

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2013

74. Ausgabe | 15. Jahrgang

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

Kirsten Bäuml,
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 162 Jahn **BFH zur Unionsrechtmäßigkeit der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO**
- 168 Jahn **Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen**
- 170 Joecks **Geldwäsche nach Steuerhinterziehung (§ 261 StGB)**
- 175 Pott **Zum Rechtsschutz gegenüber der Beitreibung europäischer Steuerforderungen**
- 178 Söffing **Änderungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch das AmtshilfeRLUmG**
- 183 Cordes/Kluge **Beweislastumkehr und Schätzung bei Verstoß gegen Verrechnungspreisdokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO**
- 192 **LiteraTour**
- 194 **Termine**

www.steuerrecht.org

I.

Paul Kirchhof zu den Grundanliegen seines Bundessteuer-gesetzbuches: „Unser Vorschlag eines Bundessteuergesetzes ist nicht revolutionär, auch nicht provokativ. Der Erneuerungs-vorschlag versucht die Elementargedanken, die dem deutschen Steuerrecht traditionell zu eigen sind, deutlicher sichtbar zu machen. Grundsätzlich soll die Steuer nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit konzipiert sein. Die Leistungsfähigkeit wird in Euro gemessen. Dieser Leistungsfähigkeitsgedanke könnte in einem schlichten System verwirklicht werden, das im 18. und 19. Jahrhundert noch geläufig war (...).“ (*Paul Kirchhof (Hrsg.), Das Bundessteuer-gesetzbuch in der Diskussion, 2013*).

II.

Deutschland, kurz nach der Bundestagswahl – irgendwie kein Grund zum Feiern:

a) Man könnte meinen, Steuererhöhungen sind ein Selbstzweck. Sie werden einfach gefordert, ohne die Einnahmenseite zu berücksichtigen, bei der es derzeit gar nicht so schlecht aussieht. Eines steht fest: Mit Steuererhöhungen gewinnt man genauso wenig die Wahlen, wie mit dem klugscheißernden Veggie-day.

b) Die FDP ist in der Versenkung verschwunden – wer will nun noch das Steuerrecht vereinfachen?

c) Gleichwohl sind gebrochene Versprechen für die Wähler nicht wirklich überraschend. In einer Allensbach-Umfrage aus dem Juni 2013 gaben 49 Prozent der Befragten an, nach der Wahl würden die Steuern sowieso erhöht – egal, was die Parteien versprechen. Nur 33 Prozent glaubten das nicht. Und bis zur nächsten Wahl ist der Ärger sowieso verraucht. „Wenn man zu Beginn einer Legislaturperiode die Steuern erhöht, ist das in vier Jahren längst vergessen“, sagt Allensbach-Forscher *Michael Sommer* in der FAZ vom 29.09.2013.

III.

Im Dezember erscheint die 75. Ausgabe des steueranwaltsmagazin. Ein Grund zum Feiern.

Einen schönen Herbst 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 Bäuml, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB) baeumel@baeumel-aachen.de

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

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

Die 75. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Dezember 2013.

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Martin Cordes, Steuerberater/Diplom-Finanzwirt/Diplom-Kaufmann und *Sven Kluge* Steuerberater/Diplom-Kaufmann, beide Bonn; *Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *Wolfgang Joecks*, Professor in Greifswald; *Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf; *Michael Pott*, Rechtsanwalt in Düsseldorf.

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

BFH zur Unionsrechtmäßigkeit der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn¹

Am 21.08.2013 veröffentlichte der I. Senat des BFH sein Urteil vom 10.04.2013² zur Rechtmäßigkeit der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO. Insbesondere mit der unmißverständlichen Bestätigung der Unionsrechtmäßigkeit wendet sich der BFH gegen die bislang wohl herrschende Auffassung in der Rechtsliteratur.³ In Pressemitteilung Nr. 50 vom 21.08.2013 beschreibt der BFH die Bedeutung der Entscheidung:

“Dem Urteil kommt nicht zuletzt vor dem Hintergrund der derzeitigen Diskussion im politischen Raum über die “Steuerflucht“ in sog. Steueroasen, auch solche innerhalb der Europäischen Union, beträchtliche Bedeutung zu.“,

was Anlaß genug ist, die Entscheidung genauer vorzustellen.

I. Rechtlicher Hintergrund der Entscheidung

Nach § 90 Abs. 3 AO hat der Steuerpflichtige bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit ihm im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen und diese auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen, unter anderem auch über Verrechnungspreise. Ein Verstoß gegen diese erweiterten Mitwirkungspflichten eröffnet nach § 162 Abs. 3 AO eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulasten des Steuerpflichtigen. Denn es wird dann widerlegbar vermutet, daß die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind, was durch Zuschätzung aufzufüllen ist. Zusätzlich eröffnet § 162 Abs. 4 AO einen “Strafzuschlag“ zur festgesetzten Steuer von mindestens 5.000€ bei unterbliebener oder unbrauchbarer Vorlage der Aufzeichnungen und bis zu 1 Mio. € bei verspäteter Vorlage.⁴ Einzelheiten der Dokumentation regelt die Finanzverwaltung in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV.⁵

Insbesondere die Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation führt zu einem erhöhten administrativen Aufwand und zu bisweilen erheblichen Mehrkosten für den Steuerpflichtigen für Verrechnungspreisstudien und damit zusammenhängendem Beratungsbedarf,⁶ die ihn davon abhalten können, eine Dienstleistung grenzüberschreitend in Anspruch zu nehmen. Die Berührung mit der heute

in Art. 56 AEUV (vormals Artikel 49 EGV) niedergelegten Dienstleistungsfreiheit liegt auf der Hand. Der BFH verneint allerdings eine Verletzung des Unionsrechts und beurteilt durch § 90 Abs. 3 AO hervorgerufene Diskriminierungen oder Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit als durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Sollte das Finanzamt im Einzelfall überzogene Anforderungen an die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation stellen und wegen Nichterfüllung dieser Vorgaben eine Hinzuschätzung vornehmen oder einen Zuschlag festsetzen, bleibe es dem Steuerpflichtigen unbenommen, sich hiergegen durch Einspruch und Klage zur Wehr zu setzen, so der BFH.

II. Das Urteil vom 10.04.2013, I R 45/11

1. Sachverhalt

Alleinige Gesellschafterin der klagenden deutschen GmbH, deren Gegenstand u. a. der Handel mit Finanzinstrumenten ist, ist das Luxemburger Unternehmen L S.A., deren alleinige Anteilsinhaberin die L-Holding, Luxemburg, ist. Die L S.A. hatte die Anteile an der GmbH zuvor von der Luxemburger Schwestergesellschaft L-AG erworben und hielt diese Anteile an der GmbH treuhänderisch für den L-Fonds, einem Fonds nach Luxemburger Recht ohne eigene Rechts-

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

1 www.meyer-koering.de.

2 BFH-Urteil vom 10.04.2013, I R 45/11, BeckRS 2013, 95741.

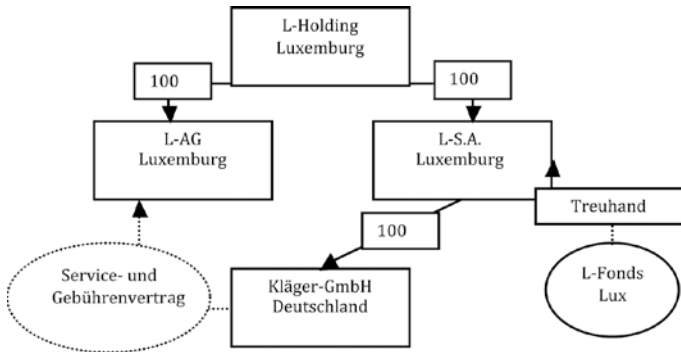
3 Nachweise bei Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 90 AO Rz 57; siehe auch Kaminski, „Aktuelle Entwicklung bei der Betriebsstättenbesteuerung“, Die Steuerberatung 2012, 354, 365.

4 Zur ähnlichen Thematik Cordes/Kluge, Beweislastumkehr und Schätzung bei Verstoß gegen Verrechnungspreisdokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, steueranwaltsmagazin 2013, 122 ff. und 183 ff., in diesem Heft.

5 Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003, BGBl I 2003, S. 2296.

6 Siehe hierzu u. a. Joecks/Kaminski, „Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland – Eine rechtliche Würdigung“, IStR 2004, 65, 67.

persönlichkeit, an dem unbekannte Anleger beteiligt sind. Die L-AG sollte der GmbH u. a. Geschäftsmöglichkeiten aufzeigen („Service Agreement“) und dafür ertragsabhängige Gebühren erhalten („Gebührenvereinbarung“). Die GmbH zahlte im Streitjahr 2008 auf der Grundlage dieser Verträge rd. 2,8 Mio. € Gebühren an die L-AG.



Um im Rahmen einer Außenprüfung zu klären, ob die Geschäftsbeziehungen zwischen der Klägerin und der L AG dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprachen oder ob die Zahlungen an die L AG als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu qualifizieren sind, forderte das Finanzamt die GmbH gemäß § 90 Abs. 3 AO auf, eine Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen und setzte zur Vorlage eine Frist von 60 Tagen. Hiergegen klagte die GmbH zunächst erfolglos vor dem Hessischen FG; auch die Revision blieb ohne Erfolg.

2. Die Entscheidung

Bevor der I. Senat die umstrittene Frage der Vereinbarkeit der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation mit Unionsrecht behandelt, subsumiert er die Voraussetzungen des § 90 Abs. 3 AO und klärt dabei zugleich die bislang in derartigen Konstellationen ebenfalls nicht unumstrittenen Fragen des § 1 Abs. 2 AStG, nämlich der „wesentlichen Beteiligung“ bei mittelbaren Beteiligungsverhältnissen und der „nahestehenden Person“ bei Bestehen treuhänderischer Beteiligungen. Dabei gelingt es der Senat, die Frage der Unionsrechtskonformität der Einkünftekorrektur des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG elegant unentschieden zu lassen, solange das Auskunftersuchen zugleich der Klärung der Voraussetzungen einer Einkünftekorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA) dient. Sodann bestätigt dem Senat die Unionsrechtmäßigkeit des § 90 Abs. 3 AO als „derart offenkundig“, daß „für vernünftige Zweifel kein Raum“ bleibe; eine überraschend deftige Abfuhr an die bislang wohl herrschende gegenteilige Auffassung in der Literatur.

a. Aufzeichnungspflichten des § 90 Abs. 3 AO

Gemäß § 90 Abs. 3 Sätze 1 und 7 i.V.m. § 97 Abs. 1 AO kann die Finanzbehörde die Vorlage der Aufzeichnungen zur Einsicht verlangen, die ein Steuerpflichtiger bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und

den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 AStG zu erstellen hat. Die Aufzeichnungspflicht umfaßt nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden.

Nach der gesetzgeberischen Intention begründet § 90 Abs. 3 Satz 1 AO bei einer Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder der Nichtvorlage der nach § 90 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Aufzeichnungen eine Vermutung dahingehend, daß die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen durch das Nahestehen gemindert wurden, also nicht dem angemessenen Preis nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens entsprechen. In einem solchen Fall sind die Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen nach Absatz 2 zu schätzen. Der Steuerpflichtige behält aber die Möglichkeit, die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise nachzuweisen.⁷

aa) Vorgang mit Auslandsbezug, Geschäftsbeziehung

Das „Service Agreement“ zwischen der L AG und der Klägerin ist ein Vorgang mit Auslandsbezug und zugleich eine Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 5 AStG. Eine Geschäftsbeziehung ist danach jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde. Für die luxemburgische L AG hätten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) vorgelegen, wenn sie ihre Tätigkeit im Inland ausgeübt hätte.

bb) Geschäftsbeziehung mit einer nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG)

Die L AG war aufgrund des § 1 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 AStG eine der Klägerin nahestehende Person, denn eine dritte Person (L-Holding) war sowohl an der Person (L-AG) als auch an dem Steuerpflichtigen (GmbH) wesentlich beteiligt. Ob die L-Holding als dritte Person im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, spielt hierbei keine Rolle.⁸

Eine wesentliche Beteiligung liegt nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG vor, wenn die dritte Person an der Person und an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Hierfür kommt es nach Auffassung des BFH bei Kapitalgesellschaften allein auf die Betei-

⁷ BT-Drucks. 15/119, 52.

⁸ Pohl in Blümich, § 1 AStG, Rz 66; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG, Rz 849.

ligung am Grund- oder Stammkapital an, nicht auf den Anteil an den Stimmrechten.⁹ Bei mittelbaren Beteiligungen ist es dabei unerheblich, ob eine einstufige oder eine mehrstufige Vermittlung vorliegt, solange die durchgerechnete Beteiligungsquote im Ergebnis zumindest ein Viertel des Grund- oder Stammkapitals ausmacht.¹⁰

Des Weiteren hält es der BFH für das Bestehen der wesentlichen Beteiligung für unerheblich, wenn die Anteile (hier an der deutschen GmbH) wie im Streitfall durch die L.S.A. treuhänderisch gehalten werden, hier für den L.Fonds.¹¹ Für § 1 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 AStG ist auch insoweit alleine auf die tatsächliche bestehende Beteiligung abzustellen, nicht aber auf das Vorhandensein von Stimmrechten oder anderweitigen Einflußmöglichkeiten.

b. Ermessensausübung bei Auskunftersuchen nach § 90 Abs. 3 AO

Liegen damit die formellen Voraussetzungen für eine vorerweiterte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO vor, so ist ein darauf gestütztes Auskunftersuchen nur bei sachgerechter Ermessensausübung rechtmäßig. Das heißt in erster Linie, daß die Aufforderung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation zur Aufklärung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts geeignet sein muß.

Die Anforderung ist nach Auffassung des BFH zur Aufklärung geeignet, wenn die verlangte Dokumentation die Frage klären hilft, ob die Voraussetzungen

- entweder für eine Einkommenskorrektur gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA)
- oder für eine Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG

vorliegen. Steuerlich erheblich ist eine Auskunft nach der Rechtsprechung des BFH bereits dann, wenn im Zeitpunkt des Auskunftersuchens noch nicht feststeht, daß tatsächlich und rechtlich die Voraussetzungen des Steuertatbestandes vorliegen.¹²

Informativische Eingriffe der Finanzverwaltung sind danach so lange geeignet, als eine steuerliche Bedeutung nach dem Gesetz und der dazu vorliegenden Rechtsprechung ernstlich in Betracht kommt. Es kann, so der BFH in ständiger Rechtsprechung, der Finanzverwaltung nicht verwehrt sein, einen Sachverhalt näher zu untersuchen, wenn sie mit vertretbaren rechtlichen Erwägungen zu dem Ergebnis gelangt ist, daß der Sachverhalt steuerliche Auswirkungen haben kann. Ob ihre materiell-rechtliche Auffassung zutreffend ist, ist ggf. in einem anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerbescheide zu entscheiden.¹³ Nur wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für die Steuererheblichkeit fehlt, ist der informativische Eingriff rechtswidrig.¹⁴

aa) Möglichkeit des Vorliegens einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG genügt

Dient somit wie im Streitfall die Aufforderung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation der Aufklärung

der ernsthaft in Betracht kommenden Möglichkeit, daß die Zahlungen an die L.AG als vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren sind, ist das Auskunftersuchen grundsätzlich rechtmäßig. Auf die Frage, ob die ebenfalls in Betracht kommende Einkünftekorrektur nach § 1 AStG mit Unionsrecht vereinbar ist, kommt es dann nicht an.

Das Vorliegen einer vGA des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kam im Streitfall ernstlich in Betracht. Denn die GmbH hatte aufgrund des „Service Agreement“ Zahlungen an die L.AG, eine der L.S.A. nahestehende Person geleistet. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt oder mitveranlaßt ist, sich auf den Gewinn auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.¹⁵ Zudem muß der Vorgang geeignet sein, bei dem Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.¹⁶

Für das Nahestehen – diesmal im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – genügt jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten, die den Schluß zuläßt, sie

9 Pohl in Blümich, § 1 AStG, Rz 60; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG, Rz 834; a.A. unter Bezugnahme auf eine nicht näher belegte „herrschende Auffassung“: Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., § 1 AStG Rz 337.

10 Pohl in Blümich, § 1 AStG Rz 61; Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, a.a.O., § 1 AStG Rz 333; BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) vom 23.02.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, (BStBl. I S. 218), Ziffer 1.3.2.3., BeckVerw 027721.

11 Hinweis: Nach luxemburgischem Investmentrecht stehen die Vermögensgegenstände des L.Fonds im Eigentum der treuhänderisch agierenden Verwaltungsgesellschaft L.S.A., die lediglich im Innenverhältnis zu den Anlegern des Fonds besonderen Bindungen unterliegt und sich bei deren Verletzung schadensersatzpflichtig machen kann. Die Anteile an der GmbH selbst sind deshalb nicht dem L.Fonds zuzurechnen.

12 ►► BFH vom 29.02.2012, I B 88/11, BFH/NV 2012, 1089; vom 18.03.1987, II R 35/86, BStBl 1987 II S. 419.

13 BFH-Urteil vom 29.02.2012, I B 88/11, BFH/NV 2012, 1089; vom ►► 16.01.2009, VII R 25/08, BStBl II 2009, 582.

14 BFH-Urteil 29.02.2012, I B 88/11, BFH/NV 2012, 1089; vom 23.10.1990 VIII R 1/86, BStBl II 1991, 277; vom 04.10.2006 VIII R 54/04, BFH/NV 2007, 190; BFH-Beschluß vom 23.03.2009 II B 119/08, BeckRS 2009, 25014916.

15 Ständige Rechtsprechung des BGH, vgl. Urteile vom 10.04.2013, I R 45/11, BeckRS 2013, 95741; vom 31.01.2012 I R 1/11, BStBl II 2012, 694; ; vom 22.12.2010 I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019; vom 8.10.2008 I R 61/07, BStBl II 2011, 62, jeweils m.w.N.

16 Vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.02.2012 I R 19/11, DStR 2012 S. 745, vom 22.08.2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961; vom 07.08.2002 I R 2/02, BStBl II 2004, 131.

habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Eine solche Verbindung besteht insbesondere bei in einem Konzern verbundenen Unternehmen, etwa – wie auch im Streitfall – Schwestergesellschaften.¹⁷ Aufgrund der Verbundenheit in einem Konzern kann nicht auf einen natürlichen Interessengegensatz zwischen der GmbH und der L AG geschlossen werden, der eine Veranlassung der Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis ausschließen könnte. Auch die durch das Treuhandverhältnis der L S.A. im Innenverhältnis zum L-Fonds und dessen Anlegern begründeten Bindungen schließen es nach der Rechtsprechung des BFH nicht aus, daß die L S.A. der L AG aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit einen Vermögensvorteil zuwendet. Die L S.A. könnte sich wegen der Verletzung ihrer Pflichten gegenüber den Anlegern des L Fonds allenfalls schadensersatzpflichtig machen.

bb) Vorteilsgeeignetheit

Eine vGA kam im Streitfall ferner deswegen in Betracht, weil die Zahlungen der GmbH an die L AG geeignet wären, einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei der Gesellschafterin auszulösen. Für die sog. Vorteilsgeeignetheit.¹⁸ Maßgebend ist dabei, ob der Vorgang zu einem Zufluß bei der nahestehenden Person und somit zur Zurechnung einer vGA bei dem Anteilseigner führen kann. Es reicht, daß der Vorteil dem Dritten im Interesse des Anteilseigners zugewendet wurde. Ob dies der Fall ist, kann ohne weitere Prüfung regelmäßig nicht ausgeschlossen werden. Aufgrund der Konzernstruktur besteht zumindest die ernsthafte Möglichkeit, daß die Zahlungen an die L AG im Interesse ihrer Schwestergesellschaft, der L S.A., erfolgt sind.

Geht die somit grundsätzlich gerechtfertigte Anforderung der Dokumentation nicht über das im konkreten Fall zur Ermittlung des steuerlich erheblichen Sachverhalts notwendige Maß hinaus, ist sie insgesamt rechtmäßig.

c. Kein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten

§ 90 Abs. 3 AO verstößt nach Auffassung des BFH entgegen vielfacher Stimmen aus der Literatur¹⁹ nicht gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten, insbesondere werde die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV zwar tangiert, aber nicht verletzt.²⁰

aa) Freier Dienstleistungsverkehr

Art. 56 AEUV verbietet die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind.

Der freie Dienstleistungsverkehr umfaßt nicht nur die Freiheit des Leistungserbringers, Leistungsempfängern, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ansässig sind, in dessen Gebiet sich dieser Leistungserbringer befindet, Dienstleistungen anzubieten und zu erbringen, sondern auch die Freiheit, als Leistungsempfänger von

einem Leistungserbringer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat angebotene Dienstleistungen zu empfangen oder in Anspruch zu nehmen, ohne durch Beschränkungen einträchtig zu werden.²¹ Eine Beschränkung liegt bereits vor, wenn sich eine Regelung, die nicht formal an die Staatsangehörigkeit anknüpft, hauptsächlich bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen nachteilig auswirkt.²² Un-erheblich für das Vorliegen einer Beschränkung ist, ob sie durch den Staat des Leistungsempfängers oder den Staat des Leistungserbringers erfolgt.²³ Entscheidend ist auch nicht, ob der Leistungserbringer oder -empfänger die Grenze überschreitet. Ausreichend ist, daß allein die Dienstleistung grenzüberschreitend erbracht wird. Damit greift § 93 Abs. 3 AO tendenziell diskriminierend oder beschränkend in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit ein.

bb) Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH können Diskriminierungen oder Beschränkungen jedoch durch den ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. In diesem Fall muß die Anwendung der Beschränkung außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.²⁴

17 Vgl. ►► BFH-Urteil vom 20.08.2008 I R 19/07, BStBl II 2011, 60.

18 Zum Begriff siehe: *Gosch*, KStG, 2. Aufl., 2009, § 8 Rz 170; *Rose*, Die "Vorteilsgeeignetheit" als unerläßliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2005, 2596; *Böhmer*: Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Überschusseinkünften erzielenden Körperschaften, DStR 2012, 1995; siehe auch BFH, Urteil vom 07.08.2002 – I R 2/02, DStR 2002, 2215.

19 Vgl. *Joecks/Kaminski*, IStR 2004, 65 ff.; *Kaminski*, "Aktuelle Entwicklung bei der Betriebsstättenbesteuerung", Die Steuerberatung 2012, 354, 365; *Korts/Korts*, "Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten", IStR 2006, 869, 872; *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, a.a.O., § 1 ASTG Rz 823.39; jeweils mit weiteren Nachweisen.

20 So auch *Hahn/Suhrbier-Hahn*, "Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten europarechtswidrig? – Neukonzeption der §§ 90 Abs. 3 und 162 Abs. 3 und 4 AO im SteuVAG", IStR 2003, 84, 85 ff.; *Rätke*, in: *Klein*, AO, 11. Aufl., 2012, § 90 Rz 53; *Seer* in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 90 AO Rz 57; *Vögele/Brem*, "Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation", IStR 2004, 48, 52.

21 EuGH-Urteil vom 06.11.2003 C-243/01, *Gambelli*, Slg. 2003, I-13031, EuZW 2004, 115.

22 Vgl. EuGH-Urteile vom 07.05.1998 C-350/96, *Clean Car Autoservice*, Slg. 1998, I-2521 Rz 29, EuZW 1998, 601; vom 29.04.1999 C-224/97, *Ciola*, Slg. 1999, I-2517 Rz 14, NJW 1999, 2355.

23 EuGH-Urteil vom 10.5.1995 C-384/93, *Alpine Investments*, Slg. 1995, I-1141 Rz 30, NJW 1995, 2541.

24 Vgl. EuGH, Urteile vom 16.10.2008, *Renneberg*, C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rz. 81, EuZW 2009, 50; EuGH-Urteil vom 27.01.2009 C-318/07, *Persche*, Slg. 2009, I-359 Rz 52, IStR 2009, 171; vom 22.12.2010 – C-287/10 *Tankreederei*, Rz. 19, IStR 2011, 190; vom 15.04.2010 – C-96/08, Rz 45, BeckRS 2010, 90455; vom 18.10.2012 C-498/10, X NV, IStR 2013, 26 Rz 36; jeweils m.w.N.

Als zwingender Grund des Allgemeininteresses ist insbesondere das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht in der ständigen Rechtsprechung des EuGH anerkannt,²⁵ nach dem die Mitgliedstaaten befugt sind, Maßnahmen anzuwenden, um die Besteuerungsgrundlagen klar und eindeutig feststellen zu können.²⁶ Und dieses Allgemeininteresse an einer wirksamen Steueraufsicht zur Sicherung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs ist nach Auffassung des BFH unabhängig vom (möglichen) Vorliegen eines Mißbrauchs tauglicher Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung.²⁷ Denn auch der EuGH prüft, worauf der Senat zutreffend hinweist, den Rechtfertigungsgrund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der unionsrechtlich gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, ebenfalls als eigenständigen Rechtfertigungsgrund außerhalb von Mißbrauchskonstellationen.²⁸

Die Mitgliedstaaten sind befugt – als milderer Mittel im Vergleich zu einer materiell-rechtlich nachteiligen steuerrechtlichen Behandlung –, dem Steuerpflichtigen entsprechende Mitwirkungshandlungen abzuverlangen, die ihnen zur Verifikation der Besteuerungsgrundlagen nach den nationalen Vorschriften notwendig erscheinen.²⁹ Bspw. zur Frage des Steuerabzugs der Beiträge zur freiwilligen Altersversicherung bei einem Vertrag mit einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat hat der EuGH ausgeführt: *“Ein Mitgliedstaat ist somit in der Lage zu überprüfen, ob Beiträge von einem Steuerpflichtigen dieses Staates tatsächlich an eine Einrichtung aus einem anderen Mitgliedstaat gezahlt worden sind. Nichts hindert außerdem die beteiligten Steuerbehörden daran, vom Steuerpflichtigen selbst alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Beiträge nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und der verlangte Abzug dementsprechend gewährt werden kann“*.³⁰

Für zulässig gehalten hat der EuGH, für grenzüberschreitende Fälle spezifische Verfahrensregeln zu erlassen, um es den zuständigen Finanzbehörden zu ermöglichen, den steuerlich erheblichen Sachverhalt aufzuklären.³¹

Daß hierdurch faktische Mehrbelastungen für den grenzüberschreitend agierenden Steuerpflichtigen resultieren können, begründet nach Auffassung des BFH keine Rechtswidrigkeit, soweit die mitgliedstaatliche Maßnahme zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.³²

Die erhöhte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 3 AO hält der BFH in ihrer Ausgestaltung für verhältnismäßig. Ohne diese Regelung ist es in der Tat regelmäßig nicht möglich, die Einkünfteabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen im Sinne einer Verrechnungspreisprüfung durch die Finanzverwaltung zu überprüfen. Die Ermittlung des Fremdvergleichspreises allein durch die Finanzverwaltung ist nicht in gleich effektiver Weise möglich. Die zur Vornahme eines Fremdvergleichs erforderlichen Informationen stammen vornehmlich aus der Sphäre des Steuerpflichtigen, der deshalb besser als die

Finanzverwaltung in der Lage ist, die notwendigen Informationen zu dokumentieren. Daran ändern auch die von *Korts/Korts* beschriebenen Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten nichts.³³ Und auch nach der Rechtsprechung des EuGH schließen sich die Amtshilfe und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nicht aus. Sie stehen vielmehr grundsätzlich nebeneinander.³⁴ Mitwirkungspflichten – wie § 90 Abs. 3 AO – können die Mitgliedstaaten insbesondere für die Fälle vorsehen, in denen trotz Amtshilfe die Prüfung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts sehr schwierig oder gar ausgeschlossen ist.³⁵

Diese europarechtlichen Vorgaben sieht der BFH in § 90 Abs. 3 AO zutreffend umgesetzt. Denn die ausländische Finanzverwaltung, die um Auskunft ersucht wird, verfügt ebensowenig wie die inländische über die notwendigen internen Informationen, sondern wäre ebenso wie diese darauf angewiesen, sie durch Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu erlangen. Dies gilt beispielsweise für die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse des Steuerpflichtigen, die vereinbarten Bedingungen oder die Daten zu vergleichbaren Geschäften des Steuerpflichtigen oder einer ihm nahestehenden Person mit fremden Dritten.

25 Vgl. EuGH-Urteile vom 15.05.1997 C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471 Rz 26, DStRE 1997, 514; vom 28.10.1999 C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641 Rz 23, DStRE 2000, 114; vom 04.03.2004 C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229 Rz 27, IStR 2004, 275; vom 09.11.2006 C-433/04, Kommission/Belgien, Slg. 2006, I-10653 Rz 35, DStRE 2007, 655.

26 EuGH-Urteile vom 08.07.1999 C-254/97, Baxter u.a., Slg. 1999, I-4809 Rz 18, BeckRS 2004, 75729; vom 14.09.2006 C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203 Rz 48, EuZW 2006, 625; vom 28.10.2010 C-72/09, Établissements Rimbaud, Slg. 2010, I-10659 Rz 35, EuZW 2011, 30.

27 Entgegen *Joecks/Kaminski*, IStR 2004, 65, 69.; *Kaminski*, Die Steuerberatung 2012, 354, 365.

28 Siehe EuGH-Urteil vom 10.03.2005 C-39/04, Laboratoires Fournier, Slg. 2005, I-2057 Rz 24, IStR 2005, 312.

29 Vgl. EuGH-Urteil vom 26.06.2003 C-422/01, Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817 Rz 43f., BeckRS 2004, 77168. m.w.N.

30 EuGH-Urteile vom 28.01.1992 – C-300/90, Kommission/Belgien; Slg. 1992, I-305, Rz. 11, 13, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0300:DE:PDF>; vom 03.10.2002 – C-136/00 Danner, Rz. 50, IStR 2002, 736; EuGH-Urteil vom 27.09.2007 C-184/05, Twoh International, Slg. 2007, I-7897 Rz 35, IStR 2007, 745.

31 “Für die ‘besondere Situation der zeitweise Gebietsansässigen’ siehe EuGH-Urteil vom 26.10.1995 C-151/94, Kommission/Luxemburg, Slg. 1995, I-3685 Rz 21, BeckRS 2004, 74470.

32 Vgl. wiederum: EuGH-Urteil vom 27.01.2009 C-318/07, Persche, Slg. 2009, I-359 Rz 52, IStR 2009, 171, m.w.N.

33 IStR 2006, 869, 872.

34 EuGH-Urteil vom 27.09.2007 C-184/05, Twoh International, Slg. 2007, I-7897 Rz 35, IStR 2007, 745.

35 EuGH-Urteil vom 29.03.2007 C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647 Rz 57, DStR 2007, 662.

Sollte das Finanzamt gestützt auf die Verwaltungsgrundsätze im Einzelfall von überzogenen Anforderungen an die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation ausgehen und wegen Nichterfüllung dieser Vorgaben eine Hinzuschätzung vornehmen oder einen Zuschlag festsetzen, verweist der BFH den Steuerpflichtigen darauf, sich hiergegen durch Einspruch und Klage zur Wehr zu setzen, die sich bei der Hinzuschätzung gegen den Steuerbescheid und bei der Festsetzung eines Zuschlags gegen dessen Festsetzung richten.

d. Keine Vorlage an den EuGH

Einer Vorlage an den EuGH zu der Frage der Unionsrechtmäßigkeit des § 90 Abs. 3 AO bedurfte es nach Auffassung des Senats nicht. Vielmehr hält er die Rechtslage für *“derart offenkundig, dass für vernünftige Zweifel an der Unionsrechtskonformität des § 90 Abs. 3 AO kein Raum bleibt“*. Es sei nicht davon auszugehen, daß ein Gericht eines anderen Mitgliedstaates dies anders sehen könnte. Denn seit der Veröffentlichung der Empfehlungen der OECD in dem Bericht *“Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen“* im Jahre 1995 habe die Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten, zu denen – abgesehen von Zypern und Kroatien – alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union gehören, gesetzliche Dokumentationspflichten geschaffen,³⁶ ohne daß – worauf der BFH zutreffend hinweist – ersichtlich geworden wäre, daß ein mitgliedstaatliches Gericht eine entsprechende Regelung für unionsrechtswidrig gehalten oder die Frage der Unionsrechtskonformität einer solchen Regelung auch nur dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt hätte. Im übrigen – und auch darauf weist der Senat zutreffend hin – hat auch die Europäische Kommission eine gemeinsame Initiative zu den Dokumentationspflichten ergriffen und einen Bericht über die Tätigkeiten des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Dokumentationspflichten vorgelegt, der mit § 90 Abs. 3 AO vergleichbare Pflichten des Steuerpflichtigen vorsieht.³⁷

II. Fazit

“Monachia locuta causa finita“, es ist entschieden! Unter Hinweis auf die Verrechnungspreisinitiativen in OECD und EU, getragen u. a. von Kommission und Rat, die letztlich auf nichts wesentlich anderes hinauslaufen als die jeweilige mitgliedstaatliche, aber unionsweit harmonisierte Verankerung einer der Vorschrift des § 90 Abs. 3 AO entsprechenden gesetzlichen Regelung zur Verrechnungspreisdokumentation, wischt der BFH alle unionsrechtlichen Bedenken gegen § 90 Abs. 3 AO unmißverständlich vom Tisch. Daß diese Rechtsprechung noch einmal kippt, ist angesichts des unionsweiten politischen Umfelds kaum vorstellbar. Zu eindeutig ist dazu auch die Tendenz in der umfassend zitierten Rechtsprechung des EuGH.

Dessen ist sich der BFH offenbar auch vollkommen bewußt. Das zeigt nicht zuletzt die eingangs wiedergegebene Passage aus der Pressemitteilung vom 21.08.2013, womit der Senat die Bedeutung seiner Entscheidung ganz klar im Umfeld der wirksamen Bekämpfung von Steuerflucht und Gewinnverlagerung in Steueroasen ansiedelt und sich dabei auf die *“derzeitige Diskussion im politischen Raum“* bezieht.

Rechtliche Diskussionen um die Unionsrechtswidrigkeit der Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation werden zukünftig voraussichtlich entweder nur noch im akademischen Zirkel ausgetragen werden oder aber in Einzelfallentscheidungen wegen überzogener Anforderungen der Finanzämter.

³⁶ BT-Drucks. 15/119, 52.

³⁷ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU, KOM(2005) 543 endgültig, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52005DC0543:DE:HTML>; siehe ferner: Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27.06.2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), ABIEU 2006, Nr. C-176, 1.

Kompetent.



2012, 3. Auflage, 280 Seiten, DIN A4, € 48,-
Aktuelles Steuerrecht Special, Band 3
ISBN 978-3-415-04830-0

BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/4361564
TEL 07 11/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

WWW.BOORBERG.DE

Einkünfteerzielungsabsicht bei langjährigem Leerstand von Wohnungen

Andreas Jahn, Rechtsanwalt & Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING, Bonn¹

Der BFH gibt klare Vorgaben, unter welchen Umständen Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung trotz länger andauerndem Leerstand möglich sind: Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Miet- oder Pachteinnahmen. Fallen Aufwendungen mit der beabsichtigten Vermietung eines (noch oder zwischenzeitlich) leerstehenden Wohngrundstücks oder einer leerstehenden Wohnung an, können sie unter bestimmten Umständen als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, auch wenn keine Mieteinnahmen erzielt werden. Dauert der Leerstand zu lange an oder hat der Vermieter seine Vermietungsabsicht aufgegeben, ist der Werbungskostenabzug nicht mehr möglich.

Wann das der Fall ist, darüber streiten sich regelmäßig Vermieter und Finanzämter. Mehr Licht ins Dunkel brachte jetzt der BFH in drei jüngst veröffentlichten Urteilen vom 11.12.2012 (IX R 14/12² und IX R 68/10³) und vom 09.07.2013 (IX R 48/12⁴).

1. Die wesentlichen Vorgaben des BFH

Die Berücksichtigung von Aufwand als vorab entstandene Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung setzt voraus, daß der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermieten Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht aufgegeben hat.

Der endgültige Entschluß zu vermieten – die Einkünfteerzielungsabsicht – ist eine innere Tatsache. Aus objektiven Umständen muß auf das Vorliegen oder Fehlen dieser Absicht geschlossen werden können.

2. Vermietungsabsicht bei Leerstand nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung

Vorab entstandene Werbungskosten können abziehbar sein, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart VuV besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Danach können Aufwendungen für eine nach Herstellung, Anschaffung oder Selbstnutzung leerstehende Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen (und sie später nicht aufgegeben) hat.

3. Vermietungsabsicht bei Leerstand nach vorheriger Vermietung

Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung leersteht, können auch während der Zeit des Leerstands als Werbungskosten abziehbar sein, solange der Steuerpflichtige den ursprünglichen Entschluß zur Einkünfteerzielung im Zusammenhang mit dem Leerstand der Wohnung nicht endgültig aufgegeben hat.

4. Schädlicher überlanger Leerstand, auch aufgrund struktureller Vermietungshindernisse

Unbeschadet davon kann auch ein besonders lang andauernder Leerstand nach vorheriger auf Dauer angelegter Vermietung dazu führen, daß eine vom Steuerpflichtigen angenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt, z. B., wenn absehbar ist, daß das dem Grunde nach betriebsbereite Objekt in absehbarer Zeit nicht wieder vermietet werden kann,

- entweder wegen fehlender und unter zumutbaren Umständen auch nicht herbeizuführender Marktgängigkeit
- oder aufgrund anderweitiger struktureller Vermietungshindernisse.

Der Entscheidung vom 09.07.2013 (IX R 48/12) lag eine seit 18 Jahren leerstehende Stadtvilla in Thüringen zugrunde, gelegen in einem Ort, in dem rund die Hälfte des Mietwohnraums leersteht. Eine Vermietung war auf absehbare Zeit mangels entsprechender Mieternachfrage nicht zu erreichen. Das Objekt hätte grundlegend saniert werden müssen, um wieder als attraktiv zu gelten und sinnvoll am Markt platziert werden zu können. Eine solche Sanierung war unter Berücksichtigung des niedrigen Mietpreinsniveaus, das mittelbar aus dem lokalen Überangebot von Immobilien resultierte, unwirtschaftlich. Es fehlte deswegen an einer Marktgängigkeit der Stadtvilla, die unter wirtschaftlich zumutbaren Bedingungen auch nicht herbeizu-

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

1 www.meyer-koering.de.

2 ►► DStR 2013, 247.

3 DStR 2013, 642.

4 BeckRS 2013, 95696.

führen und deren Vermietung aufgrund der offensichtlich vorhandenen strukturellen Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit objektiv nicht möglich war. Der Werbungskostenabzug war deshalb – im Streitfall ohne eigenes Verschulden des um Vermietung bemühten Eigentümers – zu versagen.

5. Das maßgebliche Kriterium: Ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen

Die Einzelfallumstände, aus denen sich der endgültige Entschluß zu vermieten ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen.

Schwache Indizien, für deren Nachhaltigkeit seitens der Rechtsprechung erhöhte Anforderungen gestellt werden, sind bspw.

- die Durchsicht (regionaler) Wochenzeitungen auf Mietinteressenten [Nachweisproblem!],
- die Reaktion auf Mietgesuche,
- die Kontaktaufnahme des Vermieters mit Mietinteressenten,
- die Bewerbung des Mietobjekts in geschlossenen Foren, Unternehmenspublikationen, am "Schwarzen Brett", etc.
- Anbieten im Bekanntenkreis,
- Aushänge an Laternenpfählen bzw. in der Nachbarschaft.

Stärkere Indizien sind bspw.

- das Schalten von Vermietungsanzeigen in Tages- und Wochenzeitungen,
- das Beauftragen eines Maklers.

Sind die vom Steuerpflichtigen selbst unternommenen Bemühungen erkennbar nicht erfolgreich, ist er gehalten, sein Verhalten anzupassen und sowohl geeignetere Wege der Vermarktung zu suchen als auch seine Vermietungsbemühungen – beispielsweise durch Einschaltung eines oder mehrerer Makler oder durch Nutzung alternativer Bewerbungsmöglichkeiten – zu intensivieren.

6. Bei langem Leerstand sind Zugeständnisse zumutbar und erforderlich

Ferner kann es dem Steuerpflichtigen im Einzelfall auch zumutbar sein, durch entsprechende Zugeständnisse

- bei der Ausgestaltung des Mietverhältnisses (etwa der Vertragslaufzeit oder dem Vertragsgegenstand),
- bei der Höhe des Mietzinses
- oder im Hinblick auf die für den Steuerpflichtigen aus persönlichen Gründen als Mieter akzeptablen Personen

die Attraktivität des Objekts zu erhöhen. Die erkennbar erfolglose stereotype Wiederholung der bis zu diesem Zeitpunkt unternommenen Vermietungsanzeigen reicht jedenfalls nicht aus.

7. Die Feststellungslast liegt beim Vermieter

Für die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen als Voraussetzung einer (fort-)bestehenden Einkünfteerzielungsabsicht trägt nach der Rechtsprechung der Steuerpflichtige die Feststellungslast.

8. Fazit

Wer als Vermieter trotz langem Leerstand des Objekts seinen Werbungskostenabzug nicht verlieren will, muß seine Einkünfteerzielungsabsicht, hier die Vermietungsabsicht und damit die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit von Vermietungsbemühungen, nachweisen können.

- Indizien für die Vermietungsbemühungen sollten tunlichst dokumentiert werden.
- Bei erfolglosen Vermietungsbemühungen müssen weitere alternative Vermarktungsmaßnahmen gesucht und dokumentiert werden, das Objekt zu vermieten.
- Die Maßnahmen sind mit der Dauer der erfolglosen Bemühungen nachweisbar zu intensivieren.
- Sind die Vermietungsbemühungen nachhaltig erfolglos, sollten rechtzeitig Makler beauftragt werden.
- Nach ggf. mehrjährigem Leerstand trotz all der vorstehenden Vermietungsbemühungen sind nachweisbare und ernsthafte Zugeständnisse des Vermieters unvermeidlich.
- Nach spätestens fünf oder sechs Jahren erfolgloser Vermietungsbemühungen – was in strukturschwachen Regionen auftreten kann – dürfte der Werbungskostenabzug kaum noch zu begründen sein.

Geldwäsche nach Steuerhinterziehung (§ 261 StGB)

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald

I. Einführung

Daß Steuerhinterziehung nicht nur im Festsetzungsverfahren begangen werden kann, dürfte sich unter Steuerberatern herumgesprochen haben. Unrichtige Angaben im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO machen kann man auch in einer Außenprüfung, im Zusammenhang mit dem Abschluß einer tatsächlichen Verständigung,¹ im Rechtsbehelfsverfahren oder aber auch vor einem Finanzgericht.² Wer daran vorsätzlich mitwirkt, mag sich der (Beihilfe zur) Steuerhinterziehung schuldig machen.

Nach Beendigung der Tat ist eine Beihilfe (oder Mittäterschaft) nicht mehr möglich. Das StGB kennt aber sogenannte Anschlußdelikte wie die Begünstigung, Hehlerei³ und Geldwäsche. Kommt es nicht zu einer (erneuten) Täuschung gegenüber Finanzbehörde oder Finanzgericht, wird aber dem Steuerhinterzieher dabei geholfen, ein Schwarzgeldkonto vor dem Fiskus zu verbergen, kommt in der Person des Helfenden eine Begünstigung (§ 257 StGB) in Betracht.⁴ Allerdings ist der Rückgriff auf den Tatbestand der Begünstigung wegen der Anforderungen im subjektiven Tatbestand nicht ganz einfach: Der Begünstiger muß die Absicht haben, dem Vortäter die Vorteile der Tat zu sichern; die herrschende Meinung läßt insofern nur direkten Vorsatz ersten Grades ausreichen.⁵ Begünstigen kann man aber nicht nur denjenigen, der durch unrichtige Angaben unberechtigte Vorsteuererstattungen erschlichen hatte, sondern auch denjenigen, der Schwarzeinnahmen nicht erklärt hat. Nach Auffassung des BGH ist nämlich auch das Geld erfaßt, das der Vortäter durch un versteuerte Geschäfte eingenommen hatte.⁶

Die relativ hohen subjektiven Anforderungen des § 257 StGB werden irrelevant, wenn Vortat eine banden- oder gewerbsmäßige Steuerhinterziehung war und der Tatbestand der Geldwäsche (§ 261 StGB) erfüllt ist. Für Geldwäsche genügt im Regelfall bedingter Vorsatz, aber auch leichtfertige Geldwäsche ist strafbar.⁷

II. § 261 StGB im Überblick

In der Liste der Steuerstraftaten in § 369 Abs. 1 AO ist der Tatbestand der Geldwäsche nicht aufgeführt, obwohl er seit 2008 ebenso als Anschlußdelikt einer Steuerhinterziehung in Betracht kommt wie die in § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO aufgeführte Begünstigung. Zuständig für die Verfolgung sind nicht Steuerfahndung und Strafsachenstelle, sondern Kriminalpolizei und Staatsanwaltschaft.

In der Ursprungsfassung aus dem Jahre 1992 war der Tatbestand der Geldwäsche noch weit von Zoll- und Steuerstraftaten entfernt. Dem Gesetzgeber ging es insbesondere um den Betäubungsmittelhandel. Allerdings war bereits 1998 eine dem heutigen Abs. 1 Satz 3 vergleichbare Formulierung enthalten, soweit es um Zolldelikte ging.⁸ Zu Zeiten der schweren Steuerhinterziehung nach § 370a AO war diese Regelung – da Verbrechen – auch für den Tatbestand der Geldwäsche einschlägig; angesichts der rigiden Rechtsprechung des 5. Strafsenats⁹ gab es diesen Tatbestand aber in der Rechtswirklichkeit nicht. Nunmehr bezieht sich der Tatbestand der Geldwäsche, der immer wieder neue Vortaten bekam,¹⁰ schlechthin auf Fälle der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO, wenn diese gewerbsmäßig oder von einem Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, begangen worden ist. Gegenstand der Tat ist ein "Gegenstand"; anders als die Hehlerei erfaßt § 261 StGB nicht nur Sachen wie Bargeld, sondern auch Forderungen und Rechte, etwa Giralgeld.

Die Tathandlungen reichen vom namensgebenden "Waschen" des Geldes bis hin zu einem bloßen "Sich-Verschaffen". Die betroffenen Vorteile müssen nicht "unmittelbar" aus der Vortat stammen; es genügt, daß sie aus dieser irgendwie "herrühren". Einer Vorteilssicherungsabsicht bedarf es nicht; es kann sogar bei Leichtfertigkeit bestraft werden (§ 261 Abs. 5 StGB).

1 BGHSt 46, 107.

2 OLG München wistra 2012, 490; abl. MüKo-Schmitz/Wulf § 370 AO Rn. 236.

3 Zur Steuerhehlerei siehe § 374 AO.

4 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Auflage 2009, § 369 AO Rn. 182. Zu beachten ist, daß ein an der Vortat Beteiligter sich im Grundsatz nicht wegen Begünstigung strafbar machen kann, es sei denn, er stiftet einen an der Vortat nicht Beteiligten zur Begünstigung an (§ 257 Abs. 3 Satz 2 StGB).

5 Vgl. BGH StV 1985, 505; SK-Hoyer § 257 StGB Rn. 28.

6 BGH wistra 1999, 103.

7 § 261 Abs. 5 StGB.

8 Vgl. SSW-Jahn § 261 StGB Rn. 23.

9 Vgl. BGH wistra 2004, 393; wistra 2005, 30.

10 Zahlreiche Vergehen reichen als Vortat aus, wenn sie denn banden- oder gewerbsmäßig begangen wurden.

III. Zeitliche Anwendbarkeit

Die Neuregelung des § 261 ist zum 01.01.2008 in Kraft getreten. Wer aber annimmt, damit könne man straflos am Verstecken von Auslandskonten mitwirken, die vor diesem Stichtag bereits angelegt waren, ist im Irrtum. Entscheidend ist allein, daß die Geldwäschebehandlung nach dem 31.12.2007 vorgenommen wurde. Nicht erforderlich ist, daß die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung erst nach diesem Zeitpunkt verwirklicht worden ist. Auch weiter zurückliegende Taten können Bezugsgegenstand einer Geldwäsche sein.¹¹ Wer das 2004 durch einen gewerbsmäßigen "Umsatzsteuerbetrug" gefüllte Konto noch sein eigen nennt, ist 2013 oder 2014 noch jemand, dessen Geld man in strafbarer Weise waschen kann, auch wenn es in den Folgejahren nicht zu einer gewerbsmäßigen Einkommensteuerhinterziehung bzgl. der Erträge gekommen sein sollte, weil das Kapital ohne laufende Rendite angelegt war. Entscheidend ist allein, daß im Hinblick auf die in Rede stehende Steuer aus dem Jahre 2004 noch ein Anspruch des Fiskus auf Besteuerung besteht, also ein entsprechender Steuerbescheid noch erlassen werden könnte. Insofern gilt mittelbar die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO für den zeitlichen Anwendungsbereich des § 261 StGB. Demnach sind auch Steuerhinterziehungen für den Veranlagungszeitraum 2003 im Jahr 2014 noch geeignete Geldwäschevortaten; bei Nichtabgabe von Erklärungen etwa für die Einkommensteuer ist die Anlaufregelung in § 171 Abs. 2 AO zu beachten.

IV. Anforderungen an die Vortaten

Anknüpfungspunkt ist eine banden- oder gewerbsmäßige Steuerhinterziehung. Eine bandenmäßige Begehung wird sich überwiegend im Bereich des Schmuggels oder der Umsatzsteuer-Karusselle bzw. -Spiralen finden lassen. In der Praxis häufiger vorkommen wird aber die gewerbsmäßige Begehung. Gewerbsmäßigkeit wird herkömmlich definiert als ein Handeln in der Absicht, sich durch wiederholte Begehung von Straftaten der fraglichen Art eine fortlaufende Einnahmequelle (von einigem Gewicht) zu verschaffen.¹² Ob insofern ausreicht, daß der pensionierte Oberstudienrat einmal im Jahr unrichtige Angaben über Vermietungseinkünfte für eine Wohnung oder ausländische Kapitalerträge aus der Karibik macht, ist zweifelhaft. Andererseits geht es um Täter, die die Tatwiederholung von vornherein in ihren Plan einbeziehen.¹³ Insofern mag auch die alljährlich wieder unrichtige Einkommensteuererklärung ausreichen.

Für die Steuerhehlerei hat das OLG Stuttgart Gewerbsmäßigkeit für den Fall angenommen, daß sich jemand zehnmal im Jahr je 12 Stangen unversteuerte Zigaretten aus dem Ausland zusenden ließ.¹⁴ Die monatlichen Anmeldungen bei der Lohnsteuer und der Umsatzsteuer sind häufiger. Daß sie relevant sind, zeigt

schon die Existenz des § 26c UStG, der das gewerbsmäßige Nichtzahlen der angemeldeten Umsatzsteuer unter Strafe stellt. Insofern dürfte es jedenfalls ausreichen, wenn etwa ein Gastwirt systematisch von ihm durchgeführte entgeltliche Familienfeiern nicht in der Buchhaltung erfaßt und daher jeden Monat eine unrichtige, weil zu niedrige Umsatzsteuervoranmeldung abgibt. Dabei kann wegen § 261 Abs. 8 StGB nach Entfallen des § 370 Abs. 6 Satz 3 AO auch eine Auslandstat im Bereich etwa der Umsatzsteuer als Vortat ausreichen. Ebenso kann bei der Hinterziehung von Lohnsteuer die unrichtige monatliche Anmeldung Anknüpfungspunkt sein.¹⁵

V. Tatobjekt "Gegenstand"

Objekt der Tat nach § 261 StGB ist ein "Gegenstand", der aus der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung "herrührt". Auch mehr als 20 Jahre nach Inkrafttreten der Urfassung des § 261 StGB ist der Inhalt des "Herrührens" nicht wirklich geklärt.

1. Eindeutige Fälle

Relativ eindeutig ist der Fall, daß jemand (gewerbsmäßig) Umsatzsteuererstattungen erschleicht und das entsprechende Geld auf ein Konto überwiesen wird und dort auch noch als Giralgeld vorhanden ist. Dieses Geld rührt aus einer Katalogtat im Sinne des § 261 Abs. 1 Nr. 4 b StGB her. § 261 StGB setzt aber nicht voraus, daß das Geld noch auf dem gleichen Konto ist. Selbst zahlreiche (Zwischen-)Überweisungen lassen das Herrühren des Gegenstands ebenso unberührt wie der Umstand, daß von diesem Geld ein Auto gekauft wurde. Nach Auffassung des BGH¹⁶ genügt es, wenn ein Gegenstand sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne eines Kausalzusammenhangs auf die Vortat zurückführen läßt.¹⁷ Verwendet also der Täter den erstatteten Umsatzsteuerbetrag, um damit ein Kraftfahrzeug zu erwerben, ist auch dieses Kraftfahrzeug ein Gegenstand, der aus der Umsatzsteuerhinterziehung herrührt. Dieses Fahrzeug anzukaufen, ist objektiv strafbare Geldwäsche. Die entsprechenden Werte bleiben "kontaminiert". Wer sich mit sol-

¹¹ Vgl. nur BGH wistra 1999, 24

¹² Vgl. Schönke/Schröder/Stree § 52 StGB Rn. 95; Klein/Jäger § 370 AO Rn. 5; Franzen/Gast/Joecks § 370 AO Rn. 352.

¹³ Vgl. OLG Stuttgart, wistra 2003, 33.

¹⁴ OLG Stuttgart, wistra 2003, 33: Gewerbsmäßig bedeutet nicht gewerblich.

¹⁵ Die regelmäßig ebenfalls verwirklichte Beitragsvorenthaltung (§ 266a StGB) ist nicht im Katalog des § 261 Abs. 1 StGB enthalten.

¹⁶ BGHSt 47, 68; BGHSt 53, 205 mit Anmerkung Kuhlen, JR 2010, 271; siehe auch Fahl, JZ 2009, 747.

¹⁷ Kritisch Fischer, § 261 StGB Rn. 7.

chem kontaminierten Geld bezahlen läßt, erfüllt den objektiven Tatbestand der Geldwäsche, weil er sich einem Bezugsgegenstand "verschafft". Nicht anders ist es mit dem Berater, der sein Honorar durch die Übereignung des aus der Beute angeschafften Autos begleichen läßt.

2. Zweifelhafte Fälle

Wird der durch die Umsatzsteuerhinterziehung erlangte Erstattungsbetrag mit anderem, sauberem Geld vermischt, ist die Qualität des Herrührens ungeklärt. Für den Fall der Vermischung von schmutzigem und sauberem Geld stellt ein Teil der Literatur und obergerichtlichen Rechtsprechung darauf ab, ob der inkriminierte Anteil aus wirtschaftlicher Sicht erheblich ist; in diesem Fall sollen dann insgesamt die Beträge als bemakelt anzusehen sein.¹⁸ Wer also die Erstattung der gewerbsmäßig erschlichenen Umsatzsteuer auf sein Geschäftskonto überweisen läßt, "vergiftet" das gesamte Konto, wenn denn nicht der erschlichene Betrag eher unbedeutend ist. Wann hiervon gesprochen werden kann, liegt im Dunkeln.

Es geht aber noch schwieriger. § 261 erfaßt auch solche Fälle, in denen nicht etwa eine Erstattung erschlichen wurde, sondern lediglich durch aktives Tun oder Unterlassen erreicht wurde, daß eine zu niedrige Steuer angemeldet oder festgesetzt wurde und damit weniger Steuern gezahlt werden mußten als von Gesetzes wegen geschuldet. Der Gastwirt, der die Familienfeiern nicht in der Buchhaltung erfaßt, erklärt immerhin die anderen "offiziellen" Umsätze. Auf solche Konstellationen zielt § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB ab: Erfaßt sein sollen auch Tathandlungen, die sich auf die durch die banden- oder gewerbsmäßige Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen beziehen. "Ersparte Aufwendungen" bedeutet in diesem Zusammenhang offenbar die auf die erzielten Einkünfte und Umsätze nicht gezahlten Steuern.

Fraglich ist aber, wie man feststellen soll, welche Beträge im Tätervermögen aus diesen Beziehungstaten "herühren". Hat der Täter lediglich ein einziges Konto, auf das sämtliche Umsätze fließen und von dem dann eben auch Abschlußzahlungen für die Einkommensteuer bzw. die Umsatzsteuervorauszahlungen hätten entrichtet werden müssen, mag man noch die Auffassung vertreten, die entsprechenden Aufwendungen seien auf diesem Konto zu lokalisieren. Nähme man den Aspekt ernst, daß durch eine Vermischung von gutem und schlechtem Geld das gesamte Konto verdorben würde, wäre ein gewerbsmäßiger Hinterzieher damit insgesamt nicht mehr in der Lage, von diesem Konto irgendwelche legalen Zahlungen zu leisten.¹⁹ Gegen eine solche Infektion des gesamten Vermögens spricht aber schon der Umstand, daß – anders als im Fall der Erschleichung von Erstattungen – die Beträge nicht aus der Tat herührende *producta sceleris* sind, sondern kraft Gesetzes als Beziehungsgegenstand "definiert" werden. Zumindest insofern wäre die Infektion des gesamten Vermögens willkürlich und unverhältnismäßig.²⁰ Daher führt die Vorschrift

nicht zur Verkehrsunfähigkeit der Steuerquelle bzw. des Kontos selbst; die Kontamination ist auf den Betrag der hinterzogenen Steuern beschränkt.²¹

Wenn ein Täter über eine Mehrzahl von Konten verfügt, sind die ersparten Aufwendungen allerdings finanztechnisch kaum "festzumachen". Wenn der Betreffende Gelder in Übersee angelegt hat und die entsprechenden Erträge ebenso wenig erklärt wie einige Inlandsumsätze und Gewinne, läßt sich kaum behaupten, die in Aruba angelegten Beträge würden bezüglich der Teilbeträge kontaminiert, die der nicht gezahlten Steuer entspreche, wenn doch der Täter über Inlandsvermögen in entsprechender Höhe verfügt und die Abschlußzahlungen von einem entsprechenden stattlichen Konto im Inland vorgenommen hat und auch im Hinblick auf die verkürzten Beträge hätte vornehmen können. Daraus schließt *Löwe-Krahl*,²² daß sich wegen der unüberwindlichen Hindernisse bei der Rechtsanwendung ein Fall des § 261 Abs. 1 Satz 3 StGB nach einer Ertragssteuerhinterziehung kaum je abspielen werde. Mit *Bittmann*²³ ist daher davon auszugehen, daß es immer um das Tätervermögen in seiner Gesamtheit gehen muß. Hilft jemand dem Täter, das auch mit ersparten Aufwendungen "verseuchte" Gesamtvermögen vor dem Fiskus zu verstecken, mag der Tatbestand der Geldwäsche in Betracht kommen. Denkbar ist auch, daß sich die Geldwäschebehandlung auf einen so hohen Anteil des Vermögens bezieht, daß der unberührte Teil wertmäßig niedriger liegt als die im Wege der Steuerhinterziehung ersparten Steuern. Eine Bestrafung kommt aber nicht in Betracht, wenn der Wert des Restvermögens die Höhe der ersparten Aufwendungen erreicht oder sie gar übersteigt.

3. Zwischenergebnis

Da die vom Gesetzgeber erwähnten "ersparten Aufwendungen" im Regelfall nirgendwo örtlich fixiert werden können, kommt der Tatbestand der Geldwäsche eher in den Fällen in Betracht, in denen konkrete Gegenstände durch die Hinterziehung von Abgaben kontaminiert sind (Schmuggel, Steuerhehlerei) und in Fällen, in denen der Täter praktisch die Steuerhinterziehung als Gewerbe betrieben hat,²⁴ also "von der Steuer" lebte. In den Fällen der Steuerhinter-

18 Vgl. nur *Lackner/Kühl* § 261 StGB Rn. 5; OLG Karlsruhe NJW 2005, 767; OLG Frankfurt, NJW 2005, 1727.

19 Vgl. etwa *Vogelberg*, PStR 2002, 243; siehe auch NK-Altenheim § 261 StGB Rn. 83.

20 Vgl. NK-Altenheim § 261 StGB Rn. 149; *Wulf*, wistra 2008, 328.

21 *Löwe-Krahl* in *Achenbach/Ransiek*, Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 3. Auflage 2012, 13/28; *Bittmann* wistra 2003, 161, 167.

22 In *Achenbach/Ransiek*, Wirtschaftsstrafrecht, 3. Auflage 2012, 13/30.

23 wistra 2003, 161, 168. Er spricht anschaulich von der Erfindung des "gegenständlichen Nichts".

24 Vgl. *Joecks*, wistra 2002, 201 ff.

ziehung bezüglich der Ertragsteuern werden sich die ersparten Aufwendungen kaum je festmachen lassen.

Bei der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Umsatzsteuer durch Erschleichung von Vorsteuererstattungen läßt sich der Weg der Zahlung des Finanzamts regelmäßig verfolgen. In Fällen der Hinterziehung von Umsatzsteuer im Rahmen eines Gewerbebetriebs (der dolose Gastwirt) wird, wenn mehrere Konten vorhanden sind, der Tatbestand der Geldwäsche erst in Betracht kommen, wenn sich die Handlung des Geldwäschers auf so hohe Beträge bezieht, daß die verbleibenden Gelder nicht mehr genügen, um die verkürzten Steuern zu entrichten.

VI. Tathandlungen

Die in § 261 Abs. 1 und Abs. 2 StGB erwähnten Tathandlungen haben durchaus unterschiedliche Reichweite und praktische Bedeutung. Die in Abs. 1 genannten Handlungen betreffen klassische Fälle der Geldwäsche. Ein Rechtsanwalt oder Steuerberater, der sich nach einer gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung – wie in dem zur Begünstigung entschiedenen Fall – entschließt, Spuren des Geldes zu verwischen, erfüllt den Tatbestand des § 261 Abs. 1.²⁵ So liegt eine Verschleierung der Herkunft vor, wenn der Täter mit seinem Verhalten die Ermittlung der Herkunft des Gegenstandes aus der Vortat für die Strafverfolgungsbehörden erschwert. Ob das Bemühen zu einem zumindest vorübergehenden Erfolg geführt haben muß, ist umstritten.²⁶ Wer eigene Konten zur Verfügung stellt, um dem Mandanten gegen Vollstreckungsmaßnahmen des Fiskus zu helfen, mag insofern dem § 261 Abs. 1 StGB unterfallen.

Für die Praxis erheblich problematischer ist der Fall des Abs. 2 in der Variante des sich oder einem Dritten Verschaffen (Abs. 2 Nr. 1). Verschaffen liegt vor, wenn der Täter bzw. ein Dritter die alleinige Verfügungsgewalt über den bemaßelten Gegenstand erlangt und damit faktisch in die Lage versetzt wird, über diesen nach Belieben zu verfügen.²⁷ Wer sein Honorar als Steuerberater oder Strafverteidiger von dem Konto überwiesen bekommt, auf das das "betrogene" Finanzamt die Erstattungen an die gewerbsmäßigen Umsatzsteuerhinterzieher überwiesen hat, erfüllt objektiv den Tatbestand der Geldwäsche.

Die ebenfalls in Abs. 2 erwähnte Variante des Verwarens kommt eher im Bereich des Schmuggels in Betracht. Wer die gewerbsmäßig geschmuggelten Zigaretten bei sich verbirgt, verwahrt sie, wer geschmuggelte Zigaretten ankauft, verschafft sie sich, wer sich geschmuggelte Zigaretten anbieten läßt und raucht, verwendet sie.

VII. Subjektiver Tatbestand

Für den subjektiven Tatbestand genügt bedingter Vorsatz. Fehlt dieser, kommt eine leichtfertige Geldwäsche in Be-

tracht. Für die Vorsatzvariante muß der Täter nicht nur erkennen, daß es um eine Steuerhinterziehung gegangen ist, sondern auch, daß diese banden- oder gewerbsmäßig begangen wurde.²⁸ Leichtfertigkeit liegt vor, wenn sich die kriminelle Herkunft im Sinne des Abs. 1 Satz 2 nach der Sachlage aufdrängt und der Täter dies aus besonderer Gleichgültigkeit oder grober Unachtsamkeit außer acht läßt.²⁹ Der 4. Strafsenat des BGH hat in anderem Zusammenhang einmal davon gesprochen, es müsse um eine "an Vorsatz grenzende grobe Fahrlässigkeit" gehen.³⁰ Die Gefahr der Tatbestandsverwirklichung "hätte sich dem Täter aufdrängen müssen".³¹ Auch in der jüngeren Rechtsprechung des BGH finden sich Definitionen für die Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO: "Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm aufdrängen mußte, daß dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird".³²

VIII. Einschränkung für bestimmte Berufsgruppen

Namentlich die Leichtfertigkeitstraftbarkeit schafft Probleme für die Annahme von Zahlungen im Rahmen berufsmäßig neutraler Tätigkeiten, etwa im Bereich der rechts- und steuerberatenden Berufe.³³ Für den Bereich des Strafverteidigers ist durch die Rechtsprechung geklärt, daß für die Annahme von Honoraren Leichtfertigkeit oder bedingter Vorsatz nicht ausreicht.³⁴ Hintergrund ist, daß ein Strafverteidiger kaum je ein Wahlverteidigerhonorar von einem Beschuldigten entgegennehmen könnte, der nach dem Vorwurf der Staatsanwaltschaft praktisch ausschließlich vom Betäubungsmittelhandel lebte: Das gesamte Vermögen dürfte dann aus einem entsprechenden Betäubungsmittelhandel herrühren. Nach Auffassung des BGH und mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts ist davon auszugehen, daß in solchen Fällen der Tatbestand des § 261

25 Vgl. auch SSW-Jahn § 261 StGB Rn. 33.

26 Vgl. SSW-Jahn § 261 StGB Rn. 36.

27 Vgl. BGHSt 55, 36; BGHSt 43, 149; BGH NSTz 2010, 222; SSW-Jahn § 261 StGB Rn. 41.

28 Vgl. BGH, wistra 2012, 188; KG vom 13.06.2012, Juris.

29 Vgl. Fischer § 261 StGB Rn. 42 b; BGHSt 43, 158, 168; zu § 378 Abs. 1 AO siehe Joecks, steueranwaltsmagazin 2012, 26.

30 Urt. v. 25.09.1959, DStZ/B S. 499 zu § 402 RAO 1931; ähnlich Bay ObLG NJW 1959, 734 zu §§ 21, 41 Abs. 3 Wehrstrafgesetz.

31 Kohlmann § 378 AO Rn. 61; OLG Bremen StV 1985, 28.

32 BGH, wistra 2012, 465 Rn. 17; BGH HFR 2010, 866.

33 Fischer a.a.O. Rn. 44.

34 BGHSt 47, 68; BVerfGE 110, 226.

StGB nur eingreifen kann, wenn der Empfänger der Zahlung sicher weiß, daß die Zahlungen aus einer Katalogtat herrühren. Dabei geht es einerseits um die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) des Verteidigers, andererseits um das dem Rechtsstaatsprinzip zu entnehmenden Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant.³⁵

Inwiefern die Grenzen, die für Strafverteidiger gezogen wurden, auch für die normalen Fälle der Steuerberatung oder Finanzdienstleister gilt, ist ungeklärt. Sicher ist, daß ein Steuerberater, der sich von jemandem bezahlen läßt, der bekanntermaßen von Umsatzsteuer-Karussellen lebt (Steuerhinterziehung als Gewerbe), eine Geldwäsche begeht. Hält er eine entsprechende Herkunft der Gelder für möglich, mag *dolus eventualis* vorliegen. Ob man gegen den Steuerberater den Vorwurf der Leichtfertigkeit erheben kann, entscheidet sich danach, ob und in welchem Maße sich Anhaltspunkte für eine kriminelle Herkunft der Honorarmittel aufdrängen. Auch mögen andere Kriterien bemüht werden, die sonst für die Abgrenzung zwischen strafbarer und strafloser Beihilfe gelten, etwa die Barzahlung größerer, über die üblichen Gebührensätze hinausgehende Beträge oder das Vorliegen von Honorarvereinbarungen in einer Höhe, die mit den angegebenen Einkunftsquellen nicht vereinbar ist. Das Maß der Erkundigungspflicht hängt vom Grad objektiver Auffälligkeit des Vorgangs ab.³⁶

Im Ergebnis spricht vieles dafür, die von BGH und BVerfG bemühten Aspekte nicht nur auf den Strafverteidiger anzuwenden, sondern auch auf Steuerberater und Rechtsanwälte im allgemeinen. Nicht nur zum Mandantenkreis von Strafverteidigern gehören Mandanten, die Katalogtaten begangen haben, sondern auch zum Mandantenkreis von

steuerlichen Beratern. Auch Steuerberater unterliegen einer strafbewehrten Verschwiegenheitspflicht.³⁷

IX. Zusammenfassung

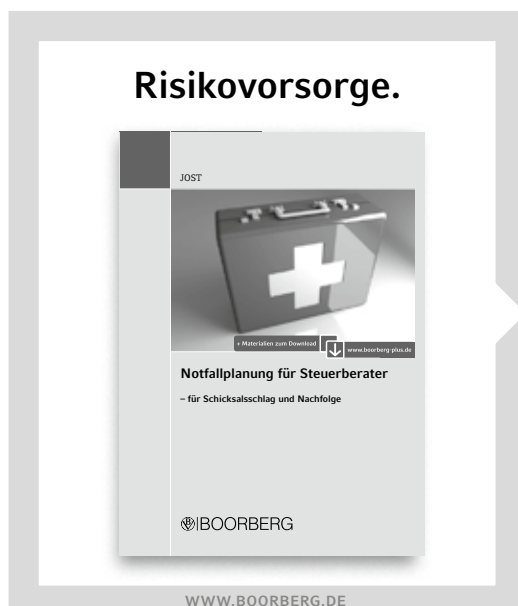
In Fällen banden- oder gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung besteht für den Berater die Gefahr, sich schon durch die Annahme eines Honorars wegen Geldwäsche strafbar zu machen. Erst recht kommt eine Strafbarkeit in Betracht, wenn etwa der Berater hilft, Auslandskonten zu verstecken. Dabei kann die banden- oder gewerbsmäßige Steuerhinterziehung vor der Änderung des § 261 Abs. 1 StGB zum 01.01.2008 begangen worden sein.

Helfen mag es, wenn man auch auf den Berater in steuerlichen Angelegenheiten die Regeln anwendet, die BGH und BVerfG für den Strafverteidiger entwickelt haben, also Fälle des bedingten Vorsatzes und der Leichtfertigkeit herausnimmt. Bis diese Frage höchstrichterlich geklärt ist, bedingt das Strafbarkeitsrisiko ein erhebliches Drohpotential: Wenn der solchermaßen beschuldigte Berater ein Angebot der Einstellung gegen Geldauflage nach § 153a Abs. 1 StPO bekommt, wird er sich schwer überlegen, ob er mit dem Gang in die Hauptverhandlung Rechtsgeschichte schreiben will oder lieber zahlt.

35 BVerfGE 110, 226 Rn. 100.

36 Fischer, a. a. O. Rn. 44.

37 Vgl. BVerfGE 110, 226 Rn. 112.



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.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564
TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1013

Zum Rechtsschutz gegenüber der Beitreibung europäischer Steuerforderungen

Dr. Hans-Michael Pott, RA/FAStR, Sernetz Schäfer Rechtsanwälte, Düsseldorf

1. Rechtsgrundlage der Beitreibung

Die Beitreibung ausländischer Steuerforderungen aufgrund des einschlägigen Unionsrechts nimmt zu. Während nach dem frühesten steuerbezogenen Beitreibungsrecht¹ im wesentlichen Umsatzsteuerforderungen der Beitreibung in anderen Mitgliedstaaten zugänglich waren, sind jetzt alle Arten von Steuern und Nebenforderungen beitreibungsfähig. Aktuelle Rechtsgrundlage ist die Beitreibungs-Richtlinie 2010/24/EU, in Deutschland umgesetzt durch das in dem Artikelgesetz Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrLUmsG) vom 07.12.2011 enthaltene EU-Beitreibungsgesetz (EUBeitrG).² Dieses ersetzt das bis dahin geltende EG-Beitreibungsgesetz (EG-BeitrG). Das aktuelle Recht gilt für alle jetzt der Beitreibung unterliegenden Forderungen.

Die Regelungen der Richtlinie, die u. a. auch das Auskunftrecht und die Vorbereitung der Beitreibung betreffen, und ihre Umsetzung führen zu einer Reihe von hochinteressanten rechtlichen Fragen. Im Zentrum steht aber für den Praktiker die Frage des Rechtsschutzes gegen die Durchsetzung eines ausländischen Steueranspruchs.

2. Aufgabenteilung zwischen den Mitgliedstaaten

Die Grundstruktur der grenzüberschreitenden Beitreibungshilfe entspricht weiterhin dem früheren Recht. Aus deutscher Sicht: Ein ausländischer Steuerbescheid ist nach dem Recht des besteuerten Staates (hier folgend: Ausgangsstaat) vollstreckbar; an die deutschen Finanzbehörden wird ein Auftrag auf Vollstreckung gerichtet; die deutschen Behörden nehmen die Vollstreckung vor. Die Begriffsbildung der Richtlinie und der Umsetzung wahrt die Formulierungen des internationalen Rechts. Der Vollstreckungsauftrag wird als Ersuchen bezeichnet; der aus technischen Gründen vereinheitlichte und ohne weitere Förmlichkeiten zu übermittelnde vollstreckbare Titel, den man wohl als besondere Ausfertigung des ursprünglichen Steuerbescheides bewerten muß, wird als "einheitlicher Vollstreckungstitel" bezeichnet.

Die Abgrenzung, welche Fragen welchem Recht unterliegen, wird von der Richtlinie aus der Sicht des Rechtsschutzes vorgenommen. Nach Art. 14 Abs. 1 fallen "Streitigkeiten in bezug auf die Forderung, auf den ursprünglichen Vollstreckungstitel für die Vollstreckung im ersuchenden Mitgliedstaat oder auf den einheitlichen Vollstreckungstitel für die Vollstreckung im ersuchten Mitgliedstaat sowie Streitigkeiten in bezug auf die Gültigkeit einer Zustellung" durch eine Behörde des Ausgangsstaats in die Zuständigkeit

der einschlägigen Instanzen dieses Mitgliedstaats. Demgegenüber ist nach Art. 14 Abs. 2 bei "Streitigkeiten in bezug auf die im ersuchten Mitgliedstaat ergriffenen Vollstreckungsmaßnahmen oder in bezug auf die Gültigkeit einer Zustellung durch eine zuständige Behörde des ersuchten Mitgliedstaats" "der Rechtsbehelf bei der zuständigen Instanz dieses Mitgliedstaats nach dessen Recht einzulegen". Damit ist – wie zu allen unionsrechtlich begründeten Vollstreckungsakten einschließlich des Europäischen Haftbefehls – die Verteidigung gegen die grundlegende Entscheidung im Ausgangsstaat zu führen, während die Art und Weise der Vollstreckung im Staat der Vollstreckung und nach dessen Recht zu prüfen ist.

Ergänzt wird dies durch die Bestimmung, daß grundsätzlich bei Anfechtung des zu vollstreckenden Bescheides im Ausgangsstaat die Beitreibung durch den Staat der Vollstreckung ausgesetzt wird, es sei denn, die Behörde des Ausgangsstaates bittet dennoch um Durchführung der Beitreibung. Damit ist für den zu vollstreckenden Bescheid die "Aussetzung der Vollziehung über die Grenze dem Ausgangsstaat" zugewiesen. Soweit ein Verständigungsverfahren zwischen beiden Staaten schwebt, wird die Beitreibung zwingend ausgesetzt, sofern nicht aus im einzelnen benannten Gründen eine Vereitelung der Vollstreckung droht.

Für die Seite des vollstreckenden Staates ist als formeller Gesichtspunkt eine in der Richtlinie geregelte eigene Vollstreckungsverjährung vorgesehen. Als Teil seiner Vollstreckungsentscheidung kann er ferner die Beitreibung unterlassen, wenn diese aus "Gründen, die auf die Verhältnisse des Schuldners zurückzuführen sind, erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten in dem ersuchten Mitgliedstaat bewirken könnte," dies allerdings nur, soweit ein Unterbleiben der Vollstreckung nach allgemeinem Recht oder der geübten Praxis vorgesehen ist.

Die Trennung zwischen der Anfechtung des zu vollstreckenden Steuerbescheides und der Verteidigung gegen die Vollstreckung erscheint damit präzise gelöst.

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

- 1 Die Amtshilfe für die Beitreibung wurde erstmals mit der Richtlinie 76/308/EWG v. 15.03.1976, geschaffen, laufend – insbesondere auf Steuern – ausgedehnt und zuletzt geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG v. 15.06.2001; alsdann auf neuer Basis geregelt durch Richtlinie 2008/55/EG v. 26.5.2008, nunmehr wiederum neu geregelt durch Richtlinie 2010/24/EU v. 16.03.2010.
- 2 Gesetz über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

3. Unbilligkeit und *ordre public*

Allerdings enthält das deutsche EU-Beitreibungsgesetz in § 14 Abs. 1 die ausdrückliche Bestimmung, daß die Amtshilfe nach der Beitreibungs-Richtlinie nicht geleistet wird, wenn die Vollstreckung oder die Anordnung von Sicherungsmaßnahmen unbillig wäre. Dies kann man als eine Ausformung eines allgemeinen Grundsatzes des deutschen Vollstreckungsrechtes ansehen, daß auch im Rahmen der Vollstreckung die Billigkeit zu prüfen ist. Man kann die Bestimmung ganz oder teilweise als Umsetzung der Erlaubnis der Richtlinie, gegebenenfalls erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten zu vermeiden, ansehen. Man kann aber auch darin die Anwendung eines allgemeinen *ordre public*-Grundsatzes auf die Verpflichtungen aus der Richtlinie ansehen. Immerhin hat der Bundesfinanzhof³ für die unmittelbare Vorgängerrichtlinie und deren Umsetzung entschieden, daß Gesichtspunkte des *ordre public* auch für die Vollstreckung nach Maßgabe der Richtlinie gelten. Er hat ausgesprochen, daß die Vollstreckung vor allem auch dann versagt werden muß, wenn die zu vollstreckende Entscheidung aufgrund eines Verfahrens ergangen ist, daß die Entscheidung nicht als in einem geordneten rechtsstaatlichen Verfahren ergangen angesehen werden kann. Die Richtlinie, die sich derartige Elemente innerhalb der Union nicht vorstellen darf, erwähnt den *ordre public* allerdings nicht. Allein in den Erwägungsgründen⁴ wird darauf hingewiesen, daß die Richtlinie im Einklang mit den Grundrechten und Grundsätzen, die insbesondere mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union anerkannt wurden, steht. Das Recht der Verweigerung der Amtshilfe bei deren Verletzung wird man anerkennen müssen. Dies entspricht auch dem Verständnis des Bundesverfassungsgerichts.⁵

4. Grundlagen der Verteidigung

Gegenüber der eingeleiteten Vollstreckung eines Steuerbescheides ist die Rechtsmittelführung damit vorgezeichnet. Der zugrundeliegende Bescheid ist im Ausgangsstaat anzugreifen. Sämtliche gegen den Bescheid bestehenden Einwände sind dort vorzubringen.

Wenn die Bundesrepublik Deutschland der Staat der Vollstreckung ist, kann die Unbilligkeit der Vollstreckung vorgebracht werden. Wenn sich dabei Argumente aus dem ergeben, können sie damit in Deutschland vorgebracht werden. Allerdings wird jeder Praktiker diese Argumente auch im Ausgangsstaat vorbringen. Dies nicht allein aus Gründen der Vorsicht, sondern weil es als rechtlich zwingend angesehen werden muß. Soweit der Ausgangsstaat nämlich eigenen Rechtsschutz gegen Verfahrensfehler vorsieht, wird die Vollstreckung aus einem insoweit rechtsmittelbewehrten Verfahren nicht mehr als mit dem *ordre public* unvereinbar angesehen werden. Die ausländischen Korrekturmöglichkeiten beweisen gerade die Rechtsstaatlichkeit des ausländischen Verfahrens.

Zu klären bleibt, welche Verfahrensweise des Rechtsschutzes in Deutschland vorgesehen ist. Üblicherweise erfährt der Steuerpflichtige durch eine Zahlungsaufforderung der für eine Vollstreckung zuständigen Behörde, in den meisten Fällen von dem örtlich zuständigen zuständigen Finanzamt, von dem Vorgehen. Es läge nahe, hiergegen den Einspruch mit Anfechtungsklage und mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu geben. Innerstaatliche Zahlungsaufforderungen sind nach ständiger Rechtsprechung, die auch der praktischen Vereinfachung geschuldet ist, keine Verwaltungsakte.⁶ Bei der Zahlungsaufforderung aufgrund eines ausländischen Beitreibungsersuchens ist dies möglicherweise anders zu sehen. Die deutschen Behörden bringen mit der Zahlungsaufforderung zum Ausdruck, die ausländische Forderung in ihre Vollstreckungsverantwortung übernommen zu haben. Es fällt schwer, darin anderes als eine nach außen gerichtete Entscheidung zur Regelung eines Einzelfalles zu sehen. Man mag sich streiten, ob eine vorhergehende Annahme des Ersuchens durch das Bundeszentralamt für Steuern bereits eine solche Entscheidung zur Aufnahme darstellt, die dann durch die mit ihm nicht identische Finanzbehörde bekanntgegeben wird. Die Qualifikation als Verwaltungsakt wird aber auch für die europäische Beitreibung von den Finanzgerichten bislang abgelehnt. Das Finanzgericht Hamburg und ihm darin folgend der Bundesfinanzhof haben die Annahme eines Verwaltungsaktes verneint.⁷ Eine nähere Begründung wird dafür nicht gegeben. Es mag darin die Aussage liegen, daß die Zusammenarbeit der Behörden auf unionsrechtlicher Grundlage keinen Unterschied zu der auf der Grundlage der deutschen Abgabenordnung aufweist. Das Finanzgericht Hamburg hat auch den Zugang zur Unterlassungsklage verweigert, aber demgegenüber einen erleichterten Zugang zur Feststellungsklage gewährt. Der Bundesfinanzhof hat dann auch die Unterlassungsklage abgelehnt und für einen erleichterten Zugang zur Feststellungsklage keinen Grund gesehen. Er hat ausgeführt, daß grundsätzlich dargetan werden müsse, warum das Abwarten einer konkreten Vollstreckungsmaßnahme und das dann eröffnete Vorgehen gegen die Maßnahme, im Regelfall im Wege von Einspruch und Anfechtungsklage, nicht zumutbar sei. Daß diese Sicht immer noch eine Einzelfallwertung ermöglicht,⁸

3 Urteil v. 03.11.2010, VII R 21/10, BFH/NV 2011, 554.

4 Nr. 21.

5 BVerfG v. 18.07.2005, 2 BvR 2236/04, zum Europäischen Haftbefehl: "Das entbindet allerdings den Gesetzgeber nicht davon, bei nachhaltiger Erschütterung dieses Vertrauens in die Rechtsstaatlichkeit der allgemeinen Verfahrensbedingungen in einem Mitgliedstaat zu reagieren, und zwar unabhängig von einem Verfahren gemäß Art. 7 EU."

6 BFH v. 18.10.1994, VII R 20/94 BStBl II 1995,42; vgl. *Tipke-Kruse AO FGO*, AO § 259, Rdz 4 "unstreitig".

7 FG Hamburg v. 26.10.2011, 3 K 205/10 EFG 2012, 482; ► BFH v. 11.12.2012, VII R 69/11, BFH/NV 2013, 739.

8 Im entschiedenen Fall hatte der Kläger sich nach Auffassung des Bundesfinanzhofes zu pauschal geäußert.

eröffnet für zukünftige Fälle eine weitere Entwicklung; es darf eine etwas sicherere Basis erwartet werden.

5. Maßstäbe des *ordre public*

Schließlich bleibt die Frage, wann ein Verstoß gegen den *ordre public* anzunehmen ist. Grundlage des *ordre public*-Einwandes können Gründe der materiellen und des formellen Rechts sein. Daß sich deutsche Finanzgerichte berufen fühlen, die materiellen Grenzen für die Besteuerung im Ausland aufzuzeigen, dürfte nur selten der Fall sein. Zu erwarten ist, daß eine auf Konfiskation ausgerichtete Besteuerung nicht im Inland vollstreckt werden darf. Auch eine auf Diskriminierung beruhende Besteuerung sollte keine deutsche Vollstreckung auslösen. Dies darf umso eher erwartet werden, als die Diskriminierungsverbote im Regelfall gerade von dem Unionsrecht in besonderem Maße geächtet sind. Die spanische staatliche Immobiliengewinnsteuer⁹ mit einem Steuersatz von 35 % für nicht in Spanien ansässige Veräußerer gegenüber einem Steuersatz von 18 % für in Spanien ansässige Veräußerer, wie dies bis 31. 12. 2006 galt, dürfte insoweit dem Verdikt der unzulässigen Diskriminierung anheimfallen. Ob aber die deutsche Rechtsprechung nicht doch betroffene Deutsche auf den Rechtsweg in Spanien mit der Möglichkeit der Einholung einer Vorabentscheidung bei dem Europäischen Gerichtshof verweisen würde, läßt sich nicht sagen.¹⁰

Wirkungen des Verfahrensrechts dürften demgegenüber eher den Verstoß gegen den *ordre public* begründen. Die bislang eine Entscheidung zugunsten des Vollstreckungsschuldners diskutierten Fälle betrafen bedenkliche verfahrensrechtliche Nachteile. Insbesondere bei dem Ergehen von Bescheiden, bei denen die Wirkung auch aus sprachlichen Gründen nicht erkennbar ist und bei denen kurze Ausschlußfristen gelten – womöglich noch ohne die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung –, wird ein Verstoß kaum von der Hand zu weisen sein.¹¹ Dies sollte allerdings zu einer reflektierenden Betrachtung führen. Eine derartige verfahrensrechtliche Gestaltung muß nicht als solche das Verdikt eines Unrechtsstaates über den Ausgangsstaat aussprechen. Sie kann für den dort lebenden Steuerbürger durchaus akzeptabel sein. Der Ausländer, gegen den möglicherweise sogar überraschend ein Bescheid in einem für ihn nicht überschaubaren Verfahren ergeht, kann damit nahezu zwangsläufig nicht umgehen. Insofern steckt auch darin im Kern eine Diskriminierung. Dem ausländischen Unionsbürger wird die Wahrnehmung seiner Rechte im Ausgangsstaat erschwert oder unmöglich gemacht. Dies ist mit den Geboten der Unionsverträge, namentlich mit den diskriminierungsfrei zu gewährenden Grundfreiheiten, nicht zu vereinbaren. Als ein Beispiel hierfür sollte auch die öffentliche Zustellung betrachtet werden. Diese ist als solche die *ultima ratio* in vielen Verfahrensordnungen der Mitgliedstaaten. Dennoch ist es ein erheblicher rechtsstaatlicher Unterschied, ob diese Zustellung in einem Verfahren gegen

einen Ortsansässigen, der in diesem Verfahren schon tätig war und mit weiteren Schritten rechnen mußte, oder gegen einen im Ausland Ansässigen, der mit der Inanspruchnahme nicht rechnete, angewendet wird. Im Inland stehen den Gerichten überdies ihnen bekannte Möglichkeiten zur Adressermittlung zur Verfügung, daß der Rekurs auf die öffentliche Zustellung eher selten ist. Mangels Kenntnis der im Ausland gegebenen Möglichkeiten wird weithin die öffentliche Zustellung gegenüber Ausländern eher erfolgen als gegenüber Inländern.¹² Es verdient angemerkt zu werden, daß der Europäische Gerichtshof in anderem Zusammenhang Grundlagen für eine praxisnahen Abwägung geschaffen hat, die diesen Gesichtspunkten Rechnung trägt. Auch zur Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen auf der Grundlage der Europäischen Gerichtsstands- und Vollstreckungsverordnung¹³ hat er tenoriert:¹⁴

“2. Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, daß es dem Erlaß eines Versäumnisurteils gegen einen Beklagten nicht entgegensteht, dem mangels Ermittelbarkeit seines Aufenthalts die Klage nach nationalem Recht öffentlich zugestellt wurde, sofern sich das angerufene Gericht vorher vergewissert hat, daß alle Nachforschungen, die der Sorgfaltsgrundsatz und der Grundsatz von Treu und Glauben gebieten, vorgenommen worden sind, um den Beklagten ausfindig zu machen.“

Es geht um nichts anderes als die Vollstreckungsfähigkeit in einem anderen Mitgliedstaat nach Anwendung des nationalen Verfahrensrechts. Dieser Maßstab, der einem Gericht auferlegt wird, muß in gleicher Weise gelten, wenn eine Verwaltungsbehörde eine Vollstreckung aufgrund Unionsrechts begehrt.

Mit der weiteren Zunahme von Vollstreckungsbegehren wird eine breitere Basis von Entscheidungsgrundsätzen geschaffen werden. Es besteht Anlaß zu der Erwartung, daß die deutsche Finanzrechtsprechung nach einem beeindruckenden, dem Rechtsschutz verpflichteten Anfang an einer klaren rechtsschutzorientierten Linie festhält und daß zur Wahrung eines rechtsstaatlichen Schutzes deutscher Bürger gegenüber ausländischen Steueransprüchen nicht die Befassung des Bundesverfassungsgerichts als unausweichlich anzurufendem “Oberverfassungsgericht“ notwendig sein wird.

9 Impuesto sobre la Ganancia Patrimonial, heute einheitl. 19 %.

10 Sieht man die deutsche Praxis, aufgehobenes Recht als nicht für die Zulassung der Revision und damit der weiteren Vorlage an den EuGH qualifizierend anzusehen, vgl. Bundesfinanzhof vom 09.07.1996, VII B 57/96, BFH/NV 1997, 84, dürfte man aus deutscher Sicht auch der spanischen Steuerrechtsprechung keine sichere Schutzgewährung zutrauen.

11 Vgl. FG München v. 04.04.2012, 6 K 434/11, EFG 2012, 1523; 2. Rechtszug zu BFH v. 03.11.2010, s. Fn 2.

12 Es wäre wenig überraschend, wenn eine empirische Untersuchung diesen Befund nicht auch für deutsche Gerichte bestätigen würde. Ein aus Anlaß dieses Beitrages auf die Gerichtstafel eines Finanzgerichts geworfener Blick schien dies sehr deutlich nahezu legen.

13 EuGVVO, VO Nr. 44/2001/EG.

14 Urteil 15.03.2012 – Rs. C-292/10 – auf eine deutsche Vorlage hin.

Änderungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch das AmtshilfeRLUMsG

Dr. Matthias Söffing, RA/FAStR, S & P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf*

I. Einleitung

Nach einem langem Hin und Her hat der Gesetzgeber es geschafft, mehrere Änderungen des ErbStG bezüglich der §§ 13a, 13b ErbStG zu verabschieden. Durch Art. 30 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUMsG) vom 26.06.2013¹ sind folgende Änderungen vorgenommen worden:

In bezug auf § 13a ErbStG regelt Art. 30 Ziffer 1 des AmtshilfeRLUMsG, daß Satz 4 in § 13a Abs. 1 nunmehr lautet:

„Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb unter Einbeziehung der in Absatz 4 Satz 5 genannten Beteiligungen und der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.“ Ferner wird in Art. 30 Ziffer 1 Buchst. b) bestimmt, daß in Absatz 4 Satz 5 nach dem Wort „Lohnsummen“ die Wörter „und die Anzahl der Beschäftigten“ eingefügt werden.

In bezug auf § 13b Abs. 2 ErbStG regelt Art. 30 Ziffer 2. in Buchst. a): In Satz 2 wird nach Nummer 4 folgende Nummer 4a eingefügt:

„4a. der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, soweit er 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter“

Ferner schreibt Art. 30 Ziffer 2. Buchst. b) AmtshilfeRLUMsG vor, daß § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG durch einen weiteren Halbsatz ergänzt wird. Dieser Halbsatz lautet:

„bei Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Satz 2 Nummer 4a) ergibt sich die Zurechnung aus dem positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter.“

Schließlich wird durch Art. 30 Ziffer 2 Buchst. c) AmtshilfeRLUMsG § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG durch folgenden Halbsatz ergänzt:

„bei der rechnerischen Ermittlung der Quote des Verwaltungsvermögens erfolgt keine Beschränkung auf den Wert des Anteils.“

II. Hintergrund der Änderungen

Hintergrund der durch das AmtshilfeRLUMsG eingeführten Änderungen waren im wesentlichen zwei Gestaltungskomplexe in der Unternehmensnachfolgeberatung, die zwar

dem Wortlaut des Gesetzes entsprachen, die aber der Gesetzgeber nicht länger hinnehmen wollte. Es handelte sich dabei zum einen um die Sonderregelung in bezug auf eine Ausnahme von der Lohnsummenregelung bei bestimmten Holdingkonstruktionen und zum anderen um die Nichtanerkennung der sog. Cash-Gesellschaften.

1. Lohnsumme und Holdingstrukturen

Voraussetzung für die Gewährung der Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG ist u. a. die Einhaltung des sog. Lohnsummenerfordernisses (§§ 13a Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG). Hinsichtlich dieser Lohnsummenregelung sieht das Gesetz in § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG jedoch zwei Ausnahmen vor, wobei eine davon dahingeht, daß die Lohnsummenklausel auf Betriebe, die nicht mehr als 20 Beschäftigte haben, nicht anzuwenden ist. Die Beratungspraxis stellte selbstverständlich Gestaltungsüberlegungen an, wie man in den Anwendungsbereich dieser gesetzlichen Ausnahmeregel gelangen konnte. Hier boten sich **Holdingstrukturen** an, bei denen die Holdinggesellschaft oder das Holdingeinzelunternehmen nicht mehr als 20 Beschäftigte hatten. Eine Zurechnung der Beschäftigten der nachgeordneten Konzerngesellschaften schrieb das Gesetz nicht vor. Damit war allein auf die Beschäftigtenanzahl des Holdingunternehmens abzustellen. Hatte das Holdingunternehmen nicht mehr als 20 Beschäftigte, kam die Lohnsummenregelung nicht zur Anwendung, selbst dann nicht, wenn der Holdingkonzern insgesamt mehr als 20, 1000 oder gar 10.000 Beschäftigte hatte.

Derartigen Gestaltungen widersetzte sich jedoch die Finanzverwaltung. Mit R E 13a.4 Abs. 2 Satz 9 ErbStR 2011 (zuvor Abschn. 8 Abs. 2 Satz 8 ErbSt-Erl.) wurden die nachgeordneten Finanzämter angewiesen, bei der Prüfung der Mindestarbeitnehmerzahl auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen. Es sollten die Zurechnungsgrundsätze des § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG, die nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift aber nur die Lohnsumme und nicht die Beschäftigtenzahl erfaßte, sinngemäß gelten. Gegen die Interpretation der Finanzverwaltung be-

* Der Autor ist Gründungspartner und Geschäftsführer der überörtlichen Kanzlei S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit Büros in Düsseldorf, München und Zürich.

1 BGI. 2013 I 1809.

standen aber erhebliche Bedenken, da es insoweit an einer gesetzlichen Grundlage mangelte.²

2. Cash-Gesellschaft

Die sog. Cash-Gesellschaft und Forderungs-Gesellschaft stellte in der letzten Zeit ein ganz besonders häufig genutztes Gestaltungsmittel in der Nachfolgeplanung dar. Ausgangspunkt dieser Gestaltungen war der Umstand, daß der Gesetzgeber Wertpapiere und vergleichbare Forderungen als für die Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG schädliches Verwaltungsvermögen definierte (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG) und die Finanzverwaltung unter den Begriff der Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen nicht Geldforderungen wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen und Festgeldkonten bei Kreditinstituten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen usw. subsumiert.³ Dieses Gesetzesverständnis bestätigte der BFH in seinem Vorlagebeschluß vom 27.09.2012 (II R 9/11)⁴, indem er ausführte⁵, daß die Mittel zur Sicherstellung der laufenden Liquidität, wie z. B. Bargeld und Bankguthaben, nicht zum Verwaltungsvermögen gehörten. Damit konnte man durch verhältnismäßig einfache Gestaltungen Barvermögen unternehmerisch verhaften und so in den Anwendungsbereich der Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG gelangen. Gründete man beispielsweise eine GmbH und stattete diese allein mit Bargeld und/oder Geldforderungen aus, so konnte man die Anteile dieser Gesellschaft unter Inanspruchnahme der 100%igen Steuerverschonung übertragen; denn die Gesellschaft hatte kein schädliches Verwaltungsvermögen. Derartige Gestaltungen erfolgten zwar in Übereinstimmung mit den einfachgesetzlichen Regelungen, sie sind aber zugegebenermaßen verfassungsrechtlich sehr bedenklich. Es kann daher den Ausführungen des BFH im Vorlagebeschluß nur zugestimmt werden, wonach die vollständige erbschaftsteuerliche Freistellung der "Cash-Gesellschaften" sie quasi einer gemeinnützigen GmbH gleichstellt. Hieran erkenne man, daß absolut Ungleiches gleich behandelt wird, was nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei, da hierfür auch nicht nur ansatzweise sachliche Gründe erkennbar seien. Bedenkt man, daß die Steuerverschonungen gerade die operativ tätigen Unternehmen als Zieladressaten vor Augen haben, so kann bei den "Cash-Gesellschaften" schlichtweg nur festgestellt werden, daß diese Zielgruppe gerade nicht erreicht wird.

III. Änderungen im einzelnen

1. Lohnsumme und Holdingstrukturen

Der Gesetzgeber trat den Gestaltungen, das Lohnsummenerfordernis mittels einer Holdingstruktur auszuhebeln, entgegen, indem er mit dem *AmtshilfeRLUMsG eine gesetzliche Ergänzung in § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG schuf*, wonach die Beschäftigtenzahl unter Einbeziehung der in Absatz 4

Satz 5 genannten Beteiligungen und der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten zu ermitteln ist. Gleichzeitig erweiterte der Gesetzgeber die Vorschrift des § 13a Abs. 4 Satz 5 dahingehend, daß nicht nur die Lohnsummen, sondern auch die Beschäftigtenzahl nachgeordneter Personen- und Kapitalgesellschaften der Muttergesellschaft zugerechnet werden. Das heißt, bei der Berechnung der Beschäftigtenzahl sind auch die Beschäftigten von Beteiligungsgesellschaften ganz oder zumindest anteilig zu berücksichtigen. Damit sind nunmehr nach der neuen Gesetzeslage die Holdingstrukturen nicht mehr geeignet, die Anwendung der Lohnsummenregelung zu verhindern.

2. Cash-Gesellschaft

Durch die Einführung einer Nr. 4a in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG begegnet nun der Gesetzgeber den Cash-Gesellschaften. Danach gilt der gemeine Wert des Bestandes an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (im folgenden wird kurz von Finanzmitteln gesprochen) nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden als Verwaltungsvermögen, soweit er 20% des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt.

Die Neuregelung geht mithin von drei Größen aus, um die vierte Größe, nämlich das schädliche Verwaltungsvermögen, zu bestimmen. Es sind deshalb der gemeine Wert der Finanzmittel, der gemeine Wert der Schulden und der Wert des Betriebsvermögens zu ermitteln. Der Wert des Betriebsvermögens ist dabei identisch mit dem Wert des Betriebsvermögens, der bei dem sog. Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG anzusetzen ist.⁶

Rechnerisch ist in einem ersten Schritt der gemeine Wert der Finanzmittel zu ermitteln. Hiervon ist sodann in einem zweiten Schritt der gemeine Wert der Schulden abzuziehen. Das Ergebnis nennt das Gesetz den verbleibenden Bestand an Finanzmitteln. In einem dritten Schritt hat man nun den Wert des Betriebsvermögens zu berechnen und in einem vierten Schritt hiervon 20% zu errechnen. Diese 20% des Betriebsvermögenswerts hat man sodann in einem fünften Schritt mit dem verbleibenden Bestand der Finanzmittel zu vergleichen. Ergibt der Vergleich, daß der verbleibende Bestand der Finanzmittel die 20% des Betriebsvermögenswerts nicht übersteigt, so liegt kein schädliches Verwaltungsvermögen vor. Übersteigt hingegen der verblei-

2 So auch *Esskandasri*, ErbStB 2011, 194, 196 unter 6; *Hannes/Steger/Stalleiken*, BB 2011, 2455 unter II.; *M. Söffing* in Wilms/Jochem, ErbStG § 13a Rn. 50.2.

3 R E 13b.17 Abs. 1 ErbStR 2011.

4 BStBl. II 2012, 899.

5 BStBl. II 2012, 899 unter B.II.6.g.

6 *Hannes*, DStR 2013, 1417, 1418 unter 2.3.

bende Bestand der Finanzmittel den 20%igen Betriebsvermögenswert, so liegt in Höhe des übersteigenden Betrages Verwaltungsvermögen vor.

Da nur der den 20%igen Betriebsvermögenswert übersteigende Betrag zu schädlichem Verwaltungsvermögen führt, liegt in Höhe von 20% des Betriebsvermögens letztlich ein Freibetrag vor.⁷ Teilweise wird in diesem Zusammenhang auch von einer Geringfügigkeitsgrenze gesprochen.⁸ Die Beratungspraxis wird sich in Zukunft folglich damit beschäftigen, an welchen Größen man ansetzen muß, um eine Optimierung zu bewirken, d.h. um möglichst viele Finanzmittel im Rahmen der steuerbegünstigten Übertragung nach §§ 13a, 13b ErbStG mit zu übertragen.

Grundsätzlich nachzuvollziehen ist der Ansatz des Gesetzgebers, Finanzmittel mit den Schulden zu saldieren. Aus einem hieraus zu ziehenden Umkehrschluß folgt, daß Zahlungsmittel, die dem Betriebsvermögen zugeführt werden und nicht das Fremdkapital, sondern das Eigenkapital betreffen, vom Grundsatz her nicht begünstigt werden. Damit ist einerseits das erbschaftsteuerliche Problem gelöst. Denn das künstliche Aufpumpen einer Gesellschaft durch Eigenkapitalzuführung führt insoweit grundsätzlich nicht zur Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG. Andererseits muß man aber auch sehen, daß betriebswirtschaftlich eine derartige Regelung eher als kontraproduktiv zu bezeichnen ist, da die Eigenkapitalausstattung deutscher mittelständischer Unternehmen, die häufig als zu gering bezeichnet wird, gerade dadurch verhindert wird. Dies wiederum führt in letzter Konsequenz dazu, daß erbschaftsteuerlich die Unternehmen nicht begünstigt werden, die wirtschaftlich gesund dastehen. Gerade diese Unternehmen sollen aber als Wirtschaftsfaktor in die Begünstigung gelangen und nicht durch etwaige hohe Erbschaftsteuerzahlungen belastet werden. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, daß der Begriff der Schulden im Gesetz nicht näher erläutert wird. Er kann im Sinne von Verbindlichkeiten verstanden werden oder aber auch im Sinne von Fremdkapital.⁹

Auch in bezug auf die Finanzmittel scheint die Neuregelung nicht ganz ausgereift zu sein. Insbesondere ist es bedenklich, daß Forderungen gegenüber Kunden nicht aus der Berechnung eliminiert wurden.¹⁰ Forderungen aus Lieferung und Leistung sind zweifelsfrei dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und sollten daher als solche auch stets begünstigt übertragen werden können. Mancherorts¹¹ wird in diesem Zusammenhang auch kritisiert, daß Forderungen gegenüber Gesellschaftern in die Berechnung einzubeziehen sind. Diese Bedenken können im wesentlichen geteilt werden. Sofern die Forderungen gegenüber Gesellschaftern gesellschaftsrechtlicher Natur sind, also insbesondere Einlageforderungen darstellen, betreffen sie das Eigenkapital. Wie bereits ausgeführt, ist dies betriebswirtschaftlich bedenklich, aber, sofern man die erbschaftsteuerliche Mißbrauchsverhütung im Fokus hat, verständlich und wirkungsvoll. Handelt es sich um Forderungen gegenüber Gesellschaftern, die schuldrechtlicher Natur sind, liegt

diesem Geschäftsvorfall ein auf Leistungsaustausch gerichtetes Geschäft zugrunde. Hier sind die bereits vorstehend geäußerten Bedenken gegen die Einbeziehung von Kundenforderungen in die Berechnung zu wiederholen.

3. Junges Verwaltungsvermögen

Eine Neuregelung sieht das AmtshilfeRLUMsG auch in bezug auf das sog. junge Verwaltungsvermögen vor. Gelangt man beim Verwaltungsvermögenstest zu dem Ergebnis, daß die 50%-Grenze bei der Regelverschonung oder die 10%-Grenze bei der Optionsverschonung nicht überschritten ist, so gehört nach § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG solches Verwaltungsvermögen nicht zum begünstigten Vermögen, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt noch nicht länger als zwei Jahre zuzurechnen war. Bei der Bestimmung dieses jungen Verwaltungsvermögens ging die Finanzverwaltung¹² davon aus, daß nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist, zu berücksichtigen ist.

Bezüglich dieses jungen Verwaltungsvermögens bestimmt Art. 30 Ziffer 2. Buchst. b) AmtshilfeRLUMsG eine Ergänzung dahingehend, daß bei Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen von jungem Verwaltungsvermögen auszugehen ist, sofern sich innerhalb des Zweijahreszeitraums ein positiver Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter ergibt (**Einlagenüberhang**). Maßgebend sind mithin allein gesellschaftsrechtlich veranlaßte Zahlungsströme zwischen Gesellschafter und Gesellschaft. Nur diese können bezüglich von Zahlungsmitteln zu jungem Verwaltungsvermögen führen. Hieraus folgt sodann, daß schuldrechtlich veranlaßte Zahlungsströme, unabhängig davon, ob sie aus Geschäften mit fremden Dritten oder aus Geschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, nicht junges Verwaltungsvermögen bewirken. Wäre dem nicht so, so wären ansonsten insbesondere Forderungen aus Lieferung und Leistung, die nach der Neuregelung in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG als Verwaltungsvermögen zählen, praktisch immer junges Verwaltungsvermögen.¹³

Beispiel: Die Mutter ist alleinige Gesellschafterin einer GmbH. Sie möchte ihrer Tochter die Anteile unentgelt-

7 *Stalleiken*, DB 2013, 1382, 1383 r.Sp.; *Strahl*, KÖSDI 2013, 18491, 28496l.Sp.; *Hannes*, DStR 2013, 1417, 1418 unter 2.3.

8 *Eisele*, NWB 2013, 2292, 2295.

9 S. hierzu näher *Hannes*, DStR 2013, 1417 unter 2.2.

10 S. auch *Strahl*, KÖSDI 2013, 18491, 18496l.Sp.; s. auch *Eisele*, NWB 2013, 2292, 2294.

11 *Strahl*, KÖSDI 2013, 18491, 18496l.Sp.

12 R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011.

13 So auch zutreffend *Stalleiken*, DB 2013, 1382, 1384 unter 2.

lich übertragen. Der Steueranwalt kommt zu dem Ergebnis, daß keinerlei Verwaltungsvermögen gegeben ist, so daß von der Optionsverschöpfung Gebrauch gemacht werden kann. Würde die Mutter noch innerhalb von zwei Jahren vor der Übertragung Waren veräußern, so wäre weder die Forderung noch im Fall, daß die Forderung sofort beglichen worden ist, das Bargeld bzw. Bankguthaben nicht als junges Verwaltungsvermögen zu qualifizieren.

Der guten Ordnung halber soll darauf hingewiesen werden, daß die Anwendung der Neuregelung bei Finanzmitteln selbstverständlich die vorrangige Prüfung erfordert, ob überhaupt relevantes Verwaltungsvermögen vorliegt. Wird also der 20%ige Freibetrag nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG nicht überschritten, so gelangt man gar nicht zu der Prüfung, ob ein Einlagenüberhang gegeben ist.

Die Neuregelung zum jungen Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG wirft auch die Frage auf, ob die oben skizzierte Ansicht der Finanzverwaltung¹⁴, daß auch aus Betriebsmitteln innerhalb des Zweijahreszeitraums angeschafftes oder hergestelltes Verwaltungsvermögen bei der Bestimmung des jungen Verwaltungsvermögens zu beachten ist, noch haltbar ist. Die Neuregelung verdeutlicht, daß die Schaffung von Verwaltungsvermögen (Kundenforderung) durch betriebliche Mittel (Abgang von Waren) nicht zu jungem Verwaltungsvermögen führt. Mit guten Gründen läßt sich fragen, ob es sich hierbei um eine spezielle Regelung, die nur für Wirtschaftsgüter i. S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG, also für Zahlungsmittel usw. gilt, oder ob durch die Neuregelung eine grundsätzliche Überlegung des Gesetzgebers in bezug auf das junge Verwaltungsvermögen zum Ausdruck gebracht wird. Von der gesetzessystematischen Stellung der Neuregelung her spricht einiges für ein *lex specialis*. Andererseits würde man bei der Annahme eines *lex specialis* innerhalb des jungen Verwaltungsvermögens zu unterschiedlichen Begrifflichkeiten kommen. Ferner ist auch der Sinn und Zweck des jungen Verwaltungsvermögens zu beachten. Die Vorschrift dient letztlich der Verhinderung eines Gestaltungsmissbrauchs.¹⁵ Auch wenn der Vermögensverwaltungstest positiv in dem Sinne verlaufen ist, daß die 50%-Grenze oder die 10%-Grenze nicht überschritten wurde, so soll es dem Steuerpflichtigen nicht möglich sein, kurzfristig zugeführtes Verwaltungsvermögen mittelbar "im Rucksack" des Betriebsvermögens der Steuerverschöpfung zuzuführen.¹⁶ Bei einem Aktivtausch (Waren gegen Cash oder Ware gegen Forderung) besteht diese Mißbrauchsgefahr nicht.¹⁷ Daher kann man mit guten Gründen davon ausgehen, daß die Neuregelung in § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG einen allgemeinen Rechtsgedanken wiedergibt.

4. Junges Verwaltungsvermögen bei Kapitalgesellschaften

Mit dem JStG 2010¹⁸ ergänzte der Gesetzgeber § 13b Abs. 2 ErbStG um einen Satz 7. Dadurch sollte sichergestellt werden, daß junges Verwaltungsvermögen einer nachgelager-

ten Beteiligungsgesellschaft (Untergesellschaft) anteilig als (normales) Verwaltungsvermögen der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft) behandelt wird. Hierbei entstand nun das Problem, daß der Wert des jungen Verwaltungsvermögens im Wege einer Brutto-Betrachtung ermittelt wird, also Schulden, die im Zusammenhang mit dem jungen Verwaltungsvermögen stehen, unbeachtet bleiben. Andererseits werden der Wert der Gesellschaft und damit auch der Wert der Anteile an dieser Gesellschaft im Wege einer Netto-Betrachtung ermittelt, d. h., diese Wertermittlung berücksichtigt auch die Schulden. Diese unterschiedlichen Wertermittlungsansätze konnten dazu führen, daß bei dem Vermögensverwaltungstest auf der Ebene der Obergesellschaft der Ansatz des jungen Verwaltungsvermögens als (normales) Verwaltungsvermögen höher war als der Ansatz des Unternehmenswerts der Untergesellschaft. Vor diesem Hintergrund sah die Finanzverwaltung¹⁹ eine Deckelung vor. Danach war das junge Verwaltungsvermögen im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests bei der Obergesellschaft höchstens mit dem Unternehmenswert der Untergesellschaft anzusetzen.

Dieser von der Finanzverwaltung gehandhabten Lösung ist nun der Gesetzgeber mit der durch AmtshilfeRLUmSG eingeführten Ergänzung in § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG entgegengetreten, wonach beim Vermögensverwaltungstest keine Beschränkung des Werts des jungen Verwaltungsvermögens auf den Wert des Gesellschaftsanteils erfolgen darf. Die Konsequenzen dieser Gesetzesänderung mag das von *Eisele*²⁰ stammende Beispiel verdeutlichen:

Beispiel: Die M-GmbH (Muttergesellschaft) ist zu 100% an der T-GmbH (Tochtergesellschaft) beteiligt. Die T-GmbH ist – aus der Sicht des Besteuerungszeitpunkts – seit einem Jahr Eigentümerin von bebautem fremdvermieteten Grundbesitz im Wert von 14 Mio. €. Der Immobilienerwerb erfolgte mittels Darlehensaufnahme in Höhe von 12 Mio. €. Nach Ansicht der Finanzverwaltung war bei der M-GmbH das Verwaltungsvermögen der T-GmbH mit 2 Mio. €, dem Unternehmenswert der T-GmbH, anzusetzen. Nach der Änderung des § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG ist für Zwecke der Ermittlung der Vermögensverwaltungsquote bei der M-GmbH Verwaltungsvermögen von 14 Mio. € anzusetzen.

¹⁴ R E 13b.19 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011.

¹⁵ So auch S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, 3. Aufl., 2009, § 13b ErbStG Rn. 251.

¹⁶ Kimberger in Wilms/Jochum, § 13b ErbStG, Rn. 66, Stand: Juni 2012.

¹⁷ S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, 3. Aufl., 2009, § 13b ErbStG Rn. 253.

¹⁸ Gesetz vom 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

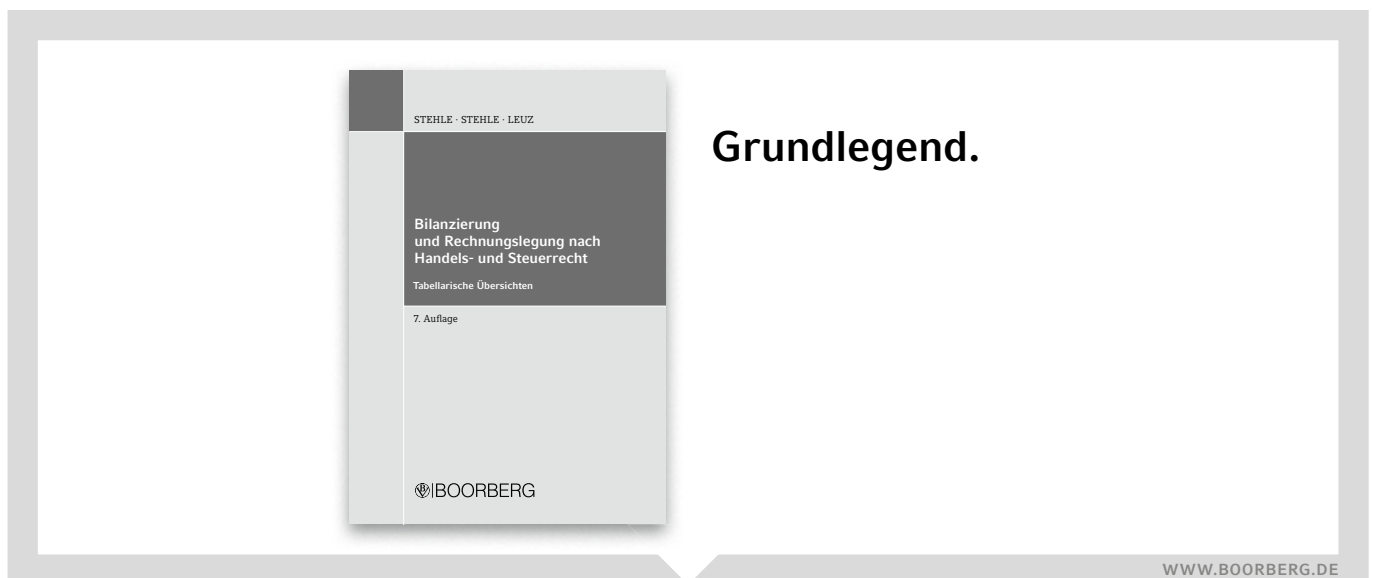
¹⁹ R E 13b.19 Abs. 4 Satz 3 ErbStR 2011.

²⁰ Eisele, NWB 2013, 2292, 2300.

5. Anwendung der Neuregelungen

Nach Art. 30 Ziffer 3 wird in § 37 ErbStG ein Absatz 8 angefügt. Danach sind die Änderungen zu § 13a und § 13b in der Fassung des AmtshilfeRLUmsG auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses durch den Bundestag entsteht. Der entsprechende Gesetzesbeschluss ist vom Bundestag am 06.06.2013²¹ gefasst worden. Mithin gelten die Neuregelungen für alle Übertragungen, die ab dem 07.06.2013, 0:00 Uhr erfolgen, auch wenn das Gesetz als solches erst am 29.06.2013 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde.

²¹ BR-Drucks. 477/13



Grundlegend.

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



Leseprobe unter
www.boorberg.de/alias/145275

Die bewährte Broschüre vermittelt auf einen Blick gründliche und systematische Informationen zur Bilanzierung und Rechnungslegung u.a. in fünf tabellarischen Übersichten:

- die grundsätzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung,
- die einzelnen Bilanzpositionen und die wichtigsten Ansatz- und Bewertungsvorschriften,
- die einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung,
- vorgeschriebene Angaben von Kapitalgesellschaften im Anhang,
- die im Lagebericht anzugebenden Informationen.

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.

BOORBERG

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

SZ0613

Beweislastumkehr und Schätzung bei Verstoß gegen Verrechnungspreisdokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO

Dr. Martin Cordes / Dr. Sven Kluge, Flick Gocke Schaumburg, Bonn*

In *steueranwaltsmagazin* 2013, 122 ff. wurde der nachfolgende Beitrag bereits einmal gedruckt – aufgrund einer technischen Panne allerdings ohne Fußnoten. Wir bitten das Versehen zu entschuldigen, zeigt es dem geneigten Leser ja die Wichtigkeit des „Kleingedruckten“ (Herausgeber und Verlag).

I. Einleitung

Verrechnungspreise dienen der Abrechnung von grenzüberschreitenden gruppeninternen Lieferungen und Leistungsbeziehungen. Sie sind daher insbesondere in grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen von Bedeutung, da sie direkt die Gewinnallokation zwischen den einzelnen, rechtlich selbständigen Einheiten der Gruppe und damit letztlich die Verteilung des in der Unternehmensgruppe generierten Steuersubstrats auf die verschiedenen Staaten beeinflussen, in denen die Unternehmensgruppe tätig ist. Die Verrechnungspreise sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen („dealing at arm’s length“-Prinzip), wofür international (bis auf wenige Ausnahmen) Konsens besteht. Um der Finanzverwaltung eine effiziente Prüfung von Verrechnungspreisen zu ermöglichen und eine Minderung des deutschen Steueraufkommens durch Verrechnungspreisgestaltungen vorzubeugen, hat der Gesetzgeber in 2003 Aufzeichnungspflichten (§ 90 Abs. 3 AO) eingeführt. Gleichzeitig wurden Schätzungsregelungen und Steuerzuschläge als Sanktionsregelungen (§ 162 Abs. 3, 4 AO) für den Fall der Nichtbefolgung der Aufzeichnungspflichten kodifiziert.

Während die Frage der Ermittlung angemessener Verrechnungspreise vorrangig eine ökonomische Frage ist (es geht um die Bewertung der grenzüberschreitend erbrachten Lieferungen und Leistungen) und damit häufig in das Tätigkeitsfeld der Betriebswirte und Ökonomen fällt, gehören Aufzeichnungspflichten, Beweislastfragen und insbesondere Schätzungsregelungen zum klassischen Steuerverfahrensrecht. Sie fallen damit in den Kernbereich der steueranwaltlichen Tätigkeit. Mit dem vorliegenden Beitrag soll für entsprechende Fragen sensibilisiert und ggf. Hilfestellungen für die Abwehrberatung gegeben werden.¹

II. Rechtsgrundlagen der Aufzeichnungspflicht

§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO sieht vor, daß Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug Aufzeichnungen über Art und Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland zu erstellen haben. Nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO schließt dies auch Aufzeichnungen zu den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen ein, die für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit

den nahestehenden Unternehmen im Ausland maßgeblich sind. § 90 Abs. 3 AO ergänzt als Spezialregelung für Verrechnungspreise die allgemeinen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO), die erweiterte Mitwirkungspflicht für Auslands Sachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO) sowie die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 ff. AO.

Einzelheiten zu Art, Inhalt und Umfang der nach § 90 Abs. 3 AO bestehenden Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus einer Rechtsverordnung, konkret der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV).² Neben § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV existiert ferner ein umfangreiches Anwendungsschreiben³ der Finanzverwaltung (nachfolgend: „VWG-Verfahren“), in dem die Finanzverwaltung zu den gesetzlichen Vorschriften Stellung genommen und damit weitere praxisrelevante Regelungen geschaffen hat.

Die in § 90 Abs. 3 AO niedergelegten Grundsätze werden in § 1 GAufzV wiederholt bzw. präzisiert und können entsprechend der Unterteilung in § 1 Abs. 1 Satz 1 GAufzV grob in zwei Teilbereiche unterschieden werden. Hiernach muß aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein,

- welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen verwirklicht hat (sog. „Sachverhaltsdokumentation“; § 90 Abs. 3 Satz 1 AO und § 1 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GAufzV) und
- ob und inwieweit er bei diesen Geschäftsbeziehungen Preise zugrundegelegt hat, welche die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes erkennen lassen (sog. „Angemessenheitsdokumentation“; § 90 Abs. 3 Satz 2 AO und § 1 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 GAufzV).

* StB Dr. Martin Cordes und StB Dr. Sven Kluge sind bei Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn tätig. Dr. Martin Cordes ist ferner Lehrbeauftragter an der Universität Siegen.

1 Auf die Grundlagen zur Ermittlung von Verrechnungspreisen nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatz wird im folgenden nicht eingegangen. Hierzu darf z. B. auf *Baumhoff*, Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, in *Mössner*, u. a. (Hrsg.), *Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen*, Köln 2012, verwiesen werden.

2 BGBl. I 2003, 2296, geändert durch BGBl. I 2007, 1912.

3 Vgl. BMF v. 12.04.2005, BStBl. I 2005, 570.

Aus den abstrakten Formulierungen wird deutlich, daß sich Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen im praktischen Anwendungsfall nicht allgemein festlegen lassen. Daher sieht § 2 Abs. 2 Satz 1 GAufzV vor, daß zur Bestimmung des Inhalts und Umfangs der Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO die Umstände des Einzelfalls und vor allem die angewandte Verrechnungspreismethode⁴ maßgebend sind. Die GAufzV gibt mithin einen Rahmen vor, innerhalb dessen sich die im konkreten Einzelfall zu erstellenden Aufzeichnungen bewegen. Sicherergestellt sein muß, daß ein sachverständiger Dritter in angemessener Zeit die vom Steuerpflichtigen bei seinen Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Unternehmen verwirklichten Sachverhalte erkennen und die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes beurteilen kann.⁵ Eine Aufzählung allgemein erforderlicher Aufzeichnungen enthält § 4 GAufzV:

Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau:

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie deren Veränderung,
- Darstellung sonstiger Umstände des „Nahestehens“,
- Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderungen, einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften,
- Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen, zum Beispiel Dienstleistungen, Herstellung oder Vertrieb von Wirtschaftsgütern, Forschung und Entwicklung;

Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen:

- Darstellung der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen (zum Beispiel Wareneinkauf, Dienstleistung, Darlehensverhältnisse und andere Nutzungsüberlassungen, Umlagen) und Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zugrundeliegenden Verträge und ihre Veränderung,
- Zusammenstellung (Liste) der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überläßt;

Funktions- und Risikoanalyse:

- Informationen über die jeweils vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen, über die eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter, über die vereinbarten Vertragsbedingungen, über gewählte Geschäftsstrategien sowie über die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse,
- Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrags des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den nahestehenden Personen, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen;

Verrechnungspreisanalyse:

- Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode,
- Begründung der Geeignetheit der angewandten Methode,
- Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode,
- Aufbereitung der zum Vergleich herangezogenen Preise beziehungsweise Finanzdaten unabhängiger Unternehmen, sowie Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen.

III. Umkehr der Beweislast

1. Vorbemerkung

Will die Finanzverwaltung Verrechnungspreiskorrekturen bei einem Steuerpflichtigen durch materiell-rechtliche Einkünftekorrekturnormen (z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, verdeckte Einlagen i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG sowie Einkünfteberichtigungen i.S.d. § 1 AStG) vornehmen, obliegt ihr hierfür die Beweislast.⁶

Eine Umkehr der Beweislast bewirkt hingegen § 162 Abs. 3 S. 1 AO. Demnach besteht eine widerlegbare Vermutung, daß die Einkünfte des Steuerpflichtigen höher sind, wenn er eine angeforderte Verrechnungspreisdokumentation i.S.d. § 90 Abs. 30 nicht vorlegt, eine solche im wesentlichen unverwertbar ist oder außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah dokumentiert wurden.

2. Nichtvorlage von Aufzeichnungen

Die Nichtvorlage von Aufzeichnungen scheint im Grundsatz eine klar und eindeutig bestimmte Tatbestandsvoraussetzung zu sein. Gleichwohl ergeben sich hier bereits Auslegungsfragen, nämlich insbesondere bei:

- Teilvorlage von Aufzeichnungen bzw.
- Vorlage von Aufzeichnungen nach bereits erfolgter Schätzung.

4 International anerkannte Verrechnungspreismethoden sind die Preisvergleichsmethode, die Kostenaufschlagsmethode, die Wiederverkaufspreismethode (zusammen sog. „Standardverrechnungspreismethoden“) und die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode sowie die transaktionsbasierte Nettomargenmethode (sog. „gewinnorientierte Methoden“), (vgl. *Baumhoff* in Mössner, u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, Köln 2012, Rz. 3.169, 3.220). National enthält § 1 Abs. 3 S. 5 AStG noch einen sog. „gesetzlichen hypothetischen Fremdvergleich“, der aber auch als Anwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode interpretiert werden kann.

5 Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 GAufzV; VWG-Verfahren, Tz. 3.4.19 Buchst. a).

6 Vgl. VWG-Verfahren, Tz. 3.4.20 Buchst. a).

Klärungsbedürftig ist, ob sich das Tatbestandsmerkmal „Nichtvorlage“ auf eine fehlende Dokumentation als Ganzes oder um fehlende Aufzeichnungen begrenzt auf einzelne Geschäftsbeziehungen bezieht. § 90 Abs. 3 AO verlangt Aufzeichnungen zu einzelnen Geschäftsbeziehungen, so daß infolgedessen für die Beurteilung der Nichtvorlage (und für die Beurteilung der Verwertbarkeit, siehe dazu unten) nicht auf eine Dokumentation als Ganzes abzustellen ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob bezogen auf die einzelne Geschäftsbeziehung (z. B. Lieferung bestimmter Produkte an eine bestimmte Vertriebsgesellschaft im Ausland) Aufzeichnungen nach entsprechender Anforderung durch die Finanzverwaltung eingereicht wurden.⁷

Die Geschäftsbeziehung schließt alle hierunter zu fassenden Geschäftsvorfälle ein bzw. setzt sich aus diesen zusammen. Dies bedeutet, daß für eine Geschäftsbeziehung das Fehlen von Aufzeichnungen zu einzelnen Geschäftsvorfällen jedenfalls dann nicht als „Nichtvorlage“ zu sehen ist, wenn Aufzeichnungen zu anderen Geschäftsvorfällen vorgelegt wurden, die ebenfalls zu dieser Geschäftsbeziehung zu rechnen sind.⁸ Gleichwohl findet sich diese Auffassung in den VWG-Verfahren nicht wieder.

Ein anderer Streitpunkt betrifft den Zeitpunkt der Vorlage von entsprechenden Aufzeichnungen. Wurden auf die Anforderung der Finanzverwaltung nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO keine Aufzeichnungen vorgelegt und hat das Finanzamt aufgrund dessen eine Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO bereits vorgenommen, gilt es zu klären, bis zu welchem Zeitpunkt das Unternehmen Aufzeichnungen vorlegen kann, um den Eintritt des Tatbestandsmerkmals „Nichtvorlage“ zu vermeiden. Eine solche nachträgliche Vorlage der Aufzeichnungen hätte für das Unternehmen den Vorteil, daß – soweit die Aufzeichnungen im wesentlichen verwertbar sind – die Rechtsgrundlage für eine Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO (nachträglich) entfällt. Das Finanzamt müßte dann die Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO rückgängig machen und kann allenfalls Verrechnungspreiskorrekturen bzw. -berichtigungen außerhalb der Anwendung von § 162 Abs. 3 AO nach den allgemeinen Grundsätzen – d. h. unter Beachtung der ihr obliegenden Beweislast – vornehmen. Es bliebe als Belastung nur der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO für die verspätete Vorlage von Aufzeichnungen, der an die Stelle des Zuschlags für nicht vorlegte Aufzeichnungen treten würde. Da die Vorlagefrist in § 90 Abs. 3 AO nicht als Ausschußfrist formuliert ist und auch § 162 Abs. 3 AO keine spezielle Frist beinhaltet, ist eine solche nachträgliche Vorlage von Aufzeichnungen durch das Unternehmen bis zur letzten mündlichen Tatsachenverhandlung vor dem Finanzgericht möglich.⁹

Soweit aufgrund der Schätzung bereits Bescheide ergangen sind, setzt eine Änderung dieser Bescheide verfahrensrechtlich voraus, daß die Bescheide angefochten bzw. gegen entsprechende Einspruchsentscheidungen Klage erhoben wurde. Bislang fehlende Aufzeichnungen können ggf. auch außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens

eingereicht und berücksichtigt werden. Dies ist aber nur möglich, solange die Steuerveranlagung für den entsprechenden Veranlagungszeitraum noch nach den Korrekturvorschriften der AO (§§ 164 f. AO, §§ 172 ff. AO) geändert werden kann. Hierbei ist insbesondere an einen bestehenden Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO zu denken. Soweit die Schätzungsergebnisse nach § 162 Abs. 3 AO noch nicht in einem Steuerbescheid umgesetzt wurden, ist ohnehin eine Berücksichtigung der bislang fehlenden Aufzeichnungen möglich.

3. Wesentliche Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen

a. Beurteilung bezogen auf die einzelne Geschäftsbeziehung

Auch für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung von „im wesentlichen unverwertbaren“ Aufzeichnungen ist auf die einzelne zu dokumentierende Geschäftsbeziehung und nicht auf eine Dokumentation als Ganzes abzustellen.¹⁰

Vorteilhaft für Steuerpflichtige ist bei dieser Rechtsauffassung, daß fehlende Aufzeichnungen zu einer einzelnen Geschäftsbeziehung (z. B. einmalige Dienstleistung, Personalsendung, etc.) nicht die Verwertbarkeit der Gesamtdokumentation beeinträchtigen. Eine Beweislastumkehr bzw. Schätzungen für andere – hinsichtlich des Transaktionsvolumens ggf. umfangreiche – (vollständig dokumentierte) Geschäftsbeziehungen (z. B. Lieferung von Fertigprodukten) wären dann ausgeschlossen, wenn z. B. nur ein einzelner anderer Geschäftsvorfall (z. B. eine Personalent-

7 Vgl. *Wehnert/Brüninghaus/Marx/Andresen/Hülster/Beck/Bodenmüller/Wolff*, IStR 2005, 756; ähnlich *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStR, § 1 AStG Rz. 823.19, 823.30 und 823.6; *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 211.

8 Vgl. *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStR, § 1 AStG Rz. 823.6; *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 211.

9 *Frotscher* in *Schwarz*, AO, § 162 AO Rz. 30; *Lindenthal*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, Frankfurt am Main u. a. 2006, 106. Dies läßt sich aus den allgemeinen Regelungen zur Vorlage von Beweismitteln und Unterlagen im Steuerverfahren bzw. zur Vermeidung von Schätzungen nach § 162 Abs. 1 AO ableiten. Diese können im erstinstanzlichen Verfahren vor dem Finanzgericht noch weitgehend uneingeschränkt vorgebracht werden (Ausnahme: Ausschußfristen). Im Revisionsverfahren vor dem BFH ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO dagegen an die Tatsachen- bzw. Sachverhaltsfeststellungen des Finanzgerichts gebunden, so daß im Revisionsverfahren erstmalig vorgebrachte Sachverhaltsangaben in aller Regel nicht mehr berücksichtigt werden dürfen. Vgl. *Ruban* in *Gräber*, FGO, § 118 FGO Rz. 36; *Cöster* in *Pahlke/König*, AO, § 162 AO Rz. 134. Ein solcher Fall läge z. B. dann vor, wenn erstmalig im Revisionsverfahren Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO vorgelegt werden. Im übrigen ist zu berücksichtigen, daß die Revision vor dem BFH nach § 115 FGO an bestimmte Zulassungsvoraussetzungen geknüpft ist.

10 *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 215.

sendung) nicht dokumentiert wurde. Gleichwohl bedeutet dies auch, daß eine Beweislastumkehr für eine solche einzelne nicht dokumentierte Geschäftsbeziehung eintritt und die Schätzungsbefugnis eröffnet wird, auch wenn die Gesamtdokumentation in allen anderen Bereichen „muster-gültig“ ist.

b. Auslegung des Tatbestandsmerkmals

Wann eine Dokumentation als „unverwertbar“ bzw. „im wesentlichen“ unverwertbar anzusehen ist, d.h. das Tatbestandsmerkmal „im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen“ erfüllt ist, ist bislang jedoch kaum – insbesondere nicht durch Rechtsprechung – konkretisiert. Eine derartige Entscheidung kann nur im Einzelfall getroffen werden. U.E. kann die Entscheidung, ob im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorliegen, nur anhand qualitativer und nicht quantitativer Maßstäbe getroffen werden. Dies ergibt sich bereits daraus, daß für die Anwendung eines quantitativen Maßstabs eine geeignete Bezugsgröße fehlt.¹¹

Nach der Begründung zur GAufzV sind Aufzeichnungen dann als unverwertbar anzusehen, wenn ein sachverständiger Prüfer anhand dieser Unterlagen in angemessener Zeit nicht prüfen kann, ob die angesetzten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Sanktionen sollen nur dann eintreten, wenn die Aufzeichnungen „im wesentlichen“ unverwertbar sind, d.h. nicht nur geringe Mängel aufweisen.¹² Die Mängel müssen demnach so gravierend sein, daß sie einer Nichtvorlage der Dokumentation gleichkommen. Die Begründung zur GAufzV zählt hier als Beispiele auf, daß die Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar, unvollständig oder widersprüchlich sind, daß sie die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Preises bzw. einer entsprechenden Bandbreite nicht zulassen oder daß die Informationen sachlich falsch sind.¹³ Außerdem nennt die Begründung den Fall, daß keine oder eine offensichtlich ungeeignete Verrechnungspreismethode angewendet wurde oder die Aufzeichnungen die Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode nicht zulassen, z.B. weil die hierfür notwendigen Informationen fehlen.¹⁴

c. Aktuelle Praxisfragen

In der Verrechnungspreispraxis treten z.B. Sachverhalte auf, in denen

- Verrechnungspreise im Konzern wie zwischen fremden Dritten verhandelt werden oder
- die relevante Geschäftsbeziehung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundsätzlich nicht zugänglich ist.

Im erstgenannten Fall erfolgt die Verrechnungspreisermittlung nicht anhand einer (typischen) steuerlichen Verrechnungspreismethode. Wendet man die Begründung zur GAufzV strikt an, könnte dies die Unverwertbarkeit der Dokumentation bedeuten. Dem kann u.E. jedoch dadurch

begegnet werden, daß Aufzeichnungen zur Verhandlungsführung (z.B. Protokolle) erstellt werden und die verhandelnden Parteien für Dokumentationszwecke (ggf. im nachhinein) ihre ansonsten besten Alternativen aufzeichnen. Besteht im Konzern Transaktionsfreiheit, würde die zu dokumentierende Geschäftsbeziehung nur ausgeübt werden, wenn es sich – bei Beachtung aller kurz-/langfristigen Aspekte – um die sachgerechteste Alternative handelt, d.h. keine besseren externen Alternativen bestehen.¹⁵ Dies entspricht dem Handeln fremder Dritter, so daß die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewährleistet wäre.

Der zweitgenannte Fall ist dadurch gekennzeichnet, daß die Verrechnungspreisfestsetzung einem Fremdvergleich überhaupt nicht zugänglich ist, da derartige Geschäftsbeziehungen unter fremden Dritten nicht stattfinden. Dies betrifft im Konzern z.B. häufig die Nutzung von Schlüsseltechnologien, die Grundlage des Wettbewerbsvorteils eines Konzerns sind. Derartige Technologien werden mitunter nur konzernintern zur Nutzung überlassen, da bei Überlassung an fremde Dritte das Risiko besteht, daß diese die Technologien erfolgreich weiterentwickeln und den ursprünglichen Lizenzgeber vom Markt verdrängen. Da faktisch nur im Konzern sichergestellt ist, daß die Schlüsseltechnologien geheim bleiben und Dritte diese nicht zu Konkurrenzprodukten weiterentwickeln und damit die Wettbewerbsvorteile des gesamten Konzerns gefährden, erfolgt eine Überlassung solcher Technologien häufig nur konzernintern. Aufgrund der Einzigartigkeit der Geschäftsbeziehung sind hierfür in der Regel keinerlei (eingeschränkt) vergleichbare Fremdvergleichsdaten ermittelbar. Das Nichtvorliegen hinreichend geeigneter Fremdtransaktionen kann jedoch nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen zu „im wesentlichen unverwertbaren Aufzeichnungen“ führen. Dies gilt zumindest dann, wenn die Aufzeichnungen die Geschäftsbeziehung beschreiben, detailliert die (vergebliche) Suche nach Fremdtransaktionen aufzeigen und darlegen, welche Alternativüberlegungen zur Verrechnungspreisfestsetzung angestellt wurden. Ansonsten würde von dem Steuerpflichtigen etwas faktisch Unmögliches verlangt, um die Aufzeichnungspflichten ausreichend zu erfüllen.

11 Zur Diskussion der Verwertbarkeit allgemein vgl. Schnorberger, DB 2009, 2012 ff.; Kaminski/Strunk, RIW 2003, 567; Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 214 ff.

12 VWG-Verfahren, Tz. 3.4.19 Buchst. b.); zu einer näheren Darstellung und Analyse, wann im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorliegen bzw. welche Informationen als notwendige Bestandteile einer verwertbaren Dokumentation anzusehen sind, vgl. Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 214 ff.

13 Vgl. Begründung zur GAufzV, zu § 1 Abs. 1 S. 4.

14 Vgl. Begründung zur GAufzV, zu § 1 Abs. 1 S. 4.

15 Vgl. Kluge, Verrechnungspreise in Ertragsteuern und Controlling, Berlin 2013, 280–286, 316 f.

4. Verspätete Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle

Aufzeichnungen zu gewöhnlichen Geschäftsvorfällen sind spätestens bis zu dem Tag zu erstellen, an dem sie der Finanzverwaltung nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO vorzulegen sind.¹⁶ Dies ergibt sich im Umkehrschluß aus § 90 Abs. 3 S. 3 AO, der nur für „außergewöhnliche“ Geschäftsvorfälle eine Regelung vorsieht.

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind hingegen zeitnah, d. h. spätestens innerhalb eines halben Jahres nach Abschluß des Geschäftsjahres zu dokumentieren, in dem sich der außergewöhnliche Geschäftsvorfall ereignete.¹⁷ Werden außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah dokumentiert, tritt ebenfalls eine Umkehr der Beweislast für die Angemessenheit der festgesetzten Verrechnungspreise ein. Zu beachten ist hier, daß streng zwischen der Beweislast für die zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen (d. h. der Tatbestandsebene des § 162 Abs. 3 S. 1 AO) und der Beweislast für die Angemessenheit der Verrechnungspreise (d. h. der Rechtsfolgenebene des § 162 Abs. 3 S. 1 AO) zu unterscheiden ist. Die Beweislast, daß entsprechende Unterlagen – bei Vorlage innerhalb der 30-Tage-Frist i. S. d. § 90 Abs. 3 S. 9 AO – nicht zeitnah erstellt wurden, liegt grundsätzlich bei der Finanzverwaltung und wird keinesfalls umgekehrt.¹⁸

In der Praxis besonders kritisch ist des Weiteren, daß das Tatbestandsmerkmal eines „außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles“ nicht hinreichend konkretisiert ist.¹⁹ Z. B. ist die Änderung von langfristigen Verträgen als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall anzusehen, wenn sich diese Änderung erheblich auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Geschäftsbeziehungen auswirkt.²⁰ Für diese Definition bietet sich die Anwendung einer quantitativen Wesentlichkeitsgrenze (z. B. Veränderung der Einnahmen/Ausgaben aus dieser Geschäftsbeziehung im Verhältnis zu der Summe der Einnahmen/Ausgaben aus allen anderen Geschäftsbeziehungen) an, gleichwohl existieren hierfür weder im Gesetz noch in der GAufzV entsprechende Konkretisierungen. Es bleibt zu hoffen, daß die Rechtsprechung hier für eine entsprechende Konkretisierung sorgen wird.

Ein weiterer Streitpunkt ist der Umfang der zeitnah zu erstellenden Aufzeichnungen. U. E. sind die zeitnahen Aufzeichnungsverpflichtungen für einen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall in Form der Änderung eines langfristigen Vertrags bereits erfüllt, wenn eine solche Vertragsänderung schriftlich erfolgt. Allenfalls der Umfang der Auswirkungen der Vertragsänderung auf die Einkünfte könnte noch zusätzlich schriftlich dokumentiert werden, d. h. daß eine Angemessenheitsdokumentation für den einzelnen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall erstellt wird.²¹ In der Praxis ist zu beobachten, daß sich die Finanzverwaltung dieser Auffassung bislang jedoch nicht uneingeschränkt anschließt. Die Finanzverwaltung erwartet mitunter statt dessen, daß

nicht nur eine Angemessenheitsdokumentation für den betroffenen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall, sondern darüber hinaus auch eine vollständige Sachverhaltsdokumentation mit Informationen über die gesamte Unternehmensgruppe (z. B. Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau) zeitnah erstellt wird. Demnach wäre jedoch eine Unterscheidung von gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen weitgehend obsolet, da bereits die Existenz eines einzelnen außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles die zeitnahe Erstellung einer vollumfassenden Dokumentation (allenfalls exklusive der Angemessenheitsdokumentation gewöhnlicher Geschäftsvorfälle) bedingen würde.

5. Umkehr der Beweislast als Rechtsfolge

Als Rechtsfolge normiert § 162 Abs. 3 S. 1 AO eine widerlegbare Vermutung, daß die Einkünfte des Unternehmens aus den betroffenen Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen höher sind als die hierzu erklärten Einkünfte des Unternehmens. Damit geht die Beweislast für die Angemessenheit der Verrechnungspreise auf das Unternehmen über. Gelingt es dem Unternehmen nicht, für die betroffenen Geschäftsbeziehungen die Vermutung höherer Einkünfte zu widerlegen, indem das Unternehmen die Angemessenheit der zugrundegelegten Verrechnungspreise nachweist, kann das Finanzamt eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO durchführen. Um dies zu vermeiden, muß der Steuerpflichtige die erforderlichen Daten und Nachweise beschaffen, um den Einklang seiner Verrechnungspreisfestsetzung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu belegen.²² Dabei reicht es aber aus, wenn sich anhand der Nachweise und Erläuterungen des Unternehmens eine höhere Wahrscheinlichkeit für die Richtigkeit des Sachvortrags des Unternehmens ergibt als für die Richtigkeit der Vermutung höherer Einkünfte bzw. der Schätzung.²³ Ein „100%iger“ Gegenbeweis ist nicht erforderlich.

16 Vgl. *IDW*, Beiheft zu FN-IDW 4/2006, S. B6; BT-Drs. 15/481, S. 18.

17 Vgl. § 90 Abs. 3 S. 3 AO i. V. m. § 3 Abs. 1 S. 2 GAufzV.

18 Vgl. *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 221.

19 Vgl. *Cordes*, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 47-49; *Ditz* in Raupach/Pohl/Ditz/Spatscheck/Weggenmann, Praxis des Internationalen Steuerrechts 2012, 155; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2004, 161; *Strunk/Kaminski*, RIW 2003, 561.

20 Vgl. § 3 Abs. 2 GAufzV.

21 Vgl. auch *Ditz* in Raupach/Pohl/Ditz/Spatscheck/Weggenmann, Praxis des Internationalen Steuerrechts 2012, 155.

22 Vgl. *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStR, § 1 AStG Rz. 825.4; *Frotscher* in Schwarz, AO, § 162 AO Rz. 35.

23 Vgl. *Schreiber* in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Tz. 317 zu den VVG-Verfahren; *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStR, § 1 AStG Rz. 825.4.

Auch entfällt die widerlegbare Vermutung, wenn entsprechende Aufzeichnungen nachträglich vorgelegt werden bzw. unverwertbare Aufzeichnungen nachgebessert werden. Soweit z. B. nach einer Schätzung auf Basis von § 162 Abs. 3 AO i. V. m. § 162 Abs. 1 AO im Einspruchsverfahren erstmals verwertbare Aufzeichnungen vorgelegt werden, fällt die Schätzungsbefugnis weg und es wird die ursprüngliche Beweislastverteilung wiederhergestellt. Damit ist es nicht mehr erforderlich, daß das Unternehmen die Vermutung höherer Einkünfte widerlegt. Die Beweislastumkehr läuft für diese Fälle ins Leere, d. h. das Unternehmen muß nur die Voraussetzungen für verwertbare Aufzeichnungen erfüllen und braucht keine höheren Nachweisanforderungen zu erfüllen. Einzig in dem Fall, daß verwertbare Aufzeichnungen zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen nachweisbar verspätet erstellt worden sind, kommt der Widerlegung der Vermutung höherer Einkünfte noch Bedeutung zu.²⁴

IV. Durchführung von Schätzungen

1. Vorbemerkung

Soweit es auf Basis der Vermutung höherer Einkünfte bzw. der entsprechenden Beweislastverteilung nach § 162 Abs. 3 S. 1 AO zu einer Schätzung der Finanzverwaltung kommt, ist zu klären, welche Grundsätze für diese Schätzungen Anwendung finden. Mangels eigener Schätzungsanordnung in § 162 Abs. 3 S. 1 AO hat eine solche auf Basis von § 162 Abs. 1 AO zu erfolgen.²⁵ Dies bedeutet, daß die für eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssen und die hierfür allgemein geltenden Regelungen zu beachten sind.

2. Grundsätze für Schätzungen nach § 162 Abs. 1 AO

Die allgemeine Schätzungsvorschrift in § 162 Abs. 1 S. 1 AO erlaubt der Finanzverwaltung, Besteuerungsgrundlagen, die sie nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, um eine Besteuerung entsprechender Sachverhalte vornehmen zu können. Nach der Vorgabe in § 162 Abs. 1 AO ist Voraussetzung für eine Schätzung, daß entscheidungserhebliche Sachverhaltsinformationen nicht ermittelt werden können oder nur solche Informationen zur Verfügung stehen, die nicht hinreichend zuverlässig sind. Dies bedeutet für die vorliegende Fragestellung, daß die Finanzverwaltung selbst bei einer Umkehr der Beweislast nach § 162 Abs. 3 S. 1 AO keine Schätzung vornehmen darf, wenn sie z. B. über Fremdvergleichsdaten verfügt, die eine Ermittlung von Verrechnungspreisen auch ohne eine Schätzung zulassen.²⁶

Bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO hat das Finanzamt im Grundsatz zu beachten, daß alle Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Demnach müssen auch für den Steuer-

pflichtigen positive (d. h. zu einer Minderung der Steuerbelastung führende) Umstände Eingang in die Schätzung finden. Das Ergebnis einer Schätzung muß anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so bestimmt werden, daß es der Wirklichkeit möglichst nahe kommt.²⁷ Somit ist der Wert anzusetzen, für den die größte Wahrscheinlichkeit spricht. Unzulässig ist eine sog. „Strafschätzung“ durch das Finanzamt, d. h. wenn das Finanzamt im Rahmen einer Schätzung bewußt – etwa um den Steuerpflichtigen zur Abgabe von Steuererklärungen zu bewegen – Werte ansetzt, die außerhalb eines wahrscheinlichen Rahmens liegen.

3. Ausnutzung von Preisbandbreiten durch § 162 Abs. 3 S. 2 AO

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen führt regelmäßig nicht zu einem exakten Ergebnis im Sinne einer mathematisch genau fixierbaren Größe, sondern es ergibt sich eine Bandbreite fremdvergleichskonformer (angemessener) Verrechnungspreise. Dies begründet sich insbesondere damit, daß aufgrund unterschiedlicher Marktverhältnisse oder anderer ökonomischer Einflußgrößen sowie aufgrund bestehender Einigungsbereiche („Verhandlungsspielräume“) auch bei Geschäften zwischen fremden Dritten verschiedene Preise für gleiche Güter oder Leistungen auftreten.²⁸

Vor diesem Hintergrund sieht § 162 Abs. 3 S. 2 AO bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten eine besondere Regelung zur Bemessung der Schätzung vor, wenn die zu schätzenden Einkünfte nur auf Basis von Preisbandbreiten bestimmt werden können. Dann kann die Finanzverwaltung bei einer Schätzung eine bestehende Bandbreite angemessener Verrechnungspreise auch zu Lasten des Unternehmens ausschöpfen, d. h., die Finanzverwaltung kann den für das Unternehmen ungünstigsten Wert der Bandbreite zugrundelegen. Der BFH hatte hierzu vor Einführung der Dokumentationspflichten mit Urteil vom 17.10.2001²⁹ noch entschieden, daß sich das Finanzamt bei einer Schätzung von Verrechnungspreisen an dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert einer Bandbreite zu orientieren habe. Die Rechtsprechung des BFH vom 17.10.2001 wird mit § 162 Abs. 3 S. 2 AO außer Kraft gesetzt. Da durch

24 Vgl. Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 224.

25 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStR, § 1 AStG Rz. 825.3.

26 Vgl. Schreiber in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Tz. 321f. zu den VWG-Verfahren.

27 Vgl. Frotscher in Schwarz, AO, § 162 AO Rz. 73 m.w.N.; Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 224–227.

28 Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, unter Abschnitt III.A.2. Buchst. d) Doppelbuchstabe ee.

29 A. a. O.

§ 162 Abs. 3 S. 2 AO der Finanzverwaltung ein Ermessensspielraum gewährt wird, ist es gleichwohl sachgerecht, daß diese bei Existenz von Bandbreiten auf den Wert abgestellt wird, dem die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit beizumessen ist, was auch den allgemeinen Schätzungsgrundsätzen des § 162 Abs. 1 AO entspricht.³⁰ Die Schwierigkeit bleibt jedoch bestehen, zu beurteilen, welchem Wert die größte Wahrscheinlichkeit beizumessen ist.

V. Zuschläge i.S.d. § 162 Abs. 4 AO

1. Vorbemerkung

Neben der Beweislastumkehr und der Möglichkeit zu einer Schätzung an dem für das Unternehmen ungünstigen Rand einer Verrechnungspreisbandbreite ist nach § 162 Abs. 4 AO ein Zuschlag vorgesehen, wenn Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden bzw. unverwertbar sind oder verspätet vorgelegt werden.

Legt ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO nicht vor oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen im wesentlichen unverwertbar, ist nach § 162 Abs. 4 S. 1, 2 AO ein Zuschlag zwischen 5% und 10% des Korrekturbetrags nach § 162 Abs. 3 AO, mindestens aber von EUR 5.000, festzusetzen. Die Zuschlagsfestsetzung ist damit grundsätzlich unmittelbar an die in § 162 Abs. 3 AO verwendeten Tatbestandsmerkmale geknüpft. Der Mindestzuschlag kann indes auch in Fällen festgesetzt werden, in denen es bei Nichtvorlage von Aufzeichnungen bzw. bei Vorlage von im wesentlichen unverwertbaren Aufzeichnungen zu keiner Berichtigung nach § 162 Abs. 3 AO kommt.

Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen ist ein Zuschlag von bis zu EUR 1 Mio., mindestens jedoch von EUR 100 für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, festzusetzen. Eine verspätete Vorlage ist gegeben, wenn verwertbare Aufzeichnungen erst nach Ablauf der Frist von 60 Tagen nach Anforderung (bzw. der Frist von 30 Tagen nach Anforderung von Aufzeichnungen zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen) vorgelegt werden. Wurde die Vorlagefrist nach § 90 Abs. 3 S. 10 AO verlängert, tritt die Verspätung erst nach Ablauf der verlängerten Frist ein.

Die verspätete Erstellung von Aufzeichnungen zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen löst hingegen keinen Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO aus. Soweit für die Festsetzung des Zuschlags ein Rahmen zwischen einem Mindest- und einem Höchstwert besteht, liegt es im Ermessen des Finanzamts, einen innerhalb dieses Rahmens liegenden Wert festzusetzen. Dabei soll das Finanzamt den Zweck des Zuschlags, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage von Aufzeichnungen anzuhalten, beachten und insbesondere die von dem Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile sowie die Dauer einer Fristüberschreitung berücksichtigen.

Als Ausnahmeklausel ist in § 162 Abs. 4 S. 5 AO vorgesehen, daß auf die Festsetzung des Zuschlags verzichtet werden kann, wenn die unzureichende Erfüllung der Aufzeichnungspflichten entschuldbar erscheint oder wenn ein Verschulden nur geringfügig ist. § 162 Abs. 4 S. 7 AO bestimmt ferner, daß der Zuschlag regelmäßig erst nach Abschluß der Außenprüfung festzusetzen ist.

2. Bezugsgrößen für die Festsetzung des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO

§ 162 Abs. 4 AO sieht bestimmte Ober- und Untergrenzen für die Zuschlagsfestsetzung vor. Dies wirft die Frage auf, ob die Ober- und Untergrenzen sich z.B. auf einen ganzen Betriebsprüfungszeitraum, auf Steuerart und Steuerjahr oder auf jede Geschäftsbeziehung beziehen, die unzureichend dokumentiert wurde bzw. zu der Aufzeichnungen verspätet vorgelegt wurden.

Aus dem Charakter des Zuschlags als steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) läßt sich ableiten, daß nur eine Festsetzung und Berechnung pro betroffenen Veranlagungszeitraum in Betracht kommt. So verhält es sich auch bei anderen in § 3 Abs. 4 AO aufgeführten steuerlichen Nebenleistungen (z.B. Zinsen, Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge, u.ä.), bei denen die Festsetzung, die Berechnung und damit auch die Berücksichtigung etwaiger Höchst- oder Mindestbeträge jeweils pro Steuerart und Veranlagungszeitraum erfolgt. Ausgehend von der sich auf die einzelne Geschäftsbeziehung erstreckenden Aufzeichnungsverpflichtung ergibt sich die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag innerhalb eines Veranlagungszeitraums aus der Summe der bei den einzelnen Geschäftsbeziehungen nach § 162 Abs. 3 AO angesetzten Mehreinkünfte. Die VWG-Verfahren gehen ebenfalls davon aus, daß die Festsetzung des Zuschlags einheitlich für jeden Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist.³¹ Dabei sind ggf. Zuschläge für mehrere Pflichtverletzungen (z.B. Zuschlag wegen Nichtvorlage in Bezug auf eine Anforderung sowie Zuschlag für verspätete Vorlage von Aufzeichnungen zu einer anderen Anforderung) zu einem „Gesamtzuschlag“ pro Veranlagungszeitraum zusammenzufassen.

Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich zutreffend. Eine klare Aussage fehlt aber für Fälle, in denen Aufzeichnungen zu mehreren Geschäftsbeziehungen nicht vorgelegt wurden und denen auch verschiedene Anforderungen im Sinne von § 90 Abs. 3 S. 8 AO zugrundelagen. Dies könnte z.B. der Fall sein, wenn für das Jahr 2005 zunächst Aufzeichnungen zu bestimmten Lieferbeziehungen mit verbundenen Unternehmen (Prüfungsanfrage 1) und anschließend auch Auf-

30 Vgl. Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009, 227 f.

31 Vgl. VWG-Verfahren, Tz. 4.6.3 Buchst. d).

zeichnungen zu bestimmten Finanzbeziehungen zu verbundenen Unternehmen (Prüfungsanfrage 2) angefordert wurden. Hier hätte klargestellt werden sollen, daß für die Anwendung der Mindest- bzw. Höchstgrenzen Pflichtverletzungen eines Veranlagungszeitraums zusammenzufassen sind. Wegen der unterschiedlichen Berechnungsmethoden ist lediglich zwischen dem Zuschlag für nicht vorgelegte bzw. im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 4 S. 1, 2 AO und dem Zuschlag für verspätet vorgelegte Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 4 S. 3 AO zu differenzieren.

Für das o.g. Beispiel bedeutet dies folgendes: Wurden wegen nicht vorgelegter Aufzeichnungen zu beiden Prüfungsanfragen Mehreinkünfte von EUR 40.000 bei der Prüfungsanfrage 1 und EUR 20.000 bei der Prüfungsanfrage 2 geschätzt, so beträgt der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 S. 1, 2 AO für den Veranlagungszeitraum 2005 zwischen EUR 5.000 und EUR 6.000. Der Mindestbetrag von EUR 5.000 ist nicht zweifach anzuwenden. Wurden Aufzeichnungen zu beiden Anforderungen verspätet (Verspätung Vorlage zu Prüfungsanfrage 1: 50 Tage; Verspätung Vorlage zu Prüfungsanfrage 2: 100 Tage) vorgelegt, ist die Mindestgrenze von EUR 100 pro Tag auf die Dauer der längsten Verspätung (hier: 100 Tage) zu berechnen. Dem Umstand, daß Aufzeichnungen zu mehreren Anfragen verspätet vorgelegt wurden, kann das Finanzamt im Rahmen seiner Ermessensausübung bei der Zuschlagsfestsetzung Rechnung tragen. Die Höchstgrenze von EUR 1 Mio. darf indes nicht überschritten werden. Wurden die Aufzeichnungen zu Prüfungsanfrage 1 verspätet (80 Tage) und die Aufzeichnungen zu Prüfungsanfrage 2 nicht vorgelegt (Schätzung Mehreinkünfte), sind die Zuschläge zusammen festzusetzen. Wird für die Verspätung der Mindestzuschlag (EUR 100 pro Tag) angesetzt, ergäbe sich ein Gesamtzuschlag für 2005 von EUR 13.000 (= EUR 100/Tag x 80 Tage + EUR 5.000). Ungeklärt sind auch die Folgen für den Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO, wenn z.B. Aufzeichnungen zu Finanzbeziehungen mit verbundenen Unternehmen für die Jahre 2004, 2005 und 2006 angefordert und verwertbare Aufzeichnungen hierzu erst verspätet vorgelegt werden. Dabei soll weiter davon ausgegangen werden, daß in den entsprechenden Jahren die gleichen oder zumindest ähnliche Sachverhalte verwirklicht worden sind, so daß die Aufzeichnungen für alle drei Jahre weitgehend identisch sind. Hier ist es nicht gerechtfertigt, den Mindestzuschlag für die Verspätung von EUR 100 pro Tag dreifach zu erheben. Ebenso muß eine Höchstgrenze von insgesamt EUR 1 Mio. greifen und nicht drei Höchstgrenzen zu jeweils EUR 1 Mio.

VI. Fazit

In Betriebsprüfungen sind Diskussionen über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen ständige Praxis. Hinzu treten in jüngster Zeit immer häufiger Diskussionen hin-

sichtlich der Anwendung der Sanktionsmaßnahmen i.S.d. § 162 Abs. 3, 4 AO. Zu beobachten ist, daß dazu zunächst behauptet wird, die vorgelegten Aufzeichnungen seien im wesentlichen unverwertbar. Die Gründe und Ursachen hierfür werden häufig allenfalls kurz aufgezeigt. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt und der Rechtslage ist in diesen Fällen oft nicht zu erkennen. Auch wird nur in wenigen Ausnahmefällen dem betroffenen Steuerpflichtigen die ihm zustehende Möglichkeit der Nachbesserung eingeräumt bzw. wird er nicht darauf hingewiesen und zur Nachbesserung aufgefordert. Stattdessen wird über die behauptete Unverwertbarkeit versucht, – vergleichbar mit Kassen- oder Buchführungsmängeln bei Kleingewerbetreibenden – Gewinne schätzen zu dürfen. Die dann angestellten Schätzungen basieren häufig – ohne Begründung durch Fremdvergleichsdaten – darauf, daß eine bestimmte Gesellschaft – je nach Transaktionsrichtung – mindestens bzw. maximal eine bestimmte Rendite erwirtschaften müsse bzw. würde. Die Differenz zur festgestellten Ist-Rendite soll dann als Einkünftekorrektur festgesetzt werden.

Im Rahmen der Abwehrberatung sollten entsprechende Prüfungsfeststellungen kritisch – ggf. unter Rückgriff auf die unter Abschnitt III. und IV. dargelegten Grundsätze – auf ihre formelle sowie materielle Begründetheit geprüft werden. Zu empfehlen ist allerdings, bereits im Vorfeld durch eine vollständige Dokumentation der gruppeninternen grenzüberschreitenden Transaktionen „Ansatzpunkte“ für eine Unverwertbarkeit zu vermeiden bzw. auszuschließen.

Schließlich sind Diskussionen zur Verwertbarkeit und der Frage der Rechtmäßigkeit von Schätzungen im wesentlichen dem Umstand geschuldet, daß eine Vielzahl der Tatbestandsvoraussetzungen (hier: insbesondere die Grenzen der Nichtvorlage von Aufzeichnungen, der Verwertbarkeit von Aufzeichnungen, des Zeitpunktes der Vorlage von Aufzeichnungen sowie die Abgrenzung außergewöhnlicher von gewöhnlichen Geschäftsvorfällen) nicht eindeutig definiert ist bzw. hinsichtlich der Rechtsfolgen ein gewisses Ermessen (hier: Durchführung der Schätzung und Festsetzung von Zuschlägen) auszuüben ist. Es ist zu erwarten, daß einige dieser Punkte in der Abwehrberatung weiter an Bedeutung gewinnen und demzufolge ggf. auch offene Fragen durch Rechtsprechung ausgefüllt werden.

32 Vgl. VWG-Verfahren, Tz. 4.6.3 Buchst c).

Die optimale Arbeitsgrundlage: AktStR als App.

Testzugang und
Registrierung →

www.aktstr.de

Suchen

BOORBERG

Aktuelles Steuerrecht

Das ständige Wissens-Update

ANMELDEN >

AktStR

Vorschriften

Rechtsprechung

Suche ... >

PREMIUM

ESTG (784)
EgZuG (12)

Vorlage an den GrS zum Investitionsabzugsbetrag bei Einbringungen

Autor: Grune . Jahrgang: 2013 . Seite: 101 Darf eine Ansparschreibung (bzw. ein Investitionsabzugsbetrag) nach § 7 g EStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt der Getendmachung beabsichtigt ist, den Betrieb in eine Kapitalgesellschaft einzubringen? BFH-Vorlagebeschl. v. 22.8.2012 X R. 21/09, BFH/NV 2012, 2060 I. Vorbemerkung 1. Bildung des Investitionsabzugsbetrags, § 7 g Abs. 1 EStG Der Gesetzgeber hatte i ...

mehr...

AktStR app premium

Aktuelles Steuerrecht
Das ständige Wissens-
Update

Online-Dienst

Jahresbezugspreis € 216,-

Testzugang und
Registrierung:
www.aktstr.de

AktStR app premium kann auf iPads und Android-Tablets wie eine App eingerichtet werden, ist aber natürlich auch auf normalen PCs nutzbar.

In AktStR app premium sind alle Artikel der **Quartalshefte des Aktuellen Steuerrechts** seit 1999 und zusätzliche Materialien wie z.B. Vortragsfolien verfügbar. Sie haben die Möglichkeit, die einzelnen Ausgaben des AktStR aufzurufen, Artikel nach Themen auszuwählen oder die Inhalte nach Begriffen zu durchsuchen.

AktStR app premium bietet darüber hinaus und komfortabel damit verlinkt die Bereiche »Vorschriften« und »Rechtsprechung«.

Unter dem Reiter »**Vorschriften**« ist eine umfassende Sammlung steuerrelevanter Gesetzestexte verfügbar. Zu jeder Vorschrift können der aktuelle Rechtsstand und ältere Fassungen mit dynamischem Textvergleich angezeigt werden.

Die **Rechtsprechungs-Datenbank** enthält ca. 60.000 Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte. Vielfältige Sortier- und Eingrenzungsfunktionen erleichtern das Auffinden eines Urteils ebenso wie eine für Entscheidungsstrukturen optimierte Suche.

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.

Meyer/Goez/Schwamberger (Hrsg.)

Die Gebühren der steuerberatenden Berufe

Kommentar zur Steuerberatergebührenverordnung, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2012

Die Autoren sind auch Herausgeber eines Praxiskommentars in der Reihe der Berliner Kommentare, nunmehr in der 6. Auflage. Ein handliches und mit 470 Seiten noch „kleines“ Werk. Am besten legt man beide nebeneinander, in gebundener und Loseblattform. Von der Einführung in das Gebührenrecht, dem Gesetzestext, der Kommentierung sowie Ausführungen zum FG-Verfahren und der Rechtsprechung findet man dort zu den Gebühren der steuerberatenden Berufe alles.

Weigl

Stille Gesellschaft, Treuhand und Unterbeteiligung

3. Aufl., C.H. Beck, München 2012, 314 Seiten

Auch im Zeitalter überbordender Transparenz besteht ab und zu das Bedürfnis, die Beteiligung im Geschäftsverkehr anonym zu halten. Wenn eine stille Gesellschaft beurkundungspflichtig wird und in das Handelsregister einzutragen ist, scheint dies auf den ersten Blick absurd zu sein. Daß dies gesellschaftsrechtlich nur folgerichtig ist, zeigt dieses Buch. Unter anderem.

Braun

Insolvenzordnung, Kommentar

5. Aufl., C.H. Beck, München 2012, 1595 Seiten

Man darf aus dem Vorwort zitieren und muß dem nichts hinzufügen: „Das Insolvenzrecht zeichnet wie ein Seismograph die Bewegungen des Wirtschaftslebens nach. Bei Rahmenbedingungen, wie der Wirtschafts- und Bankenkrise, der folgenden Glaubwürdigkeitskrise nationaler Haushalte, sind trotz in Deutschland überwiegend stabiler wirtschaftlicher Verhältnisse der privaten Unternehmen die Auswirkungen für Restrukturierung und Insolvenz offenkundig. Wenn zwischen 4. und 5. Auflage dieses Werkes gerade gut zwei Jahre liegen, belegt dies die Aktualität des Themas.“

Kurz

Umsatzsteuer

Schäffer Poeschel, Reihe „Finanz und Steuern“, Band 2, 16. Aufl., Stuttgart, 2012, 637 Seiten

Die „Blaue Reihe“ des Verlags enthält alle steuerlichen Aspekte, hier des Umsatzsteuerrechts. Ein Lehrbuch für Praktiker, eben mit Beispielen, Berechnungen, Formulierungen und Problem-Lösungshinweisen.

Dötsch/Alber/Sädtler/Sell/Zenthöfer

Körperschaftsteuer

Schäffer Poeschel, Reihe „Finanz und Steuern“, Band 5, 16. Aufl., Stuttgart, 2012, 605 Seiten

Ein Lehrbuch, ebenfalls in der „Blauen Reihe“ des Verlags erschienen – „um mit Steuerfragen zu Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in der täglichen Beratungspraxis souverän umgehen zu können“. Was will man mehr.

Habersack/Mülbert/Schlitt

Handbuch der Kapitalmarktinformation

C.H. Beck, München, 2. Aufl. 2013, 1031 Seiten

Wenn man die „Emittentenpublizität im Sekundärmarkt“ und die „wertpapierinhaberorientierte Publizität“ beschreiben und als Leser verstehen will, versteht man auch, warum dieses Handbuch bereits über 1.000 Seiten umfaßt. Das ernsthafte Thema der Informationsversorgung des Kapitalmarkts ist hier – von der Pflicht bis zur Pflichtverletzung und dem Haftungsprozeß – in allen Facetten von über 25 hochkarätigen Autoren aufbereitet.

Parsch/Nuzinger (Hrsg.)

Selbstanzeigerberatung in der Praxis

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2013, 168 Seiten

Auf wenigen Seiten kann man durchaus dieses ernste, komplexe Thema unter verschiedenen, praxisrelevanten Aspekten behandeln. Überblick, Handwerkszeug und Problembewußtsein zeichnet dieses Buch aus.

Baumbach/Hueck(Hrsg.)

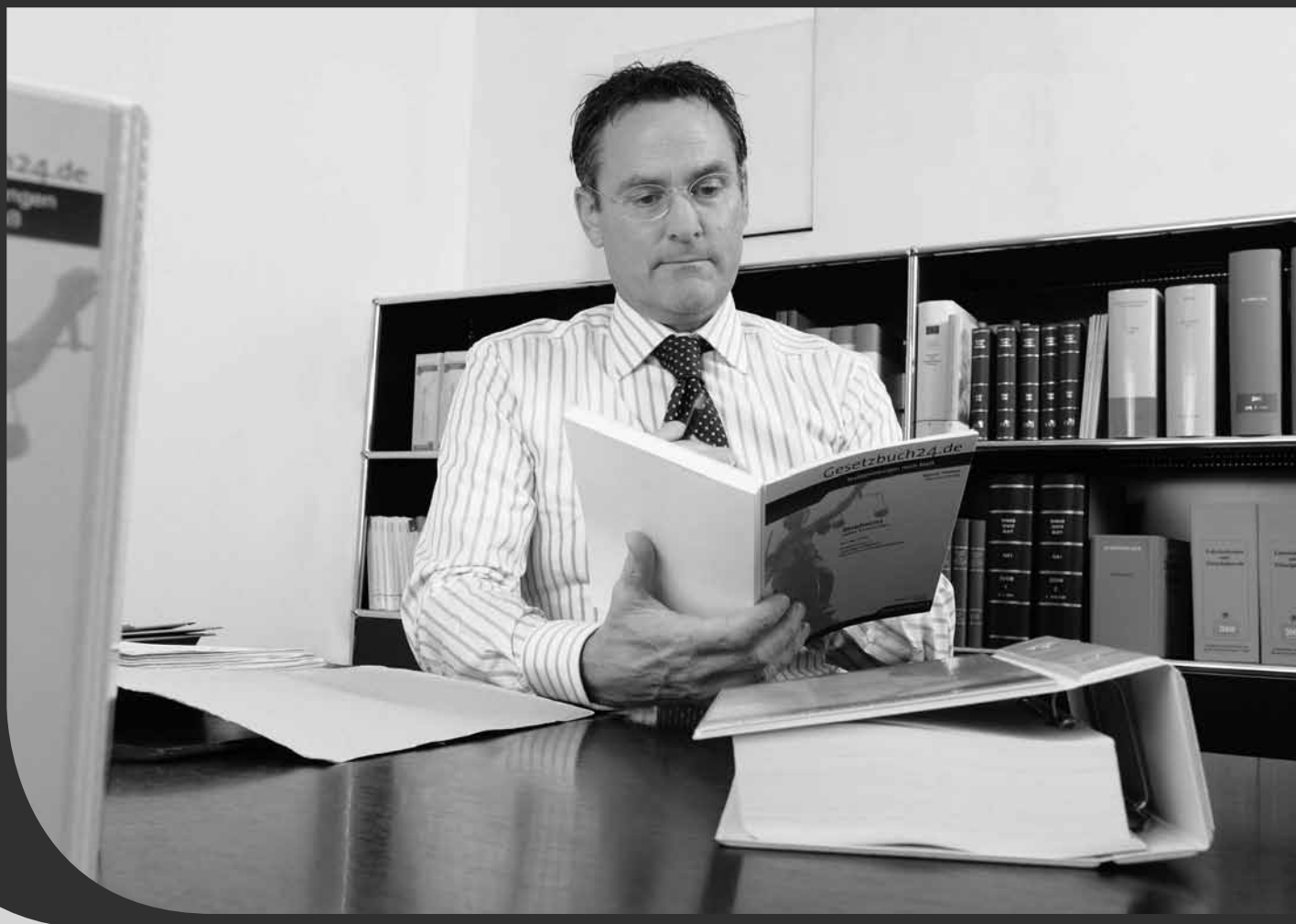
GmbHG

20. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2013, 2344 Seiten

Das Werk ist wieder auf dem neuesten Stand, auch wenn es – wie die meisten Kommentierungen – droht, die Buchdeckel zu sprengen. Gelungen ist auch der Schlußanhang „Die GmbH im Unternehmensverbund“, der auf knapp 70 Seiten das GmbH-Konzernrecht kommentiert.

Gesetzbuch24.de

»Endlich ein Gesetzbuch
nach meinen Wünschen!«



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

www.gesetzbuch24.de

Termine

November 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
19. Steueranwaltstag Berlin 2013	RA/FAStR Dr. Martin Wulf RA/FAStR Dr. Matthias Söffing Tim Dümichen RA Stefan Kimmel M.L.E. RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RA StB Dr. Dirk Pohl Ulrich Schönhofer RA/StB Dipl.-Fw. Dr. Jörg Stalleiken Prof. Dr. Birgit Weitemeyer RiBFH Meinhard Wittwer	01.11. bis 02.11.2013, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Steuerfragen bei Trennung und Scheidung	RA/Notar Wolfgang Arens	05.11.2013, Köln	akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02 203/99 32-0 Fax: 02 203/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten international tätiger Unternehmen	Dr. Dirk Brüninghaus RiBFH Dr. Andreas Herlinghaus StB Prof. Dr. Stefan Köhler RA/StB Dr. Andreas Körner StB Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner Prof. Dr. Carsten Pohl Rolf Schreiber Sabine Sydow StB Dr. Hans R. Weggenmann	05.11. bis 06.11.2013, Köln	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-47 50 Fax: 069/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Steuerliche Gestaltungspraxis: Familienholdung	RA/StB Dr. Johannes Baßler RA/FAStR/StB Dr. Arne von Freeden RA/FAStR/StB Prof. Dr. Frank Hannes	06.11.2013, Stuttgart	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Steuerpflichten in der öffentlichen Verwaltung	RA/StB Peter Ballwieser RA/WP/StB Dr. Thorsten Helm RA/StB Dr. Heiko Hoffmann Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff Dipl.-Fw. Claus Peter Pithan	06.11. bis 07.11.2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 06 196/47 22-0 Fax: 06 196/47 22-999 www.managementcircle.de
Steuerstandort Liechtenstein Vorteile und Chancen für den deutschen Anleger	WP/StB Mag. Thomas Hosp StB Dipl.-Kfm. Matthias Langer	08.11.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38 189-0 Fax: 089/38 189-503 www.beck.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
NWB Steuer-Check zum Jahresende Steuerliche Hinweise und Dispositionen 2013/2014	Ltd. MR Hermann Brandenburg StB Prof. Dr. Hans Ott StB Dr. Martin Strahl	08.11.2013, Dortmund	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02 323/141-900 Fax: 02 323/141-123 www.nwb-seminare.de*
Steuerstrafrecht: materielles Recht – prozessuale Besonderheiten – Verteidigung	RA/FAStR/FAStRafr Dr. Hilmar Erb RA/FAStR Thomas Wenzler	08.11. bis 09.11.2013, München	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Gesellschaftsrechtliche Klauseln im erbrechtlichen Kontext	RA/FAStR/FAHa&GesellR Sebastian Korts RA/StB Fritz Steffens	09.11.2013, Dortmund	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Schnittstelle Familienrecht und Steuerrecht	RAin/FAStR/FAFamR/FAInsR Renate Perleberg-Kölbel	09.11.2013, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Steuerrecht der GmbH Aktuelle Entwicklungen	RA/StB Dr. Johannes Baßler RA/StB Dr. Ulrich Grünwald	11.11.2013, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38 189-0 Fax: 089/38 189-503 www.beck.de
Verrechnungspreise im Spannungsfeld von Steuern und Controlling	StB Jobst Wilmanns StB Florian Gimmler Stefan Rüter Kay Roß WP Simone Blum Yvonne Kraft	12.11.2013, Frankfurt	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-4750 Fax: 069/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
Pensionszusagen Gestaltungen rund um die Versorgungszusage	OFD Dipl.-Fw. Jochen Bürstinghaus	12.11.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0 221/93 73 8-656 Fax: 0 221/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de*
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt Dipl.-Kffr. Susann van der Ham	13.11.2013, Frankfurt	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99 www.bstbk.de
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw. Dipl.-Wj. Dr. Jürgen Mertens	14.11. bis 16.11.2013, Dortmund	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de
Steuerliche Verlustnutzung bei der GmbH	StB vBP Prof. Dr. Hans Ott	14.11.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/55 21 38 0 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
4. Berater-Tag Steuern 2013/2014	RA/FAStR Dipl.-Fw. Dr. Rüdiger Gluth RA/FAStR Dipl.-Fw. Thomas Rund	14.11.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93 73 8-656 Fax: 0221/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Die einvernehmliche Beendigung von Arbeitsverhältnissen und ihre arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Konsequenzen	RAin Dr. Julia Friemel	15.11.2013, Düsseldorf	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com
Aktuelles Steuerstrafrecht 2013 – Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit konkreten Handlungsempfehlungen für die Praxis	RA/FASr Boris Kuder	15.11.2013, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0 221/98 10 26-44 Fax: 0 221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Doppelbesteuerungsabkommen und aktuelle Fragen im Außensteuergesetz	RA/FASr Dr. Martin Schiessl RiFG Dr. Holger Berninghaus RA/StB Dr. Jan Brinkmann Attorney at Law Reed Carey	18.11.2013, Wiesbaden	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-47 50 Fax: 069/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Bilanzierung und Besteuerung in der Insolvenz	Prof. Dr. Reinhard Heyd RA/StB Dr. Daniel Kautenburger-Behr StB Dipl.-Fw. Henning-Günther Wind	18.11.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38 189-0 Fax: 089/38 189-503 www.beck.de
Erbschaftsteuer international	RA/FASr Dr. Marc Jülicher	19.11.2013, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99 www.bstbk.de
Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2013/2014 Aktuelles aus Gesetzgebung, Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Steuerberatung	RA/StB/FASr Dipl.-Fw. Dr. Ralf Demuth Dr. Thomas Eisgruber	20.11.2013, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38 189-0 Fax: 089/38 189-503 www.beck.de*
GmbH & Co. KG Rechtsform für den Mittelstand	RA/FASr/StB Prof. Dr. Frank Hannes StB Dipl. Oec. Dr. Carsten Lange RA/FASr/StB Dr. Michael Winter	21.11.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93 73 8-656 Fax: 0221/93 73 8-969 www.otto-schmidt.de*
Unternehmensnachfolge	Vors. RiBGH Prof. Dr. Alfred Bergmann MR Hermann Brandenburg RD Dr. Peter Heinemann RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt Notar Dr. Simon Weiler RiBFH Dr. Roland Wacker	21.11.bis 23.11.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0 234/97 06 4-0 Fax: 0 234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Der Finanzgerichtsprozeß	RA/FASr Dr. Herbert Olgemöller	22.11.2013, Frankfurt	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/72 61 53 0 Fax: 030/72 61 53 111 www.anwaltakademie.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
15. Jahrestagung Steuerrecht 2013/2014	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel StB Ortwin Posdziech MR Werner Seitz	22.11.2013, Stuttgart	IWW Institut für Wirtschafts- publizistik Tel.: 0211/618812-0 Fax: 0211/618812-77 www.iww.de*
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	RA/FAStR/StB Dr. Stefan Behrens RDin Gerda Hofmann VizePräs. BFH Hermann-Ulrich Vis- korf	25.11.2013, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/96863000 Fax: 0211/96864000 www.euroforum.de
Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht Satzungsgestaltung - Besteue- rung – Unternehmensnach- folge	RA/StB Dr. Daniel J. Fischer Dr. Jörg Ihle	26.11.2013, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Sanierung und Insolvenz mit- telständischer Unternehmen	InsoV Thomas Uppenbrink	27.11. bis 28.11.2013, Köln	IFU Institut für Unternehmensführung Tel.: 0228/52000-0 Fax: 0228/52000-20 www.ifu-institut.de
Aktuelle Beratungsschwer- punkte bei Personen- gesellschaften	Dipl.-Fw. Wolfgang Bolk	28.11.2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Kölner Tage Gemeinnützigkeitsrecht – Praxisorientierte Gestaltungen im aktuellen Kontext	Prof. Dr. Rainer Hüttemann RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann RiFG Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen MR Ingo Graffe RiBFH Friederike Grube RA/FAStR/WP/StB Prof. Dr. Thomas Küffner Andreas Kümpel WP/StB Manfred Lehmann RA/FAStR Dr. Stephan Schauhoff RA/StB Thomas von Holt	28.11. bis 29.11.2013, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR Dr. Joachim Schmitt	29.11.2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de*
Gemeinnützigkeit: Spenden und Sponsoring Zusammenarbeit mit steuer- begünstigten Körperschaften	MR Dr. Harald Brandl RA/FAStR Ulrich Schröfl	29.11.2013, Mannheim	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Grund- und Standardprobleme der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Beratungspraxis	RA/FAStR/Notar Dr. Jürgen Christ Prof. Dr. Michael Fischer	29.11. bis 30.11.2013, Köln	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
2. IWW-Stiftungskongress	RA Dr. K. Jan Schiffer RA/FAerbR/FAStR Eberhard Rott RA Dr. Christoph Mecking RAin Barbara Meyn RA/FAStR/FAHandels-GesellR Berthold Theuffel-Werhahn RA Dr. Markus Heuel RA/StB Dr. Thomas Stein RiFG Dr. Franziska Peters RA/FAerbR Michael Rudolf	29.11.2013, Düsseldorf	IWW Institut für Wirtschaftspublizistik Tel.: 0211/6188 12-0 Fax: 0211/6188 12-77 www.iww.de
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Recht- sprechung, Verwaltungs- anweisungen	RA/StB Prof. Dr. Adrian Cloer Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert	29.11. bis 30.11.2013, Düsseldorf	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99 www.bstbk.de
Steuerrecht kompakt	RA/FAStR/FAStrafr Michael Beneke RA/FAStR/StB/WP Friedemann Kirschstein RiFG Thomas Müller RiBFH Dr. Christoph Wäger	30.11.2013, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 06 4-0 Fax: 0234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de*

Dezember 2013

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Lohnsteuer 2014 – XXL	Dipl.-Fw. Ralf Gebhardt OFD Matthias Janitzky StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs Wolfgang Stuhlmann	02.12.2013, Landsberg	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/55 21 38 0 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
Steuertipps zur Jahreswende kompakt	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	02.12.2013, Mainz	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/55 21 38 0 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de*
12. EUROFORUM-Jahrestagung Umsatzsteuer 2013/2014	RA/StB Ralph E. Korf BMR Jörg Kraeusel RiBFH Dr. Christoph Wäger Georg Geberth Karl-Heinz Haydl Jan Körner Georg von Streit Lydia Zähl MR Hermann-Josef Broß Prof. Dr. Joachim Eggers Brigitte Neugebauer OFD Christian Sterzinger Vors.RiFG Rainer Weymüller MD Werner Widmann	02.12. bis 03.12.2013, Frankfurt	EUROFORUM Tel.: 0211/96 86 30 00 Fax: 0211/96 86 40 00 www.euroforum.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Jahrestagung Betriebsprüfung	Rolf Schreiber RiBFH Jürgen Brandt Karsten Flüchter StB Dipl.-Kfm. Felix Hierstetter Sasa Knezevic Dietmar Nowak Prof. Dr. Carsten Pohl WP StB Dr. Tobias Taetzner	03. 12. 2013, Dortmund	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-47 50 Fax: 069/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Gestaltungsfälle zur Generationennachfolge	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel	04. 12. 2013, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/55 21 38 0 Fax.: 089/55 21 38 28 www.fas-akademie.de
Internationale Betriebsstätten	Dipl.-Fw. Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	04. 12. 2013, Stuttgart	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-47 50 Fax: 069/24 24-47 69 www.wirtschaftsseminare.de
Umsatzsteuer über den Jahreswechsel	StB Dipl.-Fw. Robert Hammerl	05. 12. 2013, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02 203/99 32-0 Fax: 02 203/99 32-22 www.akademie-stuw.de
Schnittstellen zwischen Arbeits- und Steuerrecht – Ein Update zu den wichtigsten Problemfeldern	RA/FAStR/FAErbR/StB Wolf-Dieter Tölle	06. 12. 2013, München	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/98 10 26-44 Fax: 0221/98 10 26-51 www.eiden-seminare.com*
Aktuelles Steuerrecht	Prof. Dr. Christoph Uhländer Thomas Waza	06. 12. 2013, Kiel	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 06 4-0 Fax: 0234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Vertragsärztliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte bei der Übertragung heilberuflicher Praxen	RA/FAMedR/FAStR Michael Seiters	06. 12. 2013, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 06 4-0 Fax: 0234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Unternehmensnachfolge	RA/StB Dr. Marcel Krumm Notar a.D. Dr. Sebastian Spiegelberger	06. 12. 2013, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97 06 4-0 Fax: 0234/97 03 507 www.anwaltsinstitut.de
Brennpunkte Internationaler Betriebsstätten	Prof. Dr. Bert Kaminski StB Reinhard Scheidmann	11. 12. 2013, Frankfurt	Management Circle AG Tel.: 0 6196/47 22-0 Fax: 0 6196/47 22-999 www.managementcircle.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Veranstaltungen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Grenzüberschreitender Mitarbeiterereinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	12. 12. 2013, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/24 00 87-28 Fax: 030/24 00 87-99 www.bstbk.de
Problembereiche der Körperschaftsteuer und der Unternehmensbesteuerung	RiBFH Dr. Michael Schwenke RegDir. Ralf Neumann WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Sven Fuhrmann	12. 12. 2013, Düsseldorf	WSF Wirtschaftsseminare GmbH Tel.: 069/24 24-4750 Fax: 069/24 24-4769 www.wirtschaftsseminare.de
GmbH & Co. KG im Steuerrecht Aktuelle Beratungsfelder bei der mittelständischen GmbH & Co. KG	WP/StB Dipl.-Fw. Klaus Altendorf	13. 12. 2013, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38 189-0 Fax: 089/38 189-503 www.beck.de
Steuerliche Aufrechnung in der Insolvenz	RA/StB Dr. Günter Kahlert RiBFH Reinhart Rüsken	13. 12. 2013, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH Tel.: 0221/40 08 830 Fax: 0221/40 08 877 www.rws-verlag.de
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	RA/FASTr Dr. Klaus Olbing RiBFH Dr. Christoph Wäger	13.12.2013, Köln	RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH Tel.: 0221/40 08 830 Fax: 0221/40 08 877 www.rws-verlag.de

* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen



TOPAKTUELLE ERLÄUTERUNGEN.

Rechtsstand: 1.1.2013

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. 2013, 916 Seiten, DIN A4, € 49,50
ISBN 978-3-415-04927-7

Die umfangreiche Arbeitsunterlage enthält:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2013
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2013 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2012
- kommentierende Hinweise der Referenten zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2013
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2013
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 07 11/7385-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/7385-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE