeführt.

Schlußbemerkung

Den vorstehenden Bericht erstatten wir in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und unter Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (eventuell zusätzlich: in Anlehnung an die vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) angenommenen Grundsätze).



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

Gelangensbestätigung für innergemeinschaftliche Lieferungen: Neue Fassung des § 17a UStDV ab 01.10.2013/01.01.2014 – BFH-Urteil vom 25.04.2013

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

I. Einführung: Endgültige Fassung nach mehreren Änderungen?

Umsatzsteuerfreiheit wird einem Unternehmer für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG nur gewährt, wenn er die in den §§ 17a bis 17c UStDV geregelten Anforderungen an die Buch- und Belegnachweise erfüllt. Der Gesetzgeber änderte diese Bestimmungen in der UStDV mit Wirkung zum 01.01.2012, um den Umsatzsteuermißbrauch einzuschränken. Mit der Änderung führte er erstmals die sog. Gelangensbestätigung als neuen und nahezu allein zulässigen Belegnachweis ein.¹ Die neuen Bestimmungen enthielten für Beförderungen und Versendungen zudem unterschiedliche Anforderungen an die Gelangensbestätigung.² Diese umfangreichen Änderungen führten zu einer Verschärfung der Anforderungen an die Nachweise, weshalb die Industrie- und Handelskammern und die Verbände der betroffenen Unternehmen (z.B. der Deutsche Speditions- und Logistikverband DSLV) die neuen Bestimmungen massiv kritisierten und Erleichterungen forderten. Daraufhin wurde vor allem die Anwendbarkeit der Änderungen des § 17a UStDV dreimal aufgeschoben: zuerst bis zum 31.03.2012³, dann bis zum 30.06.2012⁴ und schließlich bis auf Weiteres.⁵ Es wurde danach nicht beanstandet, wenn der Nachweis der Steuerbefreiung noch auf der Grundlage der bis 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wurde. Über die Entwicklung dieser Rechtslage wurde bereits im [steueranwaltsmagazin](#) berichtet.⁶

Diese Nichtbeanstandungsregelung beendete den rechtlichen Schwebezustand leider nicht. Zu großer Rechtsunsicherheit führte die Tatsache, daß lediglich die Finanzverwaltung angekündigt hatte, die Anwendung der bis zum Jahresende 2011 geltenden Bestimmungen nicht beanstanden zu wollen. Eine rechtswirksame Änderung der neuen Bestimmungen der UStDV war dadurch nicht erfolgt. Erforderlich war vielmehr eine Änderung durch den Gesetzgeber. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) erstellte daher zum 01.10.2012 den Referentenentwurf für die „Elfte Verordnung zur Änderung der UStDV“. Diese Verordnung sollte „weitere Nachweismöglichkeiten“ schaffen, „um den Betroffenen insgesamt eine einfache und sichere Nachweismöglichkeit zu ermöglichen“, und enthielt deshalb „die neuen Nachweispflichten“.

Die Elfte Verordnung zur Änderung der UStDV wurde am 22.03.2013 vom Bundesrat verabschiedet und trat am 01.10.2013 in Kraft.⁷ Durch sie werden die Bestimmungen des § 17a UStDV, welche am 01.01.2012 in Kraft traten, aber nicht angewandt werden mußten, zugunsten der An-

wender geändert. Bis zum 30.09.2013 durften wahlweise die bis zum 31.12.2011 oder die ab dem 01.01.2012 geltenden Bestimmungen übergangsweise angewandt werden.

Für ab dem 01.10.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen gilt der neue § 17a UStDV. Die Gelangensbestätigung ist ab dem 01.10.2013 nicht mehr alleinige, sondern eine von mehreren Möglichkeiten zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung.

Zwingende Anwendung ab dem 01.01.2014

Zum Zeitpunkt der Anwendung der neuen Vorschrift hat das BMF in seinem aktuellen Schreiben vom 16.09.2013 mitgeteilt, daß nicht beanstandet werden wird, wenn die Steuerfreiheit bei bis zum 31.12.2013 ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen anhand der vorher zulässigen Buch- und Belegnachweise nachgewiesen wird. Ab dem 01.01.2014 ist § 17a UStDV in seiner neuen Fassung zwingend anzuwenden.⁸

II. Die neuen Regelungen des § 17a UStDV

Die Umsetzung der folgenden neuen Bestimmungen des § 17a UStDV wird im Vergleich zu den bisherigen ab dem 01.01.2012 geltenden neuen Regelungen erheblich leichter sein:

In Beförderungs- und Versandungsfällen sind innergemeinschaftliche Lieferungen umsatzsteuerfrei, wenn der Unternehmer durch Belege nachweist, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Ge-

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

- 1 Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 02.12.2011 – BGBl. I 2011 S. 2416, BStBl. I 2011 S. 1167.
- 2 Siehe zur Entwicklung der Gesetzgebung *Trinks*, Gelangensbestätigung – Geplante Änderung der UStDV, Praxis Internationale Steuerberatung 2012, 318 ff.
- 3 BMF-Schreiben vom 09.12.2011, BStBl. I 2011 S. 1287, DB 2011 S. 2812.
- 4 BMF-Schreiben vom 06.02.2012, BStBl. I 2012 S. 211, DB 2012 S. 377.
- 5 BMF-Schreiben vom 01.06.2012, BStBl. I 2012 S. 618; DB 2012 S. 1301.
- 6 [steueranwaltsmagazin](#) 2012, 176.
- 7 BGBl. 2013 I Seite 602.
- 8 BMF-Schreiben vom 16.09.2013, Ziffer II. 2. – IV D 3 S 7141/13/10001; BStBl. 2013 Teil I, Seite 1192, 1212).

meinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Aus den Belegen muß sich die Erfüllung dieser Voraussetzung eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, vgl. § 17a Abs. 1 UStDV.

Neu ist die Regelung, daß **„insbesondere ein Nachweis“** als eindeutig und leicht nachprüfbar gilt, wenn er durch das Doppel der Rechnung und durch die Gelangensbestätigung geführt wird, vgl. § 17a Abs. 2 UStDV. Das bedeutet, anstelle der Gelangensbestätigung sind auch andere Nachweise zulässig. Definiert wird die Gelangensbestätigung jetzt als eine Bestätigung des Abnehmers, daß der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist.

Die **Gelangensbestätigung** hat folgende Angaben zu enthalten:

- den Namen und die Anschrift des Abnehmers,
- die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer,
- im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den **Monat** des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie
- die Unterschrift des Abnehmers **oder** eines von ihm zur Abnahme Beauftragten.

Bei einer **elektronischen Übermittlung** der Gelangensbestätigung (z. B. per E-Mail) ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, daß die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat. Künftig kann die Gelangensbestätigung auch als **Sammelbestätigung** ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefaßt werden. Die Gelangensbestätigung kann in **jeder Form** erbracht werden, vorausgesetzt, daß die erforderlichen Angaben darin enthalten sind. Zulässig ist auch, daß die Gelangensbestätigung aus **mehrerer Dokumenten** besteht, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben.

Welche anderen Belege künftig auch als Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung zulässig sind, ohne daß eine Gelangensbestätigung vorgelegt werden muß, bestimmt § 17a Abs. 3 UStDV für folgende fünf neu geregelte Fälle:

1. Bei der Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Unternehmer oder Abnehmer kann der Nachweis geführt werden
 - durch einen Versendungsbeleg, z. B. einen **Frachtbrief**, ein **Konnossement** oder Doppelstücke des Frachtbriefs oder Konnossements,
 - durch einen anderen handelsüblichen Beleg, z. B. eine **Bescheinigung des Spediteurs** mit bestimmten, aus-

drücklich geregelten Angaben zu der durchgeführten Beförderung,

- durch eine schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein Protokoll, welches der mit der Beförderung Beauftragte zu erstellen und mit dem er lückenlos den Transport bis zur Ablieferung beim Empfänger nachzuweisen hat (Sendungsverfolgung durch tracking und tracking Protokoll), oder
 - wenn die Belegnachweisführung in den Fällen von Postsendungen nicht möglich ist, durch eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Postsendung und den Nachweis über die Bezahlung der Lieferung;
2. Bei der Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Abnehmer kann der Nachweis durch einen Beleg über die Entrichtung der Gegenleistung für die durchzuführende Lieferung des Gegenstands von einem Bankkonto des Abnehmers sowie durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs erfolgen, wenn bestimmte Angaben enthalten sind.
 3. Wird der Gegenstand im gemeinschaftlichen Versandverfahren in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, kann der Nachweis durch eine Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung erbracht werden, die nach Eingang des Beendigungsnachweises für das Versandverfahren erteilt wird, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt.
 4. Im Falle der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren kommt der Nachweis
 - durch die von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates validierte EMCS-Eingangsmeldung in Betracht, sofern die verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung und Verwendung des IT-Verfahrens EMCS befördert wurden, oder
 - durch die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments, das dem zuständigen Hauptzollamt für Zwecke der Verbrauchsteuerentlastung vorzulegen ist, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs befördert werden.
 5. Werden Fahrzeuge geliefert, die durch den Abnehmer befördert werden und für die eine Zulassung für den Straßenverkehr erforderlich ist, genügt ein Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung.

Diese geänderten Bestimmungen des § 17a UStDV enthalten einige Erleichterungen für die Erbringung des Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Doch werden sich in der Praxis wieder einige Zweifelsfragen ergeben. Es war daher zu erwarten, daß es ein BMF-Schreiben zur Klärung der offenen Fragen gibt.⁹

⁹ Vgl. dazu *Weimann*, Gelangensbestätigung – die zweite!, Praxis Internationale Steuerberatung 2013, 168 ff.

Geblieben sind die unterschiedlichen Regelungen für die Beförderungs- und Versandungsfälle. Sofern die für diese nun zulässigen alternativen Nachweise den Anforderungen nicht entsprechen, wird die Finanzverwaltung die Gelangensbestätigung verlangen.¹⁰

Zusammengefaßt ist nach den neuen Regelungen eine Gelangensbestätigung stets dann erforderlich, wenn der Verkäufer (Lieferant) oder der Käufer (Kunde) den Transport der Ware selbst durchführt, ohne einen selbständigen Dritten (Frachtführer) mit dem Transport zu beauftragen. Die alternativen Nachweise sind dann zulässig, wenn der Verkäufer oder Käufer einen selbständigen Dritten (Frachtführer) mit dem Transport beauftragen. Die Gelangensbestätigung ist in diesem Fall nicht zwingend, aber gleichwohl zulässig.¹¹

Ob diese neuen Bestimmungen für die Gelangensbestätigung mit EU-Recht vereinbar sind, wird sich noch zeigen müssen. Das Urteil des EuGH vom 06.09.2012 zur Mehrwertsteuerrichtlinie¹² gibt Anlaß zur Diskussion, weil darin festgestellt wurde, daß ein Mitgliedstaat vom Steuerpflichtigen nicht verlangen kann, den zwingenden Nachweis dafür zu erbringen, daß die Ware den Mitgliedstaat physisch verlassen hat. Die Mehrwertsteuerrichtlinie gestatte den Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, dem Verkäufer einen Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, wenn er seinen Nachweispflichten nicht nachkomme.

III. Musterformulare für Gelangensbestätigungen

Durch das BMF-Schreiben¹³ vom 16.09.2013, Ziffer I, wurde nicht nur der Umsatzsteuer-Anwendungserlaß hinsichtlich der Gelangensbestätigung mit erläuternden Beispielen an die neue Rechtslage angepaßt. Das Ministerium stellt in den Anlagen zu diesem Schreiben nun auch Musterformulare für Gelangensbestätigungen in deutscher, englischer und französischer Sprache zur Verfügung (Anlage 1-3). Außerdem wurde ein Formular für eine Spediteurbescheinigung (Anlage 4) und eine Spediteurversicherung (Anlage 5) sowie ein Formular für "andere Belege als die Gelangensbestätigung" für einen "Belegnachweis in Beförderungs- und Versandungsfällen" (Anlage 6 und 7) beigelegt. Nachweise in anderen Sprachfassungen bedürfen der amtlich beglaubigten Übersetzung, Abschnitt 6a.4 Abs. 5 Satz 7 UStAE n.F.

IV. BFH-Urteil vom 25.04.2013

Auch wenn ein Unternehmer die Anforderungen an die neue Gelangensbestätigung erfüllt hat und eine Bestätigung der Umsatzsteuer-ID vom Bundesamt für Finanzen erhalten hat, bedeutet dies keine Garantie für die Anerkennung

der Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung durch die Finanzverwaltung. Der Unternehmer muß alle Maßnahmen ergreifen, die seine Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung vermeiden. Dabei hat der BFH bereits in einem früheren Urteil festgestellt, daß der Unternehmer bei "Zweifeln an der Richtigkeit der Angaben des Abnehmers oder seines angeblichen Beauftragten" verpflichtet ist, "Nachforschungen bis zur Grenze der Zumutbarkeit anzustellen". "Die Zumutbarkeit richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls."¹⁴

In seinem Urteil vom 25.04.2013¹⁵ hat der BFH die Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Unternehmers verschärft. In den Leitsätzen des Urteils stellt der BFH fest, daß der Lieferer für die Inanspruchnahme des Vertrauensschutzes nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG in gutem Glauben handeln und alle Maßnahmen ergreifen muß, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, daß der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Dabei sind alle Gesichtspunkte und tatsächlichen Umstände umfassend zu berücksichtigen. Danach kann sich die zur Steuerpflicht führende Bösgläubigkeit auch aus Umständen ergeben, die nicht mit den Beleg- und Buchangaben zusammenhängen.

Im vorliegenden Fall hat der BFH die Umsatzsteuerfreiheit abgelehnt, weil die Klägerin (Verkäuferin) bei der Anbahnung des erstmaligen Verkaufs zweier Pkw an eine GmbH in Luxemburg im Wege eines Bargeschäfts nicht die erforderliche Sorgfalt walten ließ. Der Kontakt zum Abschluß des Kaufvertrages erfolgte nicht über den Geschäftssitz der in Luxemburg ansässigen GmbH. Lediglich über ein Mobiltelefon und ein Faxgerät jeweils mit deutscher Vorwahl fand der Vertragsabschluß statt. Die Klägerin hätte nach Ansicht des BFH aufgrund dieses Umstandes Zweifel am Vorliegen einer Geschäftsbeziehung haben müssen. Mit der erforderlichen Sorgfalt hätte die Klägerin nur gehandelt, wenn sie bei der Anbahnung einer erstmaligen Geschäftsbeziehung zur GmbH zumindest auch den Kontakt über deren Geschäftssitz in Luxemburg gesucht hätte. Dazu habe im Hinblick auf das Vorliegen von Bargeschäften über hochwertige Wirtschaftsgüter Veranlassung bestanden. Da die GmbH infolge ihrer Liquidation keinen Geschäftsbetrieb unterhielt, hätte die Klägerin feststellen können, daß seitens der GmbH keine Bestellungen vorlagen.

10 Vgl. Weimann, a.a.O., S. 170.

11 Vgl. Weimann, a.a.O., S. 171.

12 C-273/11, Rechtssache Mecsek-Gabona; RL 2006/112/EG, DStR 2012, 1917; UR 2012, 796; EU-UStB 2012, 84.

13 IV D 3 S 7141/13/10001; BStBl 2013 Teil I, Seite 1192, 1212.

14 ►► BFH-Urteil vom 14.11.2012 – Az. XI R17/12 – DStR 2013, 753, 757 unter II.3.c) bb); DB 2013, 1213.

15 Az. ►► V R 28/11 – zu § 6a UStG, § 17a UStDV –; DB 2013, 1396; DStR 2013, 1278.

Rechtsprechung des EuGH betreffend die Schweiz

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich

Der EuGH hat im vergangenen Jahr in zwei interessanten Angelegenheiten zugunsten der Steuerpflichtigen Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung getroffen. Dabei geht es in einem Fall um die Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens, im anderen Fall um die Kapitalverkehrsfreiheit bei internationalen Erbschaften.

1. EuGH-Urteil vom 28.02.2013 in der Rechtssache Ettwein¹

Im Streitfall waren Eheleute, die ihre Einkünfte im wesentlichen aus Deutschland bezogen, in die Schweiz übersiedelt. Es lagen damit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vor, wonach eine Behandlung dieser Einkünfte nach der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht in Betracht kam. Für den Veranlagungszeitraum 2008 lehnte das Finanzamt die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splittingtarifs ab, was der gesetzlichen Regelung entsprach. Denn grundsätzlich setzt die Zusammenveranlagung eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht voraus (§ 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

Eine Erweiterung ist bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten dann vorgesehen, wenn einer der Ehegatten im Inland unbeschränkt steuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist und eine EU/EWR-Staatsangehörigkeit hat, und der andere Ehegatte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat hat.² Falls bei dem erstgenannten Ehegatten § 1 Abs. 3 EStG Anwendung findet, ist in solchen Fällen noch erforderlich, daß die inländischen Einkünfte der Ehegatten mindestens 90 v.H. der gesamten Einkünfte erreichen und die im Ausland erzielten Einkünfte nicht höher als der doppelte Grundfreibetrag sind. Dies ist durch eine Bescheinigung seitens der ausländischen Finanzbehörde nachzuweisen.³

In dem Streitfall des vorliegenden FG Baden-Württemberg scheiterte also die Zusammenveranlagung der Klägerin mit ihrem Ehegatten daran, daß jener weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat hat, sondern in der Schweiz,⁴ und aus der Sicht des Ehegatten scheitert eine Zusammenveranlagung mit der Klägerin daran, daß diese in der Schweiz ihren Wohnsitz hat.⁵ Das Gericht hatte hierzu unionsrechtliche Bedenken und entschied sich zu einer Vorlage an den EuGH.

Die Schweiz hat mit den 2002 in Kraft getretenen Bilateralen Verträgen I auch eine Personenfreizügigkeit für Bür-

ger der (ehemaligen) EU-Staaten eingeführt, die in einem der sieben sektoriellen Abkommen enthalten ist; dem Abkommen über die Freizügigkeit.⁶ Das Freizügigkeitsabkommen unterliegt der Auslegung durch den EuGH.⁷

Tatsächlich sah auch der EuGH in der Versagung des Splittingtarifs für in der Schweiz lebende und im Inland arbeitende deutsche Staatsangehörige eine Verletzung des im Freizügigkeitsabkommen niedergelegten Gleichbehandlungsgrundsatzes, indem zwischen dem Wohnort und dem Ort unterschieden wird, an dem der Steuerpflichtige eine selbständige Tätigkeit ausübt. Damit folgte es nicht der Auffassung des Generalanwalts, welcher meinte, gegenüber dem Herkunftsstaat des Steuerpflichtigen würden lediglich die im Abkommen selbst festgelegten Rechte greifen, das Primärrecht des Staates werde nicht tangiert.⁸ Die Freizügigkeit, so der EuGH, würde beeinträchtigt, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei in seinem Herkunftsland einen Nachteil allein deshalb erlitte, weil er sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat.⁹ Der EuGH sieht in dieser Konstellation auch keine Gründe, die die Ungleichbehandlung als gerechtfertigt erscheinen ließen. Konsequenterweise werden demnach die Grundsätze der „Schumacker“-Rechtsprechung auf das Freizügigkeitsabkommen übertragen.¹⁰

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

1 EuGH, Urteil vom 28.02.2013, C-425/11, BStBl II 2013, 896. Entscheidungsbesprechungen Cloer/Vogel, DB 2013, 1141-1144; Sunde, IStR 2013, 568-573; von Brocke, IWB 2013, 226-228.

2 ►► BFH, Urteil vom 08.09.2010 – I R 28/10 –, BStBl II 2011, 269.

3 ►► BFH, Urteil vom 08.09.2010 – I R 80/09 –, BStBl II 2011, 447.

4 § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2008 in Verbindung mit § 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2008.

5 ►► Finanzgericht Baden-Württemberg, EuGH-Vorlage vom 07.07.2011 – 3 K 3752/10.

6 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, BGBl. II 2001, 810. Eine Einführung hierzu findet sich auch bei Beul, steueranwaltsmagazin 2006, 125 und bei Bock, steueranwaltsmagazin 2006, 166.

7 EuGH-Urteile vom 15.07.2010 C-70/09, „Hengartner/Gasser“, ABl EU 2010 Nr. C 246; vom 11.02.2010 C-541/08, „Fokus Invest“, ABl EU 2010 Nr. C 80, 4, RIW 2010, 228; vom 12.11.2009 C-351/08, „Grimme“, Slg. 2009, I-10777; vom 20.12.2008 C-13/08, „Stamm und Hauser“, Slg. 2008 I-11087.

8 Schlußanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 18.10.2012.

9 Mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 15.12.2011, C-257/10, „Bergström“, ABl EU 2012, Nr. C 39, 4.

10 EuGH, Urteil vom 14.02.1995, C-279/93, „Schumacker“, ABl EG 1995, Nr C 74, 1-2.

In der Folge wurde den Steuerpflichtigen durch das Finanzgericht die Zusammenveranlagung gewährt.¹¹ Das BMF hat mit einem Schreiben zur Umsetzung des EuGH-Urteils reagiert, wonach § 1a EStG nun auch anzuwenden ist, wenn der Ehegatte/Lebenspartner seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat.¹²

Die Entscheidung ist eigentlich nicht besonders überraschend, da diese Wirkungen des Freizügigkeitsabkommens in der Literatur schon des längerem vorhergesagt wurden.¹³ Auch das schweizerische Bundesgericht hat – gestützt auf Art. 16 Abs. 2 und Art. 21 Abs. 2 FZA – die Grundsätze der *Schumacker*-Rechtsprechung bereits bejaht und damit die Quellensteuer für nicht im (schweizerischen) Inland ansässige Arbeitnehmer gekippt, die mehr als 90% ihrer Einkünfte aus der Schweiz beziehen.¹⁴ Dennoch kommt dieser Entscheidung einige Bedeutung zu, da sich der EuGH bisher noch nicht mit den steuerlichen Implikationen des FZA befassen könnte, hier jedoch ziemlich kurzen Prozeß machte. Das macht Mut, sich auch in anderen Sachverhaltskonstellationen, beispielsweise betreffend die Wegzugs- oder Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG, auf eine Gemeinschaftswidrigkeit der entsprechenden Vorschriften zu berufen, sofern die im Abkommen gewährte Freizügigkeit mit der Schweiz verletzt sein könnte.¹⁵ Hier sind noch einige Fragen zu klären.

2. EuGH-Urteil vom 17.10.2013 in der Rechtssache Welte¹⁶

In dem Rechtsstreit zwischen dem Witwer einer in der Schweiz verstorbenen schweizerischen Staatsangehörigen und dem deutschen Finanzamt ging es um die Berechnung der Erbschaftsteuern auf ein in Deutschland belegenes Grundstück, dessen Eigentümerin die Erblasserin war. Da weder Erblasserin noch der Erwerber im Inland unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig waren, galt nach § 16 Abs. 2 ErbStG lediglich ein Freibetrag von 2.000,- Euro. Hätte eine der Beteiligten, also die Erblasserin oder der Kläger, zum Zeitpunkt des Erbfalls den Wohnsitz in Deutschland gehabt, hätte ihm nach § 16 Abs. 1 ErbStG ein Freibetrag von 500.000,- Euro zugestanden. Das Finanzgericht sah hier einen möglichen Verstoß gegen die durch den EG-Vertrag gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit und legte den Fall dem EuGH vor.¹⁷

Bei Erbschaften, mit denen das Vermögen eines Erblassers auf eine oder mehrere Personen übergeht, handelt es sich um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 EG, sofern sie über die Grenzen eines Mitgliedsstaats hinausreichen.¹⁸ Bei Erbschaften sind daher solche Maßnahmen als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten, die eine Wertminderung desjenigen Nachlasses bewirken, den jemand in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Ansässigkeitsstaat hat.¹⁹

Der EuGH war hier der Ansicht, daß auch keine Ausnahme nach Art. 57 EG vorliegt, wonach die Beschränkung

in bezug auf Drittländer gerechtfertigt sein könnte. Erbschaften sind dort nämlich nicht aufgeführt, und entgegen der Ansicht der deutschen und der belgischen Regierung sowie der Kommission handelt es sich auch nicht um dort erwähnte "Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien" (zum Zweck einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt), sondern um nicht von Art. 57 Abs. 1 EG erfaßte "Vermögensanlagen" in Immobilien zu privaten Zwecken, die also nicht mit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden sind.²⁰

Auch komme keine Rechtfertigung nach Art. 58 Abs. 1 EG in Frage. Nach dieser Vorschrift müßte nämlich die Ungleichbehandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder hinsichtlich der Zahlung der Erbschaftsteuer a) Situationen betreffen, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder b) durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Zudem dürfte sie nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist.²¹

Es liege aber bei dem Fall, daß Erblasser und Erbe jeweils nur beschränkt steuerpflichtig sind, eine objektive Vergleichbarkeit mit der Situation vor, daß (nur) einer der beiden unbeschränkt steuerpflichtig ist. Denn die Höhe des Freibetrags ist nicht von der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage abhängig, sondern wird dem Erben aufgrund seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuerkannt.

- 11 ►► Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 18.04.2013, 3 K 825/13.
- 12 BMF, Schreiben vom 16.09.2013, IV C 3 – S 1325/11/10014, BStBl I 2013 1325.
- 13 Übersicht bei *Maier*, Die steuerlichen Implikationen der Mobilitäts Garantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU, 2013.
- 14 Schweizerisches Bundesgericht, Urteil vom 26.01.2010, 2C_319/2009, 2C_321/2009, BGE 136 II 241, Erw. 11ff.
- 15 Vgl. EuGH, Beschl. v. 11.03.2004, Rs. C-9 / 02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409.
- 16 EuGH, Urteil vom 17.10.2013, Rs. C-181/12, ABl EU 2013, Nr C 367, I-11-12, DStR 2013, 2269–2274. Entscheidungsbesprechung *Billig*, Finanz-Rundschau -FR- 2013, 1109–1110.
- 17 ►► FG Düsseldorf, 4 K 689/12 Erb vom 04.04.2012.
- 18 EuGH-Urteile vom 11.12.2003, "Barbier", C-364/01, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 58 und vom 19.07.2012, "Scheunemann", C-31/11, ABl EU 2012, Nr C 295, 6-7, Randnr. 22.
- 19 EuGH-Urteile vom 11.09.2008, "Eckelkamp u. a.", C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 44 und ebenfalls vom 11.09.2008, "Arens-Sikken", C-43/07, Slg. 2008, I-6887, Randnr. 37; vom 23.02.2006, "van Hilten-van der Heijden", C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 39 und vom 10.02.2011, "Missionswerk Werner Heukelbach", C-25/10, Slg. 2011, I-497, Randnr. 15.
- 20 "Erbschaften unterfallen demnach dem "Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter", Anhang I der Richtlinie 88/361.
- 21 Vgl. EuGH, Urteil vom 07.09.2004, "Manninen", C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 29.
- 22 EuGH-Urteile vom 07.09.2004, "Manninen", C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 42, und vom 17.09.2009, "Glaxo Wellcome", C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Randnrn. 77 und 78.

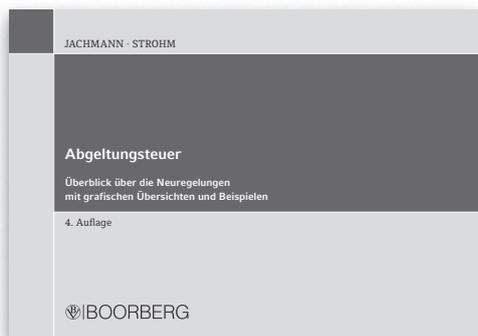
Auch zwingende Gründe des Allgemeininteresses konnte der EuGH nicht erkennen. Deutschland hatte geltend gemacht, die Regelung diene dem Gebot der steuerlichen Kohärenz. Bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht werde nämlich der Vorteil der geringeren Steuerbemessungsgrundlage durch den Nachteil eines geringeren Freibetrags ausgeglichen, während bei der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht der Vorteil des höheren Freibetrags durch den Nachteil einer höheren Steuerbemessungsgrundlage ausgeglichen werde. Dies lehnte der EuGH hier ab, da eine solche Rechtfertigung nur zulässig wäre, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist.²² Aufgrund der starren Regelung genügt die deutsche Vorschrift daher nicht diesen Vorgaben.

Schließlich konnte sich Deutschland auch nicht mit dem Argument retten, daß die Regelung der Wirksamkeit

der steuerlichen Kontrollen diene. Denn auch in dem Fall, daß (nur) der Erbe Inländer ist, hat Deutschland dasselbe Kontrollproblem, nämlich daß es nicht ersehen kann, ob der Erbe den aus dem Ausland stammenden Nachlaß vollständig deklariere.

Insgesamt läßt sich damit festhalten, daß sich Deutschland aufgrund der starren Regelung des § 16 Abs. 2 ErbStG, die keine Rücksicht auf die tatsächliche internationale Verteilung der Erbmasse nimmt, selber um das Argument der Kohärenz gebracht hat. Möglicherweise werden wir hier daher in Zukunft eine solche flexible Freibetragsregelung für beschränkt Steuerpflichtige sehen, die dann den Vorgaben des EuGH genügen könnte. Bis dahin dürfen sich die betroffenen Steuerpflichtigen über das Urteil freuen.

Prägnant und anschaulich.



WWW.BOORBERG.DE

Abgeltungsteuer

Überblick über die Neuregelungen mit grafischen Übersichten und Beispielen

Stand: 5. Januar 2012

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

2012, 4. Auflage, 148 Seiten, € 20,-

ISBN 978-3-415-04833-1

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

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

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20913

Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen im Erbschaftsteuerrecht

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Bonn*

1. Einleitung

Das Jahr 2013 hat einige für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bedeutende Neuerungen gebracht. Von Seiten des Gesetzgebers ist insbesondere die lang erwartete Gesetzesänderung zu Beseitigung der sog. „Cash-GmbH“ zu nennen.¹ Weitاًus grundlegendere Umwälzungen stehen noch bevor in Gestalt der Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit der geltenden Begünstigungsregelungen für Unternehmensvermögen.² Gewissermaßen im Schatten dieser „Großereignisse“ hat aber auch der BFH im vergangenen Jahr Gelegenheit gehabt, in bedeutenden Detailfragen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts Stellung zu nehmen und Rechtsfortbildung zu betreiben. Der nachfolgende Beitrag greift ausgewählte Entscheidungen heraus.

2. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung vermögensverwaltender Personengesellschaften (BFH v. 11.06.2013, II R 4/12)

Nach Auffassung der Finanzverwaltung³ und Rechtsprechung⁴ weiterhin nicht begünstigt ist die **mittelbare Übertragung von Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft über eine vermögensverwaltende GbR. Die Finanzverwaltung leitet dies aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG her („unmittelbar“), wobei der Finanzverwaltung zuzugeben ist, daß der Gesetzgeber in Kenntnis der Kontroverse den Wortlaut im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 nicht angepaßt hat. Zwar hatte zwischenzeitlich das FG Köln⁵ überzeugend herausgestellt, daß aufgrund der in § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG angeordneten Bruchteilsbetrachtung eine Zurechnung der im Gesamthandsvermögen bzw. zu Bruchteilen gehaltenen Wirtschaftsgüter für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke erfolgt, die dem Unmittelbarkeitserfordernis des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorgeht. Das Urteil ist jedoch jüngst durch die Revisionsentscheidung des BFH aufgehoben worden, wonach für die Unmittelbarkeit der Beteiligung am Nennkapital die **zivilrechtliche Gesellschafterstellung** des Erblassers oder Schenkers erforderlich ist.⁶

Der BFH erteilte damit eine deutliche Absage an die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bei der Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen. Dies hatte der BFH (und zuletzt auch die Finanzverwaltung) bei **Personengesellschaften** zuletzt anders gesehen, insbesondere auch, wenn es um die Begünstigungsfähigkeit des Zuwendungsnießbrauchs, Nießbrauchsverzichts sowie der Übertragung des

Treugeberanspruchs an Personengesellschaften ging. In all diesen Fällen soll die zivilrechtliche Gesellschafterstellung für die Gewährung der Begünstigung nicht maßgeblich sein; vielmehr komme es darauf an, daß der Beschenkte durch die Zuwendung (des Gesellschaftsanteils, des Nießbrauchs oder des Herausgabeanspruchs des Treugebers) **Mitunternehmer der Gesellschaft** wurde. Hier zeigt sich nun, daß diese Rechtsprechungslinie auf die Beteiligung an Kapitalgesellschaften nicht übertragbar ist, da sie an die Mitunternehmerstellung als ertragsteuerliche Kategorie anknüpft, die bei der Kapitalgesellschaft nicht gegeben ist.

Dementsprechend stellt sich die Frage, ob die BFH-Entscheidung auch Bedeutung für **Treuhandverhältnisse an Kapitalgesellschaften** hat. Die Finanzverwaltung⁷ erkennt neuerdings an, daß die Übertragung der Treugeberstellung ebenfalls erbschaft- und schenkungsteuerlich begünstigt sein kann, wenn in dem Treugut die „übrigen Voraussetzungen“ der §§ 13a, 13b ErbStG vorliegen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Im Lichte der BFH-Entscheidung v. 11.06.2013⁸ stellt sich allerdings die Frage, ob hier das gesetzliche Erfordernis, daß der Erblasser oder Schenker zivilrechtlicher Gesellschafter der Gesellschaft ist, auch erfüllt ist und aus diesem Grunde die Begünstigung bei der Übertragung der Treugeberstellung an Kapitalgesellschaften zwingend zu versagen ist.⁹ Ein vergleichbares Problem stellt sich bei Erbengemeinschaften.

Umgekehrt ist allerdings festzustellen, daß die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG bei der Frage, ob **Anteile an Kapitalgesellschaften als Verwaltungsvermögen** zu qualifizieren sind, ebenfalls auf eine unmittelbare Beteiligung am Nennkapital abstellt. Konsequenterweise müßte

* Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt/Steuerberater/Diplom-Finanzwirt, ist Partner der Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn. Der nachfolgende Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 01.11.2013 auf dem 19. Steueranwaltstag in Berlin gehalten hat.

1 Hierzu eingehend *Stalleiken*, DB 2013, 1382; *Korezkij*, DStR 2013, 1764.

2 Vgl. hierzu Vorlagebeschluß des BFH v. 27.09.2012, ZEV 2012, 599 m. Anm. *Hannes*.

3 R E 13b.6 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011.

4 Jetzt BFH v. 11.06.2013 – II R 4/12, DStR 2013, 1536.

5 Urt. v. 16.11.2011 – 9 K 3087/10, EFG 2012, 1079.

6 BFH v. 11.06.2013 – II R 4/12, DStR 2013, 1536.

7 BayLfSt vom 14.01.2013.

8 Az. II R 4/12, DStR 2013, 1536.

9 Zweifelnd *Geck*, ZEV 2013, 601.

daher für diese Fälle gelten, daß Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen, die über eine vermögensverwaltende Personengesellschaftskonstruktion (z. B. Treuhandmodell) gehalten werden, nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden können. Der Tatbestand des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist anerkanntermaßen abschließend und restriktiv auszulegen. Festzuhalten bleibt, daß es auch hier an einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung der Muttergesellschaft fehlt. Es erscheint daher zumindest schwerlich vertretbar – wenn auch nicht ausgeschlossen –, daß der BFH bei der Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses in § 13b Abs. 2 ErbStG eine entgegengesetzte Auffassung zur Auslegung des Abs. 1 vertreten wird.

3. Auswirkung des (Quoten)Nießbrauchs an Mitunternehmeranteilen auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung (BFH v. 16.05.2013, Az. II R 5/12)

Die Ausgestaltung der Nießbrauchsrechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter ist streitanfällig und immer wieder Gegenstand der Rechtsprechung. Ausgangspunkt des Problems ist, daß zur Erlangung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Begünstigungen beim Vorbehaltsnießbrauch die Rechte des Nießbrauchers und des Verpflichteten so auszugestalten sind, daß sowohl der Schenker/Nießbraucher als auch der Beschenkte/Nießbrauchsverpflichtete als ertragsteuerliche **Mitunternehmer der Gesellschaft** anzusehen sind. In diesem Zusammenhang betont der BFH in ständiger Rechtsprechung, daß eine Orientierung an der gesetzlichen Ausgestaltung der Nießbrauchsrechte zu erfolgen hat.¹⁰ Konkret bedeutet dies, daß dem Nießbraucher das Stimmrecht in laufenden Angelegenheiten zustehen darf, während in außergewöhnlichen Angelegenheiten und bei Kernbereichsbeschlüssen der Gesellschafter als Nießbrauchsverpflichteter das Stimmrecht selbst auszuüben hat. Auch unwiderrüflich erteilte Vollmachten sind hierbei schädlich. Hinsichtlich der Zuordnung der Erträge ist erforderlich, daß sich der Anspruch des Nießbrauchers auf eine Teilhabe am laufenden Gewinn der Gesellschaft beschränkt, während außerordentliche Erträge und insbesondere Substanzerlöse beim Gesellschafter, dem Beschenkten, verbleiben müssen.

Im Urteilsfall v. 16.05.2013¹¹ hatte nun ein Vater seiner Tochter einen Anteil an einer GmbH & Co. KG unter Nießbrauchsvorbehalt geschenkt. Den Nießbrauch behielt er sich „zu einer Quote von 22.000/23.500“ vor. Hierbei waren die Stimmrechte des Nießbrauchers so ausgestaltet, daß hinsichtlich des belasteten Teils die Übertragung dem Beschenkten keine Mitunternehmerinitiative erlaubte.

Die Vorinstanz¹² hatte erkannt, daß die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG auf den gesamten geschenkten Kommanditanteil zu gewähren waren. Bei isolierter Betrachtung war die Tochter zwar hinsichtlich des

nießbrauchsbelasteten Teils nicht Mitunternehmerin geworden. Jedoch führte nach Ansicht des Hessischen FG die Einheitlichkeit und Unteilbarkeit der Mitunternehmerstellung (hinsichtlich des unbelasteten Anteils) zu einer positiven Abfärbung auch auf den nießbrauchsbelasteten Teil.

Diese Überlegung hat der BFH zu Recht verworfen. Der BFH stellte fest, daß die Bedeutung der Einheitlichkeit des Mitunternehmeranteils im Rahmen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts stark eingeschränkt ist. Wie bereits im Urteil vom 23.03.2010¹³, in dem der BFH klargestellt hat, daß trotz bereits bestehender Mitunternehmerstellung des Beschenkten an der Gesellschaft dieser auch und insbesondere **hinsichtlich des geschenkten Anteils** Mitunternehmerrechte erlangen muß, betont der BFH in konsequenter Fortentwicklung des Urteils auch dieses Mal, daß auch bei einer einheitlichen Schenkung hinsichtlich des nießbrauchsbelasteten Teils und des unbelasteten Teils wie folgt zu unterscheiden ist: Wenn dem Nießbraucher aufgrund des nießbrauchsbelasteten Teils keine Mitunternehmerstellung zukommt, so kann die Begünstigung nur für den unbelasteten Teil gewährt werden.

Materiellrechtlich bietet das Urteil des BFH also „wenig Neues“. Daß die Nießbrauchsrechte gesetzeskonform ausgestaltet werden müssen, entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH. Interessant ist das Urteil allerdings insbesondere, weil es ein Schlaglicht auf die **Unterscheidung zwischen dem Quotennießbrauch und dem Bruchteilsnießbrauch** wirft. Beim Bruchteilsnießbrauch existiert ein nießbrauchsbelasteter Teil, hinsichtlich dessen die Mitunternehmerstellung entweder vorliegt oder nicht. Jedenfalls existiert aber auch ein unbelasteter Teil, der erbschaft- und schenkungsteuerlich von dem belasteten Teil zu trennen ist und eigenständig begünstigungsfähig ist. Demgegenüber ist beim Quotennießbrauch der gesamte geschenkte Anteil belastet, aber eben quotal. Ein unbelasteter Teil, der eine Mitunternehmerstellung vermitteln könnte, existiert nicht. Bei verständiger Würdigung dieser Unterscheidung muß der vom BFH entschiedene Fall möglicherweise als Bruchteilsnießbrauch ausgelegt werden. Auffällig ist auch, daß der BFH in seiner Urteilsbegründung zu keinem Zeitpunkt den Nießbrauch als Quotennießbrauch qualifiziert. Gleichwohl wird das Urteil in der Literatur überwiegend unter dem Stichwort „Quotennießbrauch“ rezensiert, was denn auch hinsichtlich der Würdigung und Bedeutung des Urteils durchaus zu Verwirrungen führt.

10 BFH v. 01.04.1994, Az. VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 m.w.N.

11 Az. II R 5/12, DStR 2013, 1380.

12 Hessisches FG vom 25.10.2011, Az. 1 K 1507/08, EFG 2012, 721.

13 Az. II R 42/08, DStR 2010, 868.

4. Verdeckte Gewinnausschüttungen und Schenkungsteuer (BFH v. 30.01.2013, Az. II R 6/12)

Die Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sind in der Vergangenheit bereits Gegenstand umfangreicher Rechtsprechung und auch gesetzgeberischer Neuregelungen gewesen. Namentlich die Fälle der disquotalen Einlage hat der Gesetzgeber neu geregelt, nachdem der BFH der Verwaltungsauffassung, wonach eine disquotale Einlage in eine Kapitalgesellschaft eine Schenkung des einlegenden Gesellschafters an seine Mitgesellschafter darstellen sollte, eine Absage erteilt hat (§ 7 Abs. 8 ErbStG). Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zu § 7 Abs. 8 ErbStG in einem umfangreichen gleichlautenden Ländererlaß¹⁴ dargelegt. Hierin hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, daß verdeckte Gewinnausschüttungen zugunsten einer nahestehenden Person freigebige Zuwendungen der Kapitalgesellschaft darstellen.¹⁵ Für die Besteuerung ist in diesen Fällen das Verhältnis zwischen dem veranlassenden Gesellschafter und dem Empfänger maßgeblich (§ 15 Abs. 4 Satz 1); hieran orientieren sich Steuerklasse und persönlicher Freibetrag. Diese Grundsätze sollen je nach Lage des Einzelfalles auch für verdeckte Gewinnausschüttungen an Gesellschafter gelten. Offen und in der Literatur umstritten war, wie die Finanzverwaltung diese Auffassung rechtfertigen will. Allerdings hatte der BFH in einer Entscheidung vom 07.11.2007¹⁶ in einem obiter dictum eine freigebige Zuwendung bei einer verdeckten Gewinnausschüttung zugunsten einer nahestehenden Person für möglich gehalten. Rechtsfolge der Verwaltungsauffassung wäre jedenfalls eine Doppelbesteuerung mit Ertragsteuer und Schenkungsteuer.

Dieser Verwaltungsauffassung hat der BFH mit Urteil vom 31.01.2013¹⁷ eine klare Absage erteilt. Er hat unmißverständlich klargestellt, daß im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren (unmittelbar und mittelbar beteiligten) Gesellschaftern neben den betrieblich veranlaßten Rechtsbeziehungen, den offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen, keine weitere Kategorie der Leistungsbeziehungen in Form einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gibt. Sämtliche Vorteilszuwendungen an einen Gesellschafter sind, auch und insbesondere wenn sie verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlaßt. Diese Mitveranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis schließt eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus. Dasselbe gilt für Vorteilszuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person.¹⁸

Das Urteil ist eine konsequente Fortentwicklung der Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Einlage.¹⁹ Auch dort hatte der BFH eine freigebige Zuwendung an die Kapitalgesellschaft wegen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis verneint. Der Gesetzgeber hatte daraufhin durch Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG die Einlagefälle tatbe-

standlich erfaßt und eine fiktive Schenkung des leistenden Gesellschafters an die Mitgesellschafter geregelt. Die Norm regelt jedoch nur **Leistungen an eine Kapitalgesellschaft**, nicht Leistungen durch eine Kapitalgesellschaft. Auch der Regelungszusammenhang mit § 15 Abs. 4 ErbStG bietet keine Rechtsgrundlage für die Auffassung der Finanzverwaltung. Insbesondere regelt § 15 Abs. 4 ErbStG keinen eigenen Besteuerungstatbestand, sondern setzt einen solchen vielmehr voraus; dafür spricht klar die gesetzgeberische Stellung innerhalb der Vorschriften über die Berechnung der Steuer (3. Abschn. des ErbStG).²⁰

Derzeit ist noch offen, wie die Finanzverwaltung mit dem Urteil umgehen wird und ob sie die gleichlautenden Ländererlasse vom 14.03.2012 anpassen wird. Nicht abschließend geklärt ist zudem weiterhin, ob verdeckte Gewinnausschüttungen an eine **nahestehende Person** eine freigebige Zuwendung des veranlassenden Gesellschafters darstellen können.²¹ Nach Ansicht des BFH könnte dem jedoch entgegenstehen, daß der Empfänger der Leistung (die nahestehende Person) zivilrechtlich nicht auf Kosten des Schenkenden (Gesellschafters) bereichert ist.²²

5. Keine Schenkungsteuerfolgen durch Verzicht auf Mehrstimmrechte (BFH vom 30.01.2013, Az. II R 38/11)

Ein weiteres umstrittenes Feld ist die Frage, ob **persönliche Sonderrechte eines Gesellschafters** Einfluß auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer nehmen können. Zum einen ist denkbar, daß diesen Sonderrechten ein Einfluß auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche Bewertung zukommt; zum anderen könnte in der Einräumung oder dem Verzicht auf persönliche Sonderrechte eine Schenkung liegen, wenn die übrigen Gesellschafter dadurch (zumindest reflexiv) bereichert werden. Zumindest letzteres hat der BFH mit Urteil vom 30.01.2013²³ nunmehr verneint. Dem Urteil lag ein Fall zugrunde, in dem ein Vater V den weitaus überwiegenden Teil der Geschäftsanteile der V-GmbH hielt. V änderte den Gesellschaftsvertrag der V-GmbH dahingehend, daß ihm, solange er Gesellschafter der V-GmbH ist, unabhängig von seiner Beteiligung am Nennkapital stets 51%

14 Vom 14.03.2012, BStBl. I 2012, 331.

15 Erlaß vom 14.03.2012, a. a. O., Tz. 2.6.1.

16 Az. II R 28/06, BStBl. II 2008, 346.

17 Az. II R 6/12, DStR 2013, 649.

18 Gl.A. *Viskorf/Haag*, DStR 2013, 652, 653; *Loose*, DB 2013, 1080, 1083; *Crezelius*, ZEV 2013, 286.

19 BFH vom 09.12.2009, Az. II R 28/2008, BStBl. II 2010, 556.

20 *Loose*, DB 2013, 1080, 1081.

21 In diese Richtung *Keß*, FR 2013, 557, 561; *Binnewies*, GmbHR 2013, 449, 451; *Crezelius*, ZEV 2013, 286; *Zimmert*, DStR 2013, 1654 f.

22 Vgl. BFH v. 07.11.2007, Az. II R 28/06, BStBl. II 2008, 346.

23 Az. II R 38/2012, DStR 2013, 970.

der Stimmen zustehen. Anschließend schenkte V seinen drei Kindern jeweils 24% der Geschäftsanteile an der V-GmbH. Sechs Jahre nach der Schenkung wurde der Gesellschaftsvertrag einvernehmlich dahingehend geändert, daß das Mehrstimmrecht des V entfiel.

Das Finanzamt hatte in dem Verzicht auf das Mehrstimmrecht eine **freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** des Vaters an seine drei Kinder gesehen, da es sich auf den Standpunkt gestellt hatte, daß die Anteile der Kinder durch das nunmehr ohne Einschränkung bestehende Stimmrecht der Kinder wertvoller geworden seien. Dem entspreche es auch, daß bei der ursprünglichen Schenkung ein Bewertungsabschlag wegen fehlenden Einflusses auf die Geschäftsführung zur Anwendung gekommen sei.²⁴ Der BFH sah dies anders und stellte klar, daß eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG das **Vorliegen einer substantiellen Vermögensverschiebung** zwischen Schenker und Beschenktem erfordert. Dies sei notwendiger Ausfluß des Tatbestandsmerkmals der Bereicherung auf Kosten des Zuwendenden. Diese Bereicherung beziehe sich jedoch auf eine substantielle, nicht auf eine lediglich mittelbar wirtschaftliche Bereicherung. An einer substantiellen Vermögensverschiebung fehlte es aber vorliegend, da kein Gesellschaftsanteil übergegangen war. Die (möglicherweise) bei den übrigen Gesellschaftern eintretende Werterhöhung des Anteils unterfällt hingegen weder dem § 7 Abs. 1 Nr. 1 noch Abs. 8 ErbStG. Dies gehe insbesondere auch aus der Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG hervor, da der Gesetzgeber es in diesem Fall ausdrücklich geregelt habe, daß eine

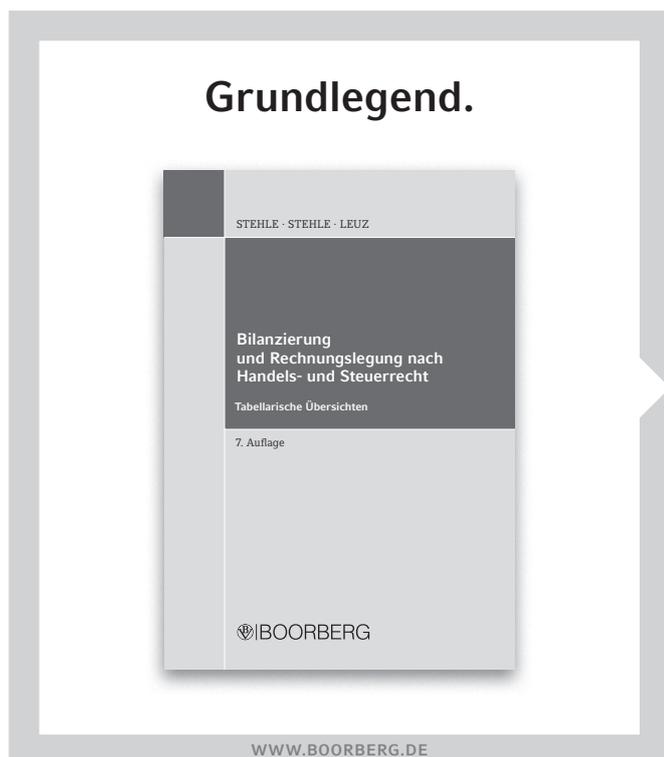
nur reflexive Werterhöhung des Anteils eines Gesellschafters (ohne substantielle Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und dem Beschenkten) durch Fiktion einer Schenkung gleichgestellt wird.

Dem Urteil ist zuzustimmen, da der BFH die Tatbestandsmerkmale der freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG konsequent auslegt. Die Unterscheidung zwischen dem Erfordernis einer substantiellen Vermögensverschiebung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und einer reflexiven Werterhöhung (§ 7 Abs. 8 ErbStG) hat jedoch spiegelbildliche Bedeutung nicht nur für den Verzicht, sondern auch für die **Einräumung eines Sonderstimmrechts**. Konsequenterweise kann diese auch keine Schenkung darstellen. Das Urteil des BFH ist aber auch aus einem anderen Grund bedeutsam: Der BFH anerkennt hier m.E. mittelbar, daß persönliche Sonderrechte einen Einfluß auf die erbschaft- und schenkungsteuerliche **Bewertung** eines Anteils haben können.²⁵ Die Anerkennung solcher Umstände als wertbildende Faktoren ist in Rechtsprechung und Literatur seit langem umstritten (vgl. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG), mit Blick auf die Ausführungen im Beschluß des BVerfG v. 07.11.2006²⁶ zur zwingenden Bewertung von Unternehmensvermögen mit dem gemeinen Wert im Sinne eines Verkehrswertes allerdings längst überfällig.

24 R 101 ErbStR 2003.

25 Vgl. *Piltz*, Ubg 2009, 13, 20.

26 BStBl. II 2007, 192.



Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht in tabellarischen Übersichten

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

2010, 7. Auflage, 156 Seiten, € 35,-

ISBN 978-3-415-04559-0

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/145275

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SZ1113

Steueranwaltstag 2013 in Berlin – Wieder nach der Bundestagswahl

Der 19. Steueranwaltstag fand am 01. und 02. 11. 2013 – wie es nun schon Tradition geworden ist – in der Bundeshauptstadt Berlin statt. Das Hotel Maritim im Botschaftsviertel nahe des Tiergartens stellte bereits zum zweiten Mal seine ansprechenden Räumlichkeiten für diese Veranstaltung zur Verfügung. Für teilnehmende Fachanwälte für Steuerrecht war der pflichtgemäße Fortbildungsnachweis im Sinne des § 15 FAO wertvoll.

Die Themen

Die neun Themen waren vielfältig: Von der Gemeinnützigkeit über die Mitunternehmerschaft zur Organschaft und dem Verfahrensrecht wurde der Bogen ferner zum Erbschaftsteuerrecht, der Umsatzsteuerhinterziehung, den Mitarbeiterbeteiligungsmodellen und dem Insolvenzsteuerrecht gespannt.

Die Bundestagswahl wirkte sich kaum auf die Themen aus. Aufgrund des Ergebnisses der Bundestagswahl Ende September 2013 waren die Parteien auch etwa sechs Wochen danach noch mit der Frage der Koalitionsbildung beschäftigt. Neue Gesetze oder Gesetzesänderungen waren von der geschäftsführenden Regierung folglich nicht mehr und von der erst noch zu bildenden neuen Regierung noch nicht einmal als Koalitionsvertrag vorgelegt worden.

Die Vorträge

Die Vorträge der Referenten können im Tagungsband „Steueranwalt 2013/2014“, welcher jedem Mitglied der ARGE Steuerrecht im DAV vom Richard Boorberg Verlag zugesandt werden wird, nachgelesen werden.

Den Auftakt des Steueranwaltstages gab **Sascha Voigt de Oliveira**, Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin, mit „Aktuellen Fragen der steuerlichen Gemeinnützigkeit“. Schwerpunkte des Vortrags waren das im Frühjahr 2013 in Kraft getretene Ehrenamtsstärkungsgesetz, die aktuelle Rechtsprechung zur Steuerbegünstigung und die aktuellen Verwaltungsanweisungen. Nach der Einführung des § 5b EStG haben auch gemeinnützige Körperschaften Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Bilanzen zu erstellen und als sog. E-Bilanz einzureichen. Die Frage, ob diese E-Bilanzen nur für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder für alle Einnahmen und Ausgaben des Vereins zu fertigen sind, soll ein neues BMF-Schreiben bis Ende des Jahres 2013 beantworten. Aufgrund des am 01.02.2014 in Kraft tretenden

SEPA-Verfahrens müssen Spendern die neuen Kontoverbindungen mitgeteilt und Einzugsermächtigungen aktualisiert werden. (Anmerkung: Die EU-Kommission hat die Einführung des SEPA-Verfahrens auf den 01.08.2014 verschoben.)

Wegen des Grundsatzes der Unentgeltlichkeit müssen künftig Vergütungen für Vorstände in der Satzung geregelt sein. Zumindest sollte eine Öffnungsklausel in die Satzung aufgenommen werden. Der Freistellungsbescheid mit dem ihm zugrundeliegenden Verfahren wird durch das gesonderte Feststellungsverfahren gemäß § 60a AO mit abschließendem Feststellungsbescheid abgelöst. Der Feststellungsbescheid stellt fest, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind, und ist Voraussetzung für die Erteilung von Zuwendungsbestätigungen an Spender. Die erst im Jahre 2012 geänderten amtlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen entsprechen nicht dieser neuen Gesetzeslage und müssen erneut angepasst werden. (Anmerkung: Das BMF hat am 07.11.2013 neue Muster für Zuwendungsbestätigungen veröffentlicht, die ab dem 01.01.2014 zwingend anzuwenden sind. – Az. IV C 4 – S 2223/07/0018:005)

Eine Bestandsaufnahme zur neueren BFH-Rechtsprechung der Jahre 2011 bis 2013 hinsichtlich der „Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen einer Mitunternehmerschaft“ lieferte **Meinhard Wittwer**, Richter am BFH, München. Die wesentliche Frage bei Übertragungen und Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften und von Einzelunternehmen in Personengesellschaften ist die Bewertung dieser Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG. Anhand der neueren Rechtsprechung der BFH-Senate zur Bewertung erläuterte er das Verhältnis der Absätze 3, 4 und 5 des § 6 EStG sowie die zum Teil divergierende Rechtsprechung des 1. und 4. Senats. Aufgrund der nach Ansicht des BMF fehlerhaften Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung wendet das BMF diese Urteile zum Teil nicht an (BMF-Schreiben vom 12.09.2013). *Herr Wittwer sprach sich für die Aufhebung dieses BMF-Schreibens aus.*

Unter dem Titel „Brennpunkt der Körperschaftsteuer – insbesondere aus dem Bereich der Organschaft“ präsentierte **Dr. Dirk Pohl**, RA/StB/FAStR, McDermott Will & Emery, München, zunächst die „kleine“ Organschaftsreform mit einem Überblick über die gesetzlichen Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahr 2013. Hervorzuheben sind die Verhinderung einer mehrfachen Verlustberücksichtigung nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG für alle offenen Fälle als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 06.09.2012 – Az. C-18/11 – und die Einführung des Feststellungsverfahrens in § 14 Abs. 5 KStG (siehe hierzu BMF-Schreiben vom 29.05.2013). Den zweiten Schwerpunkt des Themas bildete die Körperschaftsteuerpflicht von Streubesitzdividenden. Nach dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 gilt die Steuerbe-

freierung gemäß § 8b Abs. 1 KStG ab dem 01.03.2013 nicht mehr. Der dritte Schwerpunkt des Vortrags war das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013, wobei *Dr. Pohl* vor allem auf die neueren BFH-Urteile (Az. I R 109/10 und Az. I R 110/10) zur verunglückten Organschaft einging.

„Die neuen Waffen der BP“ sind der Einsatz von EDV und statistischen Methoden in der steuerlichen Außenprüfung, wie **Ulrich Schönhofer**, Oberregierungsrat, Tutzingen, den Teilnehmern eröffnete. Seit der Zugriff der Betriebsprüfer auf die elektronisch gespeicherten Unternehmensdaten Standard geworden ist, kann die Prüfung vieler Sachverhalte in kürzester Zeit effizient und umfassend durchgeführt werden. Neue Aufbewahrungsregeln in § 147 Abs. 1 AO tragen dazu bei. Das BMF arbeitet zur Zeit an den GoBD, die bislang nur im Entwurf veröffentlicht wurden, und die GDPdU und GoBS zusammenfassen und die neuen tatsächlichen und rechtlichen Entwicklungen verarbeiten.

Im Fokus stand erneut das Erbschaftsteuergesetz: **Dr. Jörg Stalleiken**, RA/StB und Dipl.-Finanzwirt, Flick Gocke Schaumburg, Bonn, gab jenseits der Frage der Verfassungsmäßigkeit einen Überblick über die „praxisrelevante Rechtsprechung und Gesetzgebung zum Erbschaftsteuergesetz“. Die Änderungen des ErbStG durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26.07.2013 (BGBl. I 2013, 1809) sind im wesentlichen die Erweiterung des Verwaltungsvermögens um Geldmittel und Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG), Verschärfungen beim jungen Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 3, 2. HS ErbStG) und die bei 20 Arbeitnehmern liegende Grenze bei der Lohnsummenkontrolle (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Die aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung zum ErbStG wurden durch vier BFH-Entscheidungen geprägt. Diese betrafen die

vermögensverwaltenden Personengesellschaften (BFH v. 11.06.2013, Az. II R 4/12), den Quotennießbrauch an Mitunternehmeranteilen (BFH v. 16.05.2013, Az. II R 5/12), verdeckte Gewinnausschüttungen und Schenkungsteuer (BFH v. 30.01.2013, Az. II R 6/12) und den Verzicht auf Mehrstimmrechte (BFH v. 30.01.2013, Az. II R 38/11).

Vor dem Hintergrund der noch laufenden Koalitionsverhandlungen nach der Bundestagswahl 2013 überlegte **Dr. Matthias Söffing**, RA/FAStR, Düsseldorf, „Was wird aus den Wahlversprechen?“, wobei er die Aussagen der Wahlprogramme der Parteien zur Einkommen-, Vermögen-, Erbschaftsteuer und Selbstanzeige analysierte.

Einen umfassenden Ein- und Überblick in und über die „systematischen Grundlagen und aktuellen Verteidigungsansätze zur Umsatzsteuerhinterziehung“ gewährte **Dr. Martin Wulf**, RA/FAStR, Streck Mack Schwedhelm, Berlin.

„Mitarbeiterbeteiligungsmodelle und deren steuerliche Behandlung“ präsentierten **Tim Dümichen und Stefan Kimmel**, KPMG, Berlin.

„Zur Rolle des Finanzamts in der Insolvenz“ als Insolvenzauslöser, Verfahrens- und Sanierungsbeteiligter erläuterte **Dr. Klaus Olbing**, RA/FAStR, Streck Mack Schwedhelm, Berlin, „Die Streitfelder des Insolvenzsteuerrechts“.

Der Ausblick – Jubiläum

Der **20. Steueranwaltstag** wird als Jubiläums-Steueranwaltstag am **31.10. und 01.11.2014** in **Berlin** im Hotel Adlon am Brandenburger Tor veranstaltet.

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



Notfallplanung für Steuerberater

– für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1

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

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

IBOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/43 61 564
TEL 0711/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1013

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.

Maier

Die steuerlichen Implikationen der Mobilitätsgarantien des Freizügigkeitsabkommens Schweiz-EU

Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2013, 388 Seiten, zugl. Diss. Augsburg, 2013

Die Schweiz hat mit den 2002 in Kraft getretenen Bilateralen Verträgen I auch eine Personenfreizügigkeit für (damalige) EU-Bürger eingeführt, die in einem der sieben sektoriellen Abkommen enthalten ist; dem Abkommen über die Freizügigkeit. Eine Einführung hierzu findet sich auch in steueranwaltsmagazin 2006, 125 (Beul) und steueranwaltsmagazin 2006, 166 (Bock).

Bei der vorliegenden Arbeit handelt es sich um eine Dissertation. Entsprechend gründlich untersucht der Autor die steuerlichen Auswirkungen dieses Abkommens. Besonders die Niederlassungsfreiheit, aber auch Diskriminierungsverbote werden ausführlich behandelt und einer kritischen Würdigung unterzogen, wobei sich der Autor besonders mit der entsprechend anzuwendenden EuGH-Rechtsprechung auseinandersetzt.

Das Buch eignet sich aufgrund der umfassenden Rechtsprechungs- und Literaturdarstellungen besonders bei Streitfällen im Internationalen Steuerrecht, beispielsweise bei Wegzugsfällen in die Schweiz, wobei gerade im Bereich der Wegzugsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz noch Entscheidungen zu erwarten sind. Das neue EuGH-Urteil vom 28.02.2013 in der Rechtssache C-425/11 (Ettwein), DStR 2013, 514 liegt hiermit aber auf derselben Linie.¹ Durch die Thesen am Schluß des Buches findet man auch schnell einen Einstieg. Insofern also eine Dissertation, die auch in der praktischen Arbeit gute Verwendung finden kann.

¹ Siehe hierzu Beitrag Bock, S. 19 (in diesem Heft).

Wandtke (Hrsg.)

Urheberrecht

De Gruyter, 4. Aufl., 2013, 496 Seiten

Das Werk wird als Lehrbuch herausgegeben, ist aber – besonders aufgrund der systematischen Rechtsprechungsübersicht – auch für die anwaltliche Praxis geeignet. Dies vor allem, wenn man sich eher einem systematischen Über-

blick als speziellen Detailfragen zuwenden möchte (oder muß). So überwiegen bei der Autorenschaft auch die Anwälte über die Hochschullehrer (mit 3 zu 2). Im Kapitel über die Durchsetzung des Urheberrechts wird denn auch auf die prozessualen Besonderheiten ausführlich eingegangen, vom einstweiligen Rechtsschutz über die einzelnen Ansprüche bis zur Zwangsvollstreckung.

Wichtig ist bei der Neuauflage besonders das Gesetz gegen unseriöse Geschäftspraktiken, was dem allzu lukrativen Abmahnbereich besonders bei Urheberrechtsverletzungen durch Privatpersonen im Internet das wirtschaftliche Gewicht nehmen dürfte, indem hier der fliegende Gerichtsstand entfällt und in der Regel ein Streitwert von nur 1.000,- Euro gilt (allerdings zzgl. weiterer Schadenersatzpositionen).

Insgesamt bekommt man mit dem Buch eine hervorragend aktuelle Arbeit, die in einfacher gelagerten Fällen auch mal den Kommentar ersetzen kann und zumindest ein unschlagbares Preis-Leistungs-Verhältnis bietet.

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich

LiteraTour spezial – Vereinsrecht

Ein Verein ist ein auf Dauer angelegter Zusammenschluß von Personen (natürliche, juristische etc.) zur Verwirklichung eines gemeinsamen Zwecks „körperschaftlicher Verfassung“ (Vorstand und Mitgliederversammlung als Organe; s. Jauernig, BGB, RN 1 zu § 21 BGB). Die sog. Rechtsform „Verein“ ist ein Teil des Gesellschaftsrechts, d.h. des Rechts von Körperschaften, wie etwa Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Die grundlegenden Bestimmungen hierfür finden sich in §§ 21 ff. BGB. Damit wird der „Idealverein“ abgegrenzt vom „wirtschaftlichen Verein“ des § 22 BGB. Eine Entscheidung des Kammergerichts Berlin (Beschl. vom 20.01.2011, 25 W 35/10, s. npor 2011, 129) hat hierzu festgehalten: „Um einen Idealverein bejahen zu können, reiche es nicht aus, daß ein Zweck verfolgt werde, der ideeller Natur ist. Vielmehr sei maßgeblich, auf welche Art und Weise dieser Zweck verfolgt werde. Danach stelle eine Tätigkeit, die von dem Beteiligten planmäßig, auf Dauer angelegt und gegen Entgelt erbracht wird, einen unternehmerischen Betrieb dar, auch wenn nur kostendeckend kalkuliert werde.“

Die wesentliche deutschsprachige Literatur zum Vereinsrecht findet sich in den nachfolgenden Werken, die teilweise seit Jahrzehnten den Standard in diesem Rechtsgebiet bilden.

Burhoff, Vereinsrecht

NWB Verlag, Herne 2012, 8. Aufl., 461 Seiten

Reichert, Vereins- und Verbandsrecht

12. Aufl., Luchterhand, Köln 2010, 1377 Seiten

Reichert/Boochs, Mustertexte, Satzungen und Erläuterungen zum Vereins- und Verbandsrecht

3. Aufl., 2008

Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein

19. Aufl., München, 2010

Märkle/Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

12. Aufl., Stuttgart, 2008

Stöber/Otto, Handbuch des Vereinsrechts

10. Aufl., Köln, 2012

Burhoff, Vereinsrecht – ein Leitfaden für Vereine und ihre Mitglieder

NWB Verlag, Herne, 8. Aufl., 2011

Eine der direkten Verbindungen der privaten Vereine zum Staat besteht in der manchmal komplizierten Verbindung zum Vereinsregister, das bei den Amtsgerichten geführt wird. Das Vereinsregister hat Satzungen und deren Änderungen darauf zu prüfen, ob sie den gesetzlichen Erfordernissen entsprechen. Gerade nach einer Zwischenverfügung eines Vereinsregisters (§ 382 Abs. 4 FamFG), in der dem Verein Gelegenheit gegeben wird, die bestehenden "Hindernisse" zu beseitigen, ist zu berücksichtigen, daß das Prüfungsrecht des Vereinsregisters Grenzen hat. Das Registergericht hat die Satzung nicht einer Zweckmäßigkeitprüfung zu unterziehen. Der Prüfungsbefugnis des Registergerichts hat sich im Hinblick auf die Satzungsautonomie nicht auf solche Regelungen der Satzung zu richten, die lediglich vereinsinterne Bedeutung haben (s. *Burhoff*, RN 27 ff.; OLG

Hamm, NZG 2010, 1114 ff.). Das Vereinsregister darf keine Bestimmungen beanstanden, die es bloß für unzumutbar oder bedenklich oder redaktionell überarbeitungsbedürftig hält (s. *Stöber/Otto*, RN 1256). Trotz des registerrechtlichen Amtsermittlungsgrundsatzes ist das Vereinsregister nicht verpflichtet, verwickelte Rechtsverhältnisse aufzuklären (BGH NZG 2011, 907; BGH, Beschl. vom 24.04.2012, NZG 2012, 633 ff.).

Weitere vereinsrechtliche Literatur

König, Der Verein im Verein

Eine Untersuchung zur Rechtsnatur der nachgeordneten Organisationseinheiten von Großvereinen Frankfurt, 1992, zugl. Diss. 1991

Backhaus, Der nicht eingetragene Verein

Roderer, Regensburg, 2001

Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit

3. Aufl., München, 2011

Elsing, Vereinsrecht

Arbeitshilfe Notariat, Deutscher Notar Verlag, 2010

Gummert/Beuthien, in: Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts

Band 5, 3. Aufl., München, 2009

Leuschner, Das Konzernrecht des Vereins

Tübingen, 2011, zugl. Habilitation, Mainz, 2011

Steinbeck, Vereinsautonomie und Dritteinfluß

Berlin, 1999, zugl. Habilitation, Mainz, 1999

Wagner, Stiftung und Verein

Liechtenstein-Journal 2012, 77 ff.

Wolff, Der drittbestimmte Verein

Satzungsechte Dritter zwischen Vereinigungsfreiheit und Satzungsautonomie, Duncker & Humblot, Hamburg 2006

Redaktion



Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen

Vergleichende Tabellen

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

2010, 20. Auflage, 96 Seiten, € 16,80

ISBN 978-3-415-04375-6

In einer kurzen Einführung gibt die Broschüre allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigt die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der verschiedenen Unternehmensformen, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst. In der zweiten Übersicht wird die steuerliche Behandlung der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt.

BOORBERG

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

SZ0813

Termine

März 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Bilanzkunde für Juristen – Aufbaukurs und Case Study	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	01.03.2014, Frankfurt	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Einkommensteuererklärung 2013 für Freiberufler und Gewerbetreibende	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	04.03.2014, Münster u. Dortmund	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de *
Workshop: Aufbau eines Führungscockpits	Prof. Dr. Claus W. Gerberich	06.03. bis 07.03.2014, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	07.03.2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Rund um die vorweggenommene Erbfolge	Prof. Dr. Gerd Brüggemann	11.03.2014, Bielefeld	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de *
Unternehmensbewertung für die Praxis	Dr. Marc Hayn Prof. Dr. Volker Peemöller	11.03. bis 12.03.2014, München	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Steuerrechtstagung	StB Dipl.-Kfm. Dr. Hans Weggenmann Andreas Benecke Dr. Michael Schwenke Dr. Andreas Körner Thomas Rupp	13.03.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung	Prof. Dr. Bert Kaminski Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dirk Wendel	13.03.2014, Köln	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de *
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	RA Daniel Holenstein RiBGH Prof. Dr. Markus Jäger Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/FAStR/FAStraFR Dr. Karsten Randt Vors. RiLG Dr. Marc Tully Harald von Frantzki	13.03.2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Beratung und Verteidigung in Steuerstrafsachen	RA lic. iur. Daniel Holenstein Prof. Dr. Wolfgang Joecks RA/FAStR/FAStrafR Dr. Karsten Randt Vors. RiLG Dr. Marc Tully Harald von Frantzki	13.03. bis 14.03.2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Betriebswirtschaftslehre für Nicht-Betriebswirte	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	13.03. bis 14.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	14.03.2014, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Steuerrechtliche Schnittstellen zum Erb- und Familienrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErBR/StB Wolf-Dieter Tölle	14.03.2014, Dortmund	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Alternative Finanzierungsformen und deren steuerliche Besonderheiten	StB Prof. Dr. Günther Strunk	14.03.2014, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Aktuelles Steuerstrafrecht 2014 – Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit konkreten Handlungsempfehlungen für die Praxis	RA/FAStR Boris Kuder	15.03.2014, Stuttgart	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Umsatzsteuer 2014	RiBFH Dr. Christoph Wäger RA/StB Dr. Ulrich Grünwald Prof. Dr. Alexander Neeser Wolfgang Tausch	18.03.2014, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Rechte und Pflichten von Vorständen und Aufsichtsräten in der AG	RA Dr. Thomas Liebscher RA Dr. Nicolas Ott	18.03.2014 Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Die GmbH im Steuer- und Gesellschaftsrecht	RA/StB Dr. jur. Hartmut Klein	18.03.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Workshop: Aufbau eines Controlling-Systems im Mittelstand	Prof. Dr. Claus W. Gerberich	19.03. bis 20.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Unternehmensbewertung nach dem Erbschaftsteuerreformgesetz	StB/WP Dipl.-Kfm. Christoph Wollny	20.03.2014, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Expertenwissen Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	20.03.2014, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Update: Aktuelles zur Rechnungslegung	StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Manfred Pollanz	21.03.2014, Münster	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Der Rechtsanwalt als Leiter eines Steuerbüros	RA/FAStR/StB/WP Friedemann Kirschstein RA/FAStR Prof. Dr. Gerhard Winter	21.03.2014, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Besteuerung von Kapitaleinkünften und Abgeltungsteuer Vom Bankbeleg zur Steuererklärung des Anlegers	StB Dipl.-Vw. Klaus D. Hahne StB Dipl.-Vw. Dr. Carsten Schmidt	22.03.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Das Bundesreisekostengesetz und die Auslandsreisekostenverordnung (ARV) in der Praxis – Intensivkurs	Dipl.-Vw. Josef Reimann	24.03.2014, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/6030933 Fax: 040/6032758 www.albertakademie.de
Sozialversicherungsrechtliche Fallstricke bei der Entgeltabrechnung	Bernd Dondrup	24.03.2014, Dortmund	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de *
Intensivkurs Ertragsteuern Grundlagen und Praxisbeispiele	StB Dipl.-Kfm. Stephan Strothenke	24.03. bis 25.03.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steuerstreit mit dem Finanzamt	Marc Armbruster RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Marcus Geuenich RA/StB Burkhard von Loeffelholz RA/StB Dr. Till Spernau	24.03. bis 25.03.2014, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06196/4722-0 Fax: 06196/4722-999 www.managementcircle.de
Das erbschaftsteuerliche Mandat	Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	25.03.2014, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Rechte und Pflichten des GmbH-Geschäftsführers	RA Dr. Carsten Beisheim RA Andreas Hecker RA Prof. Notker Polley RA Dr. Florian Schulz	26.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Bilanzanalyse für Juristen	Dipl.-Kfm. Michael Edinger	26.03. bis 27.03.2014, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.Forum-Institut.de *

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der GmbH-Geschäftsführer	RA Dr. Carsten Beisheim RA Andreas Hecker RA Prof. Notker Polley RA Dr. Florian Schulz RA/StB Ulrich Siegemund RA Dr. Axel Zitzmann	26.03. bis 27.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Umsatzsteuer international	StB Dr. Martin Robisch StB Alexander Thoma	26.03. bis 27.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de *
Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung Umfassende Neuregelung bestehender Verwaltungsan- weisungen	RD Dipl.-Fw. Walter Niermann	27.03.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	27.03.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Der GmbH-Geschäftsführer im Konzern	RA Prof. Dr. Notker Polley RA/StB Ulrich Siegemund RA	27.03.2014, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw. Dipl.-Wj. Dr. Jürgen Mertes	27.03. bis 29.03.2014, Karlsruhe	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Schnittstellen zwischen Arbeits- und Steuerrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FASr/FAErBR/StB Wolf-Dieter Tölle	28.03.2014, Leipzig	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
BGH-Rechtsprechung AG und GmbH	RiBGH Prof. Dr. Alfred Bergmann RiBGH Prof. Dr. Lutz Strohn	28.03.2014, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.Forum-Institut.de
Jahresarbeitstagung Steuerrecht	RA/FASr Dr. Peter Haas Vors. RiFG Bernd Rätke Prof. Dr. Klaus-Dieter Driën RiBFH Dr. phil. Ulrich Schallmoser StB Dipl.-Fw. Christian Schmidt RiFG Dr. Kai Tiede RiBFH Dr. Roland Wacker RiBFH Dr. Christoph Wäger StB Prof. Dr.-Ing. Helmuth Wilke RD Dr. Peter Heinemann	28.03. bis 29.03.2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Bilanzrecht – Symposion für die gesellschaftsrechtliche Praxis	Prof. Dr. Bert Kaminski RA Dipl.-Kfm. Dr. Moritz Pöschke, LL.M. RA/FAHuGR Dr. Thomas Trölitzsch	28.03. bis 29.03.2014, Bergisch Gladbach	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

April 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Praxis des Umwandlungsrechts	RA/FASr/StB Dr. Jochen Ettinger	01.04.2014, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Intensivkurs Steuern	StB Wolfgang Börstinger StB Dipl.-Fw. Torsten Krause	01.04. bis 03.04.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Betriebswirtschaftliches Praxiswissen kompakt in Fallstudien	StB Dipl.-Ök. Dr. Andreas Nagel	02.04. bis 03.04.2014, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Unternehmensnachfolge	Vors. BGH Prof. Dr. Alfred Bergmann Hermann Brandenburg Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler RiBFH Dr. Roland Wacker	03.04.2014, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Vertragsrecht im Betrieb	RA Dr. Denis Gebhardt	03.04.2014, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Unternehmensbewertung – Anfertigung von Ertragswert- gutachten in Anlehnung an IDW S1	Prof. Dr. Klaus Henselmann	03.04. bis 04.04.2014, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Unternehmensnachfolge	Vors. RiBGH Prof. Dr. Alfred Bergmann Hermann Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler	03.04. bis 05.04.2014, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Grenzüberschreitender Mitarbeitereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	04.04.2014, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Brennpunkte im Steuerrecht	RiBFH Dr. Nils Trossen	04.04.2014, Düsseldorf	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/7261530 Fax: 030/726153111 www.anwaltakademie.de
Aktuelle Fragen bei der Umsatzsteuer	Michael Langer RiBFH Dr. Christoph Wäger Dr. Matthias Winter	04.04.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die GmbH & Co. KG	RA Dr. Lars Micker	04.04.2014, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Aktuelles Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht	Dipl.-Fw. Wilfried Mannek	05.04.2014, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Steuerliche Brennpunkte bei Grundstücken	Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	07.04.2014, Berlin	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Anforderung an die Erstellung von Sanierungskonzepten	StB Dipl.-Kfm. Dr. Michael Bormann	08.04.2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Finanzierungspraxis in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) – mit Exkurs zu KfW- Fördermitteln für KMU	StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Manfred Pollanz Markus Merzbach M. A.	08.04.2014, Erfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Intensivkurs Bilanzierung	Prof. Dr. Willi Schlemmer	08.04. bis 10.04.2014, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Der professionelle Aufsichtsrat – Rechnungslegung	StB/WP Dr. Arno Probst StB/WP/CPA Dirk Driesch	10.04.2014, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Aktuelles Reisekostenrecht (Reisekostenreform)	Dipl.-Bw. Uwe Albert	14.04.2014, Hamburg	Albertakademie Tel.: 040/6030933 Fax: 040/6032758 www.albertakademie.de
Rechte und Pflichten von Vorständen und Aufsichtsräten in der AG	RA Dr. Thomas Liebscher RA Dr. Nicolas Ott	29.04.2014, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Interne Kontrollsysteme	Prof. Dr. Claus W. Gerberich	29.04.2014, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/2424-4750 Fax: 069/2424-4769 www.wirtschaftsseminare.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

□ Der »Schmeckenbecher« – mit neuer PKH/VKH und BerH!



Kostenübersichtstabellen Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

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

2013, 24. Auflage, 112 Seiten, mit Spiral-
bindung und Griffregister, € 19,80

ISBN 978-3-415-04928-4



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/817451

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG WWW.BOORBERG.DE
FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61564 TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 6000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

Die 24. Auflage enthält die seit 1.1.2014 gelten-
den Neuerungen der **Prozesskosten-, Verfah-
renskosten- und Beratungshilfe**.

Neben den aktuellen Gebührentabellen werden
auch die einzelnen strukturellen Neuerungen
durch das 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetz anhand **zahlreicher Praxisbeispiele**
anschaulich dargestellt, wie u.a. hinsichtlich
der Termingebühr sowie im Bereich der Pro-
zesskosten-/Verfahrenskostenhilfe.

Die **Pfändungstabelle 2013** ist enthalten, eben-
so Abrechnungsbeispiele zur Anrechnung der
Geschäftsgebühr sowie Geltendmachung im
Klage-, Mahn- und Kostenfestsetzungsverfahren
auf Kläger- und Beklagtenseite.

Selbstverständlich bietet die Arbeitshilfe wei-
terhin die **aktuellen Gebührentabellen**, zahl-
reiche Spalten mit ausgerechneten Gebühren
verschiedener Gebührensätze sowie das
bereits ausgerechnete Kostenrisiko, sowohl in
Zivil- als auch in Familiensachen.

Darüber hinaus ist das Nachschlagewerk jetzt
mit **Spiralbindung und Griffregister** versehen,
sodass die gewünschten Kosten noch schneller
abgelesen werden können.

Mit den »Kostenübersichtstabellen« gelingt die
Abrechnung schnell und mühelos.